

Análisis conceptual de la RT 54 y su acercamiento a NIIFs

Nadales, Mariana A.

Abstract: El presente trabajo aborda el análisis de la denominada "Norma Unificada Argentina de Contabilidad" de la res. técnica 54 de la FACPCE - t. o. según RT 59. La metodología se basa en comparar por un lado el tratamiento dado en la misma a diferentes problemáticas contables —de reconocimiento, medición o exposición— con las Resoluciones Técnicas que han sido sus antecedentes directos; por otro y en algunos puntos, con Normas Internacionales de Información Financiera que regulan las mismas temáticas.

(*)

I. Introducción

En la primera parte de la RT 54, aprobada el 1 de julio de 2022 en base al Proyecto Nro. 45 de Resolución Técnica "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", se enuncian entre otros considerandos:

"c) Que los requerimientos que una entidad debe cumplir para preparar estados contables de acuerdo con normas contables profesionales distintas a las referidas en la res. técnica 26 se encuentran dispersos en numerosos pronunciamientos.

"d) Que lo indicado en el inciso anterior dificulta la tarea de quienes preparan, revisan o analizan esos estados contables.

" [...] "f) Que la norma unificada que surgiera del proyecto encomendado al CENCyA debería permitir a las entidades preparar estados contables de calidad suficiente y proporcional a las necesidades de sus usuarios, buscando un balance adecuado entre los intereses de los usuarios actuales y de los potenciales".

La Junta de Gobierno de la FACPCE consideró que el contenido de la propuesta del CENCyA respondía adecuadamente a los requerimientos de la Federación, incorporando al texto aprobado en esa oportunidad comentarios recibidos de diversos interesados durante el período de consulta.

En definitiva, se buscaba tener un conjunto de regulaciones contables, para la emisión de informes contables financieros, con redacción más clara y precisa, mejor organizada al evitar la dispersión actual, y con una redacción homogénea. Siendo un conjunto de normas para entidades que no hacen oferta pública de sus valores, la norma está plasmada tomando como ente emisor principal a las entidades pequeñas y medianas —en su primera parte especialmente— y con o sin fines de lucro. El objetivo de la NUA de Contabilidad (en adelante me referiré a esta como NUA - C) es permitir, a través de una estructura simple de comprender y un lenguaje claro, la confección de estados contables de calidad suficiente y aptos para satisfacer los requerimientos de los usuarios para la toma de decisiones. Este objetivo está en línea con el Marco Conceptual definido en la RT 16, que se encuentra totalmente vigente. Asimismo, sirve como marco contable para los informes de auditoría de Estados contables o informes similares de contenido financiero o patrimonial.

Por otro lado, y sin que fuera explicitado, se profundiza la tendencia iniciada en el año 2000 de acercamiento a normas internacionales, incluyendo una estructura similar a la de párrafos allí presentados, con definiciones claras de Objetivos, Alcance y Glosario de cada norma. Asimismo, el tratamiento dado a las problemáticas contables acerca la NUA - C al juego de normas internacionales, al igual que la terminología, en puntos que se destacarán a lo largo del trabajo.

En la NIIF 1, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, se detalla como Objetivo de la norma... "asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del período cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que: a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los períodos en que se presenten; b) suministre un punto de partida para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs); y c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios".

Tanto en la NUA - C, como en esta norma internacional, se destaca la estrecha relación entre la calidad de las normas contables y la transparencia y corrección de los estados contables preparados de acuerdo con las mismas.

I.1. Formulación del problema

La dispersión de las normas contables profesionales resulta un significativo problema, no solamente porque se han elaborado normas con distinta terminología y metodología, sino porque han transcurrido aproximadamente 24 años entre la redacción de las primeras reglas y las últimas redacciones o actualizaciones, lo que implica "desajustes", ciertas superposiciones y algunos parches no del todo organizados, que complican la lectura e interpretación. Asimismo, se imponía una mejor redacción en las definiciones; en un lapso de dos décadas han surgido nuevas problemáticas, requiriéndose soluciones más adecuadas para el reconocimiento de las situaciones y la exposición y medición de los Estados contables.

Los objetivos de la NUA - C indican que se buscó formular una norma contable profesional unificada, producto de una revisión integral y profunda de los antecedentes directos, las resoluciones técnicas superadora de las mismas. Como parte del recorrido que lleva a la adopción del texto actual de la NUA - C, se aprobó la RT 54 en julio de 2022 a partir del Proyecto Nro. 45 de Norma Contable; en forma similar, los proyectos de res. técnicas 46 y 47 resultaron en la aprobación de la RT 56 en junio de 2023; en marzo de 2024, la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó el Proyecto de RT 52 que culminó en la aprobación, en junio pasado, de la RT 59, texto revisado que aquí se analiza.

Teniendo una base normativa organizada y unificada para preparar los informes contables patrimoniales, se podrán hacer futuras revisiones en caso de ser necesarias, pero serán cada vez más rigurosas y de mayor exigencia. No sería lógico retroceder en la calidad de la norma, sino capitalizar las experiencias de la doctrina, de la práctica y de lo académico, para que la norma facilite en mayor medida la preparación de Estados contables.

Cabe aclarar, sin embargo, que hay opiniones encontradas sobre algunos puntos de la NUA - C, como es la determinación del costo por diferencia de inventario, o que en algunos temas no se trata solo de unificación, sino que se han incorporado conceptos novedosos como por ejemplo, la noción de "resultados inusuales", reemplazando la segregación entre "ordinarios - extraordinarios". También puede ser criticable la metodología para presentar la información a revelar distribuida en cada tema, en vez de unificarla en el capítulo VI, relativo a temas de exposición. Al comentar este capítulo, también haremos mención a un aspecto que nos parece mejorable en el informe emitido por el CENCyA sobre modelos de estados contables aplicable a la RT 54, el Informe 27.

Por último, y como aclaración para completar la problemática en forma íntegra, permanecen vigentes otras normas contables profesionales que no están referidas específicamente a la preparación de los estados contables. Este punto se detalla en un acápite posterior.

I.2. Metodología utilizada

Desde ya que, por su extensión, la NUA - C requiere considerable tiempo de lectura y reflexión, detectando las posibles implicancias de cada uno de los capítulos que la conforman. Se trabajó con una metodología descriptiva, comparando la redacción de la norma actual con las resoluciones que fueron reemplazadas y paralelamente, con el tratamiento dado por las NIIF a temas relativos a estados contables —terminología local o estados financieros— terminología internacional. Además, se consultaron trabajos doctrinarios, de algunos de los Consejos Profesionales del país, y bibliografía específica sobre los informes contables patrimoniales, contrastando el tratamiento dado a cada tema en las diferentes fuentes compulsadas.

Entiendo que, por un lado, la denominación "estados financieros" es preferible por ser la propia del segmento específico de la contabilidad; por otro, reconozco que utilizando la terminología "estados contables", se mantiene el léxico de nuestra normativa legal, el art. 62 de la ley 19.550, hoy Ley General de Sociedades. Citando una situación similar, cabe comentar que utilizamos el término "Balance" para referirnos al juego completo de estados básicos, y sin embargo dicho término, siendo rigurosos, abarca exclusivamente al Estado de Situación Patrimonial.

I.3. Marco referencial

El proceso normativo prescribiendo reglas de preparación de informes contables patrimoniales se basó, como se ha dicho, en la Ley de Sociedades Comerciales (del año 1972), hoy Ley General de Sociedades, capítulo titulado "De la Documentación y de la Contabilidad", art. 61 y ss. La Inspección General de Justicia, emitió en esa época la res. 1/1973 que fijaba un modelo de presentación del Balance General, Estado de Resultados y de Resultados Acumulados. (Fórmula de Balance para Sociedades Comerciales de la entonces IGPJ). Años después y sin ánimo de profundizar en la historia de otras normativas como los dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos, con la delegación de los Consejos Profesionales a la Federación que los agrupa para que emitiera las hoy llamadas resoluciones técnicas, tienen vigencia una serie de normas técnicas caracterizadas por el tratamiento atomizado de distintas cuestiones, que la norma bajo análisis viene a suplantarlo.

La NUA - C implica la derogación de las resoluciones técnicas profesionales vinculadas a la preparación de estados contables. Las normas que siguen vigentes no se vinculan con este alcance.

En primer lugar, la RT 16 - Marco Conceptual es justamente el marco de referencia de las normas contables profesionales, dentro de la cual se circunscribe la NUA - C. Quedan vigentes las res. técnicas 26 y 32 a 35, de aplicación a entidades incluidas en el régimen de Oferta Pública, que hacen sus presentaciones según NIIF.

La RT 24 de Cooperativas, la RT 36 de Balance Social y las RRTT vinculadas a sindicatura societaria, o sea la RT 15 y a auditoría, con adopción o no de NIA (Nro. 37 con la interpretación 13), tampoco están afectadas por la NUA - C.

Las normas que sí están afectadas por las distintas etapas de redacción que se ha completado con el texto ordenado según RT 59, figuran listadas en la resolución de junio de 2023 de la Junta de Gobierno de la FACPCE que aprueba la RT 56. Como corolario, quedarán derogadas, a partir de la aplicación efectiva inicial de la NUA - C las siguientes Resoluciones Técnicas:

- a) La res. técnica 6 "Estados contables en moneda homogénea".
- b) La res. técnica 8 "Normas generales de exposición contable".
- c) La res. técnica 9 "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales,

industriales y de servicios".

d) La res. técnica 11 "Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro".

e) La res. técnica 14 "Información contable de participaciones en negocios conjuntos".

f) La res. técnica 17 "Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general".

g) La res. técnica 18 "Normas contables profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular".

h) La res. técnica 21 "Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas".

i) La res. técnica 22 "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria".

j) La res. técnica 23 "Normas contables profesionales: beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo".

k) La res. técnica 41 "Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos".

l) La res. técnica 42 "Normas contables profesionales. Modificación de la res. técnica 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos".

m) La res. técnica 48 "Normas contables profesionales: Remedición de Activos".

Las interpretaciones vinculadas a las resoluciones listadas, a saber, las interpretaciones Nros. 1, 2, 3, 7, 8 y 11 quedan igualmente derogadas y reemplazadas por la norma objeto de este trabajo.

I.4. Marco teórico

En la evolución histórica del pensamiento contable, nos encontramos en el período Filosófico - Normativo, y considerando a la disciplina como una tecnología, la NUA - C representa una norma tecnológica propia del segmento patrimonial o financiero de la contabilidad. Esta norma tiene como objetivo avanzar en la regulación específica para la preparación de los estados contables de todos los entes definidos en su alcance, en una redacción que intenta ser superadora de las normas que la preceden, unificando y reorganizando las cuestiones tratadas, buscando alcanzar claridad y simplicidad en su interpretación por parte de los usuarios con el conocimiento necesario para ello.

Asimismo, su contenido es coherente y aplica los conceptos fundamentales del Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la RT 26, en particular en lo concerniente a: Objetivo de los Estados contables, requisitos de la información contable que contienen dichos estados, sus elementos y el reconocimiento y medición de dichos elementos, así como el modelo contable a tener en cuenta para la preparación de los estados.

I.5. Resultados

Se busca con el presente trabajo, hacer un aporte a la comprensión y difusión de la NUA - C, con la intención de facilitar su aplicación en las distintas jurisdicciones cuyos Consejos la aprueben.

Asimismo, a través del análisis comparativo de la norma con:

- Sus antecedentes.
- Con el tratamiento dado a las NIIF.

Se intenta aportar a la clarificación de conceptos cuyas definiciones han sido objeto de revisiones y, en general, compartir el esfuerzo de colegas que han hecho sugerencias en las etapas de consulta de la norma por parte del CENCyA y de la FACPCE, de forma tal que la norma pueda representar una guía para los emisores y preparadores de Estados contables de transparencia y calidad.

Por último y como principal inquietud personal referida a la NUA - C, dado mi desempeño como docente de materias universitarias de Contabilidad, me interesó investigar la norma e intento que esta reflexión ayude a difundirla entre los alumnos, de ser posible hacer más accesible su lectura, y promover su inclusión dentro de los programas de estudio

II. Desarrollo del trabajo

Como se comentó en Metodología, se analizará la norma siguiendo su estructura. Cuando sea pertinente, se comentarán las novedades o reordenamientos involucrados en cada sección. Otras cuestiones se comentarán de forma global con las conclusiones del presente trabajo.

II.1. Estructura de la norma

La norma completa comprende 11 capítulos, un apéndice A y un Glosario, tal como ocurre en gran parte de las NIIF. La primera parte de la RT 54, siguiendo la metodología de las resoluciones técnicas que sustituye, son los considerandos y la aprobación por parte de la Junta de Gobierno de la FACPCE. La segunda parte se compone de:

- Introducción, definiendo el objetivo y el alcance de la NUA - C.
- Título I - Normas generales - Capítulos 1 a 6, cuestiones relativas a todos los entes emisores de estados contables comprendidos dentro del alcance definido en la Introducción.
- Título II - Normas particulares - Capítulos 7 a 9, cuestiones relativas a emisores con estructuras organizativas o transacciones complejas, siempre considerando los comprendidos dentro del Alcance.
- Título III - Normas específicas - Capítulos 10 y 11, tratando temas de emisores dedicados a la actividad agropecuaria y temas de Negocios Conjuntos no societarios.
- Apéndice A, normas de transición.
- Glosario.

El cuerpo de la norma está dividido, en forma similar a las NIIF, en puntos numerados que comprenden uno o más párrafos. También siguiendo la metodología de dichas normas, hay términos o parte de oraciones destacados en "negrita".

Hay aclaraciones en tipografía de color verde que brindan ejemplos o elementos que clarifican los conceptos, aunque se estipula que esos textos no forman parte de la NUA. Estos bloques quizás intentan cumplir la función de la "Parte B" de las normas internacionales, que dan pautas para interpretar correctamente la parte regulatoria, la "Parte A", que es la norma propiamente dicha.

II.2. Introducción - Puntos 1 a 9.

Se define el objetivo de la NUA - C, que es el de "prescribir las bases para preparar los estados contables con fines generales"; se relaciona dicho objetivo con el alcance y se busca que los informes citados sean aptos para satisfacer los requisitos de información de las entidades que:

Sean entidades que no apliquen, en forma obligatoria u optativa, la res. técnica 26, Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, emitidos ambos grupos de normas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

La norma regula los informes contables de:

- a) Entidades pequeñas.
- b) Entidades medianas.
- c) Restantes entidades.

La definición de una u otra categoría depende del monto de sus ingresos anuales en el ejercicio inmediato anterior. Los importes originales definidos mensualmente por la FACPCE eran de 0 a 15 millones para entidades pequeñas y medianas, entre 15 y 75 millones; mayores a esta última cifra eran las restantes, establecidos para cada mes desde su origen en diciembre 2014. Esta cifra está actualizada en función de un coeficiente que la norma denomina "índice de precios FACPCE", que se utiliza para categorizar a las entidades emisoras de Estados contables para aplicar la RT 41, en estos tramos:

- Hasta agosto de 2018, con el IPIM FACPCE.
- Desde septiembre de 2018, en base al índice empalmado publicado por FACPCE, que combina el citado anteriormente con el IPC.

Cabe destacar que, a la fecha del presente trabajo, para cierres 30.11.24 ⁽¹⁾ (base noviembre/23) equivale a ingresos de \$666.227.288.- para entes pequeños y \$3.331.136.441.

El índice FACPCE está explicado en el Glosario.

Además, no debe tratarse de una entidad que en el ejercicio actual:

- Esté alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realice operaciones de capitalización o ahorro ni requiera recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros.
- Sea una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.
- Sea una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta.

Estas entidades están excluidas y también lo están, aunque no hagan oferta pública, las que controlen o sean controladas por entidades excluidas según lo detallado en los párrafos anteriores. Se aclara que, si el ejercicio inmediato anterior hubiera tenido una duración irregular, deberá anualizarse el importe.

La NUA, en sus capítulos 3 (Activo) y 4 (Pasivo y Patrimonio Neto) regula los requerimientos sobre: reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación de los elementos de los estados contables. Este esquema es repetido a lo largo de todos los rubros de dichos capítulos.

El párr. 4 (en este caso el punto está compuesto por un solo párrafo) exige que las entidades que apliquen la NUA - C manifiesten, en forma explícita y clara que cumplen con las disposiciones de esta indicando la categoría en la que les corresponde incluirse, según lo antedicho. Aquí vemos un acercamiento a la NIIF 1, Adopción por primera vez de las NIIF, "mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF".

Por último, el ente emisor de estados contables debe informar en notas si en el ejercicio que presenta comenzó o cesó la aplicación de determinado tratamiento como consecuencia de un cambio de categoría que la lleve a ser considerada pequeña o mediana. Las entidades deben modificar su categoría en función de los ingresos del ejercicio inmediato anterior o hechos ocurridos luego de la fecha de los estados contables, ya sean hechos posteriores nuevos o confirmatorios que modifiquen los importes de ingresos.

Título I - Normas Generales

Capítulo 1, Cuestiones de aplicación general. Puntos 10 a 100

En la introducción del capítulo, se pone el acento en la función de los estados contables de comunicar de manera efectiva la situación patrimonial, la evolución patrimonial y financiera de todos los entes. Recurre a caracteres en "negrita" para destacar los conceptos relevantes. Esta definición, sin explicitarlo, tanto del objetivo de los estados como del usuario tipo, son complementarias de las incluidas en la RT 16.

Se detallan las premisas fundamentales en el comienzo de la norma, lo que da claridad y marca la significatividad de estas:

- Empresa en marcha, marcando la forma de discernir si se cumple en cada situación, revelando lo que corresponda en notas.

- Devengado considerado con acumulación. El primer término está explicado, no así la noción de acumulación en el tiempo, que suele conjugarse con el reconocer efectos patrimoniales en el período de ocurrencia de los hechos.

Se definen los elementos de los estados contables: activo, pasivo, patrimonio neto; continúa profundizando los conceptos de situación patrimonial y evolución patrimonial y financiera, a saber, ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y resultados diferidos.

Se indica en términos generales cómo proceder al reconocimiento, baja de cuentas y medición de partidas; la presentación en general, la información a revelar, y cómo referenciar las notas están tratados aquí en forma introductoria y se repetirán en profundidad en varios capítulos o secciones de la norma.

Se mantienen las nociones de síntesis y flexibilidad de RT 8 y RT 9 y se incorpora una opción adicional en la comparación en los períodos intermedios; en el punto 59.A se agrega una aclaración en letra verde. Esta metodología de incluir aclaraciones, remite de alguna forma a la parte "B" de las NIIF; en todos los casos, se agrega que su texto no forma parte de la NUA - C. Algo más adelante en este capítulo, por ejemplo, se añade una aclaración de igual metodología respecto del concepto de costo o esfuerzo proporcionado.

Se enuncia qué situaciones implican modificaciones de la información de ejercicios anteriores. Luego se detallan definiciones sobre: selección y aplicación de políticas contables, indicando un orden de prelación y la posibilidad de optar por políticas contables que utilizan entidades de mayor envergadura. Se pautan algunas fuentes alternativas de regulación a las que recurrir para cuestiones no previstas, cómo considerar las problemáticas a la luz de la significatividad y se introducen —a nivel solamente de enunciación en este capítulo— algunos puntos sobre: cambios en las estimaciones contables, corrección de errores u omisiones de períodos anteriores, reclasificación de activos y pasivos, hechos posteriores y unidad de medida.

En general, se puede decir que en este cuerpo normativo se explican los conceptos con mayor nivel de detalle, se agrupan las definiciones que hacen de marco de referencia a la preparación de los estados contables de todos los entes en general y se marcan interconexiones con el contenido de toda la NUA - C en general, sin reiterar las mismas definiciones, como sucede con las NCPA actualmente.

Capítulo 2, Procedimientos contables de aplicación general. Puntos 101 a 200

Los procedimientos que abarca este capítulo son conceptualmente importantes en la normativa en general y en la preparación de los estados contables, tomándose a algunos como parámetros para definir los modelos contables patrimoniales.

Se incluyen: criterios de medición, mediciones en moneda extranjera, tratamiento de componentes financieros, hechos contingentes, comparaciones con valor recuperable y la

cuestión de la unidad de medida, a través del ajuste por inflación.

2.1. Medición al costo

La norma enuncia todos los posibles costos y luego detalla cómo determinarlos, particularmente en los de adquisición, producción o construcción y desarrollo.

2.2. Medición de valores corrientes

Regula cómo aplicar la medición a través de los costos de reposición, reproducción y/o reconstrucción, indicando los pasos a seguir para su determinación y cómo respaldarla según "fuentes directas y confiables".

Dentro de valores corrientes y como otro ejemplo de acercamiento a NIIF (NIIF 13 en este caso), habla de las técnicas de valoración para determinar el valor razonable; no nombra niveles de jerarquía 1, 2 o 3 como sí lo hace la norma internacional, pero habla de los distintos mercados —principal, más ventajoso— y como consideración particular en este punto, permite el uso del valor neto de realización.

2.3. Mediciones en moneda extranjera

Establece cómo convertir a moneda extranjera tanto las transacciones, como los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables.

2.4. Tratamiento de componentes financieros

Respecto de los componentes explícitos, no hay duda de que son tratados como costos o como ingresos financieros. Respecto de los costos o ingresos financieros implícitos, pueden no segregarse si se trata de un ente pequeño, o de un ente no pequeño si ninguna de las cuotas supera el plazo de 12 meses desde la fecha de la operación; también esto es posible si la entidad opta por aplicar —estimo que fundadamente— tal política contable. Esta posibilidad es criticada por parte de la doctrina, especialmente cuando en el punto 135 la norma indica que, si se opta por no segregar los intereses implícitos, la entidad considerará que la medición de este modo equivale a un precio de contado. En mi opinión, el o los autores de este punto no tuvieron en cuenta el contexto argentino, sino el contexto de otros países con tasas de interés anual rondando el 5%, lo que realmente tiene poca significatividad en todo lo considerado como "corriente", o más específicamente, dentro de los 12 meses desde la operación, plazo más acotado aún que desde el cierre que se presenta.

Se agregan consideraciones sobre la posible activación de intereses, o cuando ocurre lo contrario, por ejemplo, por no darse ciertos requerimientos. Este punto también tiene cierta similitud con los costos de préstamos de la NIC 23.

2.5. Hechos contingentes

Habla de su reconocimiento, los requisitos para registrar los desfavorables y en el caso de los favorables, detalla los aceptables exclusivamente.

2.6. Comparaciones con valor recuperable

La norma establece cómo determinarlo, a qué activos aplicarlos y la frecuencia de las comparaciones para las entidades pequeñas o medianas y para las restantes entidades. Como novedad —tema tratado en el capítulo 10 de actividad agropecuaria— destaco la aplicación de esta comparación a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones.

Otros temas de esta sección que inciden y se vinculan con la cuestión son el índice de deterioro (o de su reversión), la medición del valor recuperable, la proyección de flujos de efectivo o la posibilidad de que no se generen, los niveles de comparabilidad, la presentación en los estados contables y la revelación en notas.

2.7. Ajuste por Inflación

Una novedad de la norma es que se aplica este mecanismo considerando un contexto de inflación para fines contables y para ello habla de "pauta cuantitativa", sin definir exactamente tal cuantificación. Las críticas de E. Fowler Newton sobre este punto son importantes, como por ejemplo que no se requiera comprobar el RECPAM, vale la pena trabajar al respecto en alguna revisión a la NUA.

Habla del índice a utilizar (índice de precios FACPCE definido en el Glosario), procedimiento a través del proceso secuencial, cómo ajustar activos, pasivos y elementos del patrimonio neto que corresponda reexpresar, cómo presentar los resultados financieros y por tenencia del período actual, el ajuste de los flujos de efectivo del período actual y de las cifras correspondientes al período comparativo. Por último, trata el tema de aplicación por 1ª vez, de la interrupción y de la reanudación del ajuste.

Capítulo 3. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del activo. Puntos 201 a 448

En este extenso capítulo se tratan gran cantidad de cuestiones sobre los elementos del activo, que en este trabajo se reseñarán de forma muy resumida.

Hay cuestiones comunes a todos los rubros, pero luego pasa a analizarse la problemática que presentan cada uno de ellos. En normas comunes, habla de medición inicial de bienes o de servicios.

3.1. Caja y Bancos.

Por definición, es un rubro de activo corriente. Se expone lo que representa, cómo se mide y reconoce, su presentación en los estados contables y revelación en notas, cuestiones que se repetirán en todos los rubros. Por último, queda el punto "otras normas aplicables" que se refiere a otros párrafos de la norma que tratan temas vinculados a Caja y Bancos.

3.2. Inversiones financieras

Se tratan, respecto de este activo de alta liquidez, los puntos habituales: definición, reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas, presentación en estados contables y revelación en notas. Otras cuestiones específicas son las inversiones financieras provenientes de partes relacionadas. Se establecen normas según sea el origen de las partidas de este rubro, siguiendo la segregación que ya tenía la RT 17.

3.3. Créditos en moneda

Se tratan los créditos en moneda y las cuentas a cobrar a clientes. Como novedad, se incluyen los "derechos de facturar a clientes", para situaciones no contingentes, cuya facturación ha sido diferida, quizás como consecuencia de acuerdos entre la entidad emisora del informe y su cliente. En la aclaración (con texto en color verde, que no se incluye en la NUA - C) se recuerda que se incluyen en el rubro Bienes de cambio, según RRTT 17 y 41. Sigue con el tratamiento a dar al rubro, en los mismos puntos de los otros rubros del activo.

3.4. Créditos en especie

Se especifican los mismos puntos que en el resto de los rubros del activo.

3.5. Bienes de Cambio y Costo de los bienes vendidos o de los servicios prestados

Establece requisitos para su reconocimiento, su medición inicial y la posterior. En ciertos casos, se acepta la medición posterior a VNR (aclaración con texto de color verde). Aquí también se trata el punto de resultados por tenencia y por cambios en el valor neto de realización. En el punto 302 se permite la determinación del costo por diferencia de inventario, lo que ha sido muy criticado por la doctrina y puede acarrear registraciones

incorrectas, desvíos significativos y riesgo de no detectar fraudes.

3.6. Bienes de uso y depreciaciones

La norma define los bienes tangibles que componente rubro; luego estipula requisitos para su reconocimiento, medición inicial y posterior, inclusive cuando hay más de un desembolso para su adquisición; luego de tratar el punto de medición al costo, se trata el modelo de revaluación para este rubro, y el del saldo de revaluación y de la amortización acumulada; también se regula lo vinculado a efectos de impuesto a las ganancias; se detallan cuestiones de las depreciaciones, la comparación con valores recuperables, la presentación y la revelación en notas de la remediación, especialmente.

3.7. Propiedades de inversión

Se trata de inmuebles para la obtención de renta o acrecentamiento de su valor, tocando los mismos puntos que los restantes rubros, más allá de alguna cuestión particular.

3.8. Activos intangibles (distintos de la llave del negocio)

Los define y detalla diversas partidas incluidas en este rubro, así como otras que quedan fuera del alcance. Los otros puntos, son los mismos que los de restantes rubros del activo.

3.9. Activos no corrientes mantenidos para la venta

Este rubro es una novedad para el Estado de situación patrimonial. Se establecen los requisitos para su reconocimiento, y los puntos semejantes a los demás rubros.

3.10. Otras inversiones

Este rubro es otra novedad, y se indican a modo de ejemplo, posibles ejemplos: obras de arte y tenencias de oro. Continúa con reconocimiento, medición inicial y posterior, etc.

Capítulo 4. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del Pasivo y del Patrimonio Neto. Puntos 449 a 519

En este capítulo se distinguen las fuentes de financiación propia y ajena basándose en la definición de esos elementos y en la realidad económica, previendo que, si un instrumento financiero tiene componentes integrantes tanto del pasivo como del patrimonio neto, la entidad debe segregarlos y tratarlos separadamente. Se aclara que se tratan temas de entes con baja complejidad contable.

Se detallan ciertos elementos indicando si se toman como pasivo o patrimonio neto, en diferentes situaciones: es el caso de acciones preferidas rescatables y de aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones.

4.1. Respecto de los pasivos ciertos en moneda y en especie, brinda definiciones, cómo reconocerlos inicial y periódicamente, cómo registrar su baja, cómo presentarlos en los estados contables y la información a revelar en notas. E. Fowler Newton critica las diversas alternativas que permite adoptar la NUA - C en algunas cuestiones, y las posibles formas de medir los pasivos podrían ser un ejemplo de esto.

4.2. También hay definiciones sobre Previsiones y otros pasivos contingentes, distinguiendo entre unas y otros y su reconocimiento contable o solamente en notas. Respecto de las provisiones, detalla cómo reconocerlas contablemente, la medición inicial y periódica, la baja en cuentas, presentación en estados contables y revelación en notas. En particular, debe informarse en notas los movimientos durante el período de las provisiones, describiendo lo relevante de las contingencias que se presenten como no remotas y marcando cualquier circunstancia que haga impracticable brindar las revelaciones requeridas.

4.3. En cuanto al Patrimonio Neto, brinda definiciones sobre las partidas que lo componen, cómo reconocer las mismas contablemente, su medición inicial y posterior, su

presentación en los estados contables (más bien remite al capítulo 6) y la revelación en notas. Se profundiza —esto implica cierta novedad respecto de NCPA actuales— lo vinculado a resultados diferidos, y se requiere distinguir entre los acumulados que se transferirán o no a resultados. Brinda aclaraciones sobre aportes irrevocables para futuras emisiones de títulos o para absorber pérdidas acumuladas, lo que también brinda mayor claridad a estas cuestiones.

Capítulo 5. Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos. Puntos 520 a 604

Este capítulo se dedica a tratar temas de baja complejidad contable, y según la NUA - C, podrían estar presentes en cualquier tipo de entidad que la aplique. El condicional es un agregado personal, atento que temas como subsidios gubernamentales no siempre se presentan.

5.1. Se definen conceptos como ingresos de actividades ordinarias, por transacciones con 3ros e ingresos por actividades internas; se indica cómo deben reconocerse en ciertos casos particulares, siempre en base a lo devengado, y cómo medirlos. Además, vincula estas disposiciones con otros puntos de costos y con activos y pasivos relacionados con ingresos, inclusive contratos de carácter oneroso, lo que implica reconocer un pasivo.

5.2. Otra sección de este capítulo trata los arrendamientos. Los divide, como ya hacían las NCPA, en financieros y en operativos, indicando los elementos para distinguir unos de otros y reconocer la esencia de cada tipo al contabilizarlos. Muchos de los puntos tratados tienen gran similitud con la NIC 17, (en la actualidad, fue derogada y reemplazada por NIIF 16) de arrendamientos, excepto que la NUA - C no detalla el alcance, cosa que las normas internacionales sí hacen, estableciendo que no incluye arrendamientos vinculados a gas y petróleo, ciertos acuerdos de licencias, propiedades de inversión y activos biológicos, que son tratados en normas específicas.

5.3. La sección que va desde los puntos 560 a 570 trata los subsidios y otras ayudas gubernamentales, lo que apenas se mencionan en la RT 22. Para su reconocimiento, divide entre aquellos que no están sujetos a cumplimiento de condiciones futuras de aquellos que sí lo están. Los primeros, si se relacionan con ingresos de actividades ordinarias, se imputan a resultados a continuación de los mismos cuando se haya recibido o sea probable su recepción; si no, se exponen en Otros ingresos. Los que deben esperar a que se cumplan los requisitos previstos, estarán formando parte del pasivo antes de ser reconocidos en resultados.

5.4. El capítulo trata también la contabilización del Impuesto a las Ganancias, tema incluido en la RT 17 y la interpretación Nro. 3. Se continúa con el reconocimiento a través del método del impuesto diferido, en consonancia también con la NIC 12, Impuestos sobre la renta; se mantienen básicamente su medición y revelación, aunque la NUA - C profundiza los requerimientos de información a revelar y sobre la comparación del activo por impuesto diferido con su valor recuperable.

5.5. Por último, se trata el tema de Reestructuraciones, entendiendo por tales a los programas que implican un cambio significativo en el alcance de la actividad del ente o de la forma en la que se lleva a cabo.

Capítulo 6. Normas Generales sobre presentación de Estados contables. Puntos 605 a 750

En este capítulo se tratan las cuestiones vinculadas a exposición de estados contables de empresas y de entidades sin fines de lucro. Se sigue la estructura de cada uno de los estados contables básicos y se detalla cómo presentar la información a revelar en general, ya que, en particular, encontramos lo requerido a lo largo de los distintos capítulos que tratan los distintos temas que componen los informes y, en general, se piden más notas o nivel de detalle que en las NCPA actuales.

Este capítulo reemplaza específicamente las RRTT 8, 9 y 11 con interpretaciones 2, 8 y 11. En la NUA - C no hay un modelo de presentación, sí hay indicaciones sobre cómo presentar; en este sentido, tampoco hay un modelo en las normas internacionales, sino que se sigue muchas veces un ejemplo aportado en la parte aclaratoria de las NIIF. El CENCyA elaboró el Informe 27, conteniendo sí un modelo preparado teniendo en cuenta los rubros de una empresa de baja complejidad contable, concretamente la de Parte I de la norma.

Al regular cómo debe presentarse el Estado de Situación Patrimonial, se detallan rubros del activo y del pasivo, de forma no taxativa, sino enunciativa. Como novedad, en esta norma se incluyen derechos a facturar a clientes y cuentas por cobrar en especie, como rubros separados (y también Pasivos en especie, aunque no en este capítulo, sino que se puede deducir esto del tratamiento que se da al tema en el capítulo 4 y luego en el Informe 27 citado).

Otro aspecto novedoso es el criterio de clasificación más relevante indicado como base de presentación: si bien se mantiene la división entre corriente y no corriente, siendo tal lo que se transformará en efectivo o equivalente o se desembolsará hasta 12 meses a contar desde la fecha del informe, o después de ese momento, se permite una presentación basada en el orden de liquidez para el activo, o exigibilidad para el pasivo. En ese caso exige que se indique en notas para cada rubro el importe que se espera recuperar o cancelar antes o después del plazo de 12 meses. Sin embargo, esta presentación debe aplicarse en casos en que no se suministren bienes ni se presten servicios dentro de un plazo claramente identificable, y la norma específica que sería el caso de entidades bancarias, financieras o compañías de seguro. También se incorpora el rubro Activos No Corrientes mantenidos para la venta, cuando anteriormente se los incluía en el Activo Corriente como "otros activos".

Luego continúa la norma indicando cómo presentar el Estado de Resultados, siendo una novedad significativa la no segregación de partida alguna como resultado extraordinario, sino el requerimiento de que en notas se revele la naturaleza y el monto de partidas de resultados "inusuales". Mantiene la posibilidad de presentar resultados financieros y por tenencia en forma simplificada o con mayor nivel de segregación. Se prefiere el término "discontinuas y en discontinuación" al anterior "en discontinuación"; sobre este punto cabe sí segregar el efecto impositivo.

En el Estado de Evolución del Patrimonio Neto se detalla la composición y evolución, durante el período, de los elementos que lo componen. Se mantiene la corrección en renglón separado de la corrección de períodos anteriores, de presentarse esta situación. Además de incluir la PNC en el Patrimonio Neto y no en capítulo separado, se hace una división de los Resultados Diferidos entre los que se reclasificarán posteriormente como resultados del período, y los que no. Aquí hay otro acercamiento al Estado de Cambios en el Patrimonio de las NIIF. Además, se piden notas detallando el Capital y su composición, y la naturaleza de las Reservas. En el punto 646A se incorpora la posibilidad de presentar la información del ejercicio anterior en una sola columna al final, o en forma detallada (un cuadro a continuación de otro) con los datos de todos los rubros del Patrimonio Neto.

Respecto del Estado de Flujos (se agrega la "s" a la denominación de NCPA) de Efectivo, se mantienen la clasificación en Actividades Operativas, de Inversión y de Financiación y los métodos directo e indirecto para su preparación, a menos que se trate de entidades sin fines de lucro. Hay mayor claridad en la definición de lo que se considera "equivalentes de efectivo".

Como novedad, se permite la presentación simplificada en un contexto de inflación, siguiendo el antecedente del Informe N 16 del CENCyA, mostrando las variaciones de las

actividades solamente por sus importes totales, siempre que no se trate de una entidad sin fines de lucro o de ciertas cooperativas. Se requiere la presentación en notas de ciertas cuestiones puntuales y se permite exponer por el importe neto ciertos cobros y pagos muy concretos, en efectivo y equivalentes.

Respecto de la revelación en notas, se requiere que se presenten siguiendo cierta estructura, hay mayor nivel de detalle, se incorpora la noción de uso del juicio profesional en la evaluación de las incertidumbres requiriendo información sobre esta cuestión, se requiere información detallada sobre el Capital Social en caso de tratarse de sociedad con capital accionario, o información similar si el capital no lo es; como aspectos formales requiere que se titule cada nota indicando su contenido y que se exponga con referencia concreta al rubro o partida de los estados contables, en el mismo orden en que allí figuran.

Un párrafo aparte merece el requerimiento de información sobre partes relacionadas. Aquí hay gran nivel de detalle cuya fuente es la RT 21 e incorpora aspectos de la NIIF 12, entre otras.

Hay una sección dedicada a la presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro excepto cooperativas, con tratamiento separado por RT 24. Mantienen las particularidades y requisitos de la RT 11 y modificatorias, así como la terminología específica. Se mejoran los detalles sobre la estructura del juego de estados contables, se mantiene la exigencia de presentación del estado de flujos de efectivo (EFE) por el método directo, y se le da mayor relevancia al informar en notas, si existieran, el presupuesto económico y el financiero sobre el siguiente ejercicio, y en este último caso, si estuviera aprobado por el máximo órgano directivo.

Por último, en este capítulo se incorpora cómo presentar estados contables completos o condensados de períodos intermedios: en este último caso, las notas incluyen información acotada al período que va desde el cierre de ejercicio anual más reciente hasta el cierre del período intermedio sobre el que se informa. Se remite al punto 59 y su texto aclaratorio respecto de la comparabilidad (se agrega la cuestión de "estacionalidad").

Título II - Normas Particulares

Capítulo 7. Procedimientos contables de aplicación particular. Puntos 751 a 806

7.1. En este capítulo se trata en primer lugar la Conversión de Estados contables; en el Capítulo 2, Procedimientos contables de aplicación general, puntos 124 a 128 se fija el tratamiento a dar a las mediciones en moneda extranjera sobre transacciones y saldos al cierre, en las diferentes situaciones.

En el capítulo que nos ocupa se trata la conversión de estados contables de inversiones en el exterior, con el objetivo de consolidar los estados contables de esa entidad con los de la emisora del informe, controlante de o asociada a aquella. No se analiza si es o no una entidad integrada, sino que sigue los lineamientos de la NIC 21. Se evalúa si la entidad del exterior está en un contexto de estabilidad o no, e indica cómo proceder en cada caso. En el caso de contexto estable, se aplica el método corriente para la conversión, o sea activos y pasivos a tipo de cambio (TC) de cierre, partidas de resultados y de Patrimonio Neto, a tipo de cambio de la transacción. En los casos de entornos inflacionarios, primero debe ajustarse el estado contable de la entidad del exterior, y luego se convertirá según el TC de cierre. En todos los casos, las diferencias de cambio por la conversión figurarán en el patrimonio neto; se consideran resultados diferidos hasta que se liquide la inversión en el exterior, momento en que se consideran perfeccionados los resultados de esta.

7.2. Continúa la norma tratando la preparación de estados contables consolidados. Una novedad es que se ha optado por suprimir el "capítulo separado" entre el Pasivo y el

Patrimonio Neto que desde la RT 5 se presentaba como la Participación minoritaria o No Controlante y que nunca fue un concepto adecuadamente definido. En la NUA - C se adopta la misma presentación que adoptan las normas internacionales, es decir respetando la igualdad contable básica, formando parte del Patrimonio Neto y segregando dentro de este último, la porción de los propietarios de la porción no controlante. En el texto aclaratorio - letra verde, no forma parte de la norma - se indica que se basa en el "enfoque de la entidad", es decir que la información del grupo es la de la propia entidad y no desde "enfoque del propietario" que adoptaba la RT 21.

7.3. Asimismo, se aporta claridad a la noción de control y definiciones vinculadas al mismo, como por ejemplo "poder", y cómo evaluar si realmente se ejerce: también, "actividades relevantes" y decisiones sobre las mismas; la fuente de estas definiciones remite directamente a la NIIF 10.

Se indica el contenido mínimo de los estados contables consolidados y el procedimiento de consolidación, así como la información a revelar en notas. Se detalla cómo proceder en caso de cesar en el control de otra entidad, cómo dar de baja los activos involucrados y cómo reconocer resultados, se mantenga o no parte de la inversión.

Capítulo 8. Reconocimiento y medición de partidas particulares. Puntos 807 a 956

8.1. En este capítulo se trata en primer término lo relativo a Negocios conjuntos, diferenciando el tratamiento según sea un negocio conjunto societario o no. A diferencia de lo sucedido anteriormente con las NCPA, se diferencia la terminología entre estados contables separados —cuando hay consolidación, indicando los de cada entidad que forma parte del conjunto económico— y estados contables individuales, o sea los de entidades que no son controladas ni controlantes, o lo son conjuntamente.

Se brindan definiciones sobre qué es un negocio conjunto societario o no societario. Se indica que, si no surge de la instrumentación jurídica en forma clara, corresponde que se aplique el juicio de la dirección para discernir si se trata de una participación societaria o no societaria. En realidad, pareciera más relevante diferenciar si es negocio u operación o actividad conjunta, en vez de lo tratado en el punto 816, pero esta cuestión se reserva para otra sección de la norma.

En los casos de participación en negocio conjunto no societario y en forma similar al tratamiento de las normas internacionales, se reconoce la participación aplicando el método de valor patrimonial (Método de la participación, para NIIF) proporcional; si se trata de control conjunto, y que no fuera sobre entidad no societaria; este caso sería el único de consolidación proporcional previsto en la actual RT 14, a incluir en el juego de estados individuales de las participantes del negocio conjunto.

8.2. El siguiente tema es el de las Participaciones en compañías subsidiarias, asociadas y Negocios conjuntos societarios. Se establecen reglas para su reconocimiento, medición, baja en cuentas, comparación con valor recuperable, presentación en estados contables e información a revelar en notas. Se aclara que se debe tratar de participaciones permanentes, para estar incluido en estos puntos; de lo contrario, se deben aplicar otras secciones de la NUA - C.

8.3. Se profundizan conceptos como influencia significativa, cómo evaluarla y el tratamiento a dar al inicio, por compras sucesivas o si se finaliza esta participación, con sus implicancias. En estos puntos, se fija el método de medición denominado de valor patrimonial proporcional. Es para las NIIF el "método de la participación", antes traducido como "puesta en equivalencia". Se regula cómo aplicar el método en el momento de incorporación, en momentos posteriores y el mayor valor a atribuir por activos netos

identificables; si el costo de adquisición es mayor a la proporción de activos netos identificables, se debe reconocer un valor llave amortizable. Si la inversión no se medía a VPP y por compras sucesivas debe aplicárselo, se registrará la inversión como resultante de un "costo atribuido" a la inversión anterior más el costo de adquisición de la nueva participación. Dicho costo atribuido es: o el valor razonable de la inversión anterior o, solo si se trata de una empresa pequeña o mediana, el porcentaje de los activos netos en la fecha de compra; en ambos casos, el ajuste va a resultados del ejercicio, a diferencia del tratamiento de las NCPA que lo imputaba a AREA. Por último, en la norma no se reconoce la llave negativa que se registra cuando el costo de adquisición es inferior a la proporción de activos netos identificables; con la NUA - C, esos resultados por compra inicial o sucesivas se imputan a resultados.

8.4. En este capítulo también se tratan los Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo, es decir beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica y otros que ocurren durante la relación laboral. Hay un extenso punto en que se detallan las definiciones de los conceptos involucrados; se diferencian planes de contribuciones de planes de beneficios definidos, cómo se reconocen en los estados contables y qué información debe revelarse en notas.

Se explica cómo medir el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y el costo de los servicios del período presente, mediante:

- Un método de valuación actuarial.
- Asignando los beneficios a los períodos de servicio.
- Efectuando supuestos actuariales.

Para todo ello, se debe estimar una tasa de descuento apropiada. Anteriormente se seguía en forma general lo indicado en RT 17, mientras que la norma considera los rendimientos de mercado a la fecha de balance de bonos empresariales de alta calidad, o bonos gubernamentales. Las pérdidas y ganancias actuariales y los rendimientos de los activos del plan también se tratan de diferente forma, ya que ahora se reconocen en resultados diferidos que no se reclasifican a resultados del período. En definitiva, este capítulo define cómo tratar activos, pasivos y resultados propios de esta problemática.

Capítulo 9. Efectos procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos particulares. Puntos 957 a 1020

Este capítulo trata sobre:

9.1. Requerimientos para contabilizar combinaciones de negocios

9.2. Requerimientos que una entidad empleará para reconocer y medir instrumentos financieros derivados y contratos de naturaleza similar, por un lado, y aplicar "contabilidad de coberturas", por otro.

9.1. La sección dedicada a combinaciones de negocios establece reglas para:

- Su reconocimiento.
- Medición.
- Información a revelar en notas.

En los estados contables de una adquirente. En el alcance se indica que no abarca la adquisición de un activo o grupo de activos que no constituyen un negocio, ni una combinación de negocios bajo control común.

En general, se adopta el método de la compra o adquisición como forma de contabilizar las combinaciones de negocio, con las implicancias de adoptar este.

Esto puede involucrar el reconocimiento de un valor llave, al medir los activos identificables adquiridos a su valor razonable y netos de los pasivos asumidos, teniendo en cuenta el costo de la adquisición en términos ventajosos; también deben considerarse pasivos contingentes, sin importar la probabilidad de ocurrencia; se deben incluir activos y pasivos relacionados con el impuesto a las ganancias, pasivos con los empleados y los vinculados a saldos procedentes de beneficios a los empleados como plan de retiro, etc.

En el capítulo, se brindan detalles sobre el tratamiento a dar al valor llave, respecto de su medición posterior, la amortización y la revelación en notas.

9.2. En la siguiente sección del capítulo, se regla la forma de reconocer, medir y presentar los instrumentos financieros derivados, ya sea los contratos que representan cobertura de un riesgo, o los que se suelen denominar "contratos especulativos".

Se clarifica y profundiza el tema respecto de su tratamiento en la RT 18. Al definir los conceptos fundamentales involucrados, y explicitar los distintos tipos de relaciones de cobertura, se indica la forma del reconocimiento contable, vinculado a su valor razonable. En las notas, se exige que se brinde un detalle pormenorizado sobre estas operaciones, así como de los riesgos involucrados y cubiertos por estas operaciones y por las subyacentes.

La contabilidad de coberturas es una problemática en cierta medida novedosa y de cierta complejidad y se puede decir, en términos generales, que se ampliaron las situaciones en las que puede aplicarse la contabilidad de coberturas tanto por los instrumentos como por las partidas cubiertas; el tratamiento previo es más estricto y rígido a basarse en reglas y con umbral de efectividad específico y numérico, a diferencia de lo que permite la NUA - C (sin umbral específico, basada en principios más amplios).

Título III - Normas Específicas

Capítulo 10. Actividad Agropecuaria. Puntos 1021 a 1041

En este capítulo vemos un ejemplo de reordenamiento de las normas y clarificación de los tratamientos de medición. En la versión de RT 22, primera parte, art. 2º, se indicaba cómo debían reemplazarse los textos de RT 17 como consecuencia de la modificación de esta resolución según T. O. de RT 46, lo que constituye un ejemplo de superposiciones y duplicaciones contenidas en la actual redacción de las normas contables profesionales.

Con cada modificación, la norma se ha ido acercando a la NIC 41; algunos ejemplos de avances son: desde sus comienzos basados en un informe sobre gestión y valuación en empresas agropecuarias —se hablaba del valor de ingreso esperado proporcional y el sujeto a depreciación— hasta la redacción actual de la resolución técnica, utilizando la tecnología de "técnicas de valoración"; lo que se denominaba "crecimiento vegetativo", pasó a ser "transformación biológica"; los rubros específicos "Bienes del reino animal" o "vegetal", fueron reemplazados por terminología más adecuada, Activos biológicos. Las definiciones se organizaron de una forma más amigable a la lectura al relacionarlas con la etapa de desarrollo biológico. Asimismo, se tiene mayor nivel de detalle sobre la información a revelar en notas.

Esta actividad está ligada en su medición y determinación de resultados a los valores corrientes; presenta muchas particularidades y justifica totalmente un capítulo específico en la norma, así como la simplificación de lectura que le da la actual redacción organizando las definiciones en función de distintas etapas de la actividad, y diferenciándola de elementos y actividades que no están dentro del alcance, al no formar parte de lo agropecuario.

Ya la RT 46 había reemplazado el valor neto de realización por el valor razonable; en este capítulo hoy se nombran las distintas formas de medición y reconocimiento de los activos y la determinación de resultados, pero las definiciones específicas de cómo se conforman los

valores, qué implica por ejemplo el utilizar técnicas de valoración, está explicado en los capítulos 2 y 3, de procedimientos contables de aplicación general y de Activo, donde se detallada cada tipo de costo y elementos de la actividad.

Podríamos decir que hay en la NUA - C una mejor definición de los conceptos involucrados en la noción de valor corriente, en lo que hace a este tema. Además, se excluyeron los Activos biológicos utilizados como factor de producción, ya que son tratados específicamente en otras secciones de la norma. Al detallar el tratamiento en otras secciones específicas, además de quedar más clara la comprensión, se observa que pueden aplicarse distintos tratamientos según el modelo sea de costo o de revaluación anual. Los productos agropecuarios no tienen tratamiento específico, dado que no tienen por qué tomarse en forma diferenciada de productos industrializados.

Otro aspecto novedoso de la NUA - C es que debe efectuarse, la comparación con el valor recuperable de los activos biológicos cuando no se los mida a valor razonable o VNR.

Se agregaron algunos aspectos a revelar en notas, de los cuales cito pocos ejemplos específicos de la actividad:

- Bases, métodos y supuestos considerados en las mediciones basadas en el valor razonable (indicando el Nivel de Jerarquía, por ejemplo, como se ve en Cresud).
- Grado de incertidumbre asociado a los procesos de medición involucrados.
- Composición de ingresos por distintas producciones agropecuarias.

Pero seguir profundizando este tema o comparar cómo se muestran los resultados detalladamente en información complementaria constituiría por su extensión un trabajo separado.

El capítulo también incluye contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro y excluye el punto de subsidios estatales, aspecto esencial en la economía de otros países, pero no vinculado de igual manera en Argentina, no estaba justificada la mención, al menos en este acápite; el tema está tratado en forma general en el capítulo 5 de la norma.

Capítulo 11. Estados contables de Negocios Conjuntos No Societarios: cuestiones específicas. Puntos 1042 a 1045

Es un capítulo muy breve y que fija precisiones sobre cómo reconocen su participación en sus propios estados contables, los entes participantes en un negocio conjunto no societario; para ello, recomienda que el negocio conjunto prepare sus propios estados contables para reportar proporcionalmente su porción del patrimonio en condominio.

Se indica también que el negocio conjunto no incluirá como activo los derechos de uso constituidos sobre bienes de propiedad de las partes ni aportes en activos intangibles, salvo los reconocidos en la contabilidad del aportante y por el mismo valor. Por último, si el negocio conjunto hubiera preparado estados contables en moneda extranjera, aplicarán los números 752 a 763, sobre conversión de la moneda.

En mi opinión, resulta extraño que estos puntos no estén incluidos en los otros capítulos de la norma y se incluyan en un capítulo aparte, con el apéndice y el Glosario, que poco tienen que ver con estos puntos.

Apéndice A. Normas de transición. Puntos A1 a A32

Las disposiciones de esta sección son aplicables a los estados contables de ejercicio o de períodos intermedios del primer ejercicio en que se preparen de acuerdo con las prescripciones de la NUA - C.

Obviamente, remite a la NIIF 1 con su Estado Financiero de Apertura, el período de transición a NIIF, los estados requeridos para respetar la comparabilidad y la revelación de las conciliaciones surgidas de la transición de la norma local a las NIIF; en el apéndice se habla de:

- Fecha de aplicación inicial.
- Inicio del año comparativo.

En esta aplicación por primera vez, como tarea preliminar, debe clasificarse a la entidad como pequeña, mediana o entidad restante, y en texto aclaratorio —color verde— se habla de dos tipos distintos de cambios, tipo 1 y 2, según sean cambios que no podrían (tipo 1) haberse efectuado aplicando las normas anteriores o cambios que sí se hubieran podido registrar con normas anteriores (tipo 2).

En la aplicación inicial y para cumplir con el requisito de comparabilidad, se deben efectuar cambios retroactivos y se fijan cambios de política de contabilización que se clasifican en:

- Obligatorios o requeridos, o voluntarios o admitidos, expuestos según el enfoque:
- Integral.
- Simplificado.

Por último, en este apéndice, se fijan normas para los primeros ejercicios de aplicación y su comparabilidad, respecto de: Conversión de estados contables (puntos A18 a A20), estados contables consolidados (A21 a A23), participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios (A26 a A28), beneficios por retiro o similares (A29), combinaciones de negocios (A30 y A31) e Instrumentos derivados y operaciones de cobertura (A32).

Glosario

En esta sección, la que concluye la NUA - C, se detallan y se definen conceptos que podrían constituir el marco conceptual de la norma. Este elemento aporta las nociones centrales de todas cuestiones tratadas a lo largo del documento y, si bien todo es objeto de revisión y mejora, es una importante base para, "sistematizar, clarificar y depurar", objetivos buscados en la elaboración de la norma.

La definición de "Activo", por ejemplo, actualiza la más limitada incluida en la RT 16 (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). La terminología del glosario, "recursos", es superadora y se acerca a la definición de tal concepto del Marco Conceptual, norma M, de las NIIF.

Justamente el incluir un Glosario es otro punto en común con las normas internacionales: la redacción actual de cada una de las mismas incluye las principales definiciones de los conceptos tratados. Entiendo que, con buen criterio, en esta norma se unificaron todas las definiciones al final, independientemente de estar replicando definiciones previas a lo largo de los capítulos que la componen.

III. Conclusiones y discusión

En mi opinión, sí hay mejoras en las definiciones y terminología, lo que está explicitado como uno de los objetivos buscados; en contraposición a esto, se objeta que la norma permite muchas alternativas, como ocurría con las primeras redacciones de NIIF en etapa NIC.

Se discute, como tratamiento no adecuado, la posibilidad de determinar el costo por diferencia de inventario, único método posible en los entes pequeños que no tienen un

software de gestión de stock. Se entiende que es criticable desde el punto de vista doctrinario, pero este trabajo pretende dejar expuestos estos puntos más que proseguir discusiones.

El Consejo Elaborador de normas confeccionó un modelo o ejemplificación de EECC en el Informe 27, solamente para empresas. Si la idea es unificar, ¿por qué no hacerlo también como aplicación del capítulo 6 de la NUA, en un solo informe e incluyendo las entidades sin fines de lucro también? Esto sí parece una omisión criticable.

El título III es presentado como "normas específicas" de sectores o industrias, pero esto no tiene justificación: solamente el capítulo 10 cumple esa noción, ya que el capítulo 11 trata sobre Estados contables de Negocios Conjuntos No Societarios y luego vienen el Glosario y el Apéndice

El contexto cambiante requería que hubiera revisión integral a la normativa contable profesional; el desafío es evitar aspectos contradictorios en la norma, lograr la adaptación a las problemáticas actuales de los informes y requerimientos de los usuarios de entidades con y sin fines de lucro, lograr un conjunto armonioso y claro en las regulaciones y, por último, que puedan hacerse revisiones que sean superadoras de la base que representa la NUA, tal como está vigente según la RT N.º 59. Entiendo que este objetivo se ha logrado.

Reitero que este trabajo contiene un nivel inicial de análisis y que se irán, en trabajos posteriores, profundizando las consecuencias de su aplicación.

En octubre de 2024, hay varios Consejos que aprobaron la RT 54, con el texto ordenado aquí analizado, posibilitando su aplicación a partir de enero de 2025.

IV. Referencias bibliográficas

CASAL, A. M. (2022). "La Resolución Técnica (FACPCE) 54. Norma unificada argentina de Contabilidad", Errepar, octubre 2022.

Federación Argentina de consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Resolución Técnica N.º 54, Texto ordenado según RT N.º 59 de la FACPCE, aprobada por Resolución de Junta de Gobierno en junio 2024.

FOWLER NEWTON, E., (octubre de 2023). Complementos de libros. "El Proyecto NUA" según la RT 56.

WACHLER, S., TÚÑEZ, F. A., LÓPEZ, M. y ot., "Informe de Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA". Ciclo de Práctica en Contabilidad y Auditoría. Informe de agosto de 2023.

(A) Trabajo presentado a las Jornadas Universitarias de Contabilidad organizadas por la Universidad Nacional de la Matanza. Noviembre 2024.

(1) <https://www.facpce.org.ar/indices-facpce/> como documento a descargar Índice y actualización de ventas de la RT 41.