



CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)¹

ÁREA CONTABILIDAD

EL VALOR RECUPERABLE DE LOS ACTIVOS DEL SECTOR PÚBLICO

Autores:
Dr. Gustavo Sader
C.P. Marcelo O. Montiano

¹ Año 2021 –
Director General del CECyT: Dr. Luis Antonio Godoy
Directora del Área Contabilidad: Dra. Carmen Verón
Consejo Asesor del Área Contabilidad: Dr. Carlos Torres
Autor – Período del mandato: 22/03/2019 – 21/03/2021 –
Autorización CECyT: 30/08/2021
Aprobación MD: 27/09/2021

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)**

AREA CONTABILIDAD

**EL VALOR RECUPERABLE DE LOS ACTIVOS DEL
SECTOR PÚBLICO**

Autores: *Dr. Gustavo SADER*
C.P. Marcelo O- MONTIANO

Junio, 2021.

SUMARIO

- 1.- Objetivo del documento de trabajo**
- 2.- El Sistema Público Nacional Argentino**
- 3. Marco normativo del sistema de contabilidad gubernamental**
- 4. Marco contable normativo nacional del sector privado**
- 5. La medición de los bienes del Estado y su valor recuperable**
- 6. Propuesta**
- 7. Comentarios finales**
- 8. Referencias bibliográficas**

1. OBJETIVO DEL DOCUMENTO DE TRABAJO

El objetivo es proponer el concepto de valor recuperable para los activos del sector público, dada las características particulares del sector y de los usuarios de su información.

El Documento de Trabajo muestra una revisión bibliográfica de los antecedentes del tema para luego realizar una propuesta del concepto de Valor Recuperable para los activos del Sector Público. Adicionalmente se ofrece un relevamiento de los antecedentes normativos

2. EL SISTEMA PÚBLICO NACIONAL ARGENTINO

Características distintivas de la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional

La Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional (en adelante LAF) sancionada el 30/09/1992 bajo el N° 24.516 introdujo profundas modificaciones en lo que respecta al funcionamiento del Sector Público Nacional Argentino (SPNA), con el fin de dar consistencia y racionalidad al proceso de gestión financiera pública y el control gubernamental. En su desarrollo normativo se contempla la conformación de los diferentes sistemas, definiendo los órganos rectores de los mismos, estableciendo competencias y regulando el funcionamiento de cada uno de ellos.

De esta manera, se inició una etapa de cambio en la legislación administrativa que vino acompañado por las normas de responsabilidad y solvencia fiscal. Estas normas terminaron por delinear las reformas del Estado argentino, a través de las nuevas tendencias en materia de control interno y externo, el establecimiento de técnicas de formulación de presupuestos públicos, la evaluación de la ejecución y del gasto y los recursos, las normas contables a utilizar en el marco de las operaciones realizadas por el Estado, los límites al endeudamiento, y el sistema de tesorería.

La ley vigente encuentra su sustento metodológico en la Teoría General de los Sistemas, que se caracteriza por tener una visión que busca relacionar e integrar los distintos elementos componentes de la Administración Pública, y **basarse en los principios de centralización normativa y descentralización operativa**. Cada uno de estos conceptos, envuelve una serie de cuestiones que tienden al estudio analítico como la conformación y funcionamiento del Sector Público.

Las Heras (2010) al tratar la visión sistémica en la administración financiera gubernamental y su importancia en el Estado moderno con la vigencia de la Ley 24156 de Sistemas de Administración Financiera y Control Gubernamental, resalta los aspectos relevantes de la norma hablando de una concepción sistémica como estrategia para enfocar la reforma en la administración pública. Diferencia las áreas centralizadas de las descentralizadas y enmarca los distintos sistemas en el ámbito de aplicación de la concepción sistémica para la elaboración y aplicación de normas, metodologías y procedimientos comunes a todos los sistemas definiendo principios, órganos, normas y procedimientos.

Sistema de Contabilidad Gubernamental

La ley dedica su Título V a la parte contable, al que denomina "Sistema de Contabilidad Gubernamental" y que lo define en su art. 85 como aquel integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los

hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.

En la reglamentación de este art. se propone cómo se organizará institucionalmente el sistema, indicando que existirán unidades de registro primario de la Administración Central, que actuarán como centros periféricos del sistema, centros de contabilidad de los Organismos Descentralizados y la Contaduría General de la Nación en su calidad de órgano rector del sistema.

Considera como unidades de registro primario de la Administración Central, a los organismos recaudadores, a la Oficina Nacional de Presupuesto, a la Tesorería General de la Nación, a la Oficina Nacional de Crédito Público y a los Servicios Administrativos Financieros jurisdiccionales.

La Contabilidad Pública se diferencia del Sistema de Contabilidad ya que la misma es más amplia.

El Sistema de Contabilidad es una rama de la Administración Financiera.

A su vez, el art. 86 de la ley citada, indica con claridad el objeto del Sistema Gubernamental:

- a. Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades.
- b. Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en las mismas.
- c. Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean estas internas o externas.
- d. Permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

Las características distintivas del Sistema de Contabilidad Pública se encuentran en el Art. 87:

- a. Será común, único y uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional,
- b. Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales,
- c. Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas,
- d. Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas,
- e. Estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público".

La LAF define al Sistema de Contabilidad Gubernamental como aquel integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas refiere a normas y principios aplicables a todos los organismos del sector público nacional.

3. MARCO NORMATIVO DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

De acuerdo con la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación considera vital la cohesión entre el sistema de cuentas nacionales y la contabilidad del sector público resulta fundamental, previamente, unificar criterios contables en materia de principios, cualidades de la información y normas técnicas a los fines de facilitar, en definitiva, el proceso de retroalimentación de datos con que se nutre la contabilidad nacional.

Los estados contables que produce la Administración nacional deben ser elaborados sobre técnicas adecuadas y uniformes, de modo tal de asegurar a los usuarios de los mismos, que la información brindada represente razonablemente las transacciones económico-financieras acontecidas durante el ejercicio, como así también aquellas que afecten o puedan afectar el patrimonio del ente en períodos subsecuentes.

Para ello y sobre la base de los principios generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, es necesario desarrollar las normas generales de contabilidad para el mismo, las que incluirán, con carácter prioritario, las cualidades de la información contable.

En tal sentido, las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la Administración nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros.

Los estados que presente el ente Administración Central y cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social deberán contener información suficiente, basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, en las normas técnicas que le son aplicables, en el catálogo básico de cuentas y en los clasificadores presupuestarios para el sector público nacional.

Asimismo, dichas normas deben ser de fácil interpretación, confiables y de utilidad para todos los entes que integran el sector público nacional.

Es de destacar que la categorización de las normas contables generales, a ser desarrolladas, puede desagregarse conforme se expone a continuación:

1. Cualidades de la información contable
2. Normas de valuación y exposición

De lo expuesto en la Resolución, estas normas contables generales han de ser oportunamente complementadas con normas contables particulares.

Recomendaciones Técnicas del Sector Público (RTSP)

La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) ha elaborado Recomendaciones que son aplicables a los distintos niveles del Sector Público pero que no alcanzan el carácter de Resoluciones Técnicas y por lo tanto no son de aplicación obligatoria para los profesionales en Ciencias Económicas que se desempeñan en las distintas jurisdicciones de la Administración Pública.

Tal como su denominación lo indica, son Recomendaciones y carecen de la jerarquía de Resoluciones emitidas por la institución, por ende, las mismas **no son de aplicación obligatoria ni vinculante para las administraciones gubernamentales**. Dichas Recomendaciones intentan plasmar desde la profesión un aporte técnico para la elaboración y preparación de estados financieros y ser un documento de consulta que permita a la hora de redactar normas tener soporte normativo sobre la materia en cuestión por parte de los organismos gubernamentales.

Vale aclarar que la calidad de Recomendación que otorga la FACPCE obedece al reconocimiento de que los organismos públicos son claramente los órganos rectores a quienes les compete la emisión de normas contables sí son de aplicación obligatoria para los mismos.

La FACPCE ha aprobado Recomendaciones Técnicas referida a aspectos conceptuales contables sobre la información que se prepara para la elaboración y presentación del estado de ejecución presupuestaria; y de estados contables o estados financieros. A la fecha, se encuentran aprobadas la RTSP N°1 “Marco conceptual contable para la administración pública”; la RTSP N° 2 “Presentación del Estado de Ejecución Presupuestaria”; la RTSP N° 3 “Presentación de Estados Contables” y la RTSP N° 4 “Reconocimiento y Medición de Activos”.

La RTSP N° 4 “Reconocimiento y Medición de Activos” tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los rubros del Activo y las exigencias de revelación de información correspondiente, para garantizar la homogeneidad en su valuación y exposición; y cuya resolución apunta en aquellas situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia en el ámbito público y utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública.

En la norma citada, en su punto 4.12. Comparaciones con valores recuperables establece que: *“Ningún activo o grupo homogéneo de activos podrá presentarse en los Estados Contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre: a) su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la sección Valor neto de realización; y b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta.”*

4. MARCO CONTABLE NORMATIVO NACIONAL DEL SECTOR PRIVADO

Por otra parte, desde nuestra profesión en el ámbito privado tenemos las Resoluciones Técnicas (RT) que también son emitidas por la FACPCE, y que establece el concepto de activo y que caracteriza al valor recuperable.

La RT 16 en el punto 4.1.1 conceptualiza al Activo desde el marco normativo local: *“Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).*

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.”

Esta contextualización nos servirá a la interpretación del concepto de valor recuperable; ya que como podemos apreciar un activo depende de su capacidad para contribuir a la generación de flujos futuros positivos de ingresos siendo su generación de manera directa por la propia disposición del activo o de forma indirecta por medio a la contribución generada de beneficios junto a otros activos disponibles por la entidad.

Los beneficios económicos que produce un bien derivarán los dos valores que le podemos conferir a un activo: valor de cambio y valor de uso.

El valor de cambio muestra la capacidad de ese activo para intercambiarlo por otro activo, cancelar un pasivo, o distribuirlo entre los propietarios; mientras que su valor de uso es la capacidad de generar flujos futuros de fondos mediante su utilización en actividades que generen ingresos.

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables como activos, podrían basarse en los siguientes atributos:

- 1) su costo histórico;
- 2) su costo de reposición;
- 3) su valor neto de realización;
- 4) su valor razonable;

- 5) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
- 6) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable

Así pues, la RT 17 norma el desarrollo de cuestiones de aplicación general y en su punto 4.4. “Comparación con valores recuperables” brinda una definición de Valor Recuperable:

“Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

- a) *su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la sección 4.3.2 (Determinación de los valores netos de realización);*
- b) *su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinada aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5”*

Por lo expuesto, y de lo que surge de nuestra norma nacional se entiende al valor recuperable como el valor límite por el cual se deben reconocer los activos en el patrimonio del ente. Adicionalmente, los activos que se encuentran formando parte del patrimonio del ente no pueden poseer una medición que supere los beneficios que van a generar en el futuro.

Habría que analizar si este criterio aplicado, se corresponde con los activos del sector público y su finalidad. Dicho análisis será desarrollado en este documento.

Recuperabilidad del importe en libros - Pérdidas por deterioro.

Para determinar si un elemento se deteriora, la entidad debe aplicar la Norma contable nacional o internacional adecuada, que trate el deterioro de activos.

En el contexto internacional la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, establece las directrices para la revisión del importe en libros de activos destinados a la generación de flujos de efectivo positivos, determinación del importe recuperable de dichos activos y reconocimiento de las pérdidas por deterioro.

5. LA MEDICIÓN DE LOS BIENES DEL ESTADO Y SU VALOR RECUPERABLE

Deber de información. Medición y comparación con Valor Recuperable

El reconocimiento de un activo dentro del patrimonio en una entidad está estrechamente ligado a la posibilidad que el mismo aporte a la generación de beneficios económicos futuros. Este principio se encuentra reflejado dentro de la definición de activo que nos brinda el marco conceptual. Un activo debe representar la capacidad generadora de beneficios y por dicho motivo su medición contable estar limitado por su valor recuperable.

Siguiendo a González y Cortes de Trejo (2018) quienes consideran a la Contabilidad Gubernamental como la única herramienta que permite obtener información útil, controlada y controlable y es considerada un segmento de la contabilidad general sostienen que “*Un desafío de la profesión es el dic-*

tado de normas que garanticen buena producción de información y, por ello, debemos estar conscientes y en línea con los avances internacionales. No se pueden realizar esfuerzos aislados, porque se produce un desgaste intelectual y profesional que es muy probable no lleguen a buen puerto". Por lo tanto resulta necesario armonizar las normas contables profesionales para el sector público en nuestro país.

El valor recuperable será un parámetro de referencia que no debe ser superado al momento de asignarle una medición contable al activo. La RT N° 17 establece los procedimientos de revisión de la valuación contable de los activos y su comparación con valor recuperable, para evitar la sobreevaluación de dichos elementos.

El objetivo es proponer el concepto de valor recuperable para los activos del sector público, dada las características particulares del sector y los usuarios de la información. Para ello será necesario en primer lugar caracterizar los bienes del estado y luego describir los criterios primarios utilizados por distintos marcos normativos.

Caracterización y clasificación de los bienes del Estados

Los bienes del Estado según criterio jurídico se pueden clasificar en bienes de dominio público y en bienes de dominio privado. En efecto, dicha clasificación se encuentra plasmada en nuestro Código Civil y Comercial (CCC), en sus artículos 235 y 236.

Los bienes de dominio público especificados en el art. 235 del CCC pueden ser:

- 1- Naturales: incisos a) al e) y también inciso h) - como ser los mares, ríos, islas, espacio aéreo, ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos.
- 2- Artificiales: incisos f) y g) - como calles, caminos, plazas, documentos oficiales, etc.

Además, debemos tener presente que el mismo Código determina que los bienes públicos del Estado son inenajenables, inembargables e imprescriptibles. Dichas condiciones hacen que las personas tengan su uso y goce, sujeto a las disposiciones generales y locales. Por esa razón, están destinados al uso común o general y goce por parte de todos los habitantes. Estos bienes no tienen un derecho común de propiedad por parte del Estado, por lo que puede explotarlos por sí mismo o conceder la explotación o su permiso de uso. El Estado ejerce su poder de custodia, vigilancia y conservación.

En relación con la valuación de los bienes de dominio público artificial, es decir en el caso de aquellos bienes construidos por el hombre, se pueden inventariar y medir al costo.

En el caso de los bienes de dominio público natural su valuación resulta dificultosa en la mayoría de los casos o no tiene sentido la misma. No obstante, se debe tratar de llevar un inventario, aunque sea físicamente, para permitir el control de su uso, usufructo o conservación.

Los bienes pertenecientes al dominio privado que se describen en el art. 236 del CCC son aquellos que el Estado puede disponer su usufructo y también su enajenación, es decir que puede ejercer los derechos de propiedad sobre los mismos en forma equivalente como lo hace un particular, posee un derecho real similar al dominio que los particulares tienen sobre sus propios bienes. El Estado utiliza dichos bienes para sus actividades y no están destinados al uso y goce comunitario. También le alcanza la prescripción del derecho de propiedad.

Los bienes de dominio privado se clasifican en bienes de uso, de cambio y de consumo. Los bienes de uso pueden ser muebles o inmuebles. A su vez, los bienes de uso pueden ser registrables o no registrables. Por su parte los bienes de cambio y los bienes de consumo no pertenecen al ámbito del sistema de administración de bienes; y en este caso sólo tendrán incidencia patrimonial cuando mediante autoproducción, se suministren bienes de uso durables. Podemos mencionar a los bienes

adquiridos, los inmuebles que carecen de dueño, las minas, las cosas muebles de dueño desconocido, entre otros.

Respecto a la valuación de los bienes del dominio privado en la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación se desarrollan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional, respetando lo establecido por el artículo 87 inc. e) de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. En las Normas Generales aplicables a los activos, aparecen consignados los criterios de valuación y exposición relativos a:

- Bienes de uso muebles e inmuebles
- Bienes de cambio
- Bienes inmateriales

En relación con los bienes de uso la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación los conceptualiza de la siguiente manera: "*comprende los bienes inmuebles, muebles y útiles de oficina, equipos de computación, otros equipos y maquinarias adquiridos o recibidos en donación, en proceso de construcción o elaborados por el ente, que tienen una vida útil superior a un año, no se agotan en el primer uso y su incorporación se realiza con el propósito de utilizarlo en la actividad principal y no para la venta. Dichos bienes son depreciables en períodos uniformes de tiempo de acuerdo a las características del bien.*

Según dicha norma se valúan a su costo de adquisición, de construcción o, en su caso, por un valor equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación. Los bienes recibidos en donación se valúan estimando el desembolso que hubiera sido necesario efectuar para adquirirlo en las condiciones en que se encuentren. Las mejoras, reparaciones y otras modificaciones que extiendan la vida útil del bien, también serán activadas.

Por otro lado, desde la doctrina existe otra distinción de los bienes que integran el patrimonio del Estado que los clasifica según criterio contable:

- 1) Bienes en general:
 - a) **Disponibles:** son bienes enajenables, es decir que pueden ser objeto de una venta o permuta.
 - b) **No Disponibles:** son bienes inalienables por su condición jurídica, por disposición de una ley, o por el uso al cual están afectados.
 - c) **Fructíferos:** son aquellos bienes que procuran ingresos al Estado o le evitan gastos.
 - d) **Infructíferos:** son bienes que no producen rentas para el Estado, ni le evitan gastos, aunque sean de utilidad para los habitantes a cuyo uso están afectados.
- 2) Bienes muebles en particular:
 - a) **De uso relativamente perdurable:** por la condición de que no dejan de existir en el primer uso que de ellos se hace, aunque sean susceptibles de consumirse o deteriorarse después de un tiempo.
 - b) **Consumible:** su existencia termina con el primer uso.
 - c) **Materias Primas:** destinadas a ser transformadas por la industria del Estado.

Otra clasificación contable existente es la que emana conforme la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 1 cuando define el contenido mínimo a relevar en el cuerpo del estado de situación financiera o balance general en lo que se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas (o rubros):

- (a) inmuebles, maquinaria y equipo;
- (b) activos intangibles;

- (c) activos financieros (excluyendo los señalados en (d), (f) y (h));
- (d) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (e) existencias;
- (f) cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación, incluyendo impuestos y transferencias;
- (g) cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;
- (h) efectivo otros medios líquidos equivalentes;

Para la contabilidad pública el concepto de inventario difiere del concepto que se tiene para la contabilidad general ya que consiste en una descripción de los bienes que componen el dominio público y el dominio privado del Estado, con asignación de valores racionales para algunos bienes y con miras a efectuar un adecuado control de la gestión patrimonial en la hacienda pública. La confección de un inventario de los bienes del Estado debe resolver cuestiones de índole técnica y contable. Primeramente, corresponde una correcta clasificación de los bienes, y luego la determinación del criterio de medición a aplicar.

La entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan la clase de bienes de uso, intangibles; del patrimonio artístico y/o cultural o del dominio público.

Las Heras(2010) sostiene que *“un sistema de administración de bienes comprende el conjunto de principios, normas, organismos, recursos y procedimientos aplicables a las altas, registros, asignaciones, conservación, mantenimiento, protección y eventualmente la reasignación mediante la de baja o cambio de destino de los bienes muebles e inmuebles que integran el patrimonio estatal”*. Y en lo que hace al mantenimiento de los bienes y de acuerdo con Las Heras (2010) un buen sistema de mantenimiento de bienes deberá garantizar los procedimientos de altas de bienes por adquisición, transformación o producción y las bajas por venta, destrucción, obsolescencia como también los funcionarios responsables de su custodia.

A esto agregamos la definición de Atchabahian(2013) del patrimonio del Estado como materia administrable, objeto de la gestión patrimonial por los órganos ejecutivos de la hacienda pública: *“Es el conjunto de bienes susceptibles de posesión estática - cosas muebles e inmuebles, ciertos derechos patrimoniales y créditos - que el Estado posee y que pueden ser utilizados como instrumentos materiales de los servicios públicos, o como fuentes de rentas aplicables a estos mismos servicios”*.

Debemos tener presente que los bienes que integran la hacienda del Estado no todos poseen un valor en dinero a diferencia de lo que ocurre en la hacienda privada. Nos encontramos con bienes valuados en dinero y bienes de valuación compleja. Por lo tanto, resulta necesario asignar una valuación al bien en caso de no poder asignar un valor existir un catálogo descriptivo de los bienes no valorizados a fin de llevar un sistema de inventario y lograr la identificación de los bienes para que permita establecer el estado de uso y conservación tanto material como jurídica e implementar controles sobre los bienes que hacen al patrimonio del Estado.

Luego de su caracterización y clasificación, surge necesario detallarlo que establecen las Normas Internacionales del Sector Público(en adelante NICSP) sobre los criterios aplicables a este tipo de bienes (Nº 17 sobre propiedad, planta y equipo; Nº 26 de deterioro de activos generadores de efectivo y Nº 21: deterioro de activos no generadores de efectivo) y su viabilidad.

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público son normas enmarcadas para los Gobiernos y el Sector Público siendo la Contabilidad Pública el lenguaje común de los Gobiernos. Tiene como fin el mejoramiento en la calidad y confiabilidad de la información financiera presentada por los Gobiernos y constituir un complemento a las normas que tiene cada Gobierno.

Según Las Heras (2010) los bienes valen por el servicio o utilidad que producen. Al respecto y como es mencionado por el autor, la IFAC ha sugerido un test de deterioro de los activos y en el caso de activos que no generen rentabilidad en efectivo ha establecido como criterio el denominado test del valor en uso.

A continuación, y en relación con el tema de bienes abordaremos las siguientes normas:

- **NICSP 17:** Propiedad, Planta y Equipo
- **NICSP 21:** Deterioro de activos no generadores de efectivo
- **NICSP 26:** Deterioro de activos generadores de efectivo

NICSP 17: Propiedad Planta y Equipo

Esta norma lleva como título “Propiedad, Planta y Equipo”, tiene como objetivo establecer el tratamiento contable para los bienes de uso. Establece el tratamiento contable de las propiedades planta y equipo incluyendo la base y fecha de su reconocimiento inicial y la determinación de sus sucesivos valores de registro y la depreciación acumulada.

Su alcance queda establecido de la siguiente manera:

1. Una entidad que prepara y presenta los estados contables sobre la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma para la contabilización de los elementos componentes de la Propiedad, planta y equipo, excepto:

- (a) cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra IPSAS; y
- (b) en relación a los bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelación de información establecidos en la norma se aplican a aquellos bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.

2. Esta norma se aplica a todas las entidades del sector público que no sean Empresas Públicas.

3. Esta norma se aplica a los elementos componentes de la Propiedad, Planta y Equipo incluyendo:

- (a) equipamiento militar especializado; y
- (b) activos de infraestructura.

Las disposiciones transitorias de los párrafos 80 al 87 relajan el requerimiento de reconocer todos los elementos de la Propiedad, planta y equipo durante el periodo transitorio de cinco años.

4. Esta Norma no se aplica a:

- (a) bosques y recursos naturales renovables similares; y
- (b) derechos mineros, la exploración para la extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares.

No obstante, la norma es de aplicación a los elementos individuales de la Propiedad, planta y equipo, usados para desarrollar o mantener las actividades comprendidas en (a) o (b), pero separables de las mismas.

La definición de Propiedad, Planta y Equipo según surge de la NICSP establece que: “*son activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bie-*

nes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un período contable.”

Para su contabilización es necesario determinar si cumple su con la definición de activo. *Un elemento de la Propiedad, planta y equipo deberá reconocerse como un activo cuando:(a) es probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivados del activo; y(b) el costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad.*

El reconocimiento de un elemento como activo resulta relevante ya que la determinación de un desembolso de dinero representa un activo o un gasto puede tener un efecto importante en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades operativas de una entidad. Del mismo modo, debemos analizar si corresponde su clasificación como un elemento de Propiedad, Planta y Equipo; puesto que dichos elementos son en general la mayor parte de los activos de una entidad y resultan significativos en el contexto de su situación financiera. Y finalmente revisar si está dentro de los alcances de la NICSP 17.

Respecto al reconocimiento como activo, se debe evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos futuros o los potenciales servicios, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. La existencia de una certeza suficiente con respecto a que los beneficios o económicos futuros o los potenciales servicios entrarán en la entidad requiere una garantía de que la entidad obtendrá las ventajas derivadas del mismo, y asumirá los riesgos asociados al bien. Esta constatación estará disponible sólo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede ser cancelada sin penalización importante, y por lo tanto el activo no se reconoce como tal.

El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo construido por la propia entidad, una medida fiable del costo puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la entidad, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción.

NICSP 21: Deterioro de activos no generadores de efectivo

El objetivo de esta norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo ha sufrido deterioro y asegurar que se reconozcan las correspondientes pérdidas por deterioro. También especifica cuando la entidad debe revertir la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar para los activos deteriorados.

La norma define a los activos generadores de efectivo como los activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Por lo que serán activos no generadores de efectivo aquellos activos distintos a los generadores de efectivo.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma congruente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que una entidad pretende generar flujos de entrada de efectivo a través de ese activo.

El alcance al que el activo se mantiene con el objeto de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de la NICSP 21 o de la NICSP 26 -Deterioro de Activos Generadores de Efectivo. Si el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplica la NICSP 26, en lugar de la NICSP 21.

La norma define al deterioro de valor como una pérdida en los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de un activo, adicional y por encima al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros a través de la depreciación (amortización). Por lo tanto, el deterioro del valor refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla.

El importe de servicio recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.

NICSP 26: Deterioro de activos generadores de efectivo

Tiene como objetivos establecer los procedimientos que aseguren que los activos generadores de efectivo, no estén contabilizados por un importe superior a su importe recuperable. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

Los activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. Esto implica que una entidad que pretende obtener flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

La norma define al deterioro de valor como una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos futuros o potencial de servicio a través de la depreciación. El deterioro de un activo generador de efectivo, refleja una disminución en los beneficios económicos o en el potencial de servicio futuros incorporados en un activo a la entidad que lo controla.

El importe recuperable de un activo o una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro de valor.

Gestión de los bienes del Estado

Los bienes del Estado hacen al patrimonio que éste tiene para poder desarrollar su actividad y prestar los servicios o producir nuevos bienes que son requeridos por la Sociedad a fin de cumplir la satisfacción de necesidades públicas. La gestión de dichos bienes se inicia a partir de su incorporación al patrimonio. Esta gestión apunta a actos tendientes de conservación y/o de uso. Por otra parte, tenemos la gestión financiera que apunta a las actividades que realiza el Estado con el fin de hacerse de recursos monetarios para afrontar el pago de los gastos públicos.

6. PROPUESTA

Como propuesta susceptible de ser analizada para los diferentes ámbitos del Estado, se debe generar una simplificación y adaptar las normas considerando la complejidad de los bienes de dominio de este sector peculiar. Libardi et al. (2011) sostiene que “la incorporación de la contabilidad patrimonial al ámbito de las administraciones públicas, ha supuesto la necesidad de afrontar la problemática de reconocimiento y valoración de una amplia variedad de activos”.

Recordemos que los activos no deben ser sobrevalorados y por lo tanto resulta necesario establecer un valor límite o tope máximo para los mismos. Al cierre de ejercicio, previo a la determinación del importe por el que se medirá cada activo, deberá efectuarse una comparación entre el importe contabilizado y el valor límite correspondiente. Dicho valor no podrá ser superior y en caso que así sucediera deberá reducirse dado que por principio de prudencia se toma el menor entre el importe contabilizado y el valor límite y ese importe será el que se exponga en el balance.

Si el valor límite está dado por el valor recuperable se trata del importe que se podría obtener o se recuperaría por la venta o uso del bien. Al respecto existen dos enfoques para su determinación:

1. Enfoque del destino inmediato previsible: sostiene que el valor recuperable debería ser para los activos destinados a la venta o realización su valor neto de realización mientras que para los restantes activos su valor de uso o valor de utilización económica.
2. Enfoque del empleo alternativo más rentable: considera que el valor recuperable es el mayor entre su valor neto de realización y su valor de uso o de utilización económica.

Por otra parte y debido a las particularidades de índole jurídica, económica, financiera y organizativa que se presentan en las entidades en el contexto del sector público se debe considerar:

Bienes de dominio público: no efectuar su comparación con el valor recuperable, pero sí inventariarlos a su valor de costo y propender a efectuar una descripción acabada de sus características o funciones en los documentos públicos exteriorizados para dar fe de la gestión de los diferentes organismos públicos. Su fundamento radica que son bienes que tienen un valor de uso, en general, de cálculo impracticable. En el caso de tener disponibles para la venta espacios públicos u otros objetos del patrimonio público, proceder como "Demás bienes".

Demás bienes del SP: aplicar el criterio del “destino inmediato previsible” y no “la alternativa más rentable”. En el Sector Público sólo los bienes de cambio y algún bien de uso al que se discontinúa su finalidad, pueden o van a venderse, en ese caso tomar como límite el valor razonable. En los demás casos y de ser posible, efectuar una estimación del valor de uso. De lo contrario, si resultara impracticable, no procede la comparación y queda a su valor en libros.

Se expone cuadro con el fin de asignar un valor de comparación según su destino previsible:

Bienes de infraestructura	Valor de uso	Sin embargo, no es imperativo la determinación numérica del mismo, sino la descripción de su valor en los soportes de información pública
Bienes afectados al patrimonio cultural, artístico y turístico		
Insumo para prestación de servicios		
Activos para la venta o inversión-convertibles en dinero	Valor de cambio	

La hacienda pública es de erogación o consumo pues distribuye recursos y presta servicios en su sentido más amplio. Ante la necesidad de prestación de servicios surgieron las haciendas anexas, como entes descentralizados en la administración pública, que derivaron en un régimen legal, en un patrimonio propio, y en la aplicación de leyes con efectos en el carácter de los bienes que poseen según se expone en el siguiente cuadro:

	Entidad Autárquica	Empresa del Estado	Sociedad del Estado	Soc. con Participación Estatal Mayoritaria
Régimen Legal		Ley N° 13.653	Ley N° 20.705	Ley 19.550
Régimen Predominante	Derecho Público	Derecho Público - Privado	Derecho Privado	Derecho Privado
Patrimonio	Estatal	Estatal	Estatal	Estado y Particulares
Leyes que aplica	Administrativas	Administrativas	Sólo aplican la LAF en su parte que sea pertinente	Sólo aplican la LAF en su parte que sea pertinente
Carácter de los Bienes	Los bienes pueden integrar el dominio público	Integran el dominio público cuando se utilizan para prestar servicios públicos	Integran el dominio público cuando se utilizan para prestar servicios públicos	El aporte estatal es del dominio privado del Estado

Bienes controlados por empresas del Estado: las empresas del Estado no son en esencia diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado operando para proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad. En estos bienes se deben aplicar las NCP vigentes.

En la contabilidad pública cuando se realiza un inventario, éste se construye como una simple descripción de los bienes que componen el dominio público y el dominio privado del Estado, con asignación de valores racionales para algunos bienes y con miras a efectuar un adecuado control de gestión patrimonial.

Para confeccionar un inventario de los bienes del Estado se deben resolver 2 problemas técnicos-contables; uno de ellos es la clasificación de los bienes, y el otro es la determinación del criterio de valuación a aplicar. Los inventarios también deben contener una descripción física (especie, calidad, extensión, etc.) de cada uno de los bienes, suficiente para identificarlos. También debe contener una mención exacta del derecho del Estado sobre ellos y de los derechos de terceros que lo limitan o acompañan.

La International Federation of Accountant (IFAC) se ocupa de fijar los lineamientos en la búsqueda de mejorar la transparencia y la calidad en la gestión financiera en el Sector Público. Además, se destaca la necesidad de participación de la población dado que todo ciudadano debe estar interesado en como el gobierno conforma el presupuesto y da cuenta de sus gastos. Es así que es muy importante que los gobiernos mejoren la transparencia y la calidad de la información financiera en el Sector Público.

Por medio de las normas se debe generar información transparente y de calidad que sirva para una mejor rendición de cuentas, generando confianza para los ciudadanos, además de ser de utilidad en la toma de decisiones de los gobiernos. Vale destacar que la transparencia y la rendición de cuentas de los gobiernos en el mundo actual, requieren de información que sea confiable y que sea practicable a la hora de su elaboración considerando los condicionamientos de oportunidad y el equilibrio entre costos y beneficios.

7. COMENTARIOS FINALES

El Código Civil y Comercial de la Nación clasifica jurídicamente a los Bienes del Estado en dominio público y dominio privado; y determina características especiales de inembargabilidad, imprescriptibilidad e inalienabilidad para algunos de ellos. El fin del Estado no es acumular bienes para incrementar su patrimonio con el fin de generar más ganancias como sí lo es en la empresa privada. Al Estado le interesa tener bienes en la medida que los mismos se utilicen para satisfacer necesidades públicas.

Muchos bienes que el Estado posee no pueden ser valuados, principalmente aquellos de dominio público natural, pero esto no significa que los mismos no se deban inventariar.

Resulta criterio llevar una correcta gestión del inventario de estos bienes y operar con parámetros de economía, eficacia y eficiencia que busquen valuarlos y tener que definir un valor limitado que para el Estado la aplicación de una norma o criterio contable puede resultar de impracticabilidad en su aplicación por los esfuerzos razonables para hacerlo.

En relación con la comparación con el valor recuperable y ante las posiciones doctrinarias que definen al mismo, la postura del destino probable sería más apropiada en su utilización. Es de fundamental importancia el uso y la practicabilidad de una norma teniendo en consideración los principios del Sector Público donde se evidencia la importancia de rendir cuentas, pero en un concepto más amplio, mostrando todos los recursos.

Se desprende que a la hora de procurar brindar información útil la realidad económica del Estado es un elemento clave a ser considerado en la gestión y control del patrimonio público. La finalidad del Estado no es obtener un resultado sino satisfacer necesidades públicas.

No necesariamente, la determinación del valor de uso es un imperativo debido a que el mismo puede llegar a ser incalculable o impracticable su medición, pero si está detallado en términos de valor en las distintas exteriorizaciones de información pública.

De acuerdo a las características del Estado y en relación a su función social de prestación de servicios para satisfacer necesidades de índole pública, el enfoque que correspondería para ser adoptado a fin de determinar el valor recuperable de los activos en la administración central y en aquellas empresas de capital total o mayoritario del Estado debería ser “el destino más previsible” (valor de uso o valor de cambio según el caso). Por lo tanto, para aquellos bienes de infraestructura; bienes afectados al patrimonio cultural, artístico y turístico; insumos para la prestación de servicios el valor recuperable será su valor de uso mientras que para los activos para la venta o inversión convertibles en dinero su valor de cambio.

8. Referencias bibliográficas:

1. Atchabahian, A., (2013), Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública, Editorial La Ley; Buenos Aires.
2. González, M. y Cortés de Trejo, L. (2018) - Análisis e interpretación de los estados contables que conforman la rendición general de cuentas por parte del Poder Administrador. Análisis de indicadores de gestión. XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, San Juan, Argentina, 27 y 28 de septiembre 2018
<https://www.facpce.org.ar/pdf/Sector%20PublicoCC.pdf>
3. Las Heras, J. M. (2006), Estado Eficaz, Buenos Aires, Editorial Buyatti, 2da. Edición.
4. Las Heras, J. M. (2010), Estado Eficiente, Buenos Aires, Editorial Buyatti, 3ra. Edición.
5. Libardi, D., Meroni, J. y Sader, G. (2011) – Gestión Contable y Valor Social de los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural. 9º Jornadas Nacionales de Profesionales en el Sector Público, San Juan, Argentina, 18, 19 y 20 de mayo de 2011.
6. NICSP 1 – Presentación de los Estados Financieros.
7. NICSP 17- Propiedad, Plana y Equipo.
8. NICSP 21-Deterioro de activos no generadores de efectivo
9. NICSP 26- Deterioro de activos generadores de efectivo
10. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Recomendación Técnica del Sector Público N° 1, “Marco conceptual contable para las administraciones públicas”. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
11. Recomendación Técnica del Sector Público N° 2, “Estado contable de ejecución del presupuesto”. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
12. Recomendación Técnica del Sector Público N° 3, “Presentación de Estados Contables”.
13. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), “Resolución Técnica N° 16: Marco conceptual de las NCP”.
14. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), “Resolución Técnica N° 17: Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general”.
15. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>
16. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25369/norma.htm>
17. <http://www.mecon.gov.ar> – web CGN
18. <https://www.argentina.gob.ar/bienesdelestado> - web de la AABE
19. <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/bienes-dominio-publico.pdf>