

El proyecto de norma unificada argentina de contabilidad. Fundamentos y cambios respecto a las normas contables vigentes
Torres, Carlos F.

Abstract: En el artículo se pone bajo análisis el proyecto N° 45 de unificación de las normas contables profesionales argentinas, que se encuentra en proceso de consulta hasta el 2 de abril de 2022.

I. Introducción

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (en adelante la FACPCE) ha puesto a consideración de los matriculados el Proyecto nro. 45 (en adelante P 45) de Norma Unificada de Contabilidad (en adelante NUA) confeccionado por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (en adelante CENCyA). Complementariamente, ha publicado los siguientes documentos, también preparados por CENCyA, explicativos de la propuesta desarrollada en el aludido Proyecto:

- Análisis comparativo del Proyecto nro. 45 de Resolución Técnica versus Requerimientos de las Normas Contables Profesionales vigentes.

- Fundamentos y bases para la consulta pública del Proyecto.

En ambos casos se indica expresamente que estos documentos no forman parte integrante del P 45. En el caso del primero de los mencionados se destaca que su objetivo es facilitar su análisis durante el período de consulta.

Nos proponemos seguidamente realizar un análisis inicial de estos pronunciamientos de la FACPCE, procurando brindar al lector algunas pautas útiles para un estudio pormenorizado de esta propuesta.

II. Objetivos del P 45

Estos objetivos han sido expuestos brevemente en el análisis comparativo referenciado en el capítulo anterior, inmediatamente antes de desarrollar el cuadro comparativo de los 630 párrafos de la NUA con las normas actualmente vigentes que constituye la esencia de este documento. Los reseñamos a continuación:

Objetivos enunciados	Descripción (transcripción no textual)
Sistematizar	Procura reubicar temas tratados en las normas contables profesionales (en adelante NCP) en función de su utilización en el proceso de preparación de estados contables. Esta reubicación se realiza con prescindencia acerca de la existencia de modificaciones en relación al tratamiento actual de la cuestión
Clarificar	Para la consecución de este objetivo se recurre a modificar la redacción de cuestiones tratadas en las NCP, sin modificar su aplicación. La finalidad es brindar un lenguaje más claro y comprensible, finalidad que curiosamente no se observa en la redacción de este objetivo al utilizarse un término en idioma inglés de nula utilización en nuestras NCP.
Depurar	<p>Para el cumplimiento de este objetivo se ha recurrido a las siguientes acciones:</p> <p>Supresión: Eliminación de temas actualmente tratados en las NCP para los que se detectó que su empleo en la práctica es nulo. Señalamos, por nuestra parte como ejemplo, la contabilización del interés del capital propio invertido, incorporada con carácter de aplicación optativa a las NCP a la Resolución Técnica N° 17 a través de la Resolución Técnica N° 27 (1).</p> <p>Adición: A la inversa de la acción anterior, se han incorporado temas no tratados por las NCP para los que se ha detectado un uso significativo en la práctica. Señalamos como ejemplo al respecto al párrafo 147 en el que se describen situaciones en los que una entidad puede no determinar el valor de uso para establecer el valor recuperable, o bien situaciones en las que no es necesario determinar el valor neto de realización con ese mismo fin. Son posibilidades a las que los entes emisores de estados contables recurren aún cuando no se encontraban explicitadas en las NCP vigentes.</p>

(1)

Cuadro N° 1

III. Fundamentos y bases de la unificación de las normas contables argentinas

En el segundo de los documentos referenciados en la introducción se desarrollan estos aspectos. Como punto de partida y mediante el empleo de un cuadro explicativo, se informan las fases de la propuesta y el grado de avance de cada fase a la fecha de la emisión de este documento (2). Luego de esta información, se describe a través de otro cuadro explicativo la estructura que se propone para la futura NUA, tal como sucintamente la exponemos a continuación:

Introducción: Detalla:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alcance de la norma. 2. Lineamientos generales para su aplicación. 	
Primera parte: Normas generales	<p>Se enuncia el tipo de normas a las que se asigna este carácter. Clasificándolas en forma temática, se arriba a las siguientes categorías:</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alcance: Todas las entidades alcanzadas por las NUA: 2. Normas de medición: <ol style="list-style-type: none"> a) De reconocimiento. b) De baja de cuentas. 3. Normas de exposición: <ol style="list-style-type: none"> a) De presentación. b) Empleo de notas, 4. Objetivo: más allá del alcance general inicialmente expresado, se indica que aquellas entidades cuya estructura organizativa y marco transaccional no sean complejos puedan resolver los aspectos más importantes de la preparación de sus estados contables. La idea claramente es que estas entidades no tengan necesidad de recurrir a la segunda parte de la NUA:
Segunda parte: Normas particulares	<p>Completando las generales incluidas en la primera parte, las entidades cuya estructura organizativa y marco transaccional sean de mayor complejidad deberán considerar las normas categorizadas como particulares contenidas en esta segunda parte. Es el caso de entidades:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Controladoras que deben presentar estados contables consolidados. 2. Cuyas participaciones permanentes las obligue a emplear el método del valor patrimonial proporcional. 3. Que realizan operatoria con instrumentos derivados. 4. Que tienen pasivos por planes de beneficios a largo plazo. <p>A esta enunciación realizada en el documento, caben agregar las siguientes futuras normas particulares de esta segunda parte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. Las normas aplicables por entidades participes en negocios conjuntos actualmente contempladas en la Resolución Técnica N° 14 6. Las que deban aplicar las normas previstas en diversos apartados de la Resolución Técnica N° 18, además de la operatoria con instrumentos derivados contemplada explícitamente en la precedente enunciación y exceptuando las normas sobre arrendamientos y reestructuraciones que han sido identificadas en el punto 14 del documento como integrantes de las normas generales consignadas en la primera parte de la NUA. 	
Tercera parte: Normas específicas	<p>Completando las normas que les corresponda aplicar contenidas en las dos partes anteriores, aquellas entidades que por particularidades del sector en el que desarrollan sus actividades deberán recurrir a las normas específicas consignadas en esta tercera parte.</p> <p>En la actualidad, las únicas normas destinadas a un sector en particular refieren a la actividad agropecuaria. Existen otras actividades como la construcción, la minería, el deporte profesional o los servicios de salud, entre otras, para las que no se han emitido normas contables profesionales. No hacemos referencia a las actividades bancarias y a las de seguro dada la existencia de estrictas normas contables de índole legal que inhiben la posibilidad de aplicar otras emanadas de organismos que nos sean los de contralor de esas actividades.</p>	

Cuadro N° 2

En relación a la clasificación de las normas prevista en este cuadro destacamos que las categorías resultantes no se basan en la dimensión cuantitativa de las entidades, es decir no se trata de la identificación de entes pequeños y medianos que hoy aplican las normas de la resolución técnica 41 y de los que no encuadran en ninguna de esas dimensiones empleando entonces los criterios de medición de la resolución técnica 17, sino que por el contrario, la clasificación se basa en la complejidad de su operatoria. En definitiva, para la futura NUA habrá:

Entidades cuya estructura organizativa y marco transaccional no sean complejas	Emplearán solo las normas generales de la primera parte.
Entidades cuya estructura organizativa y marco transaccional sea de mayor complejidad: abarca entidades que más allá de su tamaño por su operatoria deben aplicar:	<p>Como señalamos en el cuadro anterior, emplearán las normas particulares de la segunda parte las entidades que deben aplicar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El método del valor patrimonial proporcional y/o el de consolidación de estados contables previstos en las secciones 1 y 2 respectivamente de la Resolución Técnica N° 21. 2. El tratamiento contable para instrumentos derivados que se desarrolla en la sección 2 de la Resolución Técnica N° 18. 3. El tratamiento contable de pasivos por beneficios a largo plazo dispuesto hoy por la Resolución Técnica N° 23. <p>En el contenido que oportunamente se incluya en esta segunda parte, también se considerarán aquellas que en el Cuadro N° 2 hemos agregado como futuras normas particulares.</p>
Entidades que por las particularidades del sector en el que desarrollan sus actividades	<p>Además de las normas generales y en caso de corresponder las particulares de la segunda parte, deberán recurrir además a las normas específicas que conformarán la futura tercera parte.</p> <p>Por ejemplo, una entidad dedicada a la actividad agropecuaria que no deba aplicar ninguna de las normas particulares que se prevé incluir en la segunda parte de la NUA preparará sus estados contables utilizando las normas generales de la primera parte y las específicas de la tercera</p>

Cuadro N° 3

IV. Grado de avance del proyecto

Completando lo informado en el cuadro anterior, cabe aclarar el avance actual de las etapas que se desarrollan para arribar a la NUA que constituye el objetivo final. Al respecto, el punto nro. 12 del documento que estamos considerando informa:

1- Que ya se encuentra emitido el P 45, cuyo contenido refiere a la Introducción y a la primera parte, es decir a las normas generales a cuyo alcance hemos hecho referencia en los cuadros nros. 2 y 3.

2- Que se emitirá luego un nuevo proyecto de resolución técnica referido al reconocimiento de ingresos.

3- Finalmente, en otro proyecto se dará a conocer la propuesta de segunda y tercera parte de la NUA, es decir las normas particulares y las normas específicas a las que nos hemos referido en los mencionados cuadros. Se nos plantean en relación a esos futuros contenidos, los siguientes interrogantes:

a- Si tal como lo hemos interpretado en los cuadros 2 y 3, entre las normas particulares se incluirán además de las referidas a instrumentos derivados, las contenidas en las distintas secciones de la actual resolución técnica 18.

b- Si además de las normas sobre la actividad agropecuaria, entre las normas específicas se desarrollarán normas para otras actividades, como las que por ejemplo señalamos en el párrafo final del cuadro nro. 1.

V. Objetivo final

El párr. 13 del documento revela que el objetivo final de la propuesta consiste en derogar la mayoría de las NCP vigentes para unificarlas en un cuerpo único. Las Resoluciones Técnicas exceptuadas de esa derogación y sus posibles causas son las siguientes:

Resolución Técnica exceptuada de la eliminación	Causa por la que se la mantiene en el cuerpo de las NCP
Nº 16: Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas de las referidas en la Resolución Técnica Nº 26	El marco conceptual no es afectado por los cambios propuestos a algunos criterios de reconocimiento y de medición, justificándose entonces su mantenimiento. Es adecuada también su ubicación fuera de la NUA.
Nº 24: Normas profesionales: Aspectos de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos	La participación de otro organismo ajeno a la FACPCE en la redacción original y el control en la aplicación de esta norma. En este caso se trata del Instituto nacional de Asociativismo y Economía Social (en adelante INAES). Recuérdese que la versión actual es la que surge de la Resolución Técnica Nº 51 emitida por la FACPCE el 17 de diciembre de 2020
Nº 26: Normas profesionales: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional para Pequeñas y Medianas Entidades ("NIIF para Pymes")	También en este caso el mantenimiento de la norma se sustenta en la existencia de otro organismo ajeno a la FACPCE en la redacción original y el control en la aplicación de esta norma. En este caso se trata de la Comisión Nacional de Valores.

Cuadro Nº 4

En el párr. 14, a continuación de las excepciones que hemos reseñado en el cuadro anterior se detalla a través de una ilustración en la que se recurre al uso de colores, la situación en la que se encuentran las NCP vigentes en relación a la propuesta del P 45. Básicamente se señala si forman parte del mismo por estar incluidas en la primera parte de la futura NUA o bien su inclusión formará parte de las futuras segunda o tercera parte. Sobre esta base hemos elaborado el siguiente cuadro:

Normas incluidas en el P 45 por corresponder a la primera parte de la NUA, a las que se da la categoría de normas generales:	Resoluciones Técnicas N°:	<p>8: Normas generales de exposición contable</p> <p>9: Normas particulares de exposición contable para entes de objeto general</p> <p>11: Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro</p> <p>17: Desarrollo de cuestiones particulares</p> <p>18 sección 4: Arrendamientos</p> <p>18, sección 5: Reestructuraciones</p> <p>21, sección 3: Información a exponer sobre partes relacionadas</p> <p>41: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos</p> <p>42: Modificación de la Resolución Técnica N° 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos, hoy incorporada como tercera sección de la Resolución Técnica N° 41, motivo que explica la ampliación del contenido de ésta que hemos consignado al transcribir su título.</p>
	Interpretaciones N°	<p>1: Transacciones entre partes relacionadas.</p> <p>2: Estado de flujo de efectivo y equivalentes.</p> <p>3: Contabilización del impuesto a las ganancias.</p> <p>7: Modelo de revaluación de bienes de uso y tratamiento contable de las propiedades de inversión</p> <p>8: Aplicación del párrafo 3.1 de la Resolución Técnica 17: "Expresión en moneda homogénea"</p> <p>11: Valor recuperable</p>
Normas no incluidas en el P 45 porque corresponden a otras partes de la NUA pendientes de elaboración	Normas particulares a incluirse en la segunda parte: Resoluciones Técnicas N°	<p>14: Participaciones en negocios conjuntos.</p> <p>18, sección 1: Conversión de estados contables</p> <p>18, sección 2: Instrumentos derivados.</p> <p>18, sección 3: Llave de negocio.</p> <p>18, sección 6: Combinaciones de negocios</p> <p>18, sección 7: Escisiones</p> <p>18, sección 8: Información por segmentos.</p> <p>18, sección 9: Resultados por acción.</p> <p>21, sección 1: Método del valor patrimonial proporcional.</p> <p>21, sección 2: Consolidación de estados contables.</p> <p>23: Beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.</p>
	Normas específicas a incluirse en la tercera parte:	Resolución Técnica 22: Actividad agropecuaria. Recuérdese que la versión vigente de esta norma es la que surge de la Resolución Técnica N° 46.
Normas excluidas de la NUA	Las indicadas en el cuadro N° 4.	

Cuadro N° 5

En relación con este cuadro realizamos las siguientes aclaraciones:

1- No transcribimos en todos los casos en forma textual el título de las respectivas normas, procurando solo identificarlas por su contenido básico.

2- Excluimos la clasificación de inclusiones totales y parciales consignada en relación con el P 45 porque entendemos que ella es innecesaria, dado que, en el caso de inclusiones de Resoluciones Técnicas calificadas como parciales, en realidad ellas refieren a secciones completas de la respectiva Resolución Técnica que en realidad pueden tomarse independientemente unas de otras. Cabe al respecto destacar que la calificación "Parcialmente" es aplicada solo a las resoluciones técnicas 18 y 21.

VI. Una significativa omisión

Advertimos una omisión importante en relación con una norma contable actualmente vigente. En efecto, no ha sido consignada ni entre las normas que se incluirán en la NUA ni entre las que se excluyen de esta y subsistirán por separada de ella a la resolución técnica 36, denominada Balance social, constando de dos partes:

1- La memoria de sustentabilidad.

2- El estado del valor económico generado y distribuido, al que hemos calificado como el quinto estado contables básico o principal (3).

Más allá del carácter de aplicación optativa que se ha asignado a esta Resolución Técnica, entendemos que ella debe ser considerada en el futuro esquema contable de NCP argentinas, ya sea:

1- Como integrante de la primera parte de la futura NUA en el caso que se modificase su actual carácter de aplicación optativa.

2- Excluyéndola de ella si se mantiene este carácter, manteniéndola entonces como una norma aparte de la NUA, de modo similar al previsto para la resolución técnica 24.

Obviamos la discusión que nos suscita la no obligatoriedad de la aplicación de esta Resolución Técnica, en especial en el caso de los entes sin fines de lucro, por escapar al objetivo de este trabajo.

Finalmente, aspiramos a que se haya tratado de una omisión y no de la intención de proceder de este modo a su eliminación de las NCP argentinas, lo que implicaría un lamentable retroceso.

VII. Invitación a todos los grupos de interés a realizar comentarios acerca del P 45

El párrafo 16 del documento que contiene las bases y fundamento indica que una vez que la CENCyA elabore los comentarios que se realicen al Proyecto efectuará una propuesta de norma de transición destinada a facilitar la aplicación inicial de la Resolución Técnica resultante. Consecuentemente, en el párrafo siguiente se formula la invitación a la que hacemos referencia como título de este apartado, estableciendo un plazo para enviar los comentarios hasta el día 2 de abril de 2022.

Sin perjuicio de destacar la amplitud de la invitación a la totalidad de los temas involucrados en la futura NUA se destacan en el párrafo 18 algunas cuestiones sobre las que se manifiesta particular interés en recibir comentarios. Ellas son:

Cuestiones relacionadas con la forma del Proyecto	Simplicidad y comprensibilidad del lenguaje utilizado.	Se consulta acerca de la amigabilidad del lenguaje empleado.
	Repeticiones y referencias.	Se consulta si han sido evitadas en la medida de lo posible.
Cuestiones relacionadas con el contenido del Proyecto	Simplificaciones para entidades pequeñas y medianas	Como se verá en el cuadro N° 9, estas dispensas ya no se encontrarán agrupadas en una norma específica, sino que se encontrarán incluidas a lo largo de toda la NUA. Por lo tanto, dado que el P 45 procura mantener las simplificaciones que se encuentran previstas en la Resolución Técnica 41 para entes pequeños y medianos, se consulta si ese objetivo se alcanza de todos modos en la forma ahora sido propuesta.
	Requerimientos cubiertos por las normas que se pretende reemplazar	La consulta refiere al cubrimiento adecuado en las nuevas normas de los requerimientos que contenían las normas que se reemplazarán.
Cuestiones relacionadas con el contenido del Proyecto	Definición de “corriente y no corriente”	<p>Se trata de la única consulta realizada sobre una cuestión técnica. Remitiéndose al párrafo 514 se destaca que en él se incluyen estas expresiones, pero no se realizan las pertinentes definiciones, al no lograrse consenso entre los integrantes de la CENCyA.</p> <p>Se propone en consecuencia un detallado análisis de las dos definiciones existentes, esto es:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El enfoque del tiempo fijo de doce meses, vigente en la Resolución Técnica N° 8. 2. El enfoque basado en la relación de la partida con el ciclo operativo de la entidad. <p>Las argumentaciones a favor de uno y otro enfoque concluyen con un pedido de opinión a los interesados.</p> <p>Vale recordar que el primero de los enfoques es el que adopta la ley general de sociedades en su artículo 63, punto 4, inciso a), si bien acepta el uso de otras bases si las circunstancias así lo aconsejan.</p>

Cuadro N° 6

VIII. Estructura de la primera parte del P 45

La porción del P 45 que ya ha sido dada a conocer tiene el siguiente contenido:

Objetivo	Párrafos 1 y 2	Definido como la elaboración de bases para preparar estados contables de propósito general que satisfagan los requisitos que debe observar la información contenida en ellas, el párrafo siguiente señala que la nueva Resolución Técnica establecerá los requerimientos que deberán contemplarse a tal fin.
Alcance	Párrafos 3 a 11	Refiere exclusivamente a entidades que no deban aplicar las normas de la Resolución Técnica N° 26, o bien no opten por emplearla. En el cuadro N° 9 retomaremos este tema, analizando en forma comparativa los cambios propuestos en relación al alcance.
Primera parte	Párrafos 12 a 630	Se desarrolla en el siguiente cuadro.

Cuadro N° 7

Conforme se indica en el párrafo final del cuadro anterior, resumimos a continuación el contenido de la primera parte propuesta para la futura NUA:

Capítulos		Párrafos	Enunciación de los temas contenidos
Nº	Título		
1	Cuestiones de aplicación general	12 a 95	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introducción al capítulo 2. Preparación de estados contables: Premisas fundamentales 3. Elementos de los estados contables 4. Conjunto completo de estados contables 5. Preparación de estados contables: Procesos fundamentales 6. Bases generales para la preparación de estados contables 7. Cambios en las estimaciones contables 8. Corrección de errores u omisiones de períodos anteriores 9. Reclasificación de activos y pasivos 10. Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables 11. Unidad de medida
2	Procedimientos contables de aplicación general	96 a 190	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introducción al capítulo 2. Medición de costos 3. Medición de valores corrientes 4. Mediciones en moneda extranjera 5. Tratamiento de componentes financieros 6. Consideración de hechos contingentes 7. Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable 8. Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)

Capítulos		Párrafos	Enunciación de los temas contenidos
Nº	Título		
4	Reconocimiento, medición y presentación de partidas del pasivo y del patrimonio neto	383 a 437	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introducción al capítulo 2. Distinción entre pasivo y patrimonio 3. Pasivos ciertos (deudas) en moneda 4. Pasivos en especie 5. Previsiones y otros pasivos contingentes 6. Conceptos que integran el patrimonio
5	Efectos contables de determinadas circunstancias, transacciones o contratos	438 a 511	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introducción al capítulo 2. Reconocimiento de ingresos provenientes de actividades ordinarias 3. Compromisos que generan pérdidas 4. Arrendamientos 5. y otras ayudas gubernamentales 6. Contabilización del impuesto a las ganancias 7. Reestructuraciones
6	Normas generales sobre presentación de estados contables	512 a 630	<ol style="list-style-type: none"> 1. Introducción al capítulo 2. Cuestiones referidas al estado de situación patrimonial 3. Cuestiones referidas al estado de resultados y al estado de resultados diferidos 4. Cuestiones referidas al estado de evolución del patrimonio 5. Cuestiones referidas al estado de flujos de efectivo 6. Cuestiones referidas a la revelación mediante notas 7. Presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro 8. Presentación de estados contables correspondientes a períodos intermedios

Cuadro N° 8

IX.1. Cambios en relación al alcance

Las modificaciones al respecto son las siguientes:

Aspectos contemplados	Párrafos	Descripción de la modificación
Dimensión del ente	1 y 4	En la segunda y la tercera parte respectivamente de la Resolución Técnica 41 se prevén sendos cuerpos de normas diferenciadas para entes pequeños y medianos. El P 45 no considera esta diferenciación, prescribiendo en cambio un cuerpo único para cualquier entidad que no emplea las normas de la Resolución Técnica N° 26, aceptando algunas dispensas para esas entidades, las que son expuestas en párrafos específicos de ese cuerpo. Consecuentemente, mantiene las pautas contenidas en la Resolución Técnica N° 41 para la calificación de entidades como pequeñas o medianas, incrementando como única modificación la pauta referida al ingreso anual del ejercicio inmediato anterior al que corresponden los estados contables a emitir. Los montos fijados son \$ 110.000.000 y \$ 550.000.000 respectivamente, cifras que corresponden a moneda del mes de diciembre de 2019. Estos importes se actualizarán hasta el cierre de ese ejercicio anterior en la forma dispuesta en el párrafo 170.
Período abarcado por los estados contables	623 a 630	Se han agregado normas aplicables a la preparación de estados contables de períodos intermedios para los que en la actualidad no existen disposiciones.

Cuadro N° 9

IX.2. Cambios en las cuestiones de aplicación general

Contenidas en el capítulo 1 del P 45, se resumen a continuación:

Aspectos contemplados	Descripción de la modificación
Relación con el marco conceptual de la Resolución Técnica N° 16	Bajo la aclaración en cada uno de los casos que el P 45 no prevé ni la eliminación ni la modificación de la Resolución Técnica N° 16, se reiteran diversos conceptos consignados en ésta. Dicha puntualización es practicada a lo largo del capítulo cuando se generan esas reiteraciones, justificándolas de este modo.
Concepto de empresa en marcha	El P 45 contiene diversas precisiones sobre este concepto que no se encuentran contempladas en las normas actuales.
Agregado de un nuevo estado contable	En el párrafo 33 se consagra al estado de resultados diferidos como parte integrante del nuevo conjunto completo de estados contables.
Selección y aplicación de políticas contables	En párrafo 67 se establece el orden de prelación entre las normas generales establecida en el P 45 y las específicas también incluidas en este Proyecto u otra norma. En párrafo 69 se clarifica el carácter de opcional de las normas específicas para entidades pequeñas y medianas. En el párrafo 83 se requiere justificar en notas los motivos que dieron lugar a la realización de cambios en las políticas contables.
Inclusión de la denominación "costo atribuido"	Si bien no implica un cambio de fondo, la inclusión de esta denominación permite identificar el carácter atribuido a mediciones al costo posteriores a precedentes basadas en valores corrientes o en costos de cancelación.

Cuadro N° 10

IX.3. Cambios en procedimientos contables de aplicación general

Contenidas en el capítulo 2 del P 45, se resumen a continuación:

Aspectos contemplados	Párrafos	Descripción de la modificación
Medición del costo de adquisición	98	Se elimina el requisito que el precio sea determinado en condiciones de contado. Esta modificación incide luego en la medición inicial de algunos rubros del activo incluidos en el capítulo 3, por lo que no los reiteraremos al resumir estos cambios en el cuadro N° 12.
Inclusión del concepto de costo de desarrollo	106	Se agrega este concepto de costo aplicable a la medición inicial de activos intangibles.
Medición de valores corrientes:	108 a 117	Los cambios más importantes son: Simplificación para la obtención del costo de reposición 1. Inclusión del valor razonable entre los procedimientos de aplicación general. 2. Identificación de los enfoques aplicables para la estimación del valor razonable cuando no existe la posibilidad de su obtención directa.
Componentes financieros implícitos	125	Se extiende a la totalidad de las entidades posibilidad de no segregarlos en operaciones a plazo mayor a un año. Esta alternativa incide luego en los cambios en los rubros que contienen estos componentes incluidos en los capítulos 3 y 4, por lo que no los reiteraremos al resumir estos cambios en el cuadro N° 12.
Activación de costos financieros	130	Se elimina la posibilidad de activar los provenientes del capital propio, alternativa de todos modos de nula aplicación en la práctica.
Casos en los que no se calculará alguno de los avalúos que determinan el valor recuperable	147	No se determinará el valor neto de realización cuando se calculó el valor de uso y este es mayor que la medición contable o, viceversa, no se determinará el valor de uso cuando se calculó el valor neto de realización y este es mayor que la medición contable
Imputación de pérdidas por desvalorización de activos	158	Cuando la pérdida se origina en comparaciones a nivel de unidades generadoras de activos, la imputación prevista en las NCP vigentes se extiende a activos intangibles, a los que por lo tanto también se les asignará el quebranto en proporción a sus mediciones previas.
Reversión de pérdidas por desvalorización	162	A diferencia de las NCP vigentes, no se admite la reversión de estas pérdidas cuando ellas provienen de la llave de negocio.

Cuadro N° 11

IX.4. Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación

El P 45 dedica sus párrs. 167 a 190 al desarrollo de este tema. No existe en ellos cambio alguno de relevancia en relación a las normas y procedimientos actuales, dado que el esquema propuesto se basa en los siguientes lineamientos:

1- La norma básica en la materia, esto es la resolución técnica 6, es en su versión actual de contenido sumamente estrecho, incluyendo solo el capítulo IV, sección B de su versión original, incluso con la eliminación de algunos de los puntos de esta versión a partir de las modificaciones introducidas por la resolución técnica 19 en el año 2000.

2- La res. 539/2018 emitida por la FACPCE al reiniciar su aplicación en el año 2018 agregó ciertas disposiciones a considerar a partir de esa reanudación.

3- Complementariamente en el año 2019 se emitió una Guía de Aplicación en la que se desarrollan detalladamente criterios y procedimientos relativos al ajuste por inflación que no se encontraban contemplados en las dos normas anteriormente indicadas (4).

4- En consecuencia, si bien no se observan cambios significativos, el P 45 ha integrado en la NUA muchos de estos criterios y procedimientos, de modo actual de ofrecer a partir de su vigencia un conjunto de disposiciones más completo para preparar los estados contables en moneda homogénea.

IX.5. Cambios en normas de medición contable de activos

Consignando solo las modificaciones más importantes contenidas en el capítulo 3, su reseña es la siguiente:

Rubros	Párrafos	Descripción de la modificación
Inversiones financieras	204 y 205	Su medición inicial es: <ol style="list-style-type: none"> 1. A precio de adquisición si sus mediciones posteriores serán a valor razonable. En este caso, los otros costos relacionados con la compra se cargarán a resultados o se activarán según corresponda. 2. Al costo de adquisición en los restantes casos.
Créditos y deudas impositivos	224	Se explicita que su medición inicial es a valor nominal.
Créditos en especie	242 y 244	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reemplaza la medición inicial actual basada en el valor de los bienes o servicios a recibir por la de los activos entregados. 2. Las mediciones posteriores modifican a la inicial reconociendo el consecuente resultado por tenencia solo en los casos en los que inicialmente no se entregó efectivo.
Bienes de cambio	259 y 260	<p>La medición inicial vigente en la Resolución Técnica 17 se basa en el precio de contado más la pertinente porción de costos de compra y control de calidad.</p> <p>El P 45 considera costo a la suma que se pagará finalmente, con prescindencia si la operación es al contado o no.</p> <p>Las mediciones posteriores podrán realizarse a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Costo de adquisición 2. Costo de reposición 3. Costo de las últimas compras <p>Alternativas que son aplicables por todas las entidades. Este juego de posibilidades solo rige en la actualidad para las entidades alcanzadas por la Resolución Técnica N° 41.</p>

Rubros	Párrafos	Descripción de la modificación
Costo de los bienes vendidos o servicios prestados	269	Como consecuencia de la posibilidad de mantener la medición inicial al costo de adquisición en las mediciones posteriores, se ha hecho necesario agregar los sistemas de descarga de los bienes vendidos y los servicios prestados. Este párrafo detalla por lo tanto los sistemas admisibles a tal fin.
Bienes de uso y sus depreciaciones	280 a 329	Salvo el cambio en la medición inicial, similar a la propuesta para bienes de cambio, no existen otras modificaciones de relevancia práctica.
Propiedades de inversión	332 y 333	La medición inicial se modifica en forma similar a las ya indicadas para bienes de cambio y bienes de uso. Para las mediciones posteriores, existen las siguientes alternativas: 1. Costo neto de depreciación acumulada. 2. Valor razonable Este juego de alternativas está vigente en las NCP actuales, pero la segunda de ellas se basa en el valor neto de realización. El cambio es adecuado teniendo en cuenta que el destino principal de estos bienes no es la venta.
Activos intangibles (distintos de la llave de negocio)	351, 353 y 358	1. No se admite la inclusión de los costos de organización y los preoperativos entre estos activos. 2. La medición inicial tiene las mismas modificaciones que se verifican en bienes de cambio, de uso y propiedades de inversión. 3. Se agrega el concepto de costos de desarrollo, aplicable a estos activos. En el párrafo 106 se describe la composición de este nuevo concepto. 4. Para el cálculo de sus amortizaciones no se requiere contemplar la existencia de un valor recuperable final.
Activos no corrientes retirados para la venta (incluso activos retirados de servicios)	373	El P 45 define la medición inicial como la menor entre la medición contable que tenía el bien al momento de su reclasificación y su valor neto de realización. No existen disposiciones al respecto en las NCP vigentes. Las mediciones posteriores se basan en los mismos criterios, lo que significa que solo se computarán cambios con respecto a la medición inicial cuando el valor neto de realización haya disminuido en relación a la medición anterior.

Cuadro N° 12

IX.6. Cambios en normas de medición contable de pasivos y patrimonio

Estas normas se encuentran en el capítulo 4 del P 45. Las resumimos seguidamente:

Rubros	Párrafos	Descripción de la modificación
Pasivos en moneda originados en la compra de bienes o servicios	390	Su medición inicial se modifica en forma similar a la ya reseñada en el cuadro anterior para bienes adquiridos.
Pasivos originados en transacciones financieras	391	Su medición inicial basada en el valor de las sumas recibidas, limitada entidades pequeñas y medianas, es extendida a la totalidad de las entidades si todas las cuotas pactadas vencen a más de un año de plazo contado desde la fecha de la operación
Mediciones posteriores de los pasivos	393	En relación a las normas vigentes, se elimina la posibilidad de medirlos sobre la base del valor descontado a la tasa que aceptaría el acreedor por la cancelación anticipada de su acreencia. Es una eliminación acertada dada la poca confiabilidad que exhibe este criterio, además de conocerse su escaso empleo por parte de las emisoras de estados contables.
Pasivos en especies	405	Para sus mediciones posteriores la Resolución Técnica 17, segunda parte, sección 5.17 detalla diversas situaciones que el P 45 simplifica contemplando solo las siguientes: 1. Si se recibió efectivo, se mantiene la medición inicial basada en la suma recibida. 2. Caso contrario, se le asigna el valor razonable del bien a entregar.
Previsiones	414	El P 45 agrega precisiones relacionadas a su medición inicial.
Patrimonio	430 a 434	En estos párrafos se detallan las mediciones inicial y posteriores de los elementos que lo componen. No se verifican cambios relevantes respecto a sus mediciones actuales

Cuadro N° 13

IX.7. Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos considerados en el capítulo 5

Los diversos casos allí considerados son los que resumimos a continuación:

Temas	NCP actual	Modificaciones de fondo
Compromisos que generan pérdidas	Resolución Técnica 17, segunda parte, sección 5.18	No existen
Arrendamientos	Resolución Técnica 18, segunda parte, sección 4	No existen
Subsidios y otras ayudas gubernamentales	Sin tratamiento en las NCP vigentes	Los párrafos 471/480 constituyen un agregado a las NCP.
Contabilización del impuesto a las ganancias	Resolución Técnica 17, segunda parte, sección 5.19.6.3.	La única diferencia relevante es la incorporación del concepto de tasa progresiva.
Reestructuraciones	Resolución Técnica 18, segunda parte, sección 5	No existen

Cuadro N° 14

IX.8. Cambios en normas de exposición contable

Las modificaciones en esta materia procuran en general la adaptación de las normas de presentación a los criterios existentes en las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), eliminando en tanto no se contrapongan con las normas legales, las diferencias actualmente observables.

Consignamos seguidamente los cambios más importantes que se verifican en el P 45:

Modificaciones	Detalle de las mismas
Presentación de un nuevo estado contable	Se incorpora el estado de resultados diferidos, a presentar de haberse dado este tratamiento a resultados generados en el período informado.
Reordenamiento de las normas de exposición contable	<ol style="list-style-type: none"> 1. Como puede observarse en el cuadro N° 8, las normas particulares de exposición para entes comerciales, industriales y de servicios referidas al estado de situación patrimonial contenidas en el capítulo III de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9 son reubicadas en el P 45 presentándolas junto con las normas de medición de los respectivos rubros del activo y pasivo dispuestas en los capítulos 3 y 4 respectivamente. 2. Similar ordenamiento se otorga a las normas referidas al estado de resultados y al nuevo estado de resultados diferidos actualmente detalladas en el capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9 que no tienen las características de las indicadas en el inciso b) del punto siguiente.
Reordenamiento de las normas de exposición contable	<ol style="list-style-type: none"> 3. Esas normas de exposición se completan en el capítulo 6 en el que se incluyen: <ol style="list-style-type: none"> a. Las normas generales referidas al estado de situación patrimonial contenidas en el capítulo III de la segunda parte de Resolución Técnica N° 8.

Modificaciones	Detalle de las mismas	
Reordenamiento de las normas de exposición contable	<p>b. Las normas generales y particulares referidas al estado de resultados (y ahora también al de resultados diferidos) no incluidas en los capítulos 3 y 4. Se trata de normas que en la actualidad se separan en generales y particulares, incluyendo las primeras en los capítulos IV y V de la Resolución Técnica N° 8 y las segundas en los mismos capítulos de la Resolución Técnica N° 9. La unificación es razonable dada la existencia de reiteraciones originadas en la similitud de contenidos en la mayoría de los casos.</p> <p>c. Las normas generales y particulares referidas a la evolución del patrimonio neto, por el mismo motivo que se señala en el punto anterior.</p> <p>d. Se incorpora además a este capítulo las normas generales contenidas en el capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8 referidas al estado de flujos de efectivo dada la inexistencia de normas particulares vigentes para este estado.</p>	
Cambios en las normas generales referidas al estado de situación patrimonial, incluidos en el capítulo 6	Estructura del estado de situación patrimonial	En el caso del estado consolidado, se excluye la participación minoritaria en sociedades controladas, actualmente intercalada entre el pasivo y el patrimonio neto. Ella pasa a integrar el contenido de este último, adoptándose así el enfoque de la entidad informante vigente en las NIIF.
	Posibilidad de ordenar los activos y pasivos por grado de liquidez	Se agrega esta alternativa para los casos que este ordenamiento resulte más útil que el basado en la clasificación en corrientes y no corrientes. Recuérdese que se ha sometido a consulta la base para esta clasificación de los activos y pasivos.
Cambios en las normas particulares referidas al estado de situación patrimonial, incluidos en el capítulo 3	Se requiere la exposición separada de los siguientes rubros:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Créditos impositivos. 2. Créditos en especie. 3. Activos no corrientes mantenidos para la venta, separándolos en activos corrientes y activos no corrientes. 4. Pasivos en especie
	Debe explicitarse el carácter de no corriente de:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bienes de uso. 2. Propiedades de inversión 3. Activos intangibles.
Cambios en las normas referidas al estado de resultados, incluidos en el capítulo 3	Presentación de las pérdidas por desvalorización y sus reversiones	Se repite la exigencia de explicitar estos resultados en cada uno de los activos que los generan, reemplazando así su actual presentación integrando los resultados financieros y por tenencia. De todos modos, no debe obviarse que claramente constituyen resultados por tenencia.

Modificaciones	Detalle de las mismas	
Cambios en las normas referidas al estado de resultados, incluidos en el capítulo 3	Presentación del gasto por depreciación y de amortización, aplicable al proveniente de todo activo depreciado o amortizado	<p>Si bien la Resolución Técnica N° 8 ya los clasifica sobre la base del enfoque funcional, el P 45 requiere explicitar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La porción del gasto que incide a través del costo de ventas de bienes o de los servicios prestados por formar parte de los costos de construcción o de producción 2. La parte que forma parte de los gastos de comerciales, administrativos u otros gastos. <p>El párrafo 363 recuerda al referirse a la amortización de activos intangibles que la Resolución Técnica 9, capítulo IV., sección B.8 la califica como otros gastos operativos no tipificados, es decir los que no califican funcionalmente como gastos administrativos ni tampoco como comerciales.</p>
Cambios en las normas de carácter general referidas al estado de resultados. En el capítulo 6 se incluyen estas normas, destacándose los siguientes cambios en su aplicación:	No se presentarán resultados categorizándolos como extraordinarios	Se elimina la separación de resultados ordinarios y extraordinarios. En nuestra opinión esta disposición vigente en las NIIF desde mucho tiempo atrás se basa en considerar que la entidad al desarrollar su actividad se encuentra expuesta a todo tipo de eventos, inhibiéndose entonces la calificación de extraordinario para cualquier resultado que de ellos provengan, siendo todos ellos de carácter ordinario.
	Exclusión de la participación de los accionistas minoritarios sobre el resultado de sociedades controladas	En línea con la exclusión de la participación minoritaria en el patrimonio de sociedades controladas, también en el estado de resultados consolidado el P 45 elimina esta partida.
	Presentación de las pérdidas por desvalorización y sus reversiones	Se reitera, ahora integrándola a las normas generales, la exigencia de su exposición separada ya explicitada en el capítulo 3, para cada uno de los activos que generan este resultado, reemplazando así su actual presentación integrando los resultados financieros y por tenencia.
Cambios en las normas de carácter general referidas al estado de resultados. En el capítulo 6 se incluyen estas normas, destacándose los siguientes cambios en su aplicación:	Exposición del resultado bruto sobre ventas:	A diferencia de lo dispuesto por la Resolución Técnica 9, el P 45 admite la exposición de este resultado cuando el costo de ventas ha sido determinado por diferencia de inventario, aceptando así que faltantes de inventario producidos por otros motivos incidan también en el costo las ventas.

Modificaciones	Detalle de las mismas	
	Exposición de los resultados financieros y por tenencia	A diferencia de lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 9, el P 45 admite que la apertura de estos resultados aún en el caso que componentes financieros implícitos contenidos en partidas de resultados no hayan sido desagregados pese a su significatividad.
Normas referidas al estado de resultados diferidos, no previsto en las normas actuales	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los resultados diferidos en el período se clasificarán por su naturaleza. 2. Distinguirá los que de acuerdo las normas contables aplicables serán luego imputados a resultados de los que no lo serán. 3. Expondrá el impuesto a las ganancias que se devengue sobre estos resultados en el mismo cuerpo del estado o en notas. 4. Al reclasificar las partidas previamente reconocidas como resultados diferidos expondrá los conceptos positivos y negativos que integran esas reclasificaciones o transferencias, presentando esta información de modos tal que para cada uno de sus componentes pueda conocerse sus importes brutos, es decir antes del impuesto a las ganancias, y la incidencia de este gravamen, a fin de arribar al resultado neto. 	
Cambios en el estado de evolución del patrimonio neto	Salvo la mencionada y fundamentada asignación del carácter único de general a las normas referidas a este estado, no existen modificaciones respecto al contenido actual.	
Cambios en relación al estado de flujos de efectivo: El P 45, a diferencia de las NCP vigentes:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Excluye de la definición de efectivo y equivalentes de efectivo a aquellos conceptos con restricciones de uso, disposición sumamente razonable dado el requerimiento de irrestrictamente líquido de estos conceptos, aún en el caso de los equivalentes, dado que el lapso de hasta noventa días al definir a este estado no afecta el cumplimiento de ese requerimiento. 2. Incluye, tal como la hacen las NIIF a los sobregiros bancarios dentro del concepto de efectivo y equivalentes de efectivo. A los fines de esta inclusión, requiere que estos sobregiros constituyen una política habitual de financiación para la entidad y que ellos sean exigibles en cualquier momento. <p>Esta última disposición excluye a los saldos adeudados en cuentas corrientes bancarias de las causas de orígenes de efectivo provenientes de las actividades de financiación, tratándolos como una disminución del concepto cuya variación se debe informar, criterio que no consideramos como el más adecuado.</p>	
Inclusión de los estados contables de los entes sin fines de lucro entre las normas generales de exposición	En los párrafos 588 a 622 se incluyen las normas referidas a estos estados contables, actualmente contenidas en la Resolución Técnica N° 11, modificada por la Resolución Técnica N° 25. En realidad, se trata de una norma particular de exposición, tal como lo es la Resolución Técnica N° 24, excluida en la NUA, por lo que consideramos debió también habérsela separado de ella.	

Modificaciones	Detalle de las mismas
Inclusión de los estados contables de los entes sin fines de lucro entre las normas generales de exposición	El único cambio en relación al contenido de la Resolución Técnica N° 11, además del obvio agregado del estado de superávits y déficits del período y de resultados diferidos del período, es la eliminación de la posibilidad de combinar dos o más estados contables que se prevé en el capítulo II, sección B de la segunda parte de dicha Resolución. Curiosamente expresa que esa alternativa se encuentra en su capítulo V, lo que no es así, dado que ella fue eliminada oportunamente por la Resolución Técnica N° 25. Originalmente, la combinación posible era la de presentar un estado de recursos y gastos acumulados conteniendo la información de los estados de recursos y gastos y de evolución del patrimonio neto.
Inclusión de normas para estados contables de períodos intermedios	Los ocho últimos párrafos de la NUA refieren a la presentación de estos estados contables, cuestión no contemplada en la actualidad. No se evidencian cambios respecto a los criterios empleados para períodos anuales porque tal como se señala en el párrafo 624, las entidades utilizarán las mismas políticas contables que emplean en la preparación de sus estados anuales.

Cuadro N° 15

X. Conclusiones

Conforme a lo desarrollado a lo largo de este trabajo, una vez aprobado el P 45, las NCP argentinas tendrán la siguiente estructuración:



Cuadro N° 16

Este esquema, surgido de la propuesta actualmente puesta a consideración de la comunidad profesional debería en nuestro criterio tener las siguientes modificaciones:

1- Excluir a la resolución técnica 11 de la NUA y agregarla como una norma aparte en forma similar a la propuesta para la resolución técnica 24.

2- Tal como lo destacamos en el capítulo 6 de este trabajo, considerar a la resolución técnica 36 como integrante de la NUA en caso de disponerse su obligatoriedad o explicitar su vigencia fuera de ella en caso de subsistir su carácter de aplicación optativa.

Como evaluación general de la propuesta, puede calificarse como un cambio estructural de importancia en cuanto a la conformación del juego de NCP argentinas, con cambios en cuestiones de medición y de exposición tendientes básicamente a una mayor armonización con las NIIF.

(1) FACPCE, Resolución Técnica N° 17, segunda parte, sección 4.2.7.2., última parte.

(2) FACPCE, Fundamentos y bases para la consulta pública del Proyecto N° 45", página

3, punto 10.

(3) Nos hemos referido ampliamente a esta Resolución Técnica en nuestro libro "El balance social - Análisis y aplicación de la Resolución Técnica N° 36 y la Interpretación N° 6 de la FACPCE", Osmar D. Buyatti Librería y Editorial, Buenos Aires, octubre de 2014.

(4) Guía de Aplicación del ajuste por inflación (RT 6 y NIC 29) — Primera parte, aprobada por la Mesa Directiva de la FACPCE el 25 de enero de 2019.