

TÍTULO:	LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 54, NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 54, NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD

UN VISTAZO SOBRE LAS NORMAS GENERALES: INTRODUCCIÓN Y PRIMERA PARTE

En la reunión de la Junta de Gobierno de la FACPCE, efectuada en la ciudad de Corrientes el 1/7/2022, se aprobó la resolución técnica 54, "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", la cual incluye solo la Introducción y Primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad. El CENCyA está trabajando actualmente en el desarrollo de los futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera parte).

La nueva RT 54 resultará de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024, inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios. No obstante, se admitirá la aplicación anticipada para la preparación de dichos estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2023, inclusive.

A partir de la aplicación efectiva inicial de la RT 54 se derogan totalmente las RT 6, 8, 9, 11, 17, 41, 42 y 48, como así también las secciones "4. Arrendamientos" y "5. Reestructuraciones" contenidas en la segunda parte de la RT 18, "Normas contables profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular", y la sección 3 "Información a exponer sobre partes relacionadas" contenida en la segunda parte de la RT 21, "Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas". En el mismo sentido se dejan sin efecto las interpretaciones de normas profesionales 1, 2, 3, 7, 8 y 11 y varias resoluciones de la Junta de Gobierno o de la Mesa Directiva de la FACPCE.

El objetivo de la RT 54 consiste en prescribir las bases para preparar los estados contables con fines generales, de forma tal que satisfagan los requisitos de la información contenida en los estados contables. Para lograr su objetivo, establece requerimientos sobre reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación de los elementos sobre los que una entidad informa mediante sus estados contables.

Una entidad aplicará la RT 54 si no aplica la RT 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)".

Cualquier entidad que cumpla con las disposiciones de la RT 54 u otras normas contables efectuará una declaración en notas, de forma clara y explícita, de dicho cumplimiento, destacando su categoría de acuerdo con la clasificación siguiente: a) entidades pequeñas; b) entidades medianas; y c) las restantes entidades.

I - ASPECTOS INTRODUCTORIOS

El objetivo de este escrito es presentar una primera vista del ambicioso proyecto integrado de la FACPCE, el cual aspira a reemplazar, prácticamente, a todas las normas contables profesionales (RT).

Sin embargo, no hay que perder de vista que la resolución técnica 54 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" incluye solamente la **Introducción y Primera parte** de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad.

Es decir que en esa Norma se presenta su alcance y los lineamientos generales para su uso: incluye las normas generales para la confección de los estados contables de todo tipo de entidad alcanzada por la NUA, y normas de reconocimiento, baja en cuentas, presentación y notas que, al ser utilizadas, deberían permitirles a aquellas entidades, cuya estructura organizativa y transacciones no sean complejas, resolver una parte significativa de la preparación de sus estados contados.

El CENCyA está desarrollando los futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda Parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera parte).

También se le ha encomendado al mismo: 1. elaborar un proyecto de norma de transición para la aplicación inicial de la RT 54, cuyo texto, una vez que se cumplan los pasos previstos para su aprobación, será incorporado como su Apéndice A, como así también adecuar las referencias existentes en las normas contables que no sean derogadas por la RT 54, para completar su Apéndice B; y 2. preparar publicaciones que ayuden a los profesionales a aplicar las disposiciones de la RT 54, incluyendo modelos de estados contables.

La **Segunda Parte: Normas Particulares** incluiría las normas propias que, junto con las contenidas en la primera parte, deberían ser utilizadas por aquellas entidades cuya estructura organizativa y marco de transacciones sean de mayor complejidad al preparar sus estados contables (por ejemplo, las entidades que sean controladoras de un grupo económico o tengan inversiones permanentes en otras sobre las que ejerzan control conjunto o influencia significativa, las que realicen operaciones con instrumentos derivados, las que tengan pasivos por planes de beneficios definidos, etc.).

La **Tercera Parte: Normas Específicas**, incluiría las normas que, junto con las contenidas en la primera o segunda parte, deberían ser utilizadas por aquellas entidades, con particularidades propias de la industria o sector al que pertenecen, al preparar sus estados contables (por ejemplo, normas sobre el tratamiento contable de activos biológicos).

II - NORMATIVA ACTUAL

Hasta ahora podemos notar en el mercado una cierta confusión interpretativa que puede generar desorden, falta de claridad, desconcierto, error o equivocación. ¿Cuándo las entidades tienen que confeccionar y presentar estados contables? ¿Cuáles NCP deben o pueden aplicar? Y los contadores públicos, ¿cuáles NCP deben inventariar y manejar? Esta situación repercute también en la academia, educación o enseñanza (profesores y estudiantes universitarios). No es cuestión de recordar la frase universal de la Filosofía: "Yo solo sé que no sé nada" (Sócrates, 400 años a.C.). Hay frases que atraviesan épocas, autores y contextos.

Podemos decir que, si bien existe una proliferación de Normas contables profesionales e Interpretaciones, básicamente, estaríamos hablando en la Argentina de dos juegos normativos:

Internacionales

- NIIF completas.
- NIIF para las PYMES.

Obligatorias para ciertos entes (cotizantes, bancos y seguros), y optativas para el resto.

Locales

- RT 17: obligatoria para las entidades grandes (entes que no encuadran como pequeños o medianos) que no aplican NIIF completas; y optativa para los Entes pequeños (EP) y entes medianos (EM).
- RT 41: optativa para EP o EM (incluye las normas para EM, Tercera parte, RT 42).

Pero esto, por supuesto, no es todo: los requerimientos vigentes se encuentran dispersos, con distintos estilos de redacción, terminología a veces con sentidos diferentes, y además desactualizados con relación a ciertos aspectos contenidos en la Estructura NIIF.

Todo ello, y mucho más, dificulta sumamente el uso y la comprensión de la intrincada normalización contable de nuestro país. Es así que estas normas generales locales, de reconocimiento y medición (RT 17/RT 41), se necesitan complementar con las normas generales de presentación (RT 8).

Encontramos también normas particulares para entes con fines de lucro (RT 9); para entes sin fines de lucro (RT 11); y para cooperativas (RT 24). Para la actividad agropecuaria está la RT 22. Temas varios (RT 18-23). Ajuste por inflación (RT 6). VPP, negocios conjuntos y partes relacionadas (RT 14-21). Y así podemos seguir con otras normas y regulaciones, informes, recomendaciones, comunicaciones, etc.

En toda esta problemática incipiente, percibimos la búsqueda de una "unificación de la normativa contable" por parte de la profesión organizada, que permita quizás facilitar la resolución de algunos de los problemas que se plantean en la teoría y la práctica de la contabilidad, y encontrar mejor los temas contables, en forma clara y ordenada.

Suponemos que, en ese camino, la Junta de Gobierno de la FACPCE ha recomendado a la profesión contable que los requerimientos de la RT 54:

1. Resulten de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024 inclusive, y los periodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios, y
2. Admitan su aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2023 inclusive, y los periodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

Y, además como resulta de práctica, le solicita a los Consejos Profesionales (CP) adheridos realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos en el Acta Acuerdo complementaria (Tucumán, 3/10/2013).

La reforma ha surgido del Proyecto N° 45 de resolución técnica: "*Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad*" -P45RT-, el cual ya contenía seis Capítulos: Capítulo 1 - Cuestiones de aplicación general; Capítulo 2 - Procedimientos contables de aplicación general; Capítulo 3 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del activo; Capítulo 4 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del pasivo y del patrimonio; Capítulo 5 - Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos; y Capítulo 6 - Normas generales sobre presentación de estados contables.

Por primera vez el Proyecto ha sido acompañado por otro documento titulado "*Fundamentos y Bases para la Consulta Pública del Proyecto*". La FACPCE invitó oportunamente a todos los grupos de interés a efectuar comentarios cuyo período de consulta venció el 02/04/2022.

III - ANTECEDENTES NORMATIVOS

Los **antecedentes** normativos principales están representados por los hitos siguientes:

- Año 2000: RT 16, 17 y 18, Marco conceptual de las normas contables profesionales (distintas a las referidas en la RT 26); Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general; y Normas Contables Profesionales. Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular, respectivamente.(*)
- Año 2009: RT 26 y 29, Adopción obligatoria de las NIIF para determinadas entidades [en sus orígenes, para las entidades bajo el control de la Comisión Nacional de Valores (CNV)] y opciones para las restantes entidades: NIIF completas, NIIF para las PYMES o las RT FACPCE (RT 26 y 29).
- Año 2015: RT 41 (Mod. por RT 42), Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños (EP) y entes medianos (EM).

Nota (*): Como antecedente pionero, se puede consultar la obra "Las Nuevas Normas Contables Profesionales Argentinas. Su Acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad" (Armando M. Casal y Colaboradores, LL, 2001).

IV - FINES PERSEGUIDOS

Se ha buscado cambiar la estructura y la forma de redacción normativa para alcanzar una claridad mayor y una lectura más accesible.

Los aspectos considerados en la reestructuración normativa incluyen las distintas realidades del país, las características de las entidades PYMES, la simplificación de procedimientos, y la utilización de un lenguaje comprensible y organizado siguiendo una organización de entendimiento más afable.

La estructura completa de la NUA es la consignada seguidamente:

- Primera Parte: Normas generales (*RT 54*).
- Segunda Parte: Normas particulares (*pendiente*).
- Tercera Parte: Normas específicas (*pendiente*).

Entonces, el objetivo de la RT 54 consiste solo en prescribir las bases para preparar los estados contables con fines generales, de forma que cumplan los requisitos de la información contenida en tales estados.

Para ello establece requerimientos sobre: 1. reconocimiento (de activos, pasivos, transacciones con los propietarios, resultados y resultados diferidos), 2. baja en cuentas (eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos en el estado de situación patrimonial de una entidad), 3. medición (cuantificación en términos monetarios de los elementos reconocidos en los estados contables), y 4. presentación y revelación de los elementos sobre los que una entidad informa mediante los estados contables.

- Normas de reconocimiento.
- Normas de baja en cuentas.
- Normas de medición.
- Normas de presentación y revelación.

Una entidad aplicará la RT 54 si no aplica, en forma obligatoria u opcional, la RT 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)".

V - ENTIDADES ALCANZADAS

La RT 54 prescribe normas para:

- Entidades Pequeñas.
- Entidades Medianas.
- Restantes Entidades (Grandes).

Una entidad que cumpla con las disposiciones de la RT 54 u otras normas contables efectuará una declaración en notas, de forma clara y explícita, de dicho cumplimiento, destacando su categoría de acuerdo con la clasificación contenida en la propia norma.

VI - NORMAS REEMPLAZADAS

Las normas que se reemplazan son las indicadas a continuación:

Totalmente

- RT 6 - Estados contables en moneda homogénea.
- RT 8 - Normas generales de exposición contable.
- RT 9 - Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.
- RT 11 - Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro.
- RT 17 - Normas contables profesionales: cuestiones de aplicación general.
- RT 41 (modificada por RT 42) - Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos.
- RT 48 - Normas contables profesionales: Remediación de activos.
- Interpretaciones de normas profesionales N° 1, 2, 3, 7, 8 y 11:
 - Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras).
 - Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes.
 - Contabilización del impuesto a las ganancias.
 - Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión.
 - Expresión en moneda homogénea.
 - Valor recuperable.
- Resoluciones varias de la Junta de Gobierno o de la Mesa Directiva de la FACPCE.

Parcialmente

- RT 18 - Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular.
 - Sección 4 - Arrendamientos.
 - Sección 5 - Reestructuraciones.
- RT 21 - Valor patrimonial proporcional. Consolidación de estados contables. Información a exponer sobre partes relacionadas.
 - Sección 3 - Información a exponer sobre partes relacionadas.

VII - ESTRUCTURA RT 54

A los efectos de que el lector pueda tener una visión de conjunto del Proyecto de Norma (ya que no está aprobada por los CPCE jurisdiccionales), consignamos a continuación una composición más detallada de las Normas Generales contenida en la misma:

Capítulos

Capítulo 1 - Cuestiones de Aplicación General

- Preparación de estados contables: Premisas fundamentales
 - Empresa en marcha
 - Devengado
- Elementos de los estados contables
- Conjunto completo de estados contables
- Preparación de estados contables: Operaciones fundamentales
- Bases generales para la preparación de estados contables
 - Políticas contables
 - Cambios en las estimaciones contables
 - Corrección de errores u omisiones de períodos anteriores
 - Reclasificación de activos o pasivos
 - Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables
 - Unidad de medida

Capítulo 2 - Procedimientos Contables de Aplicación General

- Medición de costos
- Medición de valores corrientes
- Medición del valor razonable (reclasificación nuestra)(*)
- Mediciones en moneda extranjera
- Tratamiento de componentes financieros
- Consideración de hechos contingentes
- Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable
- Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación

Nota (*): El valor razonable "es el precio que se recibiría por vender un activo (es decir un precio de salida) o que se pagaría para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición" (Glosario). De ninguna manera representa "valores corrientes".

Capítulo 3 - Reconocimiento, Medición y Presentación de Partidas del Activo

- Cuestiones comunes a todos los rubros
- Caja y Bancos
- Inversiones financieras
- Créditos en moneda
- Créditos en especie
- Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)
- Bienes de uso y depreciaciones
- Propiedades de inversión
- Activos intangibles (distintos de la llave de negocio)
- Activos no corrientes mantenidos para la venta
- Otras inversiones

Capítulo 4 - Reconocimiento, Medición y Presentación de Partidas del Pasivo y del Patrimonio Neto

- Distinción entre pasivo y patrimonio neto
- Pasivos ciertos (deudas) en moneda
- Pasivos ciertos (deudas) en especie
- Previsiones y otros pasivos contingentes
- Patrimonio neto

Capítulo 5 - Efectos Contables Procedentes de Determinadas Circunstancias, Transacciones o Contratos

- Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones) de intercambio
- Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso)
- Arrendamientos
- Subsidios y otras ayudas gubernamentales
- Contabilización del impuesto a las ganancias
- Reestructuraciones

Capítulo 6 - Normas Generales sobre Presentación de Estados Contables

- Cuestiones Referidas al Estado de Situación Patrimonial
- Cuestiones Referidas al Estado de Resultados
- Cuestiones Referidas al Estado de Evolución del Patrimonio Neto
- Cuestiones Referidas al Estado de Flujos de Efectivo

- Cuestiones referidas a la revelación mediante notas
- Presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro
- Presentación de estados contables correspondientes a períodos intermedios

Apéndices

- Apéndice A: Normas de Transición (En blanco)
- Apéndice B: Otras normas contables no derogadas por la resolución técnica 54 (En blanco)

Glosario

- Activación
- Activo
- Activos aptos para la activación de costos financieros
- Activos biológicos
- Activo financiero
- Activos generales
- Actividad generadora de efectivo
- Aportes
- Componentes financieros implícitos
- Confiabilidad (credibilidad)
- Contrato
- Costo
- Costo amortizado
- Costo atribuido
- Costo corriente
- Costo corriente en el momento de la venta
- Costo de adquisición
- Costo de construcción
- Costo de desarrollo
- Costo de implantación
- Costo de producción
- Costo de reposición
- Costo de reproducción y/o reconstrucción
- Costos financieros
- Costo original
- Deudas computables
- Diferencias de inventario
- Dirección
- Empresa en marcha
- Estados contables
- Evolución financiera
- Evolución patrimonial
- Fecha de la medición
- Fecha de los estados contables
- Ganancia
- Gasto
- Impracticable
- Índice de precios FACPCE
- Ingreso
- Ingreso de actividades ordinarias
- Ingresos financieros
- Mercado activo
- Mercado principal
- Mercado más ventajoso
- Modelo de costeo completo
- Otras normas contables
- Partes relacionadas
- Pasivo
- Pasivo financiero
- Patrimonio neto
- Pérdida

- Pérdida(s) por desvalorización
- Plantas productoras
- Política(s) contable(s)
- Probable
- Requisitos de la información contenida en los estados contables
- Resultados diferidos
- Saldo por revaluación
- Significación
- Situación patrimonial
- Temas de baja complejidad contable
- Transacciones financieras
- Usuarios específicos
- Usuarios tipo
- Valor corriente
- Valor de uso
- Valor neto de realización
- Valor razonable
- Valor recuperable

VIII - PRINCIPALES CAMBIOS

De una rápida recorrida de la norma advertimos ciertos cambios en los requerimientos normativos vigentes los que no deben ser considerados como una enumeración taxativa:

Conjunto completo de estados contables

- Estado de situación patrimonial o balance general.
- Estado de resultados (estado de recursos y gastos, en las entidades sin fines de lucro).
- Estado de evolución del patrimonio neto.
- Estado de flujos de efectivo.
- **Notas**, con un resumen de las **políticas contables** significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

Comentarios

La normativa actual habla de "Estado de flujo de efectivo" (en singular) en vez de "Estado de flujos de efectivo" (como sería lo correcto) e "Información complementaria", en lugar de Notas (NIC 1).

Y vemos que no ha prosperado la iniciativa de incluir un nuevo estado contable: el "*Estado de resultados diferidos (estado de recursos y gastos diferidos del período, en las entidades sin fines de lucro)*", equivalente al estado de resultado integral en las normas internacionales de contabilidad.

Al respecto, las NIIF permiten la presentación del estado de resultados bajo dos alternativas (NIC 1):

- a) un estado del resultado integral: que se integrará por el resultado del período y otro resultado integral (ORI); o
- b) un estado de resultados separado y un estado del resultado integral: el estado de resultados separado llega al resultado del período mientras que el estado de resultado integral muestra el detalle del ORI. La sumatoria de ambos será el resultado integral del período.

Segregación de componentes financieros implícitos

Una entidad tratará los componentes financieros implícitos, pactados en operaciones de financiamiento recibido u otorgado, como costos financieros o ingresos financieros según corresponda:

- Las entidades pequeñas podrán no segregar CFI en la medición inicial ni posterior.
- Las restantes entidades podrán no segregar CFI en la medición inicial ni posterior, excepto que el plazo de, por lo menos, una de las cuotas pactadas supere los doce meses.

Cuando opte por no segregar componentes financieros implícitos, una entidad considerará que la medición efectuada de ese modo equivale a un precio de contado.

Comentarios

La normativa actual dice lo siguiente:

- Las entidades pequeñas pueden no segregar CFI en la medición inicial ni posterior (RT 41, Segunda Parte).
- Las entidades medianas pueden no segregar CFI en la medición inicial ni posterior, cuando se trate de cuentas a cobrar o a pagar a corto plazo (vencimiento a menos de un año desde su incorporación) (RT 41, Tercera Parte).
- Las restantes entidades deben segregar los CFI cuando sean significativos (RT 17).

Activación de costos financieros provenientes del capital propio

- No está contemplado.

Comentarios

La normativa actual considera que el monto de los costos financieros susceptibles de activación podrá incluir a los costos financieros provenientes de la financiación con capital propio invertido en la medida que se cumplan determinadas condiciones (RT 17). Como era de esperarse ello no tuvo ninguna aplicación en la práctica.

Reconocimiento de hechos contingentes desfavorables

Requisitos:

- Deriven de situaciones o circunstancias existentes a la fecha de los estados contables.
- Su materialización sea **más probable que improbable** (NIC 37: "probable, existe mayor posibilidad de que la obligación se presente que de lo contrario").
- Resulte posible cuantificarlos satisfaciendo el requisito de confiabilidad.

Comentarios

La normativa actual contiene el umbral más alto ya que la segunda condición antedicha expresa que la probabilidad de que los efectos de una situación o circunstancia se materialice sea **alta** (RT 17). Y, en consecuencia, difiere de lo reglado por la NIC 37.

Cuando en la RT 54 "se utiliza el término 'probable' como condición para el reconocimiento de una partida determinada deberá entenderse equivalente a que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. Para fines prácticos, una entidad considerará que un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor" (Glosario).

Frecuencia de las comparaciones con valor recuperable

Una entidad no deberá medir ningún activo o grupo homogéneo de activos por un importe superior a su valor recuperable.

- Para bienes de uso, propiedades de inversión y activos intangibles:

Si la entidad es pequeña o mediana, puede optar por no evaluar la existencia de indicios de deterioro (de origen externo o interno) cuando el resultado obtenido por la entidad en cada uno de los últimos tres ejercicios (incluyendo el actual) fue positivo.

Una entidad que no es pequeña ni mediana deberá efectuar anualmente la comparación con su valor recuperable: a) de los intangibles de vida útil indefinida o de cualquier grupo de activos al que asigne un activo intangible con vida útil indefinida; b) de cualquier grupo de activos al que se le asigne una llave de negocio de vida útil indefinida.

Comentarios

La normativa actual dice que ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre: a) su valor neto de realización; b) su valor de uso.

Para bienes de uso, propiedades de inversión y activos intangibles con vida útil indefinida:

- Si la entidad es pequeña puede optar por no evaluar la existencia de indicios de deterioro cuando el resultado obtenido por la entidad en cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo (RT 41, Segunda Parte).
- Las restantes entidades deben evaluar la existencia de indicios de deterioro (RT 41, Tercera Parte y RT 17).

Medición posterior. Bienes de Cambio. Caso general

De acuerdo con alguno de los criterios alternativos siguientes:

- **Costo de adquisición,**
- **Costo de reposición;** o
- Costo de las últimas compras.

Comentarios

De lo anterior surge que la defensa a ultranza de valores corrientes (costo de reposición o costo de reproducción) ha fracasado.

La normativa actual expresa que:

Las entidades pequeñas pueden optar por costo de reposición (que es el criterio recomendado), o precio de la última compra, o su costo (RT 41, Segunda Parte).

Las restantes entidades deben utilizar el costo de reposición a la fecha de los estados contables (RT 41 Tercera Parte y RT 17). Si la obtención de ese costo fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Si los costos de reposición estuvieran expresados en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

La medición contable de los activos biológicos y productos agropecuarios deberá efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la RT 22.

Determinación del costo de los bienes vendidos o servicios prestados

Criterios alternativos:

- Costo corriente en el momento de la venta;
- Diferencias de inventario; o
- Costo estimado aplicando sobre el importe de las ventas un porcentaje calculado sobre bases confiables en función del margen bruto.

Una entidad podrá determinar el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el **costo de adquisición, producción o construcción**, mediante alguna de las siguientes alternativas:

- costo correspondiente al momento del reconocimiento (menos las **pérdidas por desvalorización** contabilizadas), determinado mediante algunas de las siguientes técnicas:
 - primero entrado, primero salido;
 - identificación específica; o
 - costo promedio ponderado; o
- en forma simplificada, mediante **diferencias de inventario**.

Comentarios

La normativa actual dice que:

- Las entidades pequeñas y medianas pueden optar por el costo de reposición del momento de la venta; costo estimado aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de costo estimado que tome en consideración el margen bruto; o por diferencias de inventario (RT 41).
- Las restantes entidades se entiende que deben utilizar el costo de reposición del momento de la venta para lograr una consistencia con la medición de las existencias (RT 17).

Medición posterior. Propiedades de Inversión

Criterios alternativos:

- Al costo menos su depreciación acumulada (modelo de costo); o

- A su **valor razonable** (modelo de valor razonable),

reconociendo las diferencias de medición como resultado del ejercicio.

Una entidad aplicará el criterio elegido uniformemente para todos los componentes del rubro.

Comentarios

En la normativa actual los criterios alternativos son: a) al costo original menos su depreciación acumulada; o b) a su valor neto de realización.

En el caso b) la restricción expresa que si el VNR es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes.

Subsidios y otras ayudas gubernamentales

Comentarios

Tema nuevo para la normativa local, si bien ya considerado en las normas internacionales de contabilidad (NIC 20, Subvenciones del gobierno). Su ausencia para su tratamiento contable se hizo sentir, particularmente, durante el desarrollo de la pandemia COVID-19.

Como principio general, toda subvención del gobierno a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de presentar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá como ingresos del período en que se convierta en exigible.

Los conceptos de ayudas gubernamentales, préstamos con cláusula de condonación y subsidios gubernamentales están definidos en la norma.

Reconocimiento de ingresos

Comentarios

Tema nuevo para la normativa local, aunque ya tratado en las normas internacionales de contabilidad (NIIF 15) que proporciona un marco integral para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes.

Como principio general, los ingresos se reconocen cuando se realizan o son realizables, y se ganan (normalmente cuando se transfieren los bienes o se prestan los servicios) sin importar cuándo se recibe el efectivo.

Una entidad reconocerá los *ingresos de actividades ordinarias* procedentes de las transacciones (operaciones de intercambio) de acuerdo con lo establecido en la sección específica contenida en la Norma, la cual consigna aspectos vinculados con definiciones, reconocimiento (devengamiento), medición, y otras normas aplicables.

Otras normas contables no derogadas por la RT 54

Advertimos que las siguientes normas contables no están derogadas por la RT 54:

- RT 22, Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria.(*)
- RT 23, Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.
- RT 24, Entes cooperativos. Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría.(*)
- RT 21, Valor patrimonial proporcional. Consolidación de estados contables (excluida la sección 3, Información a exponer sobre partes relacionadas).
- RT 18, Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular, excepto: Arrendamientos (Acápito 4) y Reestructuraciones (Acápito 5), temas ya reincorporados en la RT 54.
- RT 16, Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26.(*)
- RT 14, Información contable de participaciones en negocios conjuntos.

Nota (*): Estimamos que podrían seguir vigentes aun completada la NUA.

IX - COMENTARIOS FINALES

La FACPCE ha buscado con los esfuerzos del CENCyA:

- Estimular la simplicidad del lenguaje utilizado para que la RT 54 resulte amigable y comprensible.
- Obtener un adecuado balance entre no repetir excesivamente y no incluir numerosas referencias internas.
- Conservar las simplificaciones que las RT 41 y 42 introdujeron para las entidades pequeñas y medianas.
- Asegurar que todos los requerimientos cubiertos por aquellas normas que se derogan quedaran adecuadamente cubiertos por el contenido del nuevo documento.

En definitiva, la profesión contable organizada resolvió aprobar en etapas la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA), pensando que los requerimientos de la RT 54 serían suficientes para cubrir las necesidades de las pequeñas y medianas entidades.

Al presentarse reiteradamente estas situaciones de modificaciones, cambios continuos, mayores costos e incertidumbres, a través del paso de muchos años (recordamos que se decía a alto nivel que la RT 10/1992, "Normas Contables Profesionales", contenía las mejores normas contables del mundo en detrimento de las normas contables internacionales), cabe preguntarse: ¿Por qué, en reemplazo de las NCPA, no se ponen en vigencia, sin rodeos, las mejores prácticas contables representadas por las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) -Completas o para PYMES-?

No le encontramos una respuesta razonable a este interrogante.

X - DOCUMENTOS CONSULTADOS

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - CENCyA, "Proyecto de resolución técnica 45: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera parte)"; "Fundamentos y Bases para la Consulta Pública del Proyecto"; "Análisis comparativo del Proyecto N° 45 de Resolución Técnica vs Requerimientos de las Normas Contables Profesionales vigentes".

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - CENCyA, "Resolución técnica 54, `Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera parte)`".

- Instituto de Teoría y Técnica Contable, Diana Suardi, "Proyecto N° 45 de Resolución Técnica `Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad` (Proyecto NUA)".

XI - ANEXO: PROYECTO DE NUEVA NORMA DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB) SOBRE "PRESENTACIÓN GENERAL E INFORMACIÓN A REVELAR": DESAFÍOS DE LA NUEVA NIIF EN CIERNES

La próxima nueva Norma Internacional de Información Financieras (NIIF) que se llamará "Presentación general e información a revelar" sustituirá a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1. El proyecto plantea como novedad el nuevo orden de presentación de los cuatro estados financieros básicos.

Desde hace un tiempo, el IASB viene trabajando en un proyecto de mejor comunicación de la información financiera, atendiendo a los requerimientos de los usuarios principales de los estados financieros, quienes han considerado que el actual formato no satisface plenamente sus requerimientos para la toma de decisiones económicas basadas en la información que hallan en los mismos.

Es así que, en los últimos 25 años, tanto la Fundación IFRS como el IASB han venido trabajando intensamente, con el objetivo de mejorar la comunicación de la información generada por una entidad para sus usuarios externos.

Uno de los cambios en el que se está trabajando es el proyecto de la NIIF "Presentación general e información a revelar", que sustituirá a la NIC 1 "Presentación de estados financieros". Esta última es la más antigua de las normas emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, predecesor de la Fundación IFRS, la cual es una organización privada en el área de la contabilidad basada en información financiera.

Recordamos que la Federación Internacional de Contadores (IFAC) también ha realizado numerosos cambios buscando siempre la transparencia y mejora en la comunicación del Informe del auditor independiente y haciendo investigaciones en procura de emitir nuevos documentos para asistir a los contadores públicos y a los usuarios de los reportes de tales profesionales contables.

El título propuesto en el proyecto de NIIF indica un nuevo rumbo que se plantearía de mayor revelación, como complemento o parte integrante de los estados financieros, pero con contenidos sustancialmente diferentes.