

EL PAPEL DEL MARCO CONCEPTUAL EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

No es casual el hecho de que al “**Marco Conceptual de la Contabilidad**” se le haya atribuido **categoría de norma jurídica**, incorporándolo al nuevo Plan General de Contabilidad. Tampoco es de extrañar que ocupe la **primera parte** del Plan, y que, junto con las partes segunda y tercera (Normas de registro y valoración y Cuentas Anuales), sea de **aplicación obligatoria**, ya que en éste se sientan los criterios necesarios para la elaboración de las normas contables y por tanto, es el soporte de las mismas.

Definido en la Introducción del PGC (Suplemento del BOE, número 279, de 20 de noviembre), como el “conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales”, tiene como principal **objetivo** garantizar el rigor y coherencia del proceso de elaboración de las normas de registro y valoración.

Pese a que las presentes líneas, no pretenden abarcar el amplio contenido del Marco Conceptual, sí nos gustaría destacar algunos de los puntos que consideramos de interés capital.

Comenzando por los **requisitos** e **información** a incluir en la **información financiera**, indicar que el principio y **principal objeto** de mostrar la “**imagen fiel**” del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por la empresa contenido en el Plan de 1990, se mantiene en el R.D. de reciente aprobación, si bien se ve **ampliado** y **definido** tras la aparición en escena de nuevos requisitos que debe cumplir la información; ya que ésta debe ser **relevante**, o lo que es lo mismo, útil para la toma de decisiones y **fiable**, es decir, libre de errores materiales y neutral. Derivados de estos dos requisitos surgen también los conceptos de **integridad**, **comparabilidad** y **claridad**.

En cuanto a los **principios contables**, cabe destacar que el principio de precio de adquisición no se cita como tal, pero se continúa aplicando con todo el vigor en las operaciones contables, ya que en el nuevo Plan figura como **criterio de valoración**. Por otra parte, el hasta ahora **principio contable prevalente de prudencia**, como consecuencia de su puesta en pie de igualdad con el resto de principios contables, figura en cuarto lugar (ocupando el primer puesto del PGC de 1990) no siendo este hecho una nimiedad, y es que , como veremos en artículos venideros, sufre muchas alteraciones tal como ocurre en las operaciones de moneda extranjera, instrumentos financieros o las denominadas “permutas comerciales”.

Cabe agradecer que, sirviendo de precedente en nuestra normativa mercantil, el Marco Conceptual nos provea de la **definición** de los **elementos** integrantes de las **cuentas anuales**, esto es; Activos, Pasivos, Patrimonio Neto, Ingresos y Gastos. La principal novedad de estas definiciones es que el reconocimiento de sus elementos sólo procede en caso de que puedan **valorarse con fiabilidad**, generando no poca incertidumbre, puesto que, entre otras cuestiones, el concepto de fiabilidad no está previsto en la legislación fiscal española.

Tanto en la definición de **activos** “bienes, deudas y otros recursos encontrados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro, como en la de **pasivos** “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de **sucesos pasados,...**” , destaca la importancia atribuida a que sean hechos ya consumados, cerrando la puerta a estimaciones futuras que, volviendo a lo indicado, no sería posible determinar con **fiabilidad**.

En cuanto al **Patrimonio Neto**, su definición le confiere un **carácter residual**, (parte residual de los activos, una vez deducidos todos sus pasivos), alejándose de la extendida costumbre de determinar el patrimonio contable de acuerdo con los criterios dispuestos en la Resolución del I.C.A.C. de 20 de diciembre de 1996, únicamente aplicable en supuestos de reducción de capital y disolución, y en la que tenían cabida multitud de elementos.

Finalmente, en cuanto a los **criterios de valoración**, se introducen nuevos conceptos que, por una parte suponen una **alternativa al coste histórico**, como es el valor razonable y, por otra parte, obligan a la aplicación del cálculo mercantil y actuarial para su obtención.

De esta manera se introducen, además del valor razonable (asimilable al valor de mercado) conceptos como; valor actual, valor en uso y coste amortizado.

De todos ellos, que serán objeto de próximos capítulos, la principal novedad es el **valor razonable**, que si bien ya era empleado en el PGC de 1990 para contabilizar determinadas correcciones valorativas (provisiones), el Nuevo Plan General de Contabilidad permite registrar **ajustes de valor por encima del precio de adquisición** en algunos elementos patrimoniales, tales como ciertos instrumentos financieros y otros elementos a los que se le apliquen las reglas de la contabilidad de coberturas.

A modo de conclusión, cabe indicar que frente a la relación de principios contables contenidos en la primera parte del PGC de 1990, que suponía la única formulación expresa de la base conceptual que sustentaban nuestras normas contables, la aparición de un Marco Conceptual ha permitido, y va a permitir, ampliar nuestras bases conceptuales.

Sin restar un ápice a la importancia que representaban en el ámbito de la contabilidad, dichos principios contables, su rigidez ha permitido mantener en el balance de las empresas partidas de cuestionable justificación y, por otra

parte, en determinados casos no daban respuestas adecuadas a todas las cuestiones derivadas de la propia evolución de la economía y de las prácticas empresariales.

Como consecuencia de lo anterior, se ha ido produciendo un distanciamiento cada vez más pronunciado entre nuestro ordenamiento contable y la regularización internacional representada por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB. Por todo ello, el Marco Conceptual ha de ser el hilo conductor que permita cumplir el objetivo de la reforma contable en la que estamos inmersos, y que, no es otro que, aproximar nuestro ordenamiento contable a la indicada regularización internacional.

Fdo.- Ramón Juega Cuesta