

**RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y
CULTURAL EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**
**RECOGNITION AND VALUATION OF HISTORICAL, ARTISTIC AND CULTURAL HERITAGE ASSETS
IN THE PUBLIC ADMINISTRATION**

Diana Libardi

Jorge Meroni meronijo@hotmail.com

Ana R. Plenasio anaruthplenasio@gmail.com

Gustavo Sader gusader@hotmail.com

Universidad Nacional de Río Cuarto

Ensayo

Introducción

A través de la conceptualización de los activos tangibles e intangibles, de naturaleza no financiera, controlados por las administraciones públicas, en este caso, específicamente, los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, es que se pretende reconocer cuáles son los elementos de información cuantitativos y cualitativos que ayudan a la medición de los mismos, en términos de precio de transacción y de valor agregado a la sociedad¹.

Estos elementos patrimoniales, ponen de manifiesto en forma especial, las peculiaridades del sistema contable del sector. En algunos casos no están ligados al cumplimiento de los objetivos primordiales de la entidad; elementos cuya situación jurídica los hace inalienables; pueden ser de uso libre o con un control muy particular; su incorporación al patrimonio puede haber seguido vías con inexistencia de contraprestación económica; haberse producido esa incorporación en fechas muy lejanas; no existir mercado de intercambio; bienes únicos o sin sustitutos comparables.

En este trabajo se analiza la situación y perspectivas contables de los bienes arriba mencionados, dadas las especiales dificultades que presentan, situación no afianzada aún en las normas existentes en la actualidad. Por ello es que expondremos primero, los conceptos y criterios de reconocimiento y valoración del Inmovilizado No Financiero, en general.

¹ El trabajo está enmarcado en el Proyecto "La perspectiva de la información en el enfoque de la utilidad para la toma de decisiones aplicada a intangibles de empresas cotizantes y del sector público".

Continuaremos con el análisis de la situación y perspectivas contables de los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, dadas las particulares dificultades y situación no consolidada en las normas y pronunciamientos existentes en la actualidad.

Las circunstancias especiales en las que se desenvuelven las entidades del sector público hacen que, para muchas de ellas, la incorporación de elementos materiales se efectúe por vías distintas a las típicas de mercado; en concreto, mediante transacciones sin contrapartida, procesos en los cuales no se produce un intercambio de valor, sino que una entidad recibe un valor sin que exista una contrapartida o, de existir, la misma no es de un valor equiparable.

El reconocimiento como activo de un elemento recibido mediante una transacción sin contrapartida es abordado en las Normas Contables Internacionales para el Sector, donde se establecen dos requisitos: que sea probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicios potenciales derivados del activo, y que el bien pueda ser racionalmente medido por su valor razonable, siendo en concreto este último, el específicamente diferenciador.

Aceptado el reconocimiento de los elementos objeto de estudio, se hace necesario el establecimiento de criterios de valoración inicial. Criterios que consisten, de modo generalizado, en el costo de adquisición o el valor razonable en caso de no poderse aplicar aquél, ya sea por su inexistencia, desconocimiento o falta de significación.

El objeto de este trabajo es de examinar la significación entre otros, a través de la lectura de pronunciamientos internacionales, de la aplicación del valor razonable al inmovilizado no financiero, específicamente a los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural. Ciertamente, la determinación del valor razonable de estos elementos patrimoniales tiene ciertas peculiaridades, cuya problemática no puede ser analizada, sino está relacionada con el conjunto de los Inmovilizados No Financieros de las administraciones públicas.

Inmovilizado no financiero del sector público

La incorporación de la contabilidad patrimonial al ámbito de las administraciones públicas, ha supuesto la necesidad de afrontar la problemática de reconocimiento y valoración de una amplia variedad de activos, entre los cuales los inmovilizados tangibles e intangibles, de naturaleza no financiera, tienen una posición esencial.

A partir del análisis de estos activos, controlados por las administraciones públicas como resultado de sucesos pasados, para lograr la prestación de servicios públicos u obtención de rendimientos, es que se establecen cuáles son los elementos contables que lo integran, los criterios generales de reconocimiento y valoración, necesarios para su incorporación a los estados contables presentados por el sector.

Surgen de formas diversas, en algunos casos incluso se originan como resultado de adquisiciones a título gratuito. Tampoco es esencial el concepto de la propiedad legal de los mismos, sino el derecho y la posibilidad de su utilización para el logro de objetivos y la prestación de servicios.

La utilización de los criterios vigentes en el ámbito privado, cuyo régimen contable se ha tomado como referencia para la reforma de las normativas de las administraciones públicas, si bien permiten aprovechar la amplia experiencia de esta contabilidad, no ha supuesto el logro de criterios de registro y valoración de general aceptación en el contexto de los inmovilizados materiales para entidades públicas, conducentes a unos estados contables con contenidos informativos homogéneamente tratados, de utilidad contrastada y de general utilización y aceptación.

A pesar de la filosofía de gestión que propone el sector público y los múltiples avances que viene realizando la profesión contable, la mera traslación de tales técnicas informativas, son de difícil aplicación, debido a las peculiaridades de índole jurídica, económica, financiera y organizativa que presentan las entidades en el contexto de las administraciones públicas frente a las pertenecientes al ámbito privado.

Estos activos surgen de formas diversas, en algunos casos incluso se originan como resultado de adquisiciones a título gratuito. Tampoco es esencial el concepto de la propiedad legal de los mismos, sino el derecho y la posibilidad de su utilización para el logro de objetivos y la prestación de servicios.

De acuerdo con la Recomendación Técnica Nº 1 “Marco Conceptual Contable para la Administración Pública”, se caracteriza en el Anexo a los bienes del Estado como: “Bienes del dominio privado: Bienes pertenecientes a la Administración Pública para la satisfacción de necesidades colectivas y sobre los cuales ejerce el derecho de propiedad, similar al que los particulares tienen sobre sus bienes. Y a los Bienes del dominio público: Bienes de propiedad del Estado, afectados al uso común de los habitantes y sometidos a un régimen jurídico especial de derecho público. Son inembargables, imprescriptibles e inalienables”

Es necesario establecer los criterios de reconocimiento, teniendo presente que la incorporación de la partida a los estados contables, hagan posible la consecución de los objetivos de las administraciones en congruencia con las necesidades de los usuarios. Cualquier elemento de los estados contables debe estar asociado con el nivel de prestación de servicios o rendimientos futuros esperados en la entidad. El reconocimiento implica también, la constatación de una alta probabilidad de valoración de la partida.

Sin embargo, esto no es tarea menor ya que se presentan a menudo apreciaciones distintas acerca, de los criterios para el reconocimiento de estos activos o de los requisitos para la generación de beneficios. Se deberá establecer, en forma razonable cuáles son los elementos en los que no exista la certeza de aplicarse a la consecución de los objetivos de la entidad o a la prestación de servicios públicos, para ser considerados gastos del ejercicio e imputarse a la cuenta de resultados.

Para cumplimentar la satisfacción de las necesidades de un tratamiento contable adecuado, de los bienes del Estado, se debe presuponer que los mismos están debidamente inventariados y contabilizados, situación no siempre materializada. Esto, no sólo es un impedimento para brindar información útil para la toma de decisiones, sino que afecta la transparencia de la gestión de la administración pública.

Para abordar los aspectos fundamentales relacionados a estos activos, tales como concepto y reconocimiento, se deben determinar a continuación los criterios de valoración de los mismos, definidos como el proceso mediante el cual se atribuye a cada elemento de los estados contables el monto en unidades monetarias a figurar en dichos estados, que debe responder a las necesidades de los usuarios de la información financiera.

Se evidencian divergencias significativas y dificultades varias para determinar lo que se entiende por precio de adquisición de estos elementos activos, sus componentes, los gastos capitalizables y el reconocimiento de resultados en operaciones de permuta. Lo mismo ocurre en la determinación de los beneficios o pérdidas surgidas de correcciones de valor, o el reconocimiento del deterioro u obsolescencia de estos bienes.

No puede aplicarse un único criterio valorativo para la totalidad de los elementos de los estados financieros, por lo que se hace necesaria la utilización simultánea de diferentes criterios de valoración. Para esto debe tenerse en cuenta la naturaleza, el destino, el plazo de permanencia y su capacidad de generar rendimientos futuros en concordancia con los objetivos de los estados contables (Meroni y Libardi, 2008).

Se considera desde hace ya unos años, según pronunciamientos internacionales, la aplicación del Valor Razonable como criterio alternativo, es decir, cuando no puedan utilizarse los criterios de valuación ya reconocidos. La NIC 39 lo define como, *la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua*. Así pues, el valor razonable es un valor estimado, por el que podría liquidarse un activo o pasivo en una transacción en condiciones de mercado. Al menos hipotéticamente, todos los activos y pasivos deben tener un valor razonable, si bien no en todos los casos será sencilla su determinación. No podría aplicarse el valor razonable para valorar un bien, cuando el rango de estimaciones aceptables de ese valor es significativo y las probabilidades de las diversas estimaciones no pueden ser evaluadas razonablemente. En el caso de los Inmovilizados no Financieros, estarían determinados por su valor de mercado, establecido por tasación.

Las correcciones valorativas que se efectúan a los bienes comprendidos en el Inmovilizado No Financiero proceden de amortizaciones y pérdidas por deterioro. La amortización, en su sentido económico, supone el reparto del valor amortizable de un activo entre los años en que presta sus servicios, es decir, los años de vida útil estimada. En las administraciones públicas representará la

incorporación de un costo al proceso de generación de servicios, cumpliendo la misma función económica que en el resto de las organizaciones. Para un adecuado control del gasto y una mejor asignación de recursos de las entidades públicas, las amortizaciones son necesarias para el cálculo del costo de los servicios prestados, así como el de las tasas y precios públicos. Por todo esto, el cálculo de los consumos del inmovilizado permitirá la evaluación del costo del servicio prestado, con respecto al beneficio social que reporta.

Los cambios de tecnología, factores económicos, cambios en la demanda y defectos o errores de construcción, suelen provocar pérdidas por deterioro en los activos comunitarios. Cuando éstos han sido valuados al costo histórico o valor de mercado y han sufrido un deterioro en su potencial de servicio, surge la inquietud del reconocimiento del mismo. Sin embargo, en los pronunciamientos internacionales, se estima que se debe corregir la valoración del elemento, ajustándose su valor neto contable por el monto de la pérdida que se considerará gasto del ejercicio. En el caso que las pérdidas por deterioros correspondieren a activos revaluados, se computarán contra la reserva de revalúo. De exceder el importe de la misma, el remanente, se considerará gasto del ejercicio.

La excelencia en la utilización de los bienes públicos, sólo podrá lograrse a través de un adecuado reconocimiento, valoración y tratamiento de los mismos. Lo antedicho anteriormente adquiere una fuerte relevancia cuando resulta indispensable cubrir las expectativas que los ciudadanos y las empresas tienen puestas en sus administraciones públicas. Actualmente se espera que éstas sean capaces de ofrecer más valor añadido y mejores resultados a través de servicios que puedan estar disponibles en cualquier momento y lugar. Los procesos administrativos tradicionales, la definición de las políticas públicas y su aplicación, deberán adaptarse con rapidez a este nuevo entorno para cumplir con este objetivo. Esto cambia el modelo de organización y de funcionamiento tanto interno como externo, ya que a medida que las administraciones públicas evolucionen en una estrategia de continua colaboración, los funcionarios públicos también podrán involucrar a los ciudadanos y colaboradores en la consecución de mayores objetivos para la sociedad.

Bienes comunales y del patrimonio histórico, artístico y cultural

Dentro del amplio espectro de elementos que pueden configurar los activos fijos materiales de las administraciones públicas, presentan peculiaridades destacadas los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural.

Tal lo descrito para especificar las características recogidas de definiciones contenidas en diversos pronunciamientos referidos a estos Inmovilizados No Financieros, son elementos de naturaleza material que se caracterizan por tener rasgos de naturaleza histórica, artística, paleontológica, arqueológica, etnográfica, arquitectónica, estética, científica, tecnológica, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico o antropológico.

Tienen cualidades específicas, que los individualizan, que les hace muchas veces irrepetibles, de duración como tales indefinida, para los que el paso del tiempo, en muchos casos, no origina una depreciación sino que, en ocasiones, incrementa sus virtudes intrínsecas, cuyo nacimiento se remonta a veces a centenares o incluso a millares de años, para los que se desconocería su costo histórico, ya sea por producción o adquisición, al provenir, además, en ocasiones, de donaciones o rescates hechos por la entidad propietaria actual y cuya individualidad supone en muchas ocasiones la ausencia de un proceso transaccional paralelo que les permita asociar un precio por similitud.

Ampliando el concepto, y teniendo en cuenta a estudiosos del tema: “Analizado un amplio espectro de pronunciamientos profesionales y legislación contable al respecto, se ha constatado un común acuerdo de que, a pesar de las particularidades inherentes a éstos elementos, si se destinan a la finalidad de prestar servicios específicos distintos de los propios de su naturaleza (administrativos, educacionales, etc.) deberán ser tratados contablemente del mismo modo que cualquier otro elemento tangible de carácter operacional. Estos planteamientos, aún teniendo en cuenta el riesgo de fiabilidad en cuanto a la valoración económica, han encontrado su justificación en las últimas corrientes en el ámbito de la gestión pública. Corrientes que consideran necesario que el aporte informativo en el campo económico y financiero debe constituirse con el objetivo, entre otros, de posibilitar el adecuado cálculo del coste de los servicios prestados a la colectividad” (Buch Gómez y Cabaleiro Casal, 2008).

Esta descripción inicial permite poner de relieve las evidentes dificultades que muestran estos elementos, para poder ser encuadrados en un sistema contable normalizado, que parte de unas premisas que permitan su reconocimiento y posterior valoración.

Reconocimiento

Es preciso señalar que la doctrina ha sido bastante crítica a la hora de incorporar los principios contables empresariales al ámbito público, a la totalidad de los activos bajo el control de las entidades públicas. Se arguye, en este caso que el mantenimiento de este patrimonio, origina una corriente neta de salida de fondos, dado que los servicios que se brindan se ofrecen sin precio a la comunidad, o a un precio tan bajo que no podría cubrirse el costo de mantenimiento. Tampoco sería posible procederse a su venta a un precio cierto, ni tendría sentido su depreciación. “Estas corrientes propugnan un tratamiento como bienes en depósito, ya que la propiedad reside en los ciudadanos y no en las entidades públicas, siendo estos meros depositarios y gestores” (Buch Gómez y Cabaleiro Casal, 2007).

Este planteamiento se basa en el hecho de que la propiedad reside en los ciudadanos y no en la entidad que elabora los estados contables, siendo las entidades públicas meras depositarias y gestoras, cuyo objetivo es la de mantener estos bienes. De acuerdo con este enfoque, se ha de distinguir claramente entre los bienes que las administraciones públicas utilizan para su gestión corriente, de aquellos otros elementos de los que son meramente custodios, para ofrecer información diferenciada.

Conforme a este lineamiento los estados informativos de las entidades que gestionan estos bienes deberían tener en consideración las especificidades de elementos, proporcionando información separada, como podría ser sus datos físicos, número de visitantes, descripción del nivel de situación física del bien, costos de mantenimiento, reparaciones mayores, junto con un estado de ingresos y gastos relativos a su actividad, entre los que evidentemente no se incluirían costos de depreciación. Por ende, la doctrina que defiende esta corriente excluye a estos elementos de los estados financieros de activos y pasivos ordinarios.

Sin embargo, acerca de que la presencia de estos elementos activos en los estados financieros de naturaleza patrimonial pertenecientes a las administraciones públicas, se contemplan de forma casi unánime por la mayor parte de los pronunciamientos y legislaciones, siempre que se cumplan ciertos requisitos de activación:

- Que resulte probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivado del activo; y
- El costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Este aspecto conjuga con las posiciones doctrinales discrepantes, al considerar que una parte significativa de los bienes tangibles fijos en poder de las entidades, tales como los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural que, en la mayoría de los casos no aportan renta neta positiva alguna, por lo que no cumplen de esta manera, con los requisitos básicos conceptuales de los elementos de activo.

En este sentido, cabe resaltar con respecto a estos bienes de naturaleza muy especial y que se consideran destinados al uso general, que únicamente aparecen reflejados, en muchas oportunidades y con carácter temporal como activos de las entidades en tanto que no comiencen a cumplir el cometido para el que están destinados, enfoque que lleva consigo consecuencias de diversa índole, tanto sobre la imagen patrimonial de la entidad, como sobre la incidencia económica de estos bienes en la prestación de servicios.

Este conjunto de bienes de dominio público, controlados por entidades públicas, están destinados a ser utilizados por la generalidad de los ciudadanos, aunque no siempre se conservan por su capacidad de prestación de servicios públicos u obtención de rendimientos. Si así lo hicieren, es decir si se destinaran a la prestación de servicios públicos, no se diferenciarían del inmovilizado tangible y como tal deberían ser tratados.

No obstante, la normativa que regula la información contable en ámbitos internacionales los reconoce como activos con independencia de que puedan o no ser vendidos, cuando cumplan los requisitos de reconocimiento establecidos para todos los Inmovilizados No Financieros. No plantea un criterio de reconocimiento específico más allá de lo establecido para el resto de los mismos, salvo que éstos deban reconocerse igualmente que las inversiones destinadas al uso general.

También se contempla el caso de imposibilidad de una valoración razonable de los elementos. En ese caso no estarán presentes en el estado de situación financiera de la entidad, debiéndose informar adecuadamente de las razones de ello, así como de todos los elementos bajo estas circunstancias, a través de las notas explicativas.

Resulta claro, por tanto, que resulta relevante la información relativa a estos elementos, si bien contempla la existencia de situaciones con problemas de fiabilidad, razón por la que admite esa segunda alternativa.

Por eso es que coincidimos con lo especificado por Buch Gómez y Cabaleiro Casal, 2008: “No se debe dejar de señalar que, si bien del análisis genérico realizado sobre los inmovilizados tangibles en general, centrado en normativa positiva, de carácter legal o profesional, podría derivarse que las diferencias de criterios aun siendo importantes no parecen insalvables, una mayor profundización en el tema, con la toma en consideración de importantes segmentos de activos fijos que se presentan como especiales en el sector público, como pueden ser los Bienes del Patrimonio Histórico Artístico y Cultural, así como la extensión del estudio a las posiciones doctrinales en presencia, nos ofrecerían una visión todavía más completa, compleja y heterogénea de la situación presente en el ámbito de los activos fijos públicos. En este contexto, cabría preguntarse si la utilización de un Bien del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural en la prestación de un servicio de naturaleza exclusivamente cultural debe influir en su valoración, como se defiende doctrinalmente por un determinado grupo de estudiosos, la cual sería distinta de la que tomaría el mismo bien si se dedicase a una actividad específica de la entidad, como podría ser sanitaria o administrativa. En definitiva, resulta evidente que nos enfrentamos a un tema complejo y abierto a la discusión y a los aportes con el fin de lograr un sistema de información contable que ofrezca una utilidad real al servicio de la colectividad”.

Por todo lo comentado anteriormente, es que sostenemos que resultaría beneficioso, para los usuarios de la información financiera de las administraciones públicas y por consiguiente relevante, el considerar a los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, el tratamiento general de activo. Debiéndose reconocer como cualquier inmovilizado no financiero, siempre que sea posible asignar razonablemente un valor, estableciéndose incluir en la memoria información cualitativa sobre aquellos a los que no se pueda adjudicar razonablemente un valor y sean de relativa importancia.

Valoración

Centrándonos en los criterios valorativos, los diversos pronunciamientos se decantan por la vía por la cual el elemento se ha incorporado al patrimonio de la entidad. Es decir, la valoración inicial estaría dada por el costo de adquisición, incluyéndose los gastos inherentes, aplicándose similar procedimiento de cálculo de construirse el bien por la propia entidad.

Entre las situaciones particulares de incorporación se encuentra la entrada de elementos como consecuencia de transacciones sin contrapartida, casos para los que se aplicaría el criterio del valor corriente para los elementos incorporados a costo nulo, por donación, expropiación o proceso similar.

En los diferentes pronunciamientos se propugnan que estos elementos, cuando se reconozcan, sean valorados por su costo, y de no existir éste se utilizará el valor razonable.

Sin embargo, admitida la necesidad del reconocimiento de este tipo de elementos por las entidades del ámbito público en sus estados financieros por considerarse, en principio, relevante su información financiera, las especiales peculiaridades que éstos presentan, suponen que cuando nos encontramos con elementos ya ingresados con anterioridad, aspecto que se presenta con frecuencia, este proceso valorativo en numerosas ocasiones no puede tener lugar. Todo ello provoca la tenencia o control de estos bienes, por muchas entidades públicas sin su reflejo en los estados financieros, con la consiguiente heterogeneidad que todo ello provoca y el sesgo informativo que origina.

Por otro lado, contablemente, como bien señala gran parte de la doctrina, los incrementos de valor de un activo por encima del importe en libros o valor neto contable se llevarán a una cuenta de patrimonio neto (concretamente a una reserva de revalorización); mientras que las disminuciones se consideran resultados negativos del ejercicio. Sin embargo, un incremento se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio cuando suponga una reversión de una devaluación anterior del activo, que se reflejó en su momento como resultados. De la misma forma, una disminución de valor se cargará contra la reserva de revalorización cuando se hayan reconocido previamente un incremento relacionado con el mismo bien, con el límite del saldo de dicha cuenta de reserva.

El valor razonable en los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural

Tal como lo definimos oportunamente el valor razonable de un activo "es el importe por el cual podría ser intercambiado (...), entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua". De la definición se desprende que se busca aproximarse lo más posible al precio de mercado, dato que no siempre va a estar a disposición de las entidades públicas.

Continuando con la determinación del valor razonable, con respecto a los bienes que venimos describiendo, éste vendrá definido por el precio de mercado o por una estimación del mismo cuando no dispongamos de dicho precio, y habrá de ser determinado por un perito cualificado, mediante la correspondiente tasación. Para poder optar por esta forma de valoración, las revalorizaciones se harán de forma periódica, con una regularidad suficiente y adecuada para que la información financiera transmitida sobre el activo sea relevante y se mejore el grado de comparabilidad de la misma.

Es imprescindible establecer las condiciones para determinar dicho valor. En primer lugar, nos encontramos con la determinación del precio de *mercado*. En estos casos, los mercados en los que se

intercambian están normalmente, lejos de la libre competencia. Concretamente, una de las formas más comunes de transmisión es la subasta pública. Aún así, siendo conscientes de las limitaciones presentadas, aquellos bienes que cuenten con este tipo de mercado por lo menos tienen esa referencia del precio obtenido en la subasta pública o en el concurso público, a tener en cuenta en el momento de la adquisición onerosa. Es decir, será su precio de adquisición desde el punto de vista del reconocimiento contable inicial, y en ese momento coincidirá con su valor razonable.

En este sentido, pensamos que, para el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural sería conveniente ampliar la concepción del concepto de mercado, más allá de la competencia perfecta. Hay muchos objetos culturales, entre los que podemos encontrar numerosas obras de arte, sellos, incunables, monedas, joyas, etc., que se venden exclusivamente mediante el mecanismo de la subasta pública. Y aunque el precio de la subasta no represente una apreciación global de mercado (por no haberse fijado en competencia perfecta) es el único existente por las peculiaridades propias de estos bienes.

En segundo lugar, establecer cuáles son los métodos de valoración aplicables. En general se sugieren el de costo (ya visto anteriormente), el de comparación de ventas y el de capitalización de rentas.

El método de *costo o de reposición* es muy utilizado en la valoración de inmuebles en general y siempre que se incorpore en el mismo un factor que represente el valor histórico-artístico. De todas formas, hay autores que consideran que este método es poco apropiado para valorar inmuebles antiguos por el problema que supone la estimación de la depreciación, pero para los de carácter cultural no sería necesario el cálculo del efecto de la depreciación física o la obsolescencia, ya que entendemos que no va a tener lugar por las características propias de estos bienes.

El método de *comparación de ventas* suele ser el que aporta resultados más cercanos a la realidad y puede ser utilizado para todos aquellos bienes culturales como las obras de arte, los libros antiguos, los sellos, las monedas, etc.

Los métodos de *capitalización de rentas* son aplicables para aquellos activos que generen flujos de caja, por estar afectos a una actividad económica o por encontrarse en régimen de alquiler, como sucede con los museos, teatros o edificios históricos arrendados. Para el caso de otros tipos de activos culturales, por ejemplo, cuadros, esculturas, restos arqueológicos, libros, documentos, bienes naturales únicos, etc., que formen parte de dichos museos, bibliotecas, archivos, jardines o parques naturales o de exposiciones concretas, estos métodos pueden tener cierta utilidad para valorar el conjunto, pero no cada objeto, ya que la individualización de los rendimientos económicos es casi imposible y probablemente carezca de sentido.

Para los inmovilizados, en los que no es posible establecer valores de mercado, por su naturaleza específica, la doctrina sugiere entre otros: el *valor de uso*, cuando tiene un uso específico por usuarios concretos que no están relacionados con el mercado; el *valor asegurado*, en el caso de activos que

asegurados, y se entenderá como valor el previsto por la póliza o contrato de seguro; el *valor catastral o imponible*, para aquellos inmuebles que si lo tengan; el *valor de renovación*, cuando ha sido necesario reconstruir, sustituir o reparar el bien en cuestión; etc.

Una vez optado por el reconocimiento del bien como un activo más, habiéndose otorgado un valor inicial, resulta obligado determinar el valor que el mismo debe reflejar en los estados financieros de la entidad a lo largo del tiempo y, en consecuencia, indicar si procede o no, que el bien esté sometido a un proceso de depreciación.

En coherencia con lo ya señalado, si el reconocimiento y valoración de los Bienes del Patrimonio Histórico Artístico y Cultural es similar al del resto de los elementos del inmovilizado tangible, y se opta entre el método de costo y el de reevaluación sobre la base del valor razonable, surge la consiguiente necesidad de determinar las depreciaciones en los casos de bienes de vida útil limitada, así como los deterioros de valor. Sin embargo, también se opina, que, si se opta por el método de valor corriente, se entiende que, aplicado con la debida regularidad, hace innecesaria la práctica de depreciaciones.

Pero en general el grupo de organismos normalizadores que, a pesar de presentan posturas diversas, entiende que estos activos reconocidos mantienen sus valores históricos, no teniendo lugar la práctica de políticas despreciativas.

La opinión de AECA, es que sean de aplicación los criterios establecidos para cualquier inmovilizado no financiero que, permiten como criterio alternativo al método de costo la utilización del valor razonable, no siendo admitido un proceso despreciativo.

Por último, sostenemos que para lograr una mejora en la gestión de las entidades públicas y centrándonos en los bienes que, por sus características históricas, artísticas, cultural o de índole similar, que cumplen una función única e irrepetible, que deviene de la propia naturaleza de los mismos, es que no puede omitirse el adecuado tratamiento contable de estos bienes.

Por eso es que resulta ineludible el reconocimiento de los mismos, buscando al elaborar los estados informativos de las entidades públicas, que se tengan en consideración las especificidades de éstos, por lo que la información brindada deberá incluir datos físicos, situación física del bien, costos de mantenimiento, reparaciones a realizar y un estado de ingresos y gastos relativos a su actividad, entre los que no se incluirán los costos de depreciación, tal lo desarrollado anteriormente.

Conclusiones

La utilización en el ámbito de las administraciones públicas, de estructuras contables patrimoniales siguiendo la base contable de devengo y gestión continua, utilizadas por el sector privado, ha suscitado un sinnúmero de polémicas. La aplicación de conceptos y criterios contables a determinados elementos, tales como los Bienes del Patrimonio Histórico Artístico y Cultural, debido a sus peculiaridades, originan grandes dificultades para ser encuadrados en sistemas contables que han sido creados para otros ámbitos y que cumplen diferentes funciones. Esto ha dado lugar a diferentes posicionamientos, manifestándose a través de normas y pronunciamientos profesionales, para tratar de dar una respuesta acorde a la realidad vigente en el ámbito de la administración pública.

De la lectura de esos pronunciamientos profesionales, se constata que existen acuerdos que, a pesar de las particularidades de los elementos mencionados, éstos deberán ser tratados contablemente de la misma manera que el resto de los elementos tangibles de carácter operacional, si se destinan a la finalidad de prestar servicios específicos distintos de su propia naturaleza (administrativos, educacionales, etc.).

Este planteamiento, a pesar del riesgo de fiabilidad en cuanto a la valoración económica, ha encontrado su justificación ya que considera necesario que el aporte informativo en el campo económico y financiero debe posibilitar el adecuado cálculo del costo de los servicios prestados a la sociedad.

Este heterogéneo panorama termina por traducirse en que algunos pronunciamientos los bienes, reciben un tratamiento contable tradicional, en línea del habitualmente aplicado a los activos tangibles operacionales, en otros se opta por que se informe de su presencia separadamente de los estados financieros tradicionales, con un contenido de carácter más descriptivo que financiero.

Se distinguen además sensibles diferencias atendiendo a los criterios valorativos por los cuales se ha optado, relacionados con la tipología de bienes tratados, en general se ha preferido una valoración en términos corrientes. Se ha priorizado en general la relevancia de esta información no sólo en cuanto a la justificación del destino de los recursos financieros, sino al haber propuesto una valoración económica a favor de la fiabilidad. En cualquier caso y aún de no disponer de información en términos financieros, situación cuya posibilidad estos pronunciamientos también admiten, se deberá informar atendiendo a otros criterios tanto de carácter físico como económico. La conjunción de ambos criterios informativos, provoca también heterogeneidad de criterios, lo que nos parece entendible, dado la disparidad de elementos estudiados.

Por último, sostenemos que el tratamiento contable a adoptar para los bienes en cuestión, resulta significativo como criterio de información a los usuarios en particular y a la ciudadanía en general, dada su incidencia directa en los aspectos inherentes a la consistencia, universalidad y transparencia de la gestión pública.

Bibliografía

- AECA (2004) – Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público – Documento Nº 2
“Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas” – Madrid
- AECA (2004) – Documento sobre Responsabilidad Social Corporativa nº 1: “Marco Conceptual de la
Responsabilidad Social Corporativa” – Madrid
- BUCH GÓMEZ, E. y CABALEIRO CASAL, R. (2008) – “Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural” -
Revista Partida Doble, Nº 205, Pág. 48 -67- Madrid
- BUCH GÓMEZ, E. y CABALEIRO CASAL, R. (2007) - Los "heritage assets" en los sistemas contables de las
entidades públicas - XXI Congreso Anual AEDEM, Universidad Rey Juan Carlos – Madrid
- BUCH GÓMEZ, E. y CABALEIRO CASAL, R. (2007) – “Los Inmovilizados Tangibles en las Administraciones
Públicas, en los Pronunciamientos Internacionales: Especial referencia a las entidades locales de
Portugal y España y a los Bienes de Interés Histórico, Artístico Y Cultural” – Conocimiento,
innovación y emprendedores: camino al futuro - Madrid
- CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT) (2008) - Federación Argentina de Consejos
Profesionales de Ciencias Económicas - Recomendación Técnica Nº 1 del Sector Público –
“Marco Conceptual Contable para la Administración Pública”
- COLOMBO, N. (2007) – “Bienes Públicos de Dominio Público Distintos Criterios para su Tratamiento
Contable” – Artículo de la Comisión de Administración Pública FACPCE
- LAS HERAS, J. M. (2009) – “De Resultados en el Estado” – Osmar Buyatti – Librería Editorial –Buenos
Aires
- MERONI, J. y LIBARDI, D. (2008) - “Marco Conceptual para el Sector Publico: Generador de Sistemas de
Información Contable para la Rendición de Cuentas y la Toma de Decisiones” - XXIX Jornadas
Universitarias de Contabilidad – Bahía Blanca, Buenos Aires
- MERONI, J. y LIBARDI, D.(2010) - “Valor Contable y Valor Social de los Inmovilizados No Financieros en la
Administración Pública” - XXXI Jornadas Universitarias de Contabilidad – San Fernando del Valle
de Catamarca – Catamarca
- MERONI, J. y LIBARDI, D. (2010) - “Valor Social de los Inmovilizados No Financieros en el Sector Público”
- XVII Jornadas de Intercambio de Conocimientos Científicos y Técnicos de la UNRC – Río Cuarto
- Córdoba
- RABITI, M. (2009) – “¿Un nuevo socio estratégico en la Administración Pública?” – V Congreso de
Administración Pública – San Juan, Argentina
- TORGA, P. y VERSINO, E. (2008) – “Plan de Cuentas para la Administración Pública” – III Jornadas
Universitarias Internacionales de Contabilidad – Montevideo, Uruguay