

LOS ACTIVOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

MARÍA DOLORES SALVADOR MONTIEL

Universidad de La Coruña

Extracto:

LA definición, criterios de reconocimiento y de valoración de los elementos de las cuentas anuales han sido recogidos por el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad. En este trabajo nos ocupamos del análisis de los activos, los cuales son un punto de referencia para la definición de otros elementos. Se analizan las características esenciales de la definición y los criterios para su reconocimiento en el balance, destacando la imprecisión con que es enunciado el criterio de probabilidad en la obtención de rendimientos económicos futuros asociados al activo en cuestión. Respecto a los criterios de valoración aplicables, el nuevo Plan General de Contabilidad ha mantenido el coste histórico para la mayoría de los activos, aunque introduce el valor razonable en la valoración de algunos de ellos en un intento de equilibrar relevancia y fiabilidad.

Palabras clave: nuevo PGC y activos.

Sumario

1. Introducción.
2. Definición de activo.
3. Características esenciales de un activo.
 - 3.1. Recurso controlado económicamente por la empresa.
 - 3.2. Resultante de sucesos pasados.
 - 3.3. Del que la empresa espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
4. Criterios de reconocimiento de un activo.
 - 4.1. Probabilidad de obtención de beneficios o rendimientos económicos.
 - 4.2. Valoración fiable.
5. La valoración de los activos.
 - 5.1. El valor razonable.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Quizá la novedad más importante que aporta el nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, NPGC) respecto al plan del 90 es el marco conceptual de la contabilidad propio del paradigma de utilidad. El mismo recoge en sus apartados 4.º a 6.º tanto las definiciones como los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos que conforman las cuentas anuales.

Respecto a la importancia que revisten los citados apartados, GONZALO (2000) señala que el esqueleto de la información contable está constituido, en el marco conceptual, por los elementos que conforman los estados financieros y las reglas que permiten incorporarlos a los mismos, es decir, las reglas que regulan el reconocimiento y valoración de las transacciones, sucesos y situaciones económicas.

Las definiciones de los elementos de las cuentas anuales, como afirma TUA (2007), son los mimbres básicos con los que se elabora la información financiera; y por lo que se refiere a su utilidad, sirven de apoyo al regulador en la elaboración de las normas y en la evaluación de su correcta aplicación, al experto que decide sobre las distintas partidas de las cuentas anuales, al auditor que ha de verificar su correcta calificación y, por último, al docente que busca y trata de comunicar una lógica.

Concretamente, la definición de los activos representa un punto de referencia para la definición de otros elementos. Así, el patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos; los ingresos son incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio que tienen como contrapartida entradas o aumentos en el valor de los activos o disminuciones en el valor de los pasivos, siempre que no tengan origen en aportaciones de los socios o propietarios; a su vez, los gastos son decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio que tienen como contrapartida salidas o disminuciones en el valor de los activos o el reconocimiento o aumento en el valor de los pasivos, siempre que no tengan origen en distribuciones a los socios o propietarios.

En este trabajo, analizamos la definición de activo, los criterios para su reconocimiento y la aplicación de diferentes criterios en su valoración recogidos por el marco conceptual.

2. DEFINICIÓN DE ACTIVO

El NPGC define los activos como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

En tanto que en el marco conceptual del IASB, un activo es «un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos», las características básicas de esta definición coinciden con las recogidas en el NPGC, si bien este último precisa que se trata de «bienes y derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa» donde el IASB hace referencia a «recurso controlado por la entidad».

El marco conceptual del IASB aclara que para determinar si una partida cumple la definición de activo, esta debe cumplir las características esenciales que se derivan de la definición y atender a la preferencia del fondo sobre su forma legal. Axioma que asume también el NPGC al establecer en su marco conceptual que a los efectos de que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, en el registro contable de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. Por tanto, en la contabilización de una transacción que dé lugar al reconocimiento de un activo se ha de tener en cuenta esta norma.

3. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE UN ACTIVO

3.1. Recurso controlado económicamente por la empresa.

La primera característica esencial que se deriva de la definición genérica de activo es que se trate de un recurso sobre el que la empresa ejerce un control económico. El término «control económico» se refiere a que la entidad tiene acceso, puede disponer frente a terceros, de los rendimientos que ese recurso ha de proporcionar. Siendo esta primera condición, a juicio de TUA (2004 a), una consecuencia directa de la aplicación de la preeminencia del fondo económico sobre la forma jurídica.

De acuerdo con las explicaciones complementarias que proporciona el marco conceptual del IASB, el derecho de propiedad no es una característica esencial para la existencia de un activo.

Así lo entiende también el NPGC, pues cumpliría con esta característica esencial un elemento que es objeto de arrendamiento financiero cuando en la operación se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, es decir, cuando la empresa controla los rendimientos económicos esperados de ese bien. La realidad económica que subyace en la operación prevalece sobre el concepto tradicional de propiedad legal del bien.

Para el IASB, el control legal sobre un recurso no es una característica esencial, a pesar de que normalmente la capacidad para controlar los beneficios esperados del mismo se obtenga como resultado de determinados derechos legales. Como ejemplo de ello cita los procedimientos tecnológicos resultado de actividades de desarrollo que la empresa no haya patentado, que haya mantenido en secreto, pero que en tanto controle los beneficios que se espera de ellos cumplen con esta característica esencial en la definición de activo.

Tampoco es característica esencial la tangibilidad, pues la empresa puede tener el control de los beneficios económicos esperados de un recurso intangible como, por ejemplo, una aplicación informática.

3.2. Resultante de sucesos pasados.

El activo debe corresponder a hechos pasados, es decir, devengados. No a hechos futuros como por ejemplo contratos a ejecutar en el futuro de los que se esperan rendimientos económicos sobre los cuales la empresa no ha adquirido el control. Tales hechos futuros, si son relevantes, se deberían explicar en la memoria. De nuevo el IASB pone como ejemplo que la intención de comprar existencias no cumple la definición de activo.

Habitualmente, explica el IASB, los activos de las empresas proceden de la compra a terceros o de la producción empleando sus propios medios, pero también pueden generarse activos en otro tipo de transacciones como pueden ser terrenos recibidos por la empresa del gobierno, o el descubrimiento de yacimientos minerales.

3.3. Del que la empresa espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Lo cual significa que la empresa tiene expectativas de obtener ingresos futuros derivados de ese recurso. En este sentido, de acuerdo con lo indicado por el IASB, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, ya sea directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes a efectivo de la empresa. Los flujos de efectivo pueden afluir a la empresa como consecuencia de las actividades de explotación, de su convertibilidad en tesorería u otras partidas equivalentes, o de su capacidad para reducir pagos en el futuro, como por ejemplo cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costes de producción.

El IASB afirma que, normalmente, la empresa utiliza sus activos para producir bienes o servicios que satisfacen deseos y necesidades de los clientes, por los que estos están dispuestos a pagar y por tanto a contribuir a los flujos de efectivo; la empresa, posteriormente, puede utilizar ese efectivo para obtener otros recursos.

Siendo la capacidad de generación de tesorería una característica básica de los activos, el IASB indica que los beneficios económicos futuros pueden llegar a la empresa por diferentes vías, en la medida en que un activo puede ser:

- Utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos en la producción de bienes y servicios a vender posteriormente por la empresa.
- Intercambiado por otros activos.
- Utilizado para pagar una deuda.
- Distribuido a los propietarios de la empresa.

La vida de un activo está limitada a su capacidad de producir rendimientos. A medida que esa capacidad desaparezca o disminuya (por consumos, deterioro, obsolescencia, etc.), el activo dejará de serlo total o parcialmente para convertirse en gasto a cargar en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe correspondiente a la pérdida de capacidad.

Si la empresa adquiere un activo pagando por él, el desembolso realizado puede mostrar evidencia de que se espera obtener beneficios económicos del activo. Sin embargo, para satisfacer la definición de activo no es imprescindible la realización de un desembolso. Por ejemplo, la empresa puede esperar rendimientos económicos futuros de un bien recibido a título gratuito.

Las características esenciales asociadas a la definición de activo recogida en el marco conceptual del NPGC, así como las características no esenciales se reflejan en el **cuadro 1**.

CUADRO 1. *Características esenciales y no esenciales en la definición de activo.*

Características esenciales para la existencia de un activo	Características no esenciales para la existencia de un activo
<ul style="list-style-type: none"> • Recursos controlados económicamente por la empresa • Resultantes de sucesos pasados • De los que la empresa espera obtener beneficios económicos en el futuro 	<ul style="list-style-type: none"> • El derecho de propiedad • El control legal • La tangibilidad • La realización de un desembolso

4. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO

El reconocimiento contable de un activo es el proceso por el que se incorpora al balance, e implica la descripción nominal de la partida y su cuantificación monetaria.

La definición de activo identifica las características esenciales que debe cumplir ese elemento, pero no establece los requisitos para que el mismo se pueda reconocer en el balance. Digamos que el cumplimiento de la definición de activo es una condición necesaria pero no suficiente para su reconocimiento en el balance. De este modo, una de las características esenciales de los activos es que la empresa espere obtener de ellos beneficios futuros, lo cual podría dejar la puerta abierta a beneficios

ciertos e inciertos, pero no sería suficiente para su reconocimiento el activo del balance puesto que será necesario según rezan los criterios de reconocimiento que dichos beneficios futuros sean probables.

El marco conceptual del NPGC indica con carácter general que el reconocimiento de los elementos que forman parte de las cuentas anuales procederá cuando:

- Cumplan con la definición que de los mismos da el marco conceptual.
- Cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos.
- Su valor se pueda determinar con fiabilidad, considerando que el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad.

Los criterios de reconocimiento se apoyan en el cumplimiento de los requisitos básicos de la información a incluir en las cuentas anuales: relevancia y fiabilidad. En particular, los activos deben reconocerse en el balance cuando cumplan una doble condición: «sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

Puede ser que un activo en una fecha determinada no cumpla los criterios de reconocimiento, pero sí lo haga en un futuro debiendo ser entonces incorporado al activo del balance. Por el contrario, cuando un activo deje de cumplir los criterios de reconocimiento, el mismo ha de excluirse del balance.

Como consecuencia de la necesaria interrelación entre los elementos de las cuentas anuales, el NPGC indica que el reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

En el caso de los inmovilizados intangibles, el cumplimiento de los requisitos anteriores no es suficiente para su reconocimiento, pues la norma de registro y valoración 5.^a del NPGC indica que adicionalmente tienen que cumplir con el criterio de identificabilidad, lo cual implica que el activo intangible:

- a) Sea separable, es decir, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado, o bien
- b) Surja de derechos legales o contractuales, al margen de si esos derechos son transferibles o separables de la empresa, o de otros derechos u obligaciones.

Prohibiendo expresamente el reconocimiento como inmovilizados intangibles de los gastos originados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes y partidas similares u otras partidas análogas generadas internamente.

4.1. Probabilidad de obtención de beneficios o rendimientos económicos.

El primero de los requisitos que tiene que cumplir un activo para su reconocimiento en el balance es que los beneficios o rendimientos económicos futuros que de él espera la empresa sean probables. La simple posibilidad de existencia de rendimientos futuros no es suficiente para reconocer un activo.

Dada la incertidumbre que rodea el entorno en el que opera la empresa, para que la información financiera sea relevante, es necesario que los beneficios futuros asociados al activo sean probables. Es decir, la concordancia entre el valor asignado a un activo y los rendimientos futuros esperados del mismo garantiza la relevancia de la información financiera y por tanto la utilidad para el usuario de la misma.

El término «probables» en referencia a los beneficios que se esperan de un activo resulta impreciso en el contexto del marco conceptual del NPGC. De acuerdo con CEA (2005) «todo lo que no es imposible es probable en mayor o menor cuantía», por lo que sería conveniente establecer una mayor concreción y exigencia en la probabilidad de obtener beneficios futuros, en el sentido de que esta debería ser relativamente alta. En términos parecidos se pronuncia el marco conceptual de AECA (1999) al indicar que el concepto de probabilidad es subjetivo y debe moverse en niveles razonablemente altos.

De este modo, si la percepción de rendimientos futuros no se puede asegurar de forma razonable, tal y como sería el caso expuesto por AECA (1999) relativo a cuentas a cobrar, cuyo vencimiento no estuviera determinado, o el cobro dependiera de la discrecionalidad del deudor, o de un acuerdo expreso o acto formal por parte del acreedor; dichas cuentas a cobrar no deben reconocerse como activos aunque sí procedería informar sobre ellas en la memoria.

De nuevo el IASB explica que la probabilidad de obtener beneficios en el futuro se refiere al grado de incertidumbre respecto al hecho de que los beneficios asociados al activo afluirán a la empresa, y considera que dicho grado de incertidumbre se medirá a partir de la evidencia disponible en el momento de preparar los estados financieros. Así por ejemplo, un derecho de cobro, salvo evidencia en contrario, se considerará que va a ser pagado por el deudor y se reconocerá en el activo del balance. Pero si la evidencia nos mostrara que existe probabilidad de impago, se reconocería un gasto por la reducción esperada en los beneficios económicos.

4.2. Valoración fiable.

La segunda condición necesaria para el reconocimiento de un activo en el balance es que su valor pueda medirse con fiabilidad. La fiabilidad es uno de los requisitos de la información contable a incluir en las cuentas anuales que recoge el apartado 2.º del marco conceptual del NPGC, el cual indica que la información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Cuando no puede realizarse una estimación fiable del valor de un activo, este no debe reconocerse en el balance, a pesar de que el mismo pueda estar asociado a beneficios futuros probables. Por ejemplo, un inmovilizado intangible generado internamente que cumple el criterio de probabilidad de beneficios futuros, pero no se puede valorar de forma fiable.

No obstante, para los activos que por no cumplir con este criterio de reconocimiento no pueden lucir en el balance, nada impide que la empresa informe sobre ellos en la memoria siempre que se trate de información relevante para los usuarios de los estados financieros.

En el **cuadro 2** resumimos los criterios de reconocimiento de los activos y los requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales asociados a los mismos.

CUADRO 2. *Criterios de reconocimiento y requisitos de la información.*

Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales	Criterios de reconocimiento de los activos
Relevancia	Probabilidad de que lleguen a la empresa rendimientos económicos futuros asociados al activo
Fiabilidad	Que el activo se pueda medir con fiabilidad

5. LA VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS

Una vez comprobado el cumplimiento de los requisitos necesarios para el reconocimiento de un activo, la empresa ha de proceder a la valoración del mismo.

La valoración, de acuerdo con el NPGC, es el proceso por el que se asigna un valor monetario a los elementos que integran las cuentas anuales en aplicación de lo dispuesto en las normas de registro y valoración para cada uno de ellos.

A los efectos de satisfacer los requisitos de relevancia y fiabilidad de la información financiera, en la valoración de los activos conviven varios de los criterios valorativos recogidos con su correspondiente definición en el apartado 6.º del marco conceptual. En tanto que se mantiene el coste histórico como criterio a aplicar con carácter general en el reconocimiento inicial de la mayor parte de los activos, destaca la irrupción del valor razonable en la valoración de algunos de ellos.

5.1. El valor razonable.

El valor razonable de un activo está relacionado estrechamente con su valor de mercado. En este sentido, según lo indicado por el marco conceptual del NPGC, el valor razonable de un activo

es el importe por el que puede ser intercambiado, entre partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. No se considerará valor razonable el que resulte de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado, siendo el precio de cotización en un mercado activo la mejor referencia del valor razonable. De no existir mercado activo para la partida objeto de valoración, su valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración en las condiciones que determina el marco conceptual.

No obstante, si el valor razonable no se puede determinar con fiabilidad ya sea por referencia a un mercado activo o por aplicación de los citados modelos y técnicas de valoración, este criterio no será aplicable y los activos se valorarán, según el caso, por su coste amortizado, por su precio de adquisición, o por su coste de producción; minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder. De este hecho se dará cuenta en la memoria y se explicarán las causas que lo motivan. En definitiva, si el valor razonable no se puede estimar con fiabilidad, se sustituirá por otros criterios.

Tal criterio valorativo permite, en palabras de TUA (2004 b):

- «La evolución continua de la pérdida o ganancia derivada del bien, derecho o instrumento financiero, marcada por la evolución de un precio que tiene validez general al establecerse en un mercado.
- La posibilidad de enjuiciar la actuación de los gestores de la empresa en la tenencia de las partidas valoradas según su valor razonable, que constituyen a veces auténticas actividades de la empresa, paralelas a la explotación, pero importantes en su evolución y rendimiento a largo y corto plazo.
- La actualización continua de los valores, que permite la determinación del patrimonio neto de los accionistas según criterios actuales; y también
- La posibilidad de distinguir, como obligada, la contabilidad a valores corrientes, entre rentas periódicas y resultados por tenencia de los activos valorados a valor razonable».

El valor razonable es aplicable en el reconocimiento de una serie de activos entre los que se encuentran los que tienen origen en permutas de carácter comercial. Estas operaciones se caracterizan porque, o bien el valor actual de los flujos de caja después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación, o bien la configuración de los flujos de caja del inmovilizado recibido es diferente de la configuración de los flujos de caja del activo entregado. En ellas, el inmovilizado recibido se valora por el valor razonable del activo entregado más el efectivo pagado a cambio, a no ser que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido en cuyo caso prevalece este último.

Asimismo, los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital han de ser valorados por su valor razonable referido al momento de la aportación.

Junto a las operaciones anteriores, el valor razonable tiene un importante papel en la valoración inicial de los activos financieros. Su valor razonable, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más, solo para algunos activos financieros, los costes de la transacción que les sean directamente atribuibles.

También los bienes recibidos en transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio se han de valorar por su valor razonable si este se puede estimar con fiabilidad. En caso contrario, los bienes recibidos se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, en la fecha en que la empresa reciba los bienes.

Además, los bienes de carácter no monetario procedentes de subvenciones, donaciones o legados se reconocerán por su valor razonable y por este mismo importe se reconocerá la subvención, donación o legado.

Por último, los activos identificables adquiridos en combinaciones de negocios, concretamente en operaciones de fusión, escisión o adquisición de uno o varios negocios, se registrarán en la fecha de adquisición, con carácter general, por su valor razonable siempre que dicho valor se pueda estimar con suficiente fiabilidad.

En el **cuadro 3** mostramos los bienes en cuyo reconocimiento inicial se aplica el criterio del valor razonable.

CUADRO 3. *Bienes a reconocer por su valor razonable.*

Aplicación del valor razonable
<ul style="list-style-type: none"> • Bienes de inmovilizado recibidos en operaciones de permuta de carácter comercial • Bienes de inmovilizado recibidos en aportaciones de capital no dinerarias • Activos financieros • Bienes recibidos en transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio • Bienes de carácter no monetario recibidos en concepto de subvención, donación o legado • Activos identificables adquiridos en una combinación de negocios

El valor razonable también interviene en la determinación de las correcciones valorativas por deterioro. Así por ejemplo, el análisis del deterioro de los activos no corrientes supone comparar su valor contable con el valor recuperable de los mismos; siendo el valor recuperable el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso del activo. Para estos casos lo que se produce es una combinación del coste histórico en el reconocimiento inicial del activo con el

valor razonable en un momento posterior, al constituir este último valor una de las medidas del valor recuperable en la determinación de las pérdidas por deterioro.

El **cuadro 4** recoge, de acuerdo con las normas de registro y valoración, los diferentes activos, así como los criterios para su valoración inicial.

CUADRO 4. *Valoración inicial de los activos.*

Activo	Valoración inicial
Inmovilizado material-Inversiones inmobiliarias-Inmovilizado intangible	Coste
Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	En el momento de su clasificación, el menor entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta
Bienes objeto de arrendamiento financiero	El menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados
Préstamos y partidas a cobrar	Valor razonable con excepciones
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento-Activos financieros mantenidos para negociar-Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias-Activos financieros disponibles para la venta	Valor razonable
Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Coste
Existencias	Coste
Activos por impuesto corriente	Importes que se esperan recuperar de las autoridades fiscales
Activos por impuesto diferido	Según los tipos de gravamen esperados en la fecha de la reversión. No deben ser descontados
Activos identificables adquiridos en una combinación de negocios	Valor razonable
Fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios	Coste de la combinación menos la diferencia entre activos identificables adquiridos y pasivos asumidos

6. CONCLUSIONES

En línea con el IASB, el NPGC ha incluido en su marco conceptual la definición de los elementos de las cuentas anuales así como los criterios para su registro o reconocimiento. Sin embargo,

el organismo internacional ofrece explicaciones complementarias a esas cuestiones que no encontramos en el NPGC, las cuales representan un apoyo para su correcta interpretación y que hemos citado a lo largo de este trabajo.

Por otra parte, como aspectos más destacados del tratamiento que el NPGC da a los activos en cuanto a definición, criterios de reconocimiento y valoración señalamos los siguientes:

- La propiedad no es esencial a la definición de activo. Para que los beneficios afluayan a la empresa es suficiente que la empresa controle el activo. Pero ciertamente el concepto de propiedad es más claro que el de control, y en determinados casos puede no ser fácil determinar dónde empieza y dónde termina el control de un recurso.
- Se ha eliminado la posibilidad de reconocer como activos los gastos de establecimiento y los gastos a distribuir en varios ejercicios que sí se consideraban activos por el Plan del 90, al exigir que los elementos a reconocer como activos sean recursos controlados por la empresa que le proporcionen rendimientos económicos futuros.
- En cuanto al reconocimiento de los activos, destaca el hecho de que no es suficiente que de ese recurso la empresa espere beneficios futuros sino que esos beneficios tienen que ser probables. No obstante, dicho criterio de probabilidad es un tanto ambiguo al no concretar qué se entiende por beneficios probables.
- Ha introducido el concepto de deterioro de valor de los activos. Pues debido a que la valoración de los mismos en el balance depende de su capacidad para producir rendimientos económicos futuros y que dicha capacidad puede variar en el tiempo, se hace necesario evaluar periódicamente el deterioro de valor.
- En un intento de equilibrar relevancia y fiabilidad de la información a incluir en las cuentas anuales, el NPGC combina diferentes criterios de valoración. No se ha apartado del coste histórico en el reconocimiento inicial de la mayor parte de los activos, pero destaca la introducción del valor razonable para algunos de ellos con la condición de que este se pueda estimar con fiabilidad.

En definitiva, la utilidad que representa disponer de unas reglas explícitas para el reconocimiento de los activos en el balance, estimamos que queda supeditada a que los futuros desarrollos del NPGC por parte del ICAC sienten los criterios que permitan esclarecer si la empresa tiene el control o no de los rendimientos económicos asociados a un recurso y si un activo cumple o no con el criterio de probabilidad.

Finalmente, mencionar que en octubre de 2004 el IASB incluyó en su agenda de trabajo el desarrollo de un marco conceptual conjunto con el FASB para llevar a cabo el proyecto de convergencia, estando prevista la publicación en 2008 de los documentos de discusión relativos a los elementos de los estados financieros y su reconocimiento. Por lo que una vez aprobado el nuevo marco conceptual por los dos organismos, el NPGC podría asumir los cambios para su adaptación al mismo.

Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1999]: Documentos. Serie principios contables. *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Madrid.
- CEA GARCÍA, J.L. [2005]: *El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Ed. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. [2000]: «Criterios de valoración y mantenimiento del capital». Incluido en TUA (2000). Págs. 225-261.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) [2006]: *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF). Texto completo de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2006. Traducción al español publicada por CISSPRAXIS con autorización de la IASCF.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20-11-2007).
- TUA PEREDA, J. (coord.) [2000]: *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*. AECA.
- [2004 a]: «El Marco Conceptual para la Información Financiera». Incluido en L. CAÑIBANO y J.A. GONZALO (ed.): *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera* (Tomo 1). Págs. 135-291. Madrid. AECA-Expansión.
 - [2004 b]: «El marco conceptual, soporte de las Normas Internacionales». *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 66, enero-abril. Págs. 4-10.
 - [2006]: «Ante la reforma de nuestro ordenamiento: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo». *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, vol. 9, n.º 18, julio-diciembre. Págs. 145-175. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).