

Trabajo Fin de Grado

“Las normas internacionales de contabilidad del sector público para la armonización en los Estados Miembros de la Unión Europea: el caso de España”

Autor

Ana Isabel de Castro Lamarca

Director

Caridad Martí López

Facultad de Economía y Empresa
Curso 2018/2019

Autora del trabajo: Ana Isabel de Castro Lamarca.

Directora del trabajo: Caridad Martí López.

Título del trabajo: Las normas internacionales de contabilidad del sector público para la armonización en los Estados Miembros de la Unión Europea: el caso de España.

Titulación: Programa conjunto de Derecho y Administración y Dirección de empresas.

Resumen: El proceso de armonización de la contabilidad pública iniciado a mediados de los años 80 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), nos lleva a realizar una investigación, sobre la base de referencias bibliográficas, con el objetivo de examinar el alcance y autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), así como de conocer en qué punto se sitúan los Estados Miembros de la Unión Europea (UE) en la aplicación de dicha normativa contable. Asimismo, se estudiará el caso concreto de España para las infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico desde una doble perspectiva teórica- práctica, mediante el análisis comparado de la normativa contable española e internacional y de datos reales de la administración pública central y local española.

Abstract: The process of harmonization of public accounting initiated in the mid-1980s by the International Federation of Accountants (IFAC), leads us to carry out research, based on bibliographic references, in order to examine the scope and authority of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), as well as to know where we stand regarding the voluntary application of these standards by the Member States of the European Union (EU). Likewise, the specific case of Spain for public infrastructures, specialised military investments and historical heritage will be studied from a double theoretical-practical perspective, by means of a comparative analysis of Spanish and international accounting standards and real data from the Spanish central and local public administration.

ÍNDICE DE CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN.....	1
1. PRESENTACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO	1
2. OBJETIVOS Y APLICACIONES DEL TRABAJO	1
3. CONTENIDO DEL TRABAJO.....	2
II. PRESENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO	3
1. EL PAPEL DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO	3
2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL: NIIF Y NICSP	4
3. ALCANCE Y AUTORIDAD DE LAS NICSP.....	6
III. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LA UNIÓN EUROPEA.....	7
1. APLICACIÓN DE LAS NICSP EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	7
1.1 La consulta sobre la adecuación de las NICSP.....	7
1.2 Las normas europeas de contabilidad pública (EPSAS)	11
2. ESTADO ACTUAL DE LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS DE LOS PAÍSES EUROPEOS.....	12
IV. CONTEXTUALIZACIÓN	14
V. CASO CONCRETO: ESPAÑA	17
1. ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA.	17
2. ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO ESPAÑOL	19
2.1 Análisis de datos reales.....	27
3. ADMINISTRACIÓN LOCAL ESPAÑOLA	31
3.1 Análisis de datos reales.....	32
VI. CONCLUSIONES	36
BIBLIOGRAFÍA	41
ANEXOS	49
ANEXO I. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público según el informe de la IFAC para el año 2018.	49
ANEXO II. Las NICSP en comparación con las normas y prácticas de tres países (Alemania, Italia y Reino Unido) a través de dos ciudades de cada uno.	51
ANEXO III. Balance y nota relativa al inmovilizado material de la Administración General del Estado español para el ejercicio 2017.....	53

ABREVIATURAS

AGE	Administración General del Estado
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
CC. AA	Comunidades Autónomas
C.I.B.I	Central de Información de Bienes Inventariables del Estado
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy
CE	Comisión Europea
EPSAS	Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standard Board
IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
PGC	Plan General de Contabilidad
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
PGCPAL	Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local
PSC	Public Sector Committee
UE	Unión Europea

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1: Respuestas por país a la consulta sobre la adecuación de las NICSP	8
Tabla 3.2: Respuestas de los Estados Miembros (97%) a la consulta sobre la adecuación de las NICSP	9
Tabla 3.3: Aplicación de las NICSP por parte de la Unión Europea.....	13
Tabla 3.4: Valoración de los activos por los Estados Miembros.....	13
Tabla 5.1: Comparativa de la normativa contable española e internacional	20
Tabla 5.2: Infraestructuras públicas.....	21
Tabla 5.3: Patrimonio histórico	22
Tabla 5.4: Inversiones militares especializadas de naturaleza material.....	25
Tabla 5.5: % que representan las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico y las inversiones militares materiales sobre el total del activo y del inmovilizado material para la AGE (en euros)	28
Tabla 5.6: % que representan las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico sobre el total del activo para la muestra de ayuntamientos (en euros).....	32
Tabla 5.7: Memoria de la cuenta general para cada ayuntamiento.....	34

I. INTRODUCCIÓN

1. PRESENTACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO

El sector público asume un papel fundamental como dinamizador de la economía y, en los últimos años, la contabilidad pública se ha convertido en una disciplina muy importante. El afán de controlar el gasto y déficit público ha incrementado el interés en conseguir una aproximación entre el sistema contable público y el sistema contable empresarial, con el objetivo final de favorecer la rendición de cuentas y la toma de decisiones por parte de los diversos usuarios de la información contable.

En un entorno de continuas reformas del sector público, considero de vital importancia saber en qué situación se encuentran las administraciones públicas de los Estados Miembros, sobre todo, la española en cuanto al registro de los hechos económicos y elaboración de los informes financieros por dos razones. En primer lugar, sus ingresos corrientes proceden en su mayor parte de impuestos/tasas recibidos de forma directa, es decir, nosotros como ciudadanos contribuimos -en gran medida- al mantenimiento del sector público. En segundo lugar, porque desde que comencé este doble grado he tenido especial interés por las asignaturas de contabilidad, y en los últimos meses por la contabilidad pública.

2. OBJETIVOS Y APLICACIONES DEL TRABAJO

El principal objetivo de este trabajo de fin de grado es analizar las NICSP en el proceso de armonización¹. Para ello, se van a estudiar los sucesos más importantes ocurridos en el ámbito de la UE y, más en concreto, en el caso de España.

En aras de alcanzar este objetivo, en este trabajo se plantean otros objetivos específicos, los cuales nos van a permitir llegar al fin último. El primer objetivo es explicar los orígenes de la armonización de la contabilidad pública a nivel internacional, así como su evolución en la UE. El segundo sería la realización de un análisis comparado entre la normativa española e internacional del tratamiento contable de las infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico. El tercer objetivo

¹ Según Jones y Caruana (2015, p.241) es preciso distinguir entre dos conceptos: armonización y estandarización o normalización. La armonización es un proceso que aumenta la comparabilidad de las prácticas contables de los diferentes países, y está asociado con la legislación transnacional que emana de la UE. La estandarización o normalización parece implicar la imposición de un conjunto de reglas más rígido y estrecho, y se asocia con la profesión contable.

consistiría en el análisis de datos reales de las cuentas anuales de la administración central y local española para estos casos particulares de inmovilizado.

Con este estudio se pretende, por tanto, examinar el grado de adaptación de la normativa contable pública española a las NICSP, con el interés de contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la información financiera presentada por las entidades públicas españolas. Asimismo, entre las aplicaciones de este trabajo encontraremos la respuesta al camino que ha de seguir el sector público español en este arduo proceso de armonización y los retos a los que se va a enfrentar en los próximos años.

3. CONTENIDO DEL TRABAJO

El trabajo comienza con una breve presentación acerca de qué son las NICSP y por qué surgieron, de manera que éstas queden concisamente introducidas para el lector.

A continuación, se dedica un capítulo a analizar el proceso de armonización de la contabilidad pública en el ámbito de la UE. Este capítulo se encuentra dividido en distintos apartados en los que se irá explicando, en primer lugar, la consulta sobre la adecuación de las NICSP; en segundo lugar, la decisión de desarrollar unas Normas Contables Europeas para el Sector Público (EPSAS); y, en tercer lugar, cuál es la situación actual de los sistemas contables públicos de los países europeos.

En el siguiente capítulo de este trabajo se busca contextualizarlo y encontrar la aplicación del mismo, a través de una serie de estudios previos realizados por diversos autores.

El trabajo de investigación de este trabajo lo encontramos en el capítulo V donde se analizará el proceso de armonización de la contabilidad pública para el caso concreto de España. En primer lugar, se realizará una comparativa entre la NICSP y la normativa española para los casos particulares de inmovilizado; y, en segundo lugar, se procederá al análisis de datos reales de la administración general del estado (AGE) española, así como de las entidades locales españolas, prestando especial atención a este tipo de inmovilizado.

Por último, se presentan las conclusiones más importantes que se han extraído de la elaboración del trabajo.

II. PRESENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

1. EL PAPEL DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

La IFAC es la organización a nivel mundial para la profesión contable, tal y como se reconoce en su página oficial (IFAC/About IFAC). La IFAC fue fundada en 1977 con la misión de servir al interés público, reforzar la profesión contable en los diversos países del mundo y promover la observancia de normas profesionales de calidad, fomentando la convergencia internacional de tales normas y dando a conocer temas de interés públicos, en los cuales la experiencia del ejercicio contable resulta muy relevante.

Para proseguir con este cometido, en el año 1986, se creó en el seno de la IFAC un Comité del Sector Público (Public Sector Committee, PSC), cuyo objetivo era el desarrollo de programas con el propósito de mejorar la gestión y la rendición de cuentas de las entidades del sector público, asumiendo posteriormente la labor de desarrollar unas normas internacionales de contabilidad para el sector público.

En el año 2004, el PSC se constituyó como un órgano independiente emisor de normas contables para el sector público, pasando a denominarse International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), y su labor se puede parecer a la del International Accounting Standard Board (IASB), el cual es el órgano normativo de la International Financial Reporting Standards (IFRS Foundation).

Según IFAC (2018), el IPSASB se encarga de elaborar y desarrollar las NICSP. Las NICSP son un conjunto de normas que establecen los requisitos para el registro de hechos económicos, así como para la elaboración de informes financieros que emiten los gobiernos y otras entidades del sector público². El principal objetivo de las NICSP es proporcionar a las entidades del sector público información útil para la toma de decisiones y contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la información financiera presentada.

² Es importante indicar que las NICSP se aplican a los informes financieros de propósito general de todas las entidades del sector público (diferentes de las empresas públicas) y a las organizaciones internacionales. En este sentido, cuando hablamos de entidades del sector público estas incluyen gobiernos nacionales, regionales, locales y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo: agencias, consejos y comisiones).

Asimismo, se debe señalar que las NICSP están basadas en el criterio de devengo, es decir, es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando se produce la corriente real de bienes o servicios (cuando ocurren) y no cuando se produce la corriente financiera (cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Según EC (2013b) la contabilidad de devengo es el único sistema de información generalmente aceptado que proporciona una imagen completa y fiable de la situación financiera y económica y del rendimiento de un gobierno, capturando íntegramente los activos y pasivos, así como los ingresos y gastos de una entidad, durante el periodo cubierto por las cuentas y en el momento en que se cierran. Además, una contabilidad pública armonizada basada en el principio de devengo mejora la transparencia, la rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera en el sector público, y puede servir para facilitar la obtención de liquidez³, así como para mejorar la eficiencia y la eficacia de la auditoría pública.

El IPSASB trata, a través de las NICSP, de alcanzar las significativas ventajas que se derivan de una información financiera comparable entre las muy dispares jurisdicciones y comprensible internacionalmente, siendo -por tanto- su objetivo principal de carácter público. Con el fin de alcanzar este objetivo, el IPSASB se posiciona a favor de: en primer lugar, la convergencia de las normas internacionales y nacionales de contabilidad del sector público; en segundo lugar, la convergencia de las bases contables y estadísticas de información financiera cuando sea apropiado y, en tercer lugar, la aceptación de sus propias normas y publicaciones⁴ (Brusca y Gómez, 2013).

2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL: NIIF Y NICSP

Tal y como he desarrollado anteriormente, el IPSASB publica NICSP, las cuales toman como referencia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) publicadas por el IASB en aquellos casos en los que los requisitos de estas normas sean de aplicación en el sector público. Además, las NICSP estudian determinados conceptos especiales de la información financiera que no llegan a ser abordados por las NIIF.

³ Según el informe IFAC/CIPFA (2018) al proporcionar una visión global de las finanzas, los informes elaborados sobre el principio de devengo ayudarán a que los pasivos futuros se reconozcan oficialmente y se planifiquen adecuadamente, mejorando así la capacidad para hacer frente a las obligaciones financieras.

⁴ El IPSASB, en nombre del PSC de la IFAC tiene autoridad para elaborar publicaciones tales como: guías de prácticas recomendadas para proporcionar una serie de pautas sobre buenas prácticas que se aconseja seguir a las entidades del sector público, estudios que ofrezcan asesoramiento relativo a temas de información financiera en el sector público y otros documentos e informes de investigación acerca de cuestiones de información financiera del sector público y sus posibles desarrollos.

En este sentido, si nos remontamos al origen de estas últimas normas, el desarrollo de las normas de contabilidad se produce conforme los mercados financieros internacionales van evolucionando, pues los inversores necesitaban unos estados financieros comprensibles y comparables para poder tomar decisiones -relativas al intercambio internacional de bienes, servicios, personas y capital- (FASB, 2013). Con este objetivo se inició el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el año 1973, las cuales a partir de 2001 pasarían a denominarse NIIF.

Con todo esto, resulta más que evidente que, la internacionalización de las normas de contabilidad encuentra su razón de ser en diversos factores (Carmona y Trombetta, 2008): la regulación política, la presión de los mercados financieros, las presiones de carácter normativo, la contribución de las universidades y asociaciones profesionales y la imitación de las conductas implantadas en empresas líderes.

Sin embargo -y a efectos de lo que nos interesa tratar en este trabajo-, la globalización de los mercados financieros y sus respectivas normas internacionales de contabilidad apenas tuvieron implicaciones para el sector público. Básicamente lo que ocurría es que, los gobiernos y aquellas empresas que no cotizaban en bolsa optaban por seguir sus propias normas nacionales.

Según Bergmann y Labaronne (2013), esta situación cambió cuando algunas crisis financieras incluyeron entidades del sector público, por ejemplo, en el sureste de Asia o en Latinoamérica en los años 80. Lo que ocurrió durante estos años y los años siguientes es que, los propios gobiernos se convirtieron en deudores, es decir, los gobiernos eran deudores que, a su vez, controlaban a otros deudores de la crisis. Esta paradoja hizo que, en torno al año 1997, se pusiera en marcha el proyecto de desarrollo de las NICSP. No obstante, estos mismos autores señalan que, la verdadera relevancia económica del sector público no fue contemplada hasta la crisis financiera de 2008 y los años sucesivos, ya que esta crisis, inicialmente una crisis de bancos comerciales, se extendió rápidamente a los gobiernos⁵.

Finalmente, para poder analizar las NICSP en los siguientes apartados, debemos plantearnos el porqué de la necesidad de usar normas distintas y, sobre todo, por qué no se pueden emplear directamente normas del sector privado (por ejemplo, las NIIF). El

⁵ En este sentido, las intervenciones no solamente fueron costosas, sino que también tuvieron implicaciones a nivel macroeconómico mucho más significativas que las intervenciones inmediatas. La deuda de los gobiernos, considerada “sin riesgo”, sí que tenía una parte importante de riesgo asociado.

IPSASB en el año 2013 reconoció y examinó las diferencias existentes entre el sector público y el sector privado, las cuales constituyen unas características del sector público muy relevantes para la contabilidad.

Las características más importantes del sector público son las siguientes (Bergmann y Labaronne, 2013): en primer lugar, las entidades públicas no tienen ánimo de lucro; en segundo lugar, las transacciones más importantes no son comerciales (no hay contraprestación directa, ya que proviene de los ingresos de impuestos, de multas o de transferencias entre las diferentes instancias del gobierno); en tercer lugar, la existencia de un presupuesto público como instrumento de gestión financiera del estado; y, por último, otras características que incluyen las propiedades y objetivos concretos de los bienes de uso en el sector público (la longevidad de entidades y programas públicos, el rol regulatorio de entidades públicas...).

Ahora bien, a pesar de estas diferencias, existe una gran convergencia con las normas empresariales, lo cual ha sido un factor importante a la hora de contribuir al éxito del trabajo del IPSASB, ya que las NICSP han aprovechado la legalidad con la que contaban las normas empresariales, especialmente en el ámbito de la UE.

3. ALCANCE Y AUTORIDAD DE LAS NICSP

Respecto al alcance y autoridad de las NICSP, el carácter privado del IPSASB hace complicado la exigencia del cumplimiento de las NICSP, pues carece de suficiente poder para obligar al cumplimiento de las mismas. Lo que se ha hecho es que, en las jurisdicciones nacionales, cada organismo regulador decide si adopta o no las NICSP, de allí que el IPSASB ha tratado de involucrar a los diferentes organismos nacionales emisores de normas contables y también a los organismos internacionales de una manera activa en esta labor. Con todo esto se puede afirmar que, el éxito -o fracaso- dependerá del reconocimiento -o no- de su trabajo y el apoyo -o no- a las normas internacionales por parte de las entidades públicas.

En la actualidad, tomando como referencia el artículo de Brusca y Gómez (2013), las NICSP han sido aplicadas, entre otros, por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, las Naciones Unidas, la Organización del Tratado Atlántico del Norte, la Comisión Europea (CE) y cerca de treinta y nueve países han puesto en marcha proyectos de acercamiento a las normas internacionales.

De hecho, se puede hablar de dos modelos de aplicación de las NICSP. Por un lado, la aplicación directa, la cual consiste en sustituir a las normas reguladoras de la producción y presentación de la información financiera existente en cada país, región o entidad por las NICSP. Por otro lado, la aplicación indirecta (o adaptación), que consiste en la modificación de la regulación nacional a partir de la normativa internacional. Se debe señalar, que esta última modalidad es la seguida por la mayor parte de los países, ya que de esta forma mantienen el control y el poder de normalización.

A día de hoy, según IFAC (2018), el IPSASB ha emitido 40 NICSP (ver anexo I).

III. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LA UNIÓN EUROPEA

1. APLICACIÓN DE LAS NICSP EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

1.1 La consulta sobre la adecuación de las NICSP

La crisis financiera mundial de 2008 aumentó la presión sobre los gobiernos para que sean más transparentes y produzcan información comparable. Esto es especialmente importante en la UE, como veremos más adelante, pero también a nivel mundial. En la primera reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20, celebrada en Rusia, se concluyó (G20, 2013) que "es necesario trabajar para evaluar mejor los riesgos para la sostenibilidad de la deuda pública, lo que incluye examinar la transparencia y la comparabilidad de la información del sector público, y supervisar el impacto de las vulnerabilidades del sector financiero en la deuda pública". El informe del G20 pidió al Fondo Monetario Internacional y al Banco Mundial que siguieran explorando la cuestión y proporcionando información actualizada. También hubo una fuerte presión política de los países donantes/prestamistas para que las NICSP se utilizaran como normas mundiales. Asimismo, las organizaciones internacionales (como la OTAN, la OCDE, las Naciones Unidas y la CE) han apoyado la utilización de las NICSP no sólo internamente, sino también su utilización por los países con los que realizan transacciones (Grossi y Soverchia, 2011), y los organismos internacionales han iniciado procesos para adoptar o converger con las NICSP a efectos de la presentación de informes financieros (Deloitte, 2013).

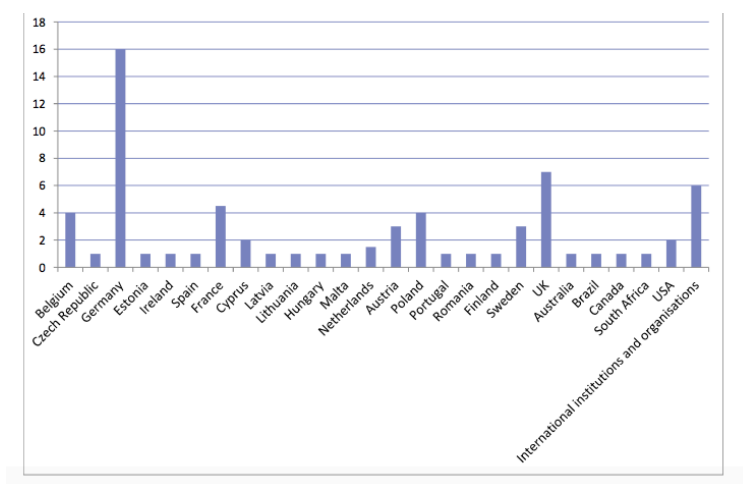
En el ámbito de la UE, uno de los objetivos principales era (y es) el control del déficit y de la deuda de sus Estados Miembros, con la finalidad de proteger la Unión Económica y Monetaria. A pesar de que, la información macroeconómica –basada en el sistema europeo de cuentas nacionales- es la que se venía utilizando para controlar tales indicadores, las apariciones en ciertos países de problemas para registrar todos sus pasivos dejaron en evidencia que esto no era suficiente (Brusca y Gómez, 2013).

Ante esta situación, el Consejo de la UE aprobó la Directiva 2011/85/UE, la cual propugna el criterio de devengo y expone que la conservación de unas prácticas -en todos los sectores de las administraciones públicas- de contabilidad completas y fiables permitirán disponer de unos sistemas contables comparables entre los diferentes Estados Miembros.

Esta directiva solicitó a la CE evaluar la adecuación de las NICSP para los Estados Miembros, fijando como plazo hasta el 31 de diciembre de 2012. Para llevar a cabo esta tarea, Eurostat publicó un *consultation paper* con el fin de recibir multitud de opiniones referentes a este tema. Con este objetivo, se difundió un cuestionario en el que se preguntaba acerca de la conveniencia o no, las ventajas o inconvenientes, y las oportunidades o retos de implantar las NICSP en los Estados Miembros.

El análisis de las respuestas permite hacer el siguiente resumen (EC, 2013a). De las 68 respuestas que fueron recibidas en la página web de la CE, un 82% de las mismas pertenece a países europeos, mientras el 18% restante se corresponde con países de fuera de la UE y organizaciones e instituciones internacionales.

Tabla 3.1: Respuestas por país a la consulta sobre la adecuación de las NICSP.



Fuente: EC, 2013a.

De estas 68 respuestas, 66 expresaban su opinión a cerca de la cuestión -97%- y las dos restantes -3%- consideraron que en ese momento no estaban suficientemente bien informados. Además, se debe señalar que, ocho de los 28 Estados Miembros de la UE no participaron: Bulgaria, Croacia, Dinamarca, Grecia, Italia, Luxemburgo, Eslovaquia y Eslovenia.

Tabla 3.2: Respuestas de los Estados Miembros (97%) a la consulta sobre la adecuación de las NICSP.

Participantes	Consideración	Argumentación
26 participantes (38%) La mayoría de las asociaciones profesionales y órganos emisores (12/16), las firmas de auditoría (todas las participantes), institutos de estadística, algunos ministerios de finanzas (3/10) y un único participante de un tribunal de cuentas nacional.	Las NICSP son adecuadas para su implementación.	Las NICSP permiten incrementar no solo la transparencia y rendición de cuentas, sino también la comparabilidad de las cuentas públicas.
21 participantes (31%) Dentro de este grupo se encuentran, entre otros: 3 asociaciones profesionales, 6 personas individuales, 3 ministerios de finanzas y 1 tribunal de cuentas nacional.	Las NICSP son necesarias para llevar a cabo un proceso de armonización dentro de la UE, pero hay discrepancias sobre la aplicación directa de las mismas.	Los problemas que se exponen tienen que ver con que las NICSP derivan de las normas privadas, la incompatibilidad de las NICSP con las normas contables de algunos países, o que aquellos países que han optado por aplicarlas han tenido que experimentar un arduo proceso de reforma de su normativa.
19 participantes (28%) En este tercer grupo, en función del origen institucional, encontramos: 4 ministerios de finanzas, 2 tribunales de cuentas nacionales, 8 órganos de control externo autonómico alemanes y dos asociaciones regionales.	A favor de un proceso de armonización de las normas contables europeas, las cuales están basadas en el criterio de devengo, pero en contra de las NICSP.	Los argumentos principales utilizados van desde la insuficiencia de las NICSP para satisfacer las necesidades de las administraciones públicas; la complejidad; la ausencia de un marco conceptual; toman como referencia las normas empresariales; la propia configuración de gobierno del IPSASB, en el cual no hay participación de la UE y una gran parte de los participantes no son miembros de la UE.

Fuente: EC, 2013a

La conclusión general de la consulta pública (EC, 2013b) fue que los Estados Miembros de la UE no consideraron apropiado que la UE adoptara las NICSP, sino que debería desarrollar unas Normas Contables Europeas para el Sector Público (EPSAS). No obstante, las EPSAS estarían estrechamente vinculadas a las NICSP. Además, se debe

señalar que, a lo largo de los años, desde Eurostat se han dotado fondos para el proyecto EPSAS⁶.

En este sentido, las razones que justificaban esta decisión de la CE eran (EC, 2013b):

- i. Las EPSAS darían a la UE la capacidad de desarrollar sus propias normas, adaptándolas a las necesidades específicas de los Estados Miembros de la UE.
- ii. La aplicación de las EPSAS en toda la UE reduciría drásticamente la complejidad de los métodos y procesos de compilación utilizados para transformar -en concreto- los datos de deuda y déficit en una base casi armonizada, lo que también reduciría al mínimo los riesgos en cuanto a la fiabilidad de los datos notificados por los Estados Miembros y publicados por Eurostat.
- iii. Las EPSAS se podrían desarrollar utilizando como base las NICSP (evitando diferencias entre las NICSP y EPSAS que no estén justificadas), así como la postura de cada uno de los Estados Miembros respecto a la adecuación y aplicabilidad concreta de cada una de las NICSP. Esta forma de proceder permitiría alcanzar el compromiso político que el proyecto demanda al involucrar a todos los Estados Miembros.
- iv. Este proceso permitiría poner en marcha un sistema integrado de contabilidad financiera, contabilidad presupuestaria y contabilidad nacional, ya que los tres informes se elaborarían a través de un sistema único.

Sin embargo, la elaboración de un conjunto de normas de contabilidad del sector público europeo armonizadas no garantizará por sí sola la exactitud y calidad de los datos de la contabilidad pública, pues sin duda se requiere -además- destinar muchos recursos económicos, humanos y tecnológicos, tanto por parte de la CE, como por Estados Miembros. Por ello, es muy importante que exista una planificación adecuada del proceso, ya que se debe alcanzar el equilibrio entre beneficios y costes, y son muchas las incógnitas que refleja este informe acerca de cómo se va a implantar esta reforma de alcance europeo.

⁶ Algunos ejemplos de esta financiación serían: 300,000 euros destinados al análisis, investigación y otras tareas relacionadas con la preparación y el desarrollo de las EPSAS (Eurostat, 2015a); en el año 2015 también hubo subvenciones concedidas para trabajos preparatorios para la modernización de los sistemas contables del sector público sobre la base del principio de devengo por 1,199,915.59 euros (Eurostat, 2015b); o los 800,000 euros de presupuesto que aparecen en la convocatoria de subvención finalizada el pasado año (EC, F&T Portal).

1.2 Las normas europeas de contabilidad pública (EPSAS)

Tras la primera consulta (EC, 2013a) y la subsiguiente decisión de desarrollar las EPSAS (EC, 2013b), la CE -a través de Eurostat⁷- celebró una segunda consulta pública referente a la gobernanza de las EPSAS en noviembre de 2013 (EC, 2014). Esta consulta fue el primer paso para determinar cómo se diseñaría este proyecto.

Según el autor Montesinos, presidente de la comisión del sector público de la asociación española de contabilidad y administración de empresas (AECA), en el último encuentro internacional AECA celebrado en Lisboa el pasado 20 y 21 de septiembre de 2018, en este proyecto están comprometidas las grandes firmas de auditoría y consultoría, destacando el estudio elaborado por EY (2012) por encargo de Eurostat relativo a las prácticas de contabilidad y auditoría públicas en 27 Estados Miembros de la UE y el de PwC (2014), sobre el impacto y coste de la adaptación al devengo e IPSAS, el cual introduce el concepto de “madurez contable”. Además, hay un gran interés en integrar en este proyecto a expertos, *stakeholders* y reguladores en el trabajo de elaboración e implantación de las EPSAS, y a tal efecto se ha creado la *EPSAS Task Force*, que aborda los temas como buen gobierno, normas y primera aplicación, manteniendo en funcionamiento el grupo de trabajo referente a las EPSAS desde 2015 en adelante.

Respecto a la relación entre las EPSAS y las NICSP, estas últimas han de ser un referente para los criterios que apliquen los Estados Miembros en la elaboración de sus estados financieros. De hecho, el autor matiza que habrá NICSP que no requieran adaptación, otras que deberán ser adaptadas y algunas de ellas reconsideradas, como es el caso de las NICSP nº6, 28, 29 y 30 (relativas a estados financieros consolidados e instrumentos financieros).

En este artículo se señala que uno de los aspectos más relevantes de este proyecto, el cual pretenden llevar a cabo las autoridades comunitarias, es situar las EPSAS dentro de un marco legal, a diferencia del carácter voluntario de las NICSP. En este sentido, el establecimiento de un marco legal para las EPSAS está previsto para el año 2020 y, mientras tanto, la recomendación de Eurostat es la adaptación voluntaria de las NICSP por los Estados Miembros.

⁷ En el ámbito de la UE, Eurostat es el organismo encargado de las estadísticas comunitarias en el proyecto EPSAS.

2. ESTADO ACTUAL DE LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS DE LOS PAÍSES EUROPEOS

Una vez he analizado cuál fue la situación en cuanto a la aceptación o rechazo de las NICSP en el ámbito de la UE, a continuación, voy a mostrar una comparación del estado actual de los sistemas contables en los países europeos.

En primer lugar, se debe señalar que, durante las últimas dos décadas, un número creciente de gobiernos ha comenzado un proceso de reforma para pasar de la contabilidad financiera de caja a la contabilidad de devengo. Este proceso de transición consiste en establecer unos estados financieros bajo el criterio de devengo o acumulación. Si tenemos en cuenta el informe de la OECD/IFAC de 2017 entre los motivos que justifican esta reforma se encuentran: la imagen fiel de las finanzas; la evaluación de los costos totales de las operaciones del gobierno; la introducción o mejora de una cultura del rendimiento; la modernización de la gestión pública; la transparencia y la rendición de cuentas; y una mejor gestión de los recursos estratégicos.

En este sentido, tomando como referencia los datos que aparecen en el informe de la OECD/IFAC de 2017, dentro de la UE hay cuatro tipos de países:

- Proceso de reforma terminado: Reino Unido, Suecia, España, Eslovaquia, Polonia, Austria, Dinamarca, Estonia, Finlandia y Francia.
- Proceso de reforma en curso: Bélgica, República Checa, Italia y Portugal.
- Proceso de reforma en planificación: Grecia, Luxemburgo, Eslovenia e Irlanda.
- No se contempla el proceso de reforma: Países Bajos y Alemania.

Es cierto que la mayoría de los países aplican el principio de devengo en la contabilidad financiera. Sin embargo, en la elaboración del presupuesto es el criterio de caja o caja modificada el que prevalece en la mayoría de los países, siendo el criterio de devengo aplicado solamente en cinco países: Austria, Dinamarca, Finlandia, Reino Unido y Suecia. De hecho, salvo en el caso de Reino Unido, el cual aplica un devengo completo, en el resto de países estaríamos ante un devengo con matices.

Haciendo una mirada al futuro, de acuerdo con un reciente estudio (2018) de la IFAC con CIPFA, en los próximos años se va a producir una rápida aceleración en la presentación de informes en valores devengados en el sector público, y en las NICSP en particular, ya que se ha estimado que a finales de 2023 el 65% de los gobiernos informarán sobre la base de devengo, y cerca de las tres cuartas partes (73%) de estos gobiernos que informen

sobre la contabilidad en valores devengados utilizarán las NICSP directamente, indirectamente o como punto de referencia.

En lo que respecta a la adopción directa de las NICSP por parte de los gobiernos nacionales ésta ha sido muy baja en años pasados. Por ejemplo, si tenemos en cuenta la información proporcionada por la CE (EC, 2013c) para el año 2013, la situación era la siguiente:

Tabla 3.3: Aplicación de las NICSP por parte de la Unión Europea

	Países
Las normas nacionales están basadas en las NICSP.	Austria, República Checa, Estonia, Lituania, Malta, Rumanía, España, Suecia y Reino Unido.
Alguna referencia a las NICSP (no aplican normas basadas en las NICSP).	Bulgaria, Dinamarca, Francia, Grecia, Letonia, Eslovaquia.
Las NICSP se aplican en algunas entidades locales.	Bélgica (Comunidad de Flandes).
Ninguna iniciativa respecto a las NICSP.	Resto de países.

Fuente: Brusca y Gómez, 2013.

Por último, en relación con lo que será analizado detalladamente para el estudio del caso concreto de España, me gustaría poner de manifiesto a través de la Tabla 3.4 cuál es la situación de los Estados Miembros en cuanto a la valoración de los activos, y más en concreto los casos de infraestructuras y bienes del patrimonio histórico y cultural.

Tabla 3.4: Valoración de los activos por los Estados Miembros

	Alemania	Austria	Bélgica	Croacia	Dinamarca	Eslovaquia	Eslovenia	España	Estonia	Finlandia	Francia	Grecia	Holanda	Hungría	Italia	Noruega	Países Bajos	Polonia	Portugal	Reino Unido	República Checa	Suecia
VALORACIÓN DE ACTIVOS																						
Infraestructuras																						
Coste Histórico																						
Coste Histórico depreciado		X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Coste de reposición																				X		
Valor razonable			X								X											
Bienes del patrimonio histórico y cultural			no		no	no								no								
Coste Histórico							X				X											
Coste Histórico depreciado				X				X	X	X					X	X		X	X			X
Coste de reposición		X																				
Valores simbólicos											X	X									X	
Valores asegurados																						
Valor de tasación de expertos																						
Resto de activos																						
Coste Histórico	X																					
Coste Histórico depreciado		X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X
Coste de reposición/Valor actual							X													X		
Valor razonable			X				X								X		X					

Fuente: elaboración propia utilizando información del informe de la OECD/IFAC, 2017

En este sentido, respecto a la valoración de los activos, excluidos las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico y cultural, el criterio comúnmente aplicado por los

países es el coste histórico depreciado, si bien, en algunos países como Eslovenia y Reino Unido se utiliza también el coste de reposición.

En el caso de la valoración de las infraestructuras, el coste histórico depreciado es el utilizado en casi todos los países y, sólo Bélgica y Reino Unido utilizan un criterio diferente al coste histórico depreciado (valor razonable y coste de reposición). Respecto a la valoración de los bienes de patrimonio histórico y cultural, el coste histórico depreciado es el utilizado por la mayor parte de los países, pero algunos países también han optado por asignarles valores simbólicos. De hecho, en algunos países estos activos no se incluyen en el balance debido a la falta de fiabilidad para su valoración.

En cuanto a la amortización, casi todos los países que capitalizan activos amortizan los mismos, con independencia de que sea inmovilizado material en general o infraestructuras. Ahora bien, en el caso de los bienes de patrimonio histórico, aunque el criterio sea el de coste histórico, son muchos menos los países que han optado por su amortización, ya que es difícil estimar cuál es la vida útil de dichos activos.

IV. CONTEXTUALIZACIÓN

En los últimos veinte años, los sistemas contables de todos los niveles de gobierno en Europa han experimentado cambios sustanciales, inspirados principalmente en la nueva gestión de las finanzas públicas⁸. Tras considerar diferentes opciones para la armonización de la contabilidad del sector público en la UE, la CE decidió, basándose en las respuestas a la consulta pública sobre la adecuación de las NICSP, que la mejor opción sería desarrollar el proyecto de las EPSAS.

En algunos trabajos previos, como el realizado por Aggestam y Brusca en el año 2016, se afirma que, a diferencia del sector privado donde la comparabilidad global fue clave en la decisión de la UE de adoptar las NIIF para las cuentas consolidadas de las empresas que cotizaban en bolsa, con el desarrollo y (próxima) aplicación de las EPSAS para la contabilidad del sector público en la UE, parece haber un elemento de regionalización

⁸ En esencia, según Brusca y Montesinos (2006), la nueva gestión pública supone seguir la lógica económica del mercado a la hora de asignar los recursos y gestionar las entidades públicas. Por ejemplo, la puesta en marcha de la teoría de la agencia o la descentralización administrativa son rasgos clave de este nuevo modelo. Concretamente, en el ámbito de la contabilidad pública, la nueva gestión pública se traduciría en la mayor transparencia de la información, la comparabilidad informativa sobre las bases de un desarrollo normativo internacional, el establecimiento de sistemas de contabilidad de gestión y una integración de los subsistemas de gestión, los cuales permitan agregar la información de los entes descentralizados.

más fuerte que en la evolución de la contabilidad del sector privado. El regionalismo puede ser visto como una respuesta y/o complemento a la globalización de las prácticas contables del sector público, si bien, de cualquier manera, una consecuencia de esta tendencia es que cada vez es más difícil poner en marcha procesos normativos verdaderamente multilaterales y mundiales.

Por último, en el artículo se señala que existen numerosas cuestiones pendientes, las cuales deben abordarse para que el proceso de desarrollo y adopción de las EPSAS avance. En primer lugar, los costes⁹ en sistemas tecnológicos y formación que supondrán para los países miembros (PwC, 2014). En segundo lugar, será necesario superar las resistencias en los países cuyos gobiernos desean conservar sus autoridades nacionales de normalización (Christiaens et al, 2015), como en el caso de Alemania. En tercer lugar, es necesario examinar las posibles repercusiones de los sistemas armonizados en la contabilidad nacional y estadística. Finalmente, cómo de beneficioso y útil es este nuevo sistema armonizado basado en el principio de devengo (Ellwood y Newberry, 2007).

En relación con todas las cuestiones pendientes de respuesta que dejaría el proyecto EPSAS, un reciente estudio realizado por Sforza y Cimini (2017), nos hace plantearnos si las EPSAS son una solución suficiente para superar la falta de armonización. Para los autores, después de haber investigado los datos contables de los 28 Estados Miembros de la UE, las futuras normas EPSAS proporcionan cierta armonización, pero no garantizarán la misma transparencia y rentabilidad en todos los Estados Miembros de la UE. Es decir, para ellos un conjunto de normas contables de alta calidad, como el futuro de las EPSAS, no va a ser suficiente para superar la actual falta de armonización.

Según los autores, se venía afirmando que la mejora de la calidad de las cuentas públicas y la reducción de las diferencias (ajustes) entre los niveles micro (contabilidad pública) y macro (contabilidad nacional)¹⁰ dependían únicamente de la base de contabilización del

⁹ Según Caruana (2016), en algunos países como Grecia es evidente que la calidad del sistema contable del gobierno necesitaría de una reforma urgente, y la adopción de las NICSP podría dar lugar a diversos resultados beneficiosos a largo plazo, si bien, el país no está en condiciones de iniciar un proceso tan costoso ante su grave situación financiera.

¹⁰ Autores como Pérez (2007) señalan que, en el ámbito de las unidades que integran el sector público administrativo, por ejemplo, español, existen dos sistemas contables (contabilidad nacional y contabilidad pública), cuyos objetivos y la metodología utilizada para la cuantificación de sus magnitudes básicas son diferentes. La contabilidad nacional informa, desde un punto de vista macroeconómico, del comportamiento de los agregados económicos y financieros de los sectores que conforman la economía de un país. Por su parte, el sistema de contabilidad pública, desde una perspectiva microeconómica, tiene como objetivos, por una parte, el reflejo contable de la ejecución y liquidación de los presupuestos de las distintas entidades públicas con presupuesto limitativo, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios del

Banco Mundial (por ejemplo, efectivo, mixto o devengo), si bien, sus hallazgos confirmaron que la calidad de los sistemas legales de un país es también un factor determinante de la magnitud de los ajustes. En otras palabras, la magnitud de los ajustes será menor en aquellos países en los que se aplique una ley de alta calidad. Según los autores, todo esto se debe a que las discrepancias entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional se deben a variables institucionales que son difíciles de controlar.

Con todo lo anterior, podemos afirmar que la situación en el ámbito de la UE no está - actualmente- nada clara en lo que a las NICSP respecta. Con el objetivo de poder determinar en qué punto exacto nos situamos (España) en este proceso de armonización, en los próximos apartados de este trabajo se ha optado por analizar datos reales de la AGE española, así como de las entidades locales españolas para los casos particulares de inmovilizado: infraestructuras públicas, patrimonio histórico e inversiones militares.

En este sentido, se han realizado algunos estudios previos. Entre ellos destaca la investigación realizada por Adam et al. (2011), la cual consistía en el examen de las normas y prácticas contables relativas a los activos de infraestructuras, arte y patrimonio en seis ciudades de tres países europeos (Reino Unido, Italia y Alemania) para determinar cómo se comparan las normas nacionales de devengo entre sí y con las NICSP, y cómo se comparan las prácticas de cada ciudad con sus respectivas normas (ver Anexo II). Los autores concluyen que la influencia global de la contabilidad de devengo en el sector público se observa en estos tres países y que las normas nacionales de los tres países se aplican a todos los activos de infraestructuras, arte y patrimonio, si bien, estas reglas nacionales de medición están basadas en las NICSP, siendo el tratamiento de los activos patrimoniales y la depreciación (o no) de estos activos la cuestión más controvertida e ignorada.

De hecho, en un primer estudio realizado por Aversano y Christiaens (2014) se vuelve a poner de manifiesto la compleja situación que supone el reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales, ya que la NICSP 17 tan solo responde a las necesidades del usuario en un 43%. En el año 2018, estos mismos autores – Aversano y Christiaens- junto con Van Thielen en un nuevo estudio señalan que, hasta el 71% de las reglas de la NICSP que trata el patrimonio no son pertinentes para los encargados de la formulación de

ejercicio, y por otra, el suministro de información acerca de la situación económica, financiera y patrimonial de dichas entidades, así como de sus resultados económico-patrimoniales.

políticas -a nivel local-, ya que estos últimos no obtienen suficiente información acerca de los costes de mantenimiento, así como de la cantidad de subsidios adicionales que reciben por el mantenimiento de un correcto estado físico del patrimonio. Sin embargo, este estudio apunta que el IPSASB se ha mostrado muy activo en los últimos años en relación con la contabilidad de los bienes patrimoniales, y en 2017 se publicó un documento de consulta¹¹ con el objetivo de publicar una nueva norma para mediados del 2021 referente a los bienes patrimoniales.

V. CASO CONCRETO: ESPAÑA

1. ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA

En el caso de España, la aplicación de las NICSP también ha sido encabezada por el proceso de transformación que se ha llevado a cabo en el sector empresarial, con la finalidad de acercar el plan contable a las normas del IASB (Brusca y Gómez, 2013).

El proceso de reforma de las normas contables aplicables a las cuentas individuales y a las cuentas consolidadas comenzó en noviembre de 2007 con la aprobación del Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas (PGC'2007). Este proceso de reformas se retomó en septiembre de 2010 a través de la aprobación de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, las cuales son de aplicación en grupos de empresas que no cotizan en mercados de la UE.

Todo esto tuvo implicaciones en la normativa contable pública, ya que se reformó el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP'2010) mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. Este plan ha servido de modelo a todas las administraciones públicas, permitiendo progresar en el arduo proceso de normalización contable a través de la adecuación de sus principios contables a los criterios contables recogidos en las NICSP (Brusca, 2010). Se debe señalar que, este PGCP'2010 ha sido adaptado para el caso de las administraciones locales (PGCPAL'2013) mediante las nuevas Instrucciones de contabilidad normal y simplificada, y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local.

¹¹ En este documento de consulta (IPSASB, 2017), en relación con los costes de mantenimiento, la Junta del IPSASB llegó a la conclusión preliminar de que las características especiales de los elementos de patrimonio, incluida la intención de conservarlos para las generaciones presentes y futuras, no dan lugar, por sí mismas, a una obligación presente tal que la entidad tenga pocas o ninguna alternativa realista para evitar una salida de recursos. Por tanto, la entidad no deberá reconocer un pasivo.

Ambos planes -tanto el PCGP'2010 como el PGCPAL'2013- han desarrollado sus contenidos tomando como referencia la NICSP nº1, relativa a la presentación de estados financieros, es decir, se han incluido como estados principales el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Además, en el PGCP'2010, a los estados recogidos en la NICSP nº1, se ha añadido el estado de liquidación del presupuesto (recogido en la NICSP nº24¹²), ya que en España los estados financieros se elaboran utilizando el criterio de devengo, pero el presupuesto se elabora utilizando el criterio de caja modificada, no siendo ambos criterios comparables entre sí. Asimismo, tanto la segunda parte de los planes referente a las normas de reconocimiento y valoración, como la parte concerniente a los criterios utilizados para elaborar las cuentas anuales utilizan los criterios establecidos en las NICSP.

En conclusión, tal y como se recoge en el artículo de Bravo (2010), con el PGCP'2010 se consiguen varios objetivos. Por un lado, una sintonía de los criterios de la contabilidad pública con el PGC'2007 y con las NICSP. Por otro lado, se consigue un PGCP muy completo, al incluir nuevos criterios contables de operaciones que no constaban en el antiguo plan. A todo esto, hay que añadir la introducción de indicadores de gestión, así como de información relativa al coste de las actividades de la entidad en la memoria.

Una vez he estudiado las principales características de las NICSP y la normativa española, en los próximos apartados de este capítulo voy a examinar en qué punto exacto nos situamos en este proceso de armonización mediante el análisis de datos reales de la AGE española, así como de las entidades locales españolas.

Debido a la complejidad y extensión que hubiera supuesto analizar de manera comparativa -entre las NICSP y la normativa española- todas las partidas del balance de la administración pública, he preferido analizar los casos particulares de inmovilizado: infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico por diversas razones. Así pues, la NICSP objeto de análisis en este capítulo es la NICSP nº17: "Propiedad, planta y equipo".

¹² NICSP nº24: "Presentación de información financiera presupuestaria en los estados financieros". Con esta norma, el IPSAB establece que las Administraciones Públicas deben de presentar una comparación entre los importes presupuestados y ejecutados, ya sea como un estado financiero independiente o en los propios estados financieros (cuenta de resultados y estado de flujos de efectivo), si éstos son comparables con el presupuesto.

Las razones que justifican la decisión del estudio de estos casos particulares de inmovilizado son las siguientes:

En primer lugar, las novedades que incorporan las prácticas de la nueva gestión pública suponen prestar especial atención a los activos fijos controlados por la administración pública entre los que, por sus particulares connotaciones destacan los inmovilizados materiales y, en concreto, a las infraestructuras públicas y a los bienes de patrimonio histórico. Además, con el PGCP'2010 se ha producido un cambio importante en los casos particulares de inmovilizado

En segundo lugar, estos casos particulares de inmovilizado presentan grandes diferencias entre ellos, así como diversas problemáticas en cuanto a la incorporación de los mismos a los estados financieros se refiere o dificultades en la elección de los criterios valorativos aplicables. Además, también hay conflictos en relación con la amortización y deterioro de estos activos. De hecho, haciendo una visión general de los criterios y políticas contables de valoración aplicables a estos activos por parte de los diferentes Estados Miembros, hemos podido observar la falta de armonización en el ámbito de la UE a partir de la Tabla 3.4 analizada en este trabajo.

En tercer lugar, estas tres partidas se encuentran dentro del inmovilizado material, el cual es clave tanto en la actividad propia de las administraciones públicas, como por su peso dentro del balance de las administraciones públicas según Torres y Pina (2014). De hecho, tal y como comprobaremos más adelante, la partida de infraestructuras representa más de la mitad del total del inmovilizado material en todas las administraciones públicas. Es decir, el balance de las administraciones públicas depende en un buen porcentaje de los criterios aplicables al inmovilizado material y, en concreto, a las infraestructuras.

2. ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO ESPAÑOL

A continuación, se han realizado unas tablas comparativas entre la regulación de estos activos por la NICSP nº17: “Propiedad, planta y equipo” y la normativa española a través de la norma de reconocimiento y valoración 3 del PGCP'2010: “Casos particulares de inmovilizado material: infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico”.

Tabla 5.1: Comparativa de la normativa contable española e internacional

	Normativa Internacional: NICSP 17 “Propiedades, planta y equipo”	Normativa Española: Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Norma de Reconocimiento y Valoración 3.
Fecha de vigencia	Periodos que comiencen a partir de 1 de enero de 2008 (párrafo 107).	Periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. (PGCP'2010)
Alcance	Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto (párrafo 2): a) cuando haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra NICSP; y b) en relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelar información de los párrafos 88, 89 y 92 se aplican a aquellos bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.	Casos particulares de inmovilizado material: infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico.
Ámbito de aplicación	Todas aquellas entidades del sector público que cumplen todos los siguientes criterios (párrafo 10): a) son responsables de la prestación de servicios para beneficiar al público y/o para redistribuir la renta y riqueza; b) principalmente financian sus actividades, directa o indirectamente, a través de impuestos y/o transferencias de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o cuotas; y c) no tienen la obtención de beneficios como un objetivo principal.	Aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal. Por lo que afecta a las entidades que integran el sistema de la seguridad social, la aplicación de este plan requiere la elaboración por la Intervención General de la Seguridad Social de una adaptación del PGCP para su aprobación por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

Tabla 5.2: Infraestructuras públicas

ITEM	NICSP 17 - Propiedad, planta y equipo	PGCP estatal
Concepto	Las infraestructuras son activos, los cuales son parte de un sistema o red; de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos; no pueden moverse; y pueden estar sujetos a limitaciones respecto a su disposición (párrafo 21).	Las infraestructuras son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes: <ul style="list-style-type: none"> - son parte de una red, - tienen una finalidad específica que no suele admitir usos alternativos.
Reconocimiento	El costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si (párrafo 14): <ul style="list-style-type: none"> a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial servicio futuros asociados con el elemento; y b) el valor razonable o el costo del activo pueden ser medidos de forma fiable¹³. 	Las infraestructuras se reconocerán como activo cuando se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio futuro, y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.
Valoración inicial	Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como activo, se medirá por su costo (párrafo 26). Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición (párrafo 27).	Los criterios de valoración inicial aplicables son: <ul style="list-style-type: none"> • precio de adquisición • coste de producción • valor razonable

¹³ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

Valoración Posterior	<ul style="list-style-type: none"> • Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedad, planta y equipo se registrará: <ul style="list-style-type: none"> - según el modelo del costo, por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor (párrafo 43), o - según el modelo de revaluación, por su valor revaluado, que es su valor razonable (medido con fiabilidad), en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y el importe de las pérdidas por deterioro que haya sufrido con posterioridad (párrafo 44). • El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil (párrafo 59 y 66). • Para determinar ha sufrido un deterioro de valor, la entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26 (párrafo 79). 	<ul style="list-style-type: none"> • Según el PGCP podemos distinguir entre dos tipos de tratamientos. <ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento general o modelo de coste. - Tratamiento especial o modelo de revalorización. • La amortización se distribuye a lo largo de su vida útil. • El deterioro del valor se analizará, al menos, al cierre del ejercicio.
-----------------------------	---	---

Tabla 5.3: Patrimonio histórico

ITEM¹⁴	NICSP 17 - Propiedad, planta y equipo	PGCP estatal y Resolución 2016 de la IGAE
Concepto	Activos con gran importancia cultural, medioambiental o histórica, que presentan, en general, determinadas características, incluyendo las siguientes (párrafo 10):	Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y

¹⁴ En el caso de los bienes de patrimonio histórico he realizado la tabla comparativa teniendo en cuenta -para la normativa española estatal- la última resolución de 22 de febrero de 2016, de la IGAE por la que se dictan normas de registro, valoración e información de los bienes del patrimonio histórico de naturaleza material a incluir en las cuentas anuales.

	<ul style="list-style-type: none"> a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico artístico quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado; b) las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta; c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y d) puede ser difícil de estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años. 	<p>bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.</p> <p>El patrimonio histórico es un caso particular de inmovilizado material que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propósitos administrativos. b) Se espera tengan una vida útil mayor a un año. <p>Estos bienes presentan, en general determinadas características, incluyendo las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado. b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta. c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran. d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.
--	---	--

Reconocimiento	<p>La NICSP 17 (párrafos 9-12), entiende que las entidades no tienen obligación de activar los bienes culturales, si bien plantea que cuando se destinen a la prestación de servicios públicos o administrativos se considerarán, a efectos contables, como inmovilizado material.</p> <p>Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de revelar la información de esta norma¹⁵ y puede, pero no se requiere aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta norma.</p>	<p>Se reconocerán como activo cuando se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio futuro, y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.</p> <p>Cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes de patrimonio histórico, deberá darse información en la memoria y, por tanto, en estos casos, no figurarán en el balance.</p>
Valoración inicial		<p>Los elementos de patrimonio histórico se valorarán inicialmente por su coste, ya sea este:</p> <ul style="list-style-type: none"> • precio de adquisición o; • coste de producción o; • valor razonable.
Valoración posterior		<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento general o modelo de coste. • Ahora bien, cuando los bienes de patrimonio histórico tengan una vida útil ilimitada o no sea posible estimarla con fiabilidad, no se les aplicará el régimen de amortización. • Respecto al deterioro, los bienes del patrimonio histórico raramente se deterioran, es más su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran.

¹⁵ La información a revelar exigida en los párrafos 88 a 94 de esta norma incluye puntos tales como, por ejemplo: la base de medición utilizada; el método de depreciación utilizado, si lo hubiere; el valor bruto de los libros; la depreciación acumulada al final del periodo, si la hubiere; y una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo demostrando determinados componentes de la misma.

Tabla 5.4: Inversiones militares especializadas de naturaleza material

ITEM	NICSP 17 - Propiedad, planta y equipo	PGCP estatal
Concepto	Los sistemas de armas incluyen vehículos y otro equipamiento, tales como barcos de guerra, submarinos, aviones militares, tanques, portaaviones y lanzamisiles que se utilizan de forma continuada en la provisión de servicios de defensa, incluso si en épocas de paz se usa simplemente para disuadir (párrafo 20).	Son activos tangibles, adquiridos o construidos por la entidad, que se utilizarán exclusivamente en la Defensa Nacional.
Reconocimiento	El costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si (párrafo 14): a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial servicio futuros asociados con el elemento; y b) el valor razonable o el costo del activo pueden ser medidos de forma fiable.	Las inversiones militares se reconocerán como activo cuando se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio futuro, y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.
Valoración inicial	Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como activo, se medirá por su costo (párrafo 26). Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición (párrafo 27).	Los criterios de valoración inicial aplicables son: <ul style="list-style-type: none"> • precio de adquisición • coste de producción • valor razonable
Valoración posterior	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo de costo (párrafo 43) / Modelo de revalorización (párrafo 44). • El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil (párrafo 59 y 66). • Para determinar ha sufrido un deterioro de valor, la entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26¹⁶(párrafo 79). 	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento general: modelo de coste/ Tratamiento especial: modelo de revalorización. • La amortización se distribuye a lo largo de su vida útil. • El deterioro del valor se analizará, al menos, al cierre del ejercicio.

¹⁶ Estas normas explican cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe de servicio recuperable o importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro de valor.

A partir de las anteriores tablas, podemos sintetizar la información en relación a estas figuras en los siguientes puntos:

En primer lugar, tanto en el PCGP'2010 como en la NICSP nº17, estos bienes se **registran** en la contabilidad de la entidad pública como el resto de elementos del activo.

En segundo lugar, el PGCP'2010 -en sintonía con la NICSP 17- señala que a estos bienes les son de aplicación las **normas de reconocimiento y valoración** del inmovilizado material. Este tratamiento contable previsto en el PGCP'2010 está relacionado con la incorporación del término «potencial de servicio» en la definición de activo, de modo que ciertos elementos patrimoniales de los que la entidad no obtiene ningún rendimiento económico ni utiliza para la prestación de servicios y que, de acuerdo con el anterior plan, debían darse de baja en las cuentas cuando se entregaban para el uso por la generalidad de los ciudadanos (o, en su caso, por las fuerzas armadas), mantienen en el PGCP'2010 la consideración de activo, a pesar de su entrega, y, por tanto, no se dan de baja como consecuencia de la misma (López, 2010). Esto se debe a que la entidad pública posee tales bienes con el objetivo de producir flujos económicos que favorecen a la colectividad, es decir, lo que se conoce como un beneficio social o potencial servicio. No obstante, cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes de patrimonio histórico, deberá darse información en la memoria y, por tanto, en estos casos, no figurarán en el balance.

En tercer lugar, en cuanto a la **valoración inicial**, debemos distinguir varias situaciones. Respecto al inmovilizado material adquirido a un tercero mediante una transacción onerosa, tanto el PGCP'2010, como la NICSP 17 están de acuerdo en valorarlo al coste de adquisición, incluyéndose los gastos inherentes para conseguir que el activo esté listo para el uso que se tiene intención de darle. En el caso de que el inmovilizado material sea producido por la propia entidad, ambas normativas (internacional y española) consideran de aplicación el coste de producción. Finalmente, el PGCP'2010, en sintonía con la NICSP 17, se decanta por la utilización del valor razonable como criterio de valoración para los inmovilizados materiales adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo, para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para los activos recibidos por adscripción o cesión gratuita y para el caso de las permutas en las que los activos intercambiados no sean similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

En cuarto lugar, respecto a la **valoración posterior**, el PGCP'2010 en consonancia con la NICSP 17 permite que las entidades públicas puedan escoger entre un modelo de coste

(valoración inicial, incrementada en su caso por los desembolsos posteriores, menos amortización acumulada y menos correcciones valorativas) o aplicar un modelo de revalorización (valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y menos las correcciones valorativas acumuladas). Este último modelo se permite cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. No obstante, tanto en la NICSP 17, como en el PGCP'2010 se concede al criterio valorativo del coste el carácter de tratamiento de referencia (tratamiento general), siendo el criterio de revalorización un tratamiento alternativo permitido (tratamiento especial).

En quinto lugar, en cuanto a la **amortización**, en el PGCP'2010 se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material. Ahora bien, cuando los bienes de patrimonio histórico tengan una vida útil ilimitada o no sea posible estimarla con fiabilidad, no se les aplicará el régimen de amortización. De este modo, el enfoque utilizado en el PGCP'2010 está claramente basado en lo establecido en la NICSP 17.

En sexto lugar, respecto a la contabilización de las **correcciones valorativas por deterioros de valor**, el PGCP'2010 -en línea con la NICSP 17-, introduce importantes novedades. Por un lado, se señala que el inmovilizado material será objeto de pérdida por deterioro cuando el valor contable exceda del importe recuperable¹⁷, siempre que la diferencia sea significativa.

2.1 Análisis de datos reales

En este subapartado he procedido al análisis de datos reales de la AGE, para ello he obtenido toda la información de la IGAE a través del documento titulado: “Resumen de la cuenta de la Administración General del Estado. Ejercicio 2017”.

Antes de entrar en el análisis de datos reales me gustaría indicar que, la AGE ha reconocido a las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y a los bienes de patrimonio histórico como un activo. Las infraestructuras y los bienes del patrimonio histórico se encuentran recogidos en el grupo 21 (inmovilizado material), concretamente en los subgrupos 212 y 213 respectivamente, si bien, a raíz de la resolución de 17 de

¹⁷ Se entiende por importe recuperable el mayor valor entre el valor razonable menos sus costes de venta y su valor en uso.

noviembre de 2011, las inversiones militares quedan recogidas en el grupo 27, el cual distingue tres subgrupos: inversiones militares de carácter tangible (270), inversiones militares en infraestructuras y otros bienes (271) e inversiones militares de carácter material asociadas al funcionamiento de los servicios (272).

Analizando los datos del balance de la AGE para el ejercicio 2017, podemos ver que, a pesar de que las inversiones militares disponen de un subgrupo propio de cuentas, éstas se presentan en el balance dentro de otros grupos: el subgrupo 270 de inversiones militares dentro de la partida “otro inmovilizado intangible” (epígrafe A, apartado I.5 del activo no corriente del balance), el subgrupo 271 dentro de la partida “infraestructuras” (epígrafe A, apartado II.3 del activo no corriente del balance) y el subgrupo 272 dentro de la partida “otro inmovilizado material” (epígrafe A, apartado II.5 del activo no corriente del balance).

Siguiendo con el estudio del balance de la AGE, se debe señalar que, los activos más significativos son el inmovilizado material, que incluye terrenos, construcciones, infraestructuras, bienes del patrimonio histórico y otro inmovilizado material (19,47%); las inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas (22,93%); y las inversiones financieras a largo plazo (35,05%). (Ver anexo III).

Tabla 5.5: % que representan las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico y las inversiones militares materiales sobre el total del activo y del inmovilizado material para la AGE (en euros)

	2017 (en euros)	% del inmovilizado material	% del activo
Infraestructuras (212 y 271)	61.024.897.238,21	53,17%	10,62%
Bienes de patrimonio histórico (213)	172.833.488,07	0,15%	0,03%
TOTAL INMOVILIZADO MATERIAL	114.778.471.281,23	100%	19,47%
TOTAL ACTIVO	574.635.910.120,47		100%

Fuente: elaboración propia tomando los datos de la IGAE, 2017.

Como puede verse en la Tabla 5.5, las infraestructuras -en valores netos- representan un 54,54% del inmovilizado material¹⁸, o lo que es lo mismo, el 10,62% del total del activo de la AGE para el ejercicio 2017. Por su parte, los bienes de patrimonio histórico representan un porcentaje del 0,15% del inmovilizado material, pero en relación con el total del activo representan un porcentaje muy próximo al 0%.

Ahora bien, no se han incorporado al activo de la AGE, las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes de patrimonio histórico existentes con anterioridad a 1 de enero de 2011, que no se encontraban activados de acuerdo con lo previsto en el PGCP'94, en virtud de lo previsto en la disposición transitoria primera de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el PGCP vigente.

No obstante, siguiendo el informe publicado por la IGAE el 7 de abril de 2016, las infraestructuras a las que se refieren los acuerdos de concesión de servicio público que realice una entidad sometida al PGCP, se activarán como inmovilizado material, cuando proceda¹⁹, tanto en acuerdos cuya prestación del servicio público se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2011 como en aquellos acuerdos cuya prestación se haya iniciado con anterioridad a dicha fecha y reviertan en el ejercicio 2016 o siguientes.

En el caso del inmovilizado material, la AGE aplica para su valoración posterior el modelo del coste (coste menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), por lo que la valoración inicial se hace al precio de adquisición o coste de producción. Como vemos, la AGE ha optado por el modelo de valoración posterior general, a pesar de tener la posibilidad de usar el modelo alternativo y poder conseguir así una imagen más real de su balance.

En cuanto a las amortizaciones aplicadas en las partidas objeto de estudio (ver anexo III), en el caso de la partida de infraestructuras se registra una amortización de 495.611.243 euros, habiendo empleado para el cálculo una vida útil de 100 años.

¹⁸ En este sentido, se debe señalar que, esta cifra incluye las infraestructuras y las inversiones militares de carácter material, restadas las amortizaciones y deterioros.

¹⁹ Según IGAE (2016): *“el hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva a que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (una licencia). Asimismo, el tratamiento contable posterior, especialmente la amortización, deberá ser coherente con la anterior calificación contable”*.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 1 de la disposición transitoria cuarta de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la IGAE, la amortización de los elementos del inmovilizado no incluidos en la Central de Información de Bienes Inventariables del Estado (C.I.B.I) se realizará sobre una base amortizable²⁰ a 31 de diciembre, teniendo en cuenta que las altas del ejercicio no se incorporan a la base amortizable hasta el ejercicio siguiente, ya que se ha establecido la presunción de que los elementos están en condiciones de funcionamiento a 1 de enero del ejercicio siguiente a su alta. Es decir, en el caso de las infraestructuras y las inversiones militares especializadas, el cálculo y seguimiento de las amortizaciones se efectúa en relación con los proyectos que se hayan clausurado y se inicia, a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente a su clausura.

Asimismo, señalar que, los bienes de patrimonio histórico carecen de amortización, ya que la AGE entiende que los bienes del patrimonio histórico con los que cuenta tienen una vida útil ilimitada o no es posible estimarla con fiabilidad.

Los excesos o defectos de amortización que se hayan producido por la aplicación de este régimen transitorio se tratarán como cambios en estimaciones contables.

En cuanto a las correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas aplicadas en las partidas objeto de estudio, si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material pueda estar deteriorado, la corrección por deterioro de valor se determina por la cantidad que el valor contable del activo excede a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. En este ejercicio, para las cuentas analizadas, no se han practicado correcciones valorativas por deterioro. (Ver anexo III).

Con todo esto, podemos llegar a la conclusión de que la AGE cumple en la práctica con lo que, a nivel teórico, se regula en la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el PGCP'2010 (norma de reconocimiento y valoración 3). Asimismo, a raíz del análisis de estos datos, podemos afirmar que el PGCP'2010 supone un total acercamiento a las NICSP -en concreto la norma de reconocimiento y valoración 3 del PGCP'2010 con la NICSP 17-, modificando una gran parte de su anterior contenido, y eliminando aquellas diferencias que existían en la homogenización de la información presentada relativa a estos tres elementos.

²⁰ La base amortizable es el saldo de la cuenta donde estén recogidos esos elementos patrimoniales a 31 de diciembre.

3. ADMINISTRACIÓN LOCAL ESPAÑOLA

En el ámbito de la administración local española, la aprobación de un PGCP'2010 mediante la Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril (como consecuencia nuevamente de un nuevo PGC en 2007), ya permitió adelantar la necesidad de una reforma de la contabilidad de la administración local en nuestro país.

La citada reforma tuvo lugar en el año 2013 (PGCPAL'2013) y supuso la realización de una revisión de la normativa contable -modelo normal, simplificado y básico- aplicable a las entidades locales y sus organismos autónomos²¹.

Se debe señalar que el periodo transcurrido desde la publicación de las instrucciones hasta su entrada en vigor fue extenso, ya que la última de ellas no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2015. Por este motivo, las primeras cuentas anuales elaboradas con la nueva normativa, ya adaptadas al PGCP'2010, no estuvieron disponibles hasta mediados del ejercicio 2016. Además, otros asuntos regulados en las anteriores instrucciones, como son la contabilidad de costes o la consolidación de las cuentas anuales, no han sido obligatorios hasta la rendición de cuentas del ejercicio 2017.

Según Vela-Bargues et al. (2016), si tuviéramos que caracterizar la situación actual de la contabilidad pública de la administración local española, deberíamos hacer referencia a tres elementos que han definido la reciente evolución del proceso normalizador: la influencia de la contabilidad empresarial, la armonización de los criterios contables adoptados por las diferentes administraciones y la adaptación a las normas internacionales de contabilidad del sector público.

En España, el PGCP ha seguido siempre como modelo el PGC, y todas las reformas del PGCP han sido motivadas por una reforma previa en el PGC.

En relación con la armonización de los criterios contables adoptados por las diferentes administraciones, uno de los principales objetivos que se busca con la aprobación de un PGCP es conseguir que se convierta en un plan marco a nivel estatal, autonómico y local, debiendo todas las administraciones públicas adecuar sus respectivas normativas

²¹ En concreto, serían las siguientes: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local; Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local; y, Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local aprobada

contables a lo previsto en dicho PCGP²². Según Vela-Bargues, esto en España ha ocurrido siempre, debido al modelo normalizador descendiente que se ha adoptado en nuestro país, es decir, un modelo en el que las reformas que se introducen a nivel estatal se van progresivamente introduciendo a otros niveles de la administración pública.

Por último, la adaptación de la contabilidad pública de las administraciones locales a las NICSP es una de las novedades más importantes y, que a efectos de este trabajo, será estudiada mediante el análisis de datos reales de una muestra de ayuntamientos españoles.

3.1 Análisis de datos reales

Al igual que he hecho en el caso de la AGE, en este apartado analizaré datos reales del balance de una muestra de quince ayuntamientos españoles utilizando la información proporcionada en la página web del portal rendición de cuentas para ver la adaptación o no del PGCPAL'2013 a través de la norma de reconocimiento y valoración 2: “Casos particulares de inmovilizado material: infraestructuras, bienes comunales y patrimonio histórico” a la NICSP 17.

Estos ayuntamientos se corresponden con la capital de cada una de las Comunidades Autónomas (CC. AA). En el caso de las CC. AA de Navarra y País Vasco no ha sido posible acceder a la información, ya que no han rendido cuentas debido al sistema foral que les es de aplicación.

Tabla 5.6: % que representan las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico sobre el total del activo para la muestra de ayuntamientos (en euros).

Ayuntamiento	Infraestructuras	% del total del activo	Bienes del patrimonio histórico	% del total del activo
Barcelona	3.959.440.346,34	29,14%	1.646.453,53	0,01%
Las Palmas de Gran Canaria	16.871.906,90	1,07%	0	0,00%
Logroño	346.279.995,64	37,27%	10.980.733,97	1,18%
Madrid	4.042.544.239,66	14,84%	48.244.658,85	0,18%
Mérida	108.268.842,29	31,64%	2.049.858,89	0,60%

²² Debido a que el PGCPAL'2013 recoge prácticamente la literalidad del contenido y estructura del PGCP'2010, no se han realizado unas nuevas tablas comparativas entre la NICSP 17 y la norma de reconocimiento y valoración 2 del PGCPAL'2013.

Murcia	14.605.852,29	1,03%	0	0,00%
Oviedo	402.171.010,67	44,95%	3.253.164,93	0,36%
Palma de Mallorca	219.330.929,23	20,97%	5.510.560,12	0,53%
Santander	226.562.134,69	22,54%	35.239.824,16	3,51%
Santiago de Compostela	14.984.660,64	4,38%	0	0,00%
Sevilla	3.320.381,93	0,21%	12.389.992,29	0,78%
Toledo	140.603.364,40	29,03%	0	0,00%
Valencia	0	0,00%	439.974,59	0,01%
Valladolid	200.442.245,12	26,93%	32.344,11	0,00%
Zaragoza	846.520.475,34	39,38%	26.379.889,95	1,23%

Fuente: elaboración propia tomando los datos de la página web del Tribunal de Cuentas para cada ayuntamiento.

Con todo esto, si analizamos los datos presentados en la Tabla 5.6, podemos llegar a las siguientes conclusiones. Por un lado, los ayuntamientos de Oviedo (44,95%), Zaragoza (39,38%) y Logroño (37,27%) recogen los mayores porcentajes de infraestructuras respecto al total de sus activos. Por otro lado, son los ayuntamientos de Santander (3,51%), Zaragoza (1,23%) y Logroño (1,18%) los que muestran los mayores porcentajes de bienes del patrimonio respecto del total del activo. Como vemos, tanto el ayuntamiento de Zaragoza, como el de Logroño se sitúan a la cabeza en ambas partidas.

En el caso de la partida de las infraestructuras, en la mayoría de los ayuntamientos analizados -los cuales son una muestra de todas las CC. AA de España-, se presenta en un porcentaje muy próximo al 20% del total del activo. De hecho, el 19,23% es el porcentaje medio que representan las infraestructuras con respecto al total del activo en los ayuntamientos analizados. Sin embargo, los datos distan mucho en el caso de la partida de bienes del patrimonio histórico, ya que el porcentaje de los bienes de patrimonio histórico respecto al total del activo en los ayuntamientos analizados, se sitúa en un porcentaje medio del 0,55%.

En el portal de rendición de cuentas, a pesar de haber una pestaña relativa a la memoria, ninguno de los ayuntamientos analizados ha proporcionado allí esa información, la cual nos hubiera resultado de gran interés en este apartado. Para acceder a la memoria de los diferentes ayuntamientos, he tenido que acudir a las páginas web oficiales de cada ayuntamiento²³. Sin embargo, son varios los ayuntamientos que nos remiten a la página oficial del Tribunal de Cuentas: Zaragoza, Valladolid, Toledo y Santiago de Compostela. Además, dentro de aquellos ayuntamientos que sí publican cuentas generales, solo el de Barcelona, Madrid, Murcia y Oviedo han publicado la cuenta general del ejercicio 2017. A pesar de este déficit de información actualizada, he considerado adecuado analizar las memorias de las cuentas generales más recientes publicadas, poniendo como límite las del año 2015, ya que es el año de entrada en vigor del PGCPAL'2013.

Tabla 5.7: Memoria de la cuenta general para cada ayuntamiento²⁴

	Barcelona (2017)	Las Palmas de Gran Canaria (2016)	Logroño (2016)	Madrid (2017)	Mérida (2016)	Murcia (2017)	Oviedo (2017)	Palma de Mallorca (2016)	Santander (2016)	Sevilla (2015)	Valencia (2016)
INMOVILIZADO MATERIAL											
Valoración inicial											
Precio de adquisición/Coste de producción	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí
Valoración posterior				sí							
Modelo del coste	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí	sí
Modelo de revalorización											
Amortización											
Infraestructuras	sí (50)	sí(30)	no	sí (100)	sí	sí	sí	sí (40)	sí	sí	sí
Bienes del patrimonio histórico	sí*	no	no	sí*	sí	no	sí	no	sí	sí	sí*

Fuente: elaboración propia obteniendo la información de cada una de las memorias de las cuentas generales de los respectivos ayuntamientos.

Como puede verse en la Tabla 5.7, todos los bienes comprendidos en el inmovilizado material de los diferentes ayuntamientos se han valorado al precio de adquisición o coste de producción, deducidas las amortizaciones acumuladas correspondientes. Las

²³ En la bibliografía se indican aquellas páginas web donde aparecen las cuentas generales de los respectivos ayuntamientos.

²⁴ En esta tabla los números que aparecen entre paréntesis en la fila de infraestructuras se refieren a los años de vida útil estimada. Asimismo, se indica con un asterisco aquellos tratamientos del patrimonio histórico que son de especial interés.

amortizaciones del inmovilizado material se realizan siguiendo el método lineal y de forma global sobre las respectivas bases de cálculo, de acuerdo con los años de vida útil estimada de cada uno de los bienes que componen el inmovilizado material. Además, nuevamente se ha optado por utilizar el modelo general -modelo del coste-, frente a la posibilidad alternativa -modelo de revalorización- que se les permite.

Respecto a la amortización de los bienes de patrimonio histórico-artístico me gustaría destacar la interesante mecánica seguida por el ayuntamiento de Barcelona, tal y como se explica en la página 30 de su memoria para la cuenta general 2017. Para ellos, la amortización se practica sobre el coste de reposición del inmovilizado, el cual representa su capacidad de utilización, y se excluye, por tanto, de la base de amortización la parte del valor en libros que corresponde al componente histórico-artístico de la construcción, que, durante el ejercicio 2017, ha ascendido a 221.573 miles de euros. Este tratamiento se justifica por el hecho de que el componente histórico-artístico mencionado es objeto de mantenimiento, lo cual garantiza la permanencia de su valor. Es decir, lo que se hace en el ayuntamiento de Barcelona es descomponer el bien de patrimonio histórico en dos partes, ya que se considera que una parte del bien de patrimonio histórico pierde valor (componente de utilización) y otra parte lo conserva (componente histórico-artístico). Así pues, la parte del bien que pierde valor se amortizará y la parte que conserva su valor no estará sometida a amortización. Asimismo, señalar que, en el ayuntamiento de Madrid se deja la amortización de estos bienes según criterios del área de gobierno competente, y el ayuntamiento de Valencia no permite la amortización de estos bienes cuando no se pueda estimar con fiabilidad.

Con todo esto, podemos afirmar que, la norma de reconocimiento y valoración 2 del PGCPAL'2013 -a nivel teórico- replica el contenido de la norma de reconocimiento y valoración 3 del PGCP'2010 y, por lo tanto, está en sintonía con la NICSP 17. Ahora bien, a través del análisis de datos reales, personalmente considero que, las cuentas generales de las administraciones locales españolas que aparecen en la página del portal de rendición de cuentas son deficientes, ya que no proporcionan información alguna acerca de uno de los estados financieros, la memoria. Además, bajo mi punto de vista, la desactualización de las cuentas generales que muestran las páginas web de los ayuntamientos contribuye también a reflejar una imagen deficitaria de la información proporcionada por las administraciones locales españolas, si bien, se debe señalar que, en

aquellos contenidos que revelan relativos al inmovilizado material sí que están en sintonía con la NICSP 17.

VI. CONCLUSIONES

-. PRIMERA

La armonización de la contabilidad pública comenzó a mediados de los años 80 cuando se creó el PSC en el seno de la IFAC. Su primer encargo consistió en adaptar las normas internacionales de contabilidad de empresa a las entidades públicas, ya que el sector público presenta unas características muy relevantes para la contabilidad. En el año 2004, el PSC se constituyó como un órgano independiente emisor de normas contables para el sector público, pasando a denominarse IPSASB.

Las NICSP se definen como un conjunto de normas que establecen los requisitos para el registro de hechos económicos, así como para la elaboración de informes financieros que emiten los gobiernos y otras entidades del sector público y, el IPSASB tiene un objetivo público, ya que trata, a través de estas NICSP, de alcanzar las significativas ventajas que se derivan de una información financiera comparable entre las muy diversas jurisdicciones existentes y comprensible a nivel internacional.

Actualmente se han emitido 40 NICSP, pero anualmente se están actualizando. Estas normas no son obligatorias, sino que sirven de orientación a los distintos países para elaborar sus normas contables obligatorias. De hecho, la mayoría de los países han modificado su regulación nacional a partir de la normativa internacional (por ejemplo, España), ya que de esta forma mantienen el control y el poder de normalización.

-. SEGUNDA

El proceso de armonización de la contabilidad pública en la UE comenzó cuando, en aras de controlar el déficit y la deuda de los Estados Miembros, se dieron cuenta de que la información macroeconómica basada en el sistema europeo de cuentas nacionales no era suficiente para garantizar el control de tales indicadores, ya que en algunos países habían surgido problemas para registrar todos sus pasivos, siendo necesario disponer de sistemas contables comparables, los cuales permitirían -a su vez- la comparabilidad de la información financiera.

Ante esta situación, el Consejo de la UE aprobó la Directiva 2011/85/UE y Eurostat publicó un *consultation paper* con el fin de recibir multitud de opiniones acerca de la

conveniencia o no, las ventajas o inconvenientes y las oportunidades o retos de implantar las NICSP en los Estados Miembros.

Sin embargo, la conclusión general de la consulta pública fue que los Estados Miembros de la UE no consideraron apropiado que la UE adoptara las NICSP, sino que debería desarrollar sus propias normas europeas de contabilidad pública (EPSAS). No obstante, las EPSAS estarían estrechamente vinculadas a las NICSP.

Existen dos características principales del proyecto EPSAS. Por un lado, la estrecha relación entre las EPSAS y las NICSP, éstas últimas se utilizarán como referente y punto de partida a través de la adopción, adaptación o reconsideración de las mismas con el objetivo de elaborar desde la UE unas normas europeas propias. Por otro lado, la obligatoriedad de las EPSAS prevista para el año 2020 (a diferencia de las NICSP que son voluntarias).

Sin embargo, Eurostat no ha publicado ningún otro informe en relación con las EPSAS desde esta consulta por lo que la situación de las mismas en el ámbito de la UE, a día de hoy, considero que es incierta, compleja e insuficiente para superar el problema de armonización. Además, algunos estudios previos señalan que esta solución regional dejaría numerosas cuestiones pendientes de abordar (costes en sistemas tecnológicos y formación, superar las resistencias en los países cuyos gobiernos desean conservar sus autoridades nacionales de normalización, repercusiones de los sistemas armonizados de contabilidad nacional y estadística, situación previa de los países en relación con la adopción del criterio de devengo...) e incluso sería una solución insuficiente, ya que las EPSAS proporcionarían cierta armonización, pero no garantizarían la misma transparencia y rentabilidad en todos los Estados Miembros de la UE.

-. TERCERA

El establecimiento de un marco legal para las EPSAS está previsto para el año 2020, pero mientras tanto, la recomendación de Eurostat es la adaptación voluntaria de las NICSP por los Estados Miembros.

A pesar de que las expectativas para los próximos cinco años son muy positivas, ya que se está produciendo una rápida aceleración en la presentación de informes en valores devengados en el sector público utilizando como punto de referencia las NICSP directa o indirectamente; actualmente la situación en el ámbito de la UE es compleja en lo que a las NICSP respecta. Por un lado, los Estados Miembros actúan con reticencia en el

proceso de adopción de las NICSP, intentando mantener el control y el poder de normalización en sus territorios. Por otro lado, cada uno de los Estados Miembros cuenta con una situación financiera de partida (en el proceso de adopción de las NICSP) muy diferente (habiendo países con superávit y otros con déficit) y esto influye directamente en la capacidad de adaptarse a las NICSP (la adopción de las NICSP supone incurrir en grandes costes tecnológicos y formación), así como en la calidad de los sistemas legales del país en cuestión.

-. CUARTA

Con el objetivo de poder determinar en qué punto exacto nos situábamos (España) en este proceso de armonización, se procedió a realizar una comparación entre la normativa contable española y la internacional, así como el análisis de datos reales de la administración pública central y local española. Esta comparación y análisis se efectuó, por razones justificadas, solo para los casos particulares de inmovilizado: infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico.

En primer lugar, en el caso de España, al igual que ocurrió a nivel internacional, la aplicación de las NICSP también ha sido encabezada por el proceso de transformación que se ha llevado a cabo en el sector empresarial, es decir, la aprobación del PGC'2007 tuvo su reflejo en la normativa contable pública española con el PGCP'2010. Además, como en España se sigue un modelo en el que las reformas que se incorporan a nivel estatal se van progresivamente introduciendo a otros niveles de la administración pública, a nivel de local también se realizaron reformas y se aprobó el PGCPAL'2013, el cual recoge la práctica totalidad del contenido y estructura del PGCP'2010.

En segundo lugar, del análisis de la normativa española -a través de la norma de reconocimiento y valoración 3 del PGCP'2010 (y, por ende, la norma de reconocimiento y valoración 2 del PGCPAL'2013)- se desprende que está en sintonía con la NICSP nº17, ya que en ambas normativas estos bienes:

- Se registrarán como activo cuando cumplan la definición de activo.
- Se les aplicará las normas de reconocimiento y valoración del inmovilizado material.
- Se valorarán inicialmente -dependiendo del modo de adquisición- por el precio de adquisición, coste de producción o por el valor razonable. No obstante, cuando los bienes de patrimonio histórico no puedan valorarse de forma fiable, deberá

darse información en la memoria y, por tanto, en estos casos no figurarán en el balance.

- Se valorarán posteriormente mediante la elección (por parte de la entidad pública) entre el modelo del coste o el modelo de revalorización.
- Se amortizarán, y se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil del bien. Ahora bien, cuando los bienes de patrimonio histórico tengan una vida útil ilimitada o no sea posible estimarla con fiabilidad, no se les aplicará el régimen de amortización.
- Se aplicarán correcciones valorativas por deterioro de valor cuando el valor contable exceda del importe recuperable. Si bien, es cierto que, los bienes del patrimonio histórico raramente se deterioran, es más, su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran.

Asimismo, el estudio de los datos reales nos ha permitido distinguir entre dos situaciones. Por un lado, vemos como la AGE cumple en la práctica con lo que, a nivel teórico, se regula en la norma de reconocimiento y valoración 3 del PGCP'2010, y como el PGCP'2010 supone un total acercamiento a la NICSP nº17, llegando a la conclusión de que desde la administración central española se ha alcanzado un alto grado de armonización con la normativa internacional de contabilidad pública a nivel teórico (normativa) y práctico (cuentas anuales). Por otro lado, en el ámbito local, la norma de reconocimiento y valoración 2 del PGCPAL'2013 -a nivel teórico- replica el contenido de la norma de reconocimiento y valoración 3 y, por lo tanto, sí que estaría en sintonía con la NICSP 17, pero desde el punto de vista del volumen de información suministrada como de su contenido -nivel práctico- se muestra un sistema deficitario en cuanto a la información suministrada, lo cual conlleva a un menor grado de armonizado con la normativa internacional. Adoptando una postura esperanzadora, creo que, si las primeras cuentas anuales de las entidades locales elaboradas con la nueva normativa (ya adaptadas al PGCP'2010) no estuvieron disponibles hasta mediados del ejercicio 2016, alcanzar un mayor grado de armonización con respecto a un proceso de estas características es solo cuestión de tiempo -siempre y cuando se destinen recursos y se siga trabajando en ello-.

Con todo esto, considero que, aunque desde las entidades locales se debe asumir un mayor esfuerzo en cuanto a la información proporcionada, la dirección adoptada desde la administración central es la adecuada en este proceso de armonización, en aras de

alcanzar las significativas ventajas que se derivan de una información financiera comparable entre las muy distintas jurisdicciones y comprensible a nivel internacional.

Por último, en mi opinión, una cuestión importante sería que, desde las administraciones públicas españolas se facilitará -en la medida de lo posible- información a los usuarios relativa a la planificación de los costes de mantenimiento de las infraestructuras y del patrimonio histórico, ya que si no hay una buena planificación del mantenimiento de estos activos va a repercutir en la ciudadanía.

-. QUINTA

En esta quinta conclusión, me gustaría señalar la trascendencia académica, así como la utilidad pública de este trabajo, ya que -según he podido investigar- desde la entrada en vigor del PGCP'2010 y del PGCPAL'2013 no se habrían realizado otros trabajos similares para el caso del inmovilizado material, en los cuales se analicen datos reales de las cuentas anuales de la administración pública central y local española con el objetivo de determinar en qué situación del proceso de armonización de la contabilidad pública nos encontramos en el año 2018 y cuál es el camino que debemos seguir en los próximos años.

En este sentido, quizás sea esta falta de estudios similares, las deficiencias de las páginas web de nuestras entidades locales y que una buena parte de la bibliografía estaba en inglés, los aspectos que me ha supuesto un mayor esfuerzo a la hora de obtener información relevante y su posterior redacción. Sin embargo, son estas mismas limitaciones las que me han permitido aportar un mayor valor personal al trabajo.

Asimismo, este esfuerzo se ha visto plenamente compensado por los conocimientos adquiridos sobre un tema desconocido para mí en el momento de comenzar este trabajo, pero de vital importancia en un país donde el futuro próximo del mismo podría estar en la economía colaborativa entre el sector público y privado.

BIBLIOGRAFÍA

ADAM, B., MUSSARI, R. Y JONES, R. (2011): “The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK”. *Financial Accountability & Management*, Vol. 27, No 2, páginas 107-133.

AGGESTAM, C. Y BRUSCA, I. (2016): “The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives”. *Public Money & Management*, Vol. 36, No 3, páginas 181-185.

AVERSANO, N. Y CHRISTIAENS, J. (2014): “Governmental financial reporting of heritage assets from a user needs perspective”. *Financial Accountability & Management*, Vol. 30, No. 2, páginas 150-174.

AVERSANO, N., CHRISTIAENS, J. Y VAN THIELEN, T. (2018): “Does IPSAS meet heritage assets’ user needs?”. *International Journal of Public Administration*, Vol. X, No. x, páginas 1-10.

BERGMANN, A. Y LABARONNE, L. (2013): “La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 15, No 44, páginas 19-29.

BRAVO, V. (2010): “La reforma de la normativa contable de las entidades públicas en España. Plan General de Contabilidad Pública y Marco conceptual”. *Revista Española de Control Externo*. Vol. 13, No 35, páginas 15-29.

BRUSCA, I. (2010): “Los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 13, No 35, páginas 146-147.

BRUSCA, I. Y GÓMEZ, M. (2013): “Hacia la armonización de la contabilidad pública en Europa: las Normas Europeas de Contabilidad Pública”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 15, No 44, páginas 97-101.

BRUSCA, I Y MONTESINOS, V. (2006): “La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional” *IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC*. Logroño, La Rioja, 23 y 24 de febrero.

CARMONA, S. Y TROMBETTA, M. (2008): “On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards”. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, No 6, páginas 455-461.

CARUANA, J. (2016): “Debate: Would IPSAS help Greece? Or would they be the ‘Emperor’s’ new clothes?”. *Public Money & Management*, Vol. 3, No 36, páginas 161-162.

CHRISTIAENS, J., VANHEE, C., MANES-ROSSI, F., AVERSANO, N., Y VAN CAUWENBERGE, P. (2015): “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison”. *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 81, No 1, páginas 158-177.

DELOITTE (2013): “IPSAS in your pocket. 6 March 2013”. (Consultado el 19 de septiembre de 2018). <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013>

DIRECTIVA 2011/85/UE DEL CONSEJO de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). <https://www.boe.es/doue/2011/306/L00041-00047.pdf>

ELLWOOD, S. Y NEWBERRY, S. (2007): “Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No 4, páginas 549-573.

EUROPEAN COMMISSION (2013a): “Public consultation - Assessment of the suitability of the IPSASs for the Member States”, Luxembourg, 18 December 2012. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). https://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4_2012-EN.PDF

EUROPEAN COMMISSION (2013b): “Report from the Commission to the Council and European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States”. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52013DC0114>

EUROPEAN COMMISSION (2013c): “Commission staff working document accompanying the document report from the Commission to the Council and the

European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States”. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52013SC0057>

EUROPEAN COMMISSION (2014): “Public consultation on future EPSAS governance principles and structures”. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). <https://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/epsas>

EUROPEAN COMMISSION, F&T PORTAL: “European statistics action grant”. (Consultado el 16 de enero de 2019). <https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/opportunities/topic-details/b2771-2018-epsas;freeTextSearchKeyword=EPSAS;typeCodes=0,1;statusCodes=31094501,31094502,31094503;programCode=null;programDivisionCode=null;focusAreaCode=null;crossCuttingPriorityCode=null;callCode=Default;sortQuery=openingDate;orderBy=asc;onlyTenders=false>

EUROSTAT (2015a): “Financing decision”, 28 January 2015. (Consultado el 8 de enero de 2019). <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3948917/6555701/FD-2015-EN/7718971b-8a79-4a5b-a6ad-72746a2b19c5>

EUROSTAT (2015b): “Grants awarded”, 19 October 2015. (Consultado el 1 de febrero de 2019). <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/755096/EPSAS-Grants-awarded.pdf>

EY (2012): “Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States”, Prepared for Eurostat, 19 December 2012. (Consultado el 12 de noviembre de 2018). <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>

FASB (2013): “Comparability in international accounting standards- A brief history”. (Consultado el 26 de agosto de 2018). <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

G20 (2013), Communiqué: “Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors”, 16 February 2013. (Consultado el 4 de noviembre de 2018). <https://www.cfr.org/international-finance/g20-communicue-meeting-finance-ministers-central-bank-governors-february-2013/p30048>

GROSSI, G. Y SOVERCHIA, M. (2011): “European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting”. *Abacus*, Vol 47, No 4, páginas 525-552.

IFAC/About IFAC. (Consultado el 17 de agosto de 2018). <http://www.ifac.org/about-ifac>

IFAC (2018).: “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”. *International Public Sector Accounting Standards Board*, Vol. 1, páginas 13-15.

IFAC/CIPFA (2018).: “Joint report by IFAC and CIPFA forecasts rapid acceleration of accrual accounting and international standards adoption”. *IFAC Publishing*, New York & London, 5 November 2018. (Consultado el 6 de enero de 2019). <https://www.ifac.org/news-events/2018-11/65-governments-globally-will-report-accrual-basis-2023-finds-new-report>

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2016): “Informe relativo al tratamiento contable a aplicar a los acuerdos de concesión de servicio público que realice una entidad pública sometida al Plan General de Contabilidad Pública”. *Oficina Nacional de Contabilidad*, 7 de abril de 2016. (Consultado el 1 de febrero de 2019). <http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Documents/Informe%20Entidades%20concedentes.pdf>

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2018): “Resumen de la cuenta de la Administración General del Estado. Ejercicio 2017”. *Oficina Nacional de Contabilidad*, 7 de septiembre de 2018. (Consultado el 30 de septiembre de 2018). <http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/rcasp/Documents/RESUMEN%20CAGE%202017.pdf>

IPSASB (2013) Preliminary Board View: “The preface to the conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities”, 31 July 2013. (Consultado

el 4 de septiembre de 2018). <https://www.ifac.org/publications-resources/preliminary-board-view-preface-conceptual-framework-general-purpose-financial>

IPSASB (2017): “Financial reporting for heritage in the public sector”, 30 September 2017. (Consultado el 2 de febrero de 2019). <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Consultation-Paper-Financial-Reporting-for-Heritage-in-the-Public-Sector.pdf>

JONES, R. Y CARUANA, J. (2015): “EPSAS- Worrying the wrong end of the stick?”. *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, No 4, páginas 240-252.

LÓPEZ, A. (2010): “Infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. Activos en estado de venta. Activos construidos o adquiridos para otras entidades”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 1, No 35, páginas 31-35.

MONTESINOS, V. (2018): “Hacia una armonización efectiva de la Contabilidad del Sector Público en la Unión Europea: las EPSAS y el marco normativo internacional”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, XVIII Encuentro Internacional, No. 123, páginas 34-36.

NICSP nº17: “Propiedad, planta y equipo”. (Consultado el 21 de septiembre de 2018). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/nicsp-17-propiedad-plan.pdf>

OECD/IFAC (2017): “Accrual practices and reform experiences in OECD countries”. *OECD Publishing*, Paris, 24 February 2017. (Consultado el 11 de octubre de 2018). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en>

ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Norma de Reconocimiento y Valoración 3. (Consultado el 30 de septiembre de 2018) <https://www.boe.es/boe/dias/2010/04/28/pdfs/BOE-A-2010-6710.pdf>

ORDEN HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. Norma de Reconocimiento y Valoración 2. (Consultado el 30 de septiembre de 2018). <https://www.boe.es/boe/dias/2013/10/03/pdfs/BOE-A-2013-10268.pdf>

ORDEN HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local aprobada por orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre. (Consultado el 22 de noviembre de 2018). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-10269>

PÉREZ SAINZ, J.M. (2007): “Una nota sobre la contabilidad pública y la contabilidad nacional: enlace micro-macro contable”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 9, No. 26, páginas 195-206.

PORTAL DE RENDICIÓN DE CUENTAS: “Entidades locales, consulta de entidades y cuentas”.

<http://www.rendiciondecuentas.es/es/consultadeentidadesycuentas/buscarCuentas/>

PWC (2014): “Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards”, 1 August 2014. (Consultado el 12 de noviembre de 2018).

<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPsas-study-final-PwC-report.pdf>

RESOLUCIÓN DE 22 DE FEBRERO DE 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan normas de registro, valoración e información de los bienes del patrimonio histórico de naturaleza material a incluir en las cuentas anuales. (Consultado el 29 de octubre de 2018). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-2015>

RESOLUCIÓN DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. (Consultado el 23 de enero de 2019). <https://www.boe.es/boe/dias/2011/11/25/pdfs/BOE-A-2011-18529.pdf>

SFORZA, V. Y CIMINI, R. (2017): “Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough?”. *Public Money & Management*, Vol. 37, No 4, páginas 301-308.

TORRES, L Y PINA, V. (2014): *Manual de contabilidad pública: adaptado al Plan de Cuentas de la Administración Local*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

VELA-BARGUES, J.M., POLO-GARRIDO, F. Y PÉREZ-YUSTE, M.S. (2016): “La reforma de la Contabilidad de la Administración Local española: algunas reflexiones críticas en torno a las nuevas instrucciones de contabilidad”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, No 86, páginas 221-250.

PÁGINAS WEB AYUNTAMIENTOS (Consultado en varias ocasiones desde el 23 de noviembre de 2018):

- Sevilla (cuenta general del ejercicio 2015, página 8):
<https://www.sevilla.org/ayuntamiento/transparencia/hacienda/hacienda-2017/1-4-cuentas-anuales/memoria>
- Zaragoza: la página oficial nos remite a la página oficial del Tribunal de Cuentas:
https://www.zaragoza.es/ciudad/encasa/hacienda/presupuestos/cuenta_general.htm
- Las Palmas de Gran Canaria (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 15-17):
<http://www.laspalmasgc.es/export/sites/laspalmasgc/.galleries/documentos-economia/2016-Memoria-de-la-cuenta-general-1-de-2.pdf>
- Santander (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 1-3 -apartado normas de valoración²⁵-):
<http://santander.es/ayuntamiento/gobierno-municipal/organigrama-ayto-concejalias/concejalia-servicios/contabilidad>
- Valladolid (cuenta general del ejercicio 2016²⁶):
<https://www.valladolid.es/es/ayuntamiento/organizacion-administrativa/intervencion-general/hacemos/cuenta-general/cuenta-general-2016>
- Toledo: la página oficial nos remite a la página oficial del Tribunal de Cuentas:
<https://www.toledo.es/toledo-abierto/transparencia-economico-financiera-y-de-contratacion-y-coste-de-los-servicios/informacion-contable-y-presupuestaria/cuentas-anuales/>
- Barcelona (cuenta general del ejercicio 2017, páginas 28-30):

²⁵ La numeración en esta cuenta general del ayuntamiento de Santander comienza en uno en cada apartado.

²⁶ En el caso del ayuntamiento de Valladolid la cuenta general del ejercicio 2016 solo incluye: a) Balance de situación, b) Cuenta de Resultados del ejercicio y C) Liquidación del Presupuesto Municipal.

http://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/sites/default/files/Documents/PDF/001%20Compte%20General%202017_0.pdf

- Valencia (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 34-35):
[https://www.valencia.es/ayuntamiento/ayuntamiento.nsf/0/0049984951E206F6C1258366003DA160/\\$FILE/MEMÒRIA%20DE%20L'AJUNTAMENT%202016.pdf?OpenElement&lang=1](https://www.valencia.es/ayuntamiento/ayuntamiento.nsf/0/0049984951E206F6C1258366003DA160/$FILE/MEMÒRIA%20DE%20L'AJUNTAMENT%202016.pdf?OpenElement&lang=1)
- Mérida (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 8):
<http://merida.es/descargas/transparencia/presupuestos/2016-cuenta-general-memoria.pdf>
- Santiago de Compostela: nos remitimos a la información proporcionada por el Tribunal de Cuentas, ya que la última cuenta general disponible en la página web del ayuntamiento de Santiago de Compostela es relativa al ejercicio 2014.
<http://transparencia.santiagodecompostela.gal/descargas/es/196>
- Palma de Mallorca (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 15-16):
https://www.palma.cat/portal/PALMA/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/0_112926_1.pdf
- Logroño (cuenta general del ejercicio 2016, páginas 11-12):
<http://www.logroño.es/wps/wcm/connect/7f6be40042fd9b19b35bbb6ebab0f71/CUENTAS+ANUALES+2016.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=7f6be40042fd9b19b35bbb6ebab0f71>
- Madrid (cuenta general del ejercicio 2017, páginas 886-893):
https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/Presupuestos/EjecucionPresupuestaria/Cuentas_aprobadas/FicherosCuentas/CUENTA_AYTO_2017_WEB.pdf
- Oviedo: (cuenta general del ejercicio 2017, páginas 28):
<https://transparencia.oviedo.es/documents/25053/43192/Memoria.pdf/dc40c2db-9eff-4260-8a1a-1c19acee3f34>
- Murcia (cuenta general del ejercicio 2017, páginas 614):
https://www.murcia.es/c/document_library/get_file?uuid=baa05239-1d55-484d-baad-98214041ad57&groupId=11263

ANEXOS

ANEXO I. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público según el informe de la IFAC para el año 2018.

NICSP	Pronunciamiento
NICSP 1	Presentación de Estados Financieros
NICSP 2	Estado de Flujos de Efectivo
NICSP 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NICSP 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda
NICSP 5	Costos por Préstamos
NICSP 6	Estados Financieros Consolidados y Separados
NICSP 7	Inversiones en Asociadas
NICSP 8	Participaciones en Negocios Conjuntos
NICSP 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación
NICSP 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NICSP 11	Contratos de Construcción
NICSP 12	Inventarios
NICSP 13	Arrendamientos
NICSP 14	Hechos Occurridos Después de la Fecha de Presentación
NICSP 15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
NICSP 16	Propiedades de Inversión
NICSP 17	Propiedad, Planta y equipo
NICSP 18	Información Financiera por segmentos
NICSP 19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NICSP 20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NICSP 21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo
NICSP 22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General

NICSP 23	Ingresos de Transacciones con Contraprestación (impuestos y transferencias)
NICSP 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros
NICSP 25	Beneficios a los Empleados
NICSP 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo
NICSP 27	Agricultura
NICSP 28	Instrumentos Financieros: Presentación
NICSP 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NICSP 30	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NICSP 31	Activos Intangibles
NICSP 32	Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente
NICSP 33	Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)
NICSP 34	Estados Financieros Separados
NICSP 35	Estados Financieros Consolidados
NICSP 36	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NICSP 37	Acuerdos Conjuntos
NICSP 38	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NICSP 39	Beneficios a los empleados
NICSP 40	Combinaciones del sector público

ANEXO II. Las NICSP en comparación con las normas y prácticas de tres países (Alemania, Italia y Reino Unido) a través de dos ciudades de cada uno.

	NICSP	Postdam	Heidelberg	Siena	Sesto Fiorentino	Oxford	Exeter
Infraestructura: normativa contable	Coste o importe revalorizado menos depreciación y deterioro (NICSP 17)	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación	Préstamo o costo pendiente	Préstamo o costo pendiente	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación
Infraestructura: práctica contable	No aplicable	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación	Préstamo o costo pendiente	Préstamo o costo pendiente	Valor de uso existente	Coste menos depreciación
Arte: normativa contable	Costo/Importe revalorizado menos depreciación y deterioro (NICSP17) o valor razonable/costo (NICSP 16)	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación	Préstamo o costo pendiente	Préstamo o costo pendiente	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación
Arte: práctica contable	No aplicable	Coste de adquisición o 1€, no depreciado	No revelado, no depreciado	Préstamo pendiente, pero a menudo sin costo	Préstamo pendiente, pero a menudo sin costo	Valor de uso existente	Coste, sin depreciación
Patrimonio: normativa contable	Costo/Importe revalorizado menos	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación	Préstamo o costo pendiente	Préstamo o costo pendiente	Coste menos depreciación	Coste menos depreciación

	depreciación y deterioro (NICSP 17) o valor razonable/costo (NICSP 16)						
Patrimonio: práctica contable	No aplicable	Coste de adquisición, no depreciados	No revelado, no depreciado	Préstamo pendiente, pero a menudo sin costo	Préstamo pendiente, pero a menudo sin costo	Valor de uso existente	Coste, sin depreciación
¿Algún activo de arte o patrimonio están explícitamente excluidos en la práctica?²⁷	Los activos patrimoniales están exentos del ámbito de aplicación de la NICSP 17, pero si se reconocen, se aplican los criterios de reconocimiento de la NICSP17, mientras que los requisitos de medición son opcionales.	No, pero 1 € para algunos	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí

Fuente: Adam et al. (2011)

²⁷ Lo que se trata de indicar en esta fila del cuadro es que, cinco de las ciudades (Heidelberg, Siena, Sesto Fiorentino, Oxford y Exeter) excluyeron algunos activos patrimoniales del balance, mientras que la otra ciudad (Postdam) técnicamente incluía todos, pero algunos activos patrimoniales ascendían a 1 €.

ANEXO III. Balance y nota relativa al inmovilizado material de la Administración General del Estado español para el ejercicio 2017.



I. Balance

EJERCICIO 2017

(euros)

ACTIVO	2017	2016	PASIVO	2017	2016
A) ACTIVO NO CORRIENTE	457.782.236.707,06	435.036.025.153,03	A) PATRIMONIO NETO	-496.684.385.395,94	-474.077.451.499,34
I. Inmovilizado intangible	3.046.176.816,09	3.397.339.369,92	I. Patrimonio	-188.511.100.144,23	-188.511.100.144,23
II. Inmovilizado material	114.778.471.281,23	111.889.537.016,54	II. Patrimonio generado	-308.839.241.372,71	-286.269.349.648,91
III. Inversiones Inmobiliarias	42.203.515,99	42.084.220,67	1. Resultados de ejercicios anteriores	-286.586.741.738,78	-250.571.940.428,77
IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	131.749.484.652,54	123.434.032.910,15	2. Resultados del ejercicio	-22.569.891.723,80	-36.014.801.310,01
V Inversiones financieras a largo plazo	207.824.820.650,63	195.665.861.588,88	3. Reservas	317.392.089,87	317.392.089,87
VI. Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo	341.079.790,58	607.170.046,87	III. Ajustes por cambio de valor	-22.017.792,82	28.570.858,38
B) ACTIVO CORRIENTE	116.853.673.413,41	108.942.373.310,58	IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados	687.973.913,82	674.427.435,42
I. Activos en estado de venta	62.938.099,91	99.785.419,66	B) PASIVO NO CORRIENTE	857.848.445.437,23	796.067.348.046,55
II. Existencias	195.387.971,20	141.547.511,37	I. Provisiones a largo plazo	4.649.673.636,55	4.645.035.568,94
III. Deudores y otra cuentas a cobrar	70.801.388.942,71	68.971.096.868,35	II. Deudas a largo plazo	849.932.810.585,52	787.992.434.645,40
IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociados	512.715.413,58	807.494.960,00	III. Deudas con entidades de grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo	3.264.658.047,47	3.429.056.873,39
V. Inversiones financieras a corto plazo	27.383.389.849,61	22.972.057.004,12	IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo	0,00	0,00
VI. Ajustes por periodificación	104.032.496,40	117.725.506,16	V. Ajustes por periodificación a largo plazo	1.303.167,69	820.958,82
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	17.793.820.640,00	15.832.666.040,92	C) PASIVO CORRIENTE	213.471.850.079,18	221.988.501.916,40
TOTAL ACTIVO (A+B)	574.635.910.120,47	543.978.398.463,61	I. Provisiones a corto plazo	10.030.504.596,33	9.278.532.884,65
			II. Deudas a corto plazo	176.826.836.862,95	187.165.400.031,23
			III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo	0,00	0,00
			IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	26.614.508.619,90	25.544.569.000,52
			V. Ajustes por periodificación	0,00	0,00
			TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	574.635.910.120,47	543.978.398.463,61



ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

F.4. INMOVILIZADO MATERIAL

EJERCICIO 2017

(Euros)

DESCRIPCIÓN/Nº DE CUENTAS	SALDO INICIAL	ENTRADAS	AUMENTO POR TRASPASO DE OTRAS PARTIDAS	SALIDAS	DISMINUCIÓN POR TRASPASO DE OTRAS PARTIDAS	CORRECCIONES VALORATIVAS NETAS POR DETERIORO DEL EJERCICIO	AMORTIZACIONES DEL EJERCICIO	SALDO FINAL
1. Terrenos								
210 (2810) (2910) (2990)	3.552.960.277,07	58.887.018,17	47.241.303,91	103.430.834,01	18.655.817,04			3.537.001.948,10
2. Construcciones								
211 (2811) (2911) (2991)	9.394.762.609,56	168.502.545,11	31.824.200,62	41.569.091,22	1.533.491,00	525.560,24	108.265.113,37	9.443.196.099,46
3. Infraestructuras								
212 271 (2812)(2871) (2912) (2992) (2931)	61.189.799.232,31	652.541.700,07	364.344.943,72	309.442.729,89	376.734.664,48		495.611.243,52	61.024.897.238,21
4. Bienes del patrimonio histórico								
213 (2813) (2913) (2993)	173.627.392,61	0,00	6.128.023,75	5.739.073,82	1.182.854,47			172.833.488,07
5. Otro inmovilizado								
214 215 216 217 218 219 272 (2814) (2815) (2816) (2817) (2818) (2819) (2872) (2914) (2915) (2916) (2917) (2918) (2919) (2932) (2999)	14.423.275.365,60	1.161.780.018,53	257.450.467,98	214.879.342,79	234.489,09	10.286,93	1.368.068.054,91	14.259.313.678,39
6. Inmovilizaciones en curso y anticipos								
2300,2310,232,233,234, 235,237,2390	23.780.877.086,26	2.836.727.674,77	380.295.664,88	2.662.090,31	654.009.506,60	0,00	0,00	26.341.228.829,00
TOTAL	112.515.301.963,41	4.878.438.956,65	1.087.284.604,86	677.723.162,04	1.052.350.822,68	535.847,17	1.971.944.411,80	114.778.471.281,23

