

Análisis de la nueva Norma Unificada Argentina de Contabilidad: res. técnica 54

Robles, Ana María

Abstract: La idea del presente artículo es describir la reciente res. técnica 54, primera parte de la nueva Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA), que trata las bases sobre cómo preparar estados contables con fines generales para satisfacer los requisitos que debe cumplir la información contable. Queda pendiente a futuro conformar en su segunda parte las Normas Particulares y, en la tercera, las Normas Específicas.

I. Objetivos y alcance

El 1° de julio de este año, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó a través de la emisión de la res. técnica 54, la Primera Parte de la nueva Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA).

Esta será de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios, admitiéndose su aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

Esta primera parte de la NUA trata las bases sobre cómo preparar estados contables con fines generales para satisfacer los requisitos que debe cumplir la información contable. En ese sentido, esta establece requerimientos sobre reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación de los elementos sobre los que una entidad informa mediante sus estados contables.

Cabe mencionar, asimismo, que esta nueva NUA quedará a futuro conformada también en su segunda parte por Normas Particulares y la tercera por Normas Específicas, quedando así un compendio de normas unificadas de contabilidad en nuestro país que tiene como objetivo incluir en un único documento lo que hoy está disperso en numerosos pronunciamientos, logrando así facilitar la tarea de quienes preparan, revisan o analizan estados contables.

Con esta nueva normativa unificada, si bien se derogan varias resoluciones técnicas de manera total o parcial, varias interpretaciones y resoluciones de Junta de Gobierno de la FACPCE y de Mesa Directiva de la FACPCE, la intención no es derogar todo lo que está reglamentado en estas, sino unificar ello en un solo cuerpo normativo, clarificar conceptos allí incluidos, mejorar la redacción, incluir temas no tratados y suprimir lo innecesario.

Esta norma es aplicable para todas aquellas entidades que no apliquen de manera obligatoria u opcional la res. técnica 26 ["Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades" ("NIIF para las pymes")].

Es importante señalar que en ella se prescriben normas para distintos tipos de entidades clasificadas de la siguiente manera:

- a) entidades pequeñas;
- b) entidades medianas; y
- c) las restantes entidades.

En ese sentido, una entidad se considera pequeña si:

a. En el ejercicio actual:

i) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

iii) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;

b. En el ejercicio inmediato anterior obtuvo ingresos iguales o inferiores a un importe que definirá la FACPCE; y

c. no se trata de una entidad:

i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo;

ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.

Se considera mediana si:

a. En el ejercicio actual:

i) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

iii) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;

b. en el ejercicio inmediato anterior obtuvo ingresos:

i) superiores a los que definirá la FACPCE, de acuerdo con el inc. b) del párrafo inmediato anterior; y

ii) menores o iguales a un importe que definirá la FACPCE; y

c. no se trata de una entidad:

i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo;

ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.

Los importes que sean establecidos de acuerdo con los párrafos previos (b) estarán expresados en poder adquisitivo de un determinado mes. Para su aplicación, la entidad:

a) Actualizará dicho importe multiplicándolo por un coeficiente que refleje la variación del índice de precios FACPCE, hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de los estados contables.

b) En el caso de que el ejercicio inmediato anterior hubiera tenido duración irregular, anualizará las cifras correspondientes.

II. Tratamiento general de la NUA

Para un mayor entendimiento y seguimiento de los temas tratados en toda la NUA, en ella se han enumerado todos los párrafos. Ello ayuda a encontrar y referenciar rápidamente cada tema.

Durante el presente artículo se irán referenciando entre paréntesis, los párrafos donde se

explicita lo tratado, para facilitar su ubicación si ello fuere necesario por parte de cada lector.

Esta primera parte de la NUA trata sobre Cuestiones de Aplicación General y está conformada por 6 capítulos, los cuales se describen a continuación, con relación a su composición, tratamiento de distintas temáticas y algunas novedades o cambios relevantes:

II.1. Capítulo 1

En este capítulo se tratan cuestiones de aplicación general para las distintas entidades, independientemente de su clasificación (ps. 10-100).

Aquí se describen:

a) Las premisas fundamentales consideradas en la preparación de los estados contables:

- Empresa en marcha (ps. 14-17).
- Devengado (ps. 18-19).

b) Los elementos sobre los que se informa en los estados contables (ps. 20-31):

- Información sobre su situación patrimonial
- Información sobre su evolución patrimonial
- Información sobre su evolución financiera

c) El contenido de un conjunto completo de estados contables (ps. 32-33):

Aquí se enumera la composición de un conjunto completo de estados contables de una entidad o bien cuando es necesario la presentación de estados contables consolidados.

d) Las operaciones fundamentales para la preparación de los estados contables (ps. 34-70).
Ellas son:

- Reconocimiento (de activos, pasivos y resultados).
- Baja en cuentas (de activos y pasivos).
- Medición (inicial y posterior).
- Presentación y revelación en notas.

e) Las bases generales que una entidad considerará al preparar sus estados contables (ps. 71-100). Las cuales son:

- Políticas contables. (Si bien se trata sobre selección y aplicación de estas, cambios en políticas ya establecidas, se especifica también el tratamiento a seguir si hay cuestiones no previstas en esta norma, explica el concepto de significación e introduce un nuevo concepto sobre costo o esfuerzo desproporcionado).

- Cambios en las estimaciones contables.
- Corrección de errores u omisiones de períodos anteriores.
- Reclasificación de activos y pasivos.
- Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables.
- Unidad de medida.

II.2. Capítulo 2

En este capítulo se tratan procedimientos contables de aplicación general (ps. 101-200)

Aquí se describen:

a) Los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de costos; incluyendo los referidos a:

- costos en general (p. 102);

- costo de adquisición (p. 103);
- costo de producción o de construcción (ps. 104-110); y
- costo de desarrollo (ps. 111-112).

b) Los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de valores corrientes, incluyendo los referidos a la medición del:

- costo de reposición (p. 113);
- costo de reproducción y/o reconstrucción (ps. 114-116);
- valor razonable (ps. 117-122); y
- valor neto de realización (p. 123).

c) Los criterios para efectuar mediciones de elementos originalmente denominados en moneda extranjera (ps. 124-128).

d) Tratamiento de los componentes financieros, que incluye:

- el tratamiento de los componentes financieros explícitos (p. 129);
- la segregación de componentes financieros implícitos (p. 130-135). Aquí cabe mencionar que se permite a las entidades pequeñas no segregarlos, como también a las entidades medianas y restantes a no segregarlos en operaciones de cobro o pago diferido de largo plazo (cuotas pactadas que superen los doce meses);
- la consideración de los costos financieros como gastos o como parte de la medición de un activo apto para la activación de costos financieros (ps. 136-142).

e) La consideración de hechos contingentes (ps. 143-144).

f) La comparación de ciertos activos con su valor recuperable (ps. 145-175). Aquí se clarifican conceptos y tratamientos de tipo general en relación con el deterioro de activos o su reversión y luego, en los capítulos siguientes, en cada rubro aplicable, se mencionan de manera específica cómo deben evaluarse los indicios de desvalorización, su medición, reconocimiento o reversión.

g) La expresión de los estados contables en moneda homogénea (ajuste por inflación de los estados contables) (ps. 176-200). En estos apartados se ha logrado incluir todo lo necesario para la comprensión y tratamiento del tema. Se incorporó el objetivo, índices y coeficientes a utilizar, procedimiento de aplicación general, el proceso secuencial de ajuste de partidas, se han clarificado temas controvertidos para medir componentes en moneda de cierre, se incluye la forma de presentación que debe tenerse en cuenta sobre distintos componentes y también trata sobre cuestiones de aplicaciones particulares.

II.3. Capítulo 3

En este capítulo se describen requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas para partidas del Activo.

Los temas en los que se concentra son generalmente temas de baja complejidad contable, entendiéndose así a aquellos implicados en la preparación de una entidad emisora de estados contables que presenta, generalmente, una o más de las siguientes características:

a) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

b) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

- c) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;
- d) no es una controladora de un grupo económico;
- e) no posee participaciones que le otorgan control conjunto o influencia significativa sobre otras entidades;
- f) no cuenta con una estructura organizativa, de propiedad o de supervisión complejas;
- g) sus transacciones o el sistema de información y los procesos relacionados relevantes para preparar los estados contables de la entidad no son complejos; o las estimaciones contables que la entidad realiza para elaborar sus estados contables no implican cálculos complejos.

Este capítulo en primera instancia trata:

- Cuestiones comunes a todos los rubros del activo (con relación a medición inicial de bienes y servicios) (ps. 203-204).

Luego trata de manera específica los distintos rubros del activo y algunos resultados vinculados, según se enuncian a continuación:

- Caja y bancos (ps. 205-211).
- Inversiones financieras (ps. 212-235).
- Créditos en moneda (ps. 236-269). Aquí se incorporan los derechos de facturar a clientes que antes se reconocían como bienes de cambio, según cumplan con determinadas condiciones.
- Créditos en especie (ps. 270-286).
- Bienes de cambio y costo de bienes vendidos (o servicios prestados) (ps. 287-312). Aquí se incluye un caso particular como ejemplo de lo mencionado con relación a los derechos a facturar a clientes para clarificar su tratamiento como crédito en moneda y dejar de clasificarse como bienes de cambio.
- Bienes de uso y depreciaciones (ps. 313-358). Cabe destacar que se mejoran las definiciones explicitando qué se incluye en el rubro y qué se excluye.
- Propiedades de inversión (ps. 359-388).
- Activos intangibles (distintos a llave de negocio) (ps. 389-415). Aquí se mejoran las definiciones explicitando qué se incluye en el rubro y qué se excluye, debiendo ser considerado gasto del período.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta (ps. 416-434).
- Otras inversiones (ps. 435-448).

De todos estos rubros se tratan las definiciones, los criterios de reconocimiento, su medición inicial, su medición posterior, la presentación en los estados contables, la revelación en notas y otras normativas aplicables.

Aquí se ha logrado mejorar y completar cada partida con lo necesario para lograr información de calidad. Algunos rubros no han cambiado en su sustancia y otros han logrado mejorar o actualizar definiciones, en otros se simplifican criterios, otros se amplían y en otros casos se intenta mejorar la aplicación de la normativa en materia de reconocimiento, medición, exposición y revelación.

II.4. Capítulo 4

Se describen requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas de ciertas partidas del Pasivo y del Patrimonio Neto.

Aquí, al igual que en el capítulo anterior, los temas en los que se concentra son generalmente temas de baja complejidad contable.

Este capítulo en primera instancia trata:

- Distinción entre pasivo y patrimonio neto (ps. 451-456). Se enuncia un criterio general y luego trata temas particulares sobre Acciones preferidas rescatables y Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones.

A continuación, se tratan de manera específica los distintos rubros del pasivo y el patrimonio neto, según se enuncian a continuación:

- Pasivos ciertos (deudas) en moneda (ps. 457-476).
- Pasivos ciertos (deudas) en especie (ps. 477-486).
- Previsiones y otros pasivos contingentes (ps. 487-501). En este apartado se intenta dar mayor claridad al concepto "probable", al referenciar al glosario, donde se especifica que será probable cuando la probabilidad de ocurrencia sea mayor al 50 %.
- Patrimonio neto (ps. 502-519).

De todos ellos se tratan las definiciones, los criterios de reconocimiento, su medición inicial, su medición posterior, la presentación en los estados contables, la revelación en notas, y otras normativas aplicables.

Aquí también se ha logrado mejorar y completar cada partida de pasivo y de patrimonio neto con lo necesario para lograr información de calidad. Al igual que con el activo, en general no ha cambiado su sustancia y se han logrado mejorar o actualizar definiciones, simplificar criterios, ampliar o mejorar la aplicación de la normativa en materia de reconocimiento, medición, exposición y revelación.

II.5. Capítulo 5

En este capítulo se describen requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación de determinadas circunstancias, transacciones o contratos.

Aquí, al igual que los capítulos anteriores, los temas en los que se concentra son generalmente temas de baja complejidad contable, aunque introduce algunos temas no tratados en otras normas contables anteriores.

Este capítulo trata sobre:

- Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) (ps. 522-526).

- Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso) (ps. 527-531).

- Arrendamientos (ps. 532-559).

- Subsidios y otras ayudas gubernamentales (ps. 560-570), (tema novedoso, no tratado en normativas anteriores)

- Contabilización del impuesto a las ganancias:

- (i) Corriente (ps. 572-577).

- (ii) Diferido (ps. 578-600). Aquí se da la opción a las entidades pequeñas a reconocerlo y si bien las entidades medianas debieran reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos, se la dispensa de su aplicación si realizarlo implica un costo o esfuerzo desproporcionado. Se mantiene la obligatoriedad para las restantes entidades que no sean pequeñas ni medianas.

- Reestructuraciones (ps. 601-604).

II.6. Capítulo 6

En este capítulo se describen requerimientos generales para la presentación de los estados contables de entidades con y sin fines de lucro, excepto las entidades cooperativas. Para ello deben cumplirse los requerimientos sobre presentación e información a revelar en notas aquí descriptas, las cuales incluyen lo siguiente:

- Cuestiones referidas al Estado de Situación Patrimonial (ps. 607-627).
- Cuestiones referidas al Estado de Resultados (ps. 628-641).
- Cuestiones referidas al Estado de Evolución del Patrimonio Neto (ps. 642-648).
- Cuestiones referidas al Estado de Flujos de Efectivo (ps. 649-672).
- Cuestiones referidas a la Revelación mediante Notas (ps. 673-708). Cabe destacarse como novedad relevante que, a partir de la vigencia de la NUA, cada entidad deberá revelar en notas su categoría, como pequeña, mediana o restante entidad, como también los criterios contables empleados en virtud de dicha categoría o cualquier evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado a que haga referencia.
- Presentación de Estados Contables de Entidades sin fines de lucro (ps. 709-740).
- Presentación de Estados Contables correspondientes a períodos intermedios (ps. 741-750).

A continuación, se incluye un Glosario, donde se han incluidos nuevos conceptos y clarificado otros, y se mencionan los temas faltantes para completar la NUA, los cuales son:

- Segunda Parte: Normas particulares. Aquí se incluirán temas con mayor complejidad contable, como ser:

- i) Combinaciones de negocios.
- ii) Conversión.
- iii) Definición de control.
- iv) Enfoque de la entidad.
- v) Derivados y coberturas.
- vi) Participación en otras entidades (asociadas y negocios conjuntos).
- vii) Planes de pensiones.
- viii) Pagos basados en acciones.
- ix) Cuestiones particulares de presentación y exposición.

- Tercera Parte: Normas para sectores específicos.

- Apéndice A: Normas de transición.

- Apéndice B: Otras normas contables no derogadas por la RT 54.

III. Conclusión

Si bien aún faltan las Normas Particulares (segunda parte) y las Normas Específicas (tercera parte) de esta nueva NUA, los beneficios de contar con una Norma Unificada Argentina de Contabilidad son de destacar.

Con esta primera parte ya se ha logrado mejorar la presentación de conceptos, criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas, con lo cual se facilita la interpretación por parte de quienes preparan, revisan o analizan información contable.

Se ha logrado alcanzar el objetivo propuesto en esta norma, respecto a prescribir las bases para preparar estados contables con fines generales satisfaciendo los requisitos de la información contable.

Se ha logrado unificar en un texto cuestiones de aplicación general, procedimientos contables generales y específicos por partidas de ciertos Activos, Pasivos y Patrimonio Neto. De todos ellos se tratan las definiciones relevantes para clarificar conceptos, los criterios de reconocimiento de las distintas partidas, su medición inicial, presentando distintas situaciones que pueden darse y cómo tratarlas, su medición posterior, para tener en cuenta cómo estas deben tratarse a la fecha de cierre de ejercicio, la presentación en los estados contables y la revelación en notas necesaria, para poder con ello lograr una comunicación efectiva de la información contenida en los estados contables, permitiendo así que esa información sea relevante, contribuya a una presentación razonable, y mejore la comprensibilidad y comparabilidad de la información.

Se han incorporado también efectos contables de determinadas circunstancias, transacciones o contratos que permiten clarificar tratamientos y exposición de estos.

Todo lo anterior permite mejorar la preparación de estados contables de calidad para poder lograr información útil para la toma de decisiones de cualquier usuario interesado. Solo resta ser pacientes y esperar a que se termine la NUA en su totalidad y con ello los beneficios para la profesión serán mejores aún.