

Las cuestiones de aplicación general: base conceptual de la resolución técnica 54

Torres, Carlos F.

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

(*)

I. Contenido de la introducción y la primera parte de la RT 54

Tendiendo como base el Proyecto nro. 45 (en adelante P 45) de la CENCYA [\(1\)](#), la FACPCE ha sancionado en la fecha indicada en la nota N° 1 la RT 54 cuyo contenido abarca transitoriamente solo la Introducción y la primera parte de la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (en adelante NUA).

Organizada en párrafos numerados correlativamente, el número total de estos alcanza a 750, superando así los 630 párrafos con los que fuera emitido el P45, al que nos hemos referido en un artículo publicado con anterioridad [\(2\)](#). Esta mayor extensión se refleja en importantes cambios entre la norma emitida y el proyecto que le sirvió de base.

Dado que la emisión de la aludida norma no ha sido acompañada de un índice descriptivo de su contenido, es conveniente resumir a continuación la totalidad de su contenido, para luego circunscribirnos a la parte que será objeto de este artículo:

Capítulos	Párrafos	Contenidos
Introducción	1 a 9	Objetivo y alcance
1. Cuestiones de aplicación general	10 a 100	1. Introducción al capítulo 2. Preparación de estados contables - Premisas fundamentales 3. Elementos de los estados contables 4. Conjunto completo de estados contables 5. Preparación de estados contables - Operaciones fundamentales 6. Bases generales para la preparación de los estados contables a) Políticas contables b) Cambios en estimaciones contables c) Corrección de errores u omisiones de períodos anteriores d) Reclasificación de activos y pasivos e) Consideración de hechos posteriores en la preparación de los estados contables f) Unidad de medida
2. Procedimientos contables de aplicación general	101 a 200	1. Introducción al capítulo 2. Medición de costos 3. Medición de valores corrientes

		<p>4. Mediciones en moneda extranjera</p> <p>5. Tratamiento de componentes financieros</p> <p>6. Consideración de hechos contingentes</p> <p>7. Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable</p> <p>8. Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)</p>
3. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del activo	201 a 448	<p>1. Introducción al capítulo</p> <p>2. Cuestiones comunes a todos los rubros</p> <p>3. Caja y bancos</p> <p>4. Inversiones financieras</p> <p>5. Créditos en moneda</p> <p>6. Créditos en especie</p> <p>7. Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)</p> <p>8. Bienes de uso y depreciaciones</p> <p>9. Propiedades de inversión</p> <p>10. Activos intangibles (distintos de la llave de negocio)</p> <p>11. Activos no corrientes mantenidos para la venta</p> <p>12. Otras inversiones</p>
4. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del pasivo y patrimonio neto	449 a 519	<p>1. Introducción al capítulo</p> <p>2. Distinción entre pasivo y patrimonio neto</p> <p>3. Pasivos ciertos (deudas) en moneda</p> <p>4. Pasivos ciertos (deudas) en especie</p> <p>5. Previsiones y otros pasivos contingentes</p> <p>6. Patrimonio neto</p> <p>a) Aportes de capital y similares</p> <p>b) Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones</p> <p>c) Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas</p> <p>d) Otras partidas o transacciones que integran el patrimonio neto</p>
5. Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos	520 a 604	<p>1. Introducción al capítulo</p> <p>2. Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)</p> <p>3. Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso)</p> <p>4. Arrendamientos</p> <p>5. Subsidios y otras ayudas gubernamentales</p> <p>6. Contabilización del impuesto a las</p>

		ganancias 7. Reestructuraciones
6. Normas generales sobre presentación de estados contables	605 a 750	1. Introducción al capítulo 2. Cuestiones referidas al estado de situación patrimonial 3. Cuestiones referidas al estado de resultados 4. Cuestiones referidas al estado de evolución del patrimonio neto 5. Cuestiones referidas al estado de flujos de efectivo 6. Cuestiones referidas a la revelación mediante notas 7. Presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro 8. Presentación de estados contables correspondientes a períodos intermedios

Ilustración N° 1 - Contenido de la RT 54

A partir del apartado IV, dedicaremos este artículo al análisis del primero de estos capítulos con el propósito de referirnos en otros trabajos a los restantes componentes de esta primera parte de la NUA. Interpretamos que este primer capítulo se constituye en la base de esta norma, dado que identifica los criterios fundamentales que apoyarán el desarrollo establecido en los capítulos siguientes.

II. Nueva estructura de las normas contables profesionales

Cuando se haya completado el contenido de la RT 54, las normas contables en nuestro país tendrán la siguiente estructura:

Marco conceptual subsistente	Normas contables profesionales
RT 16	RT 26, aplicable por las entidades que se encuentran bajo el control de la Comisión Nacional de Valores u opten por emplear estas normas
	RT 24, modificada por la RT 51, en la que se establecen las normas de exposición contable para entidades cooperativas.
	RT 54, en la que se unifican las restantes normas contables.

Ilustración N° 2 - Estructuración de las normas contables profesionales argentinas una vez completado el proceso de unificación

Sigue excluida de toda consideración la RT 36, la que con carácter de optativo introdujo la presentación del denominado Balance Social. Queda por lo tanto sin dilucidar el interrogante que planteáramos en el artículo referenciado en la nota al pie de página nro. 2 acerca de si trata de una omisión o bien de la eliminación de este interesante avance que oportunamente se había introducido al marco normativo contable vigente en el país, de especial trascendencia en entidades sin fines de lucro.

La situación actual, estando pendiente de emisión la segunda y la tercera parte de la RT 54, las que referirán a normas particulares y normas específicas respectivamente, es la que detallamos a continuación:

Normas derogadas porque su contenido se encuentra contemplado en la primera parte de la RT 54	Normas vigentes hasta tanto se complete la segunda parte de la RT 54	Norma vigente hasta tanto se complete la tercera parte de la RT 54
<p><u>Resoluciones técnicas:</u></p> <p>6: Estados contables en moneda homogénea</p> <p>8: Normas generales de exposición contable</p> <p>9: Normas particulares de exposición contable para entes de objeto general</p> <p>11: Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro</p> <p>17: Desarrollo de cuestiones particulares</p> <p>18 sección 4: Arrendamientos</p> <p>18, sección 5: Reestructuraciones</p> <p>21, sección 3: Información a exponer sobre partes relacionadas</p> <p>41: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos</p> <p>42: Modificación de la RT 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos, hoy incorporada como tercera sección de la RT 41, motivo que explica la ampliación del contenido de esta que hemos consignado al transcribir su título.</p> <p><u>Interpretaciones N°:</u></p> <p>Transacciones entre partes relacionadas.</p> <p>2: Estado de flujo de efectivo y equivalentes.</p> <p>3: Contabilización del impuesto a las ganancias.</p> <p>7: Modelo de revaluación de bienes de uso y tratamiento contable de las propiedades de inversión</p> <p>8: Aplicación del párrafo 3.1 de la RT 17: "Expresión en moneda homogénea"</p> <p>11: Valor recuperable</p>	<p><u>Resoluciones técnicas:</u></p> <p>14: Participaciones en negocios conjuntos.</p> <p>18, sección 1: Conversión de estados contables</p> <p>18, sección 2: Instrumentos derivados.</p> <p>18, sección 3: Llave de negocio.</p> <p>18, sección 6: Combinaciones de negocios</p> <p>18, sección 7: Escisiones</p> <p>18, sección 8: Información por segmentos.</p> <p>18, sección 9: Resultados por acción.</p> <p>21, sección 1: Método del valor patrimonial proporcional.</p> <p>21, sección 2: Consolidación de estados contables.</p> <p>23: Beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.</p>	<p>RT 22: Actividad agropecuaria, cuya versión vigente es la modificada por la RT 46.</p>

Ilustración N° 3 - Estructuración transitoria de las normas contables profesionales argentinas hasta tanto se complete el proceso de unificación

III. Vigencia y alcance

El art. 2° de la primera parte de la RT 54 establece la vigencia obligatoria de la NUA a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024, admitiendo su aplicación anticipada para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023.

Con relación al alcance, ya en su segunda parte el párrafo 3 dispone como condición básica que deberá ser aplicada por las entidades emisoras de estados contables que no aplican la RT 26 (3). En consecuencia, el alcance de la RT 54 abarca a la totalidad de las entidades

que no se encuentran bajo el control de la Comisión Nacional de Valores y que optan por emplear las normas contables profesionales emitidas por la FACPCE, las que salvo situaciones especiales como es el caso de las de subsidiarias a las que su matriz en el exterior les exige la utilización de las NIIF, constituyen la inmensa mayoría de este último universo.

El otro aspecto que define al alcance es el de la dimensión de la entidad. Cabe recordar al respecto que en la segunda y la tercera parte respectivamente de la RT 41 se prevén sendos cuerpos de normas diferenciadas para entes pequeños y medianos. La RT 54 no considera esta diferenciación, adoptando en cambio el siguiente criterio:

1. Dispone un cuerpo único para toda entidad que empleará sus normas.

2. A lo largo de su desarrollo, acepta algunas dispensas para entidades pequeñas y medianas, las que son expuestas en los párrafos específicos de la NUA a los que refieren las disposiciones en las que son admitidas esas excepciones.

Para ello mantiene las pautas no cuantitativas contenidas en la RT 41 para la calificación de entidades como pequeñas o medianas (4), modificando en cambio la referida al ingreso anual del ejercicio inmediato anterior al que corresponden los estados contables a emitir, disponiendo que este importe será definido por la FACPCE (párrafos 6 y 7, para entidades pequeñas y medianas respectivamente, estableciendo además para estas últimas el importe que no deben superar para no ingresar a la categoría que denomina "resto de las entidades"). Suponemos que dada la vigencia a la que hemos hecho referencia, los importes que se definirán corresponderán a moneda de poder adquisitivo del mes de diciembre de 2022.

En el párrafo 8 se indica que estos importes quedan expresados en poder adquisitivo de un determinado mes (en el supuesto que hemos arriesgado en el párrafo anterior, diciembre de 2022) por lo que serán actualizados por la variación del índice de precios FACPCE hasta la fecha de cierre anterior a la fecha de cierre de los estados contables. Esta actualización se practicará entonces a partir de la fecha de cierre anterior a la del primer ejercicio en el que la entidad aplica la RT 54.

IV. Cuestiones de aplicación general

Bajo este título, el capítulo 1 de la RT 54 desarrolla las cuestiones que enumeramos en la Ilustración N° 1. Las analizamos a continuación.

IV.1. Preparación de estados contables. Premisas fundamentales

No se presentan modificaciones substanciales respecto a estas premisas en relación con las disposiciones contenidas en la 2° parte de la RT 17, sección 1, Alcance, punto b), las que se reiteran en la segunda y tercera parte de la RT 41 para los entes pequeños y medianos, respectivamente. Lo señalado puede verificarse a continuación:

Premisas	Párrafos	Contenido
Empresa en marcha	14 a 17	Es la premisa con la que se prepararán los estados contables. Sin embargo, se evaluarán las incertidumbres que puedan afectar esa premisa para, de corresponder, modificar la base de preparación.
Devengado	18 y 19	Constituye el principio fundamental de la contabilidad, incluso el único que merece tal caracterización. El párrafo 19 lo enuncia expresando: "Una entidad reconocerá los efectos de las transacciones u otros hechos en el período en el que ellos ocurren"

		<p>con independencia del momento durante el cual se produzcan las entradas o salidas de efectivo relacionadas".</p> <p>Obviamente esta pauta básica no es la aplicada en la preparación del estado de flujos de efectivo y sus equivalentes, cuya información prescinde del concepto de "competencia de ejercicio", atendiendo en cambio a las entradas y salidas de efectivo producidas en el período informado.</p>
--	--	---

Ilustración N° 4 - Premisas fundamentales para la preparación de estados contables

IV.2. Elementos de los estados contables

Se incluyen en la RT 54 los elementos que consignamos a continuación, destacándose un elemento más respecto a los que anteriormente se consideraban:

Ubicación	Comentarios
Marco conceptual: RT 16, sección 4	<p>Incluye estos elementos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La situación patrimonial a la fecha de los estados contables. 2. Las evoluciones patrimonial y financiera durante el período finalizado en esa fecha describiendo los componentes de cada uno de ellos. <p>Este contenido subsiste dado que la NUA mantiene vigente el marco conceptual</p>
RT 54, párrafos 20 a 31	<p>Se resume el contenido incluido en el marco conceptual, dada la subsistencia de este, agregándose el siguiente elemento:</p> <p>Resultados diferidos: son aquellos que de acuerdo con esta u otras resoluciones técnicas no son reconocidos dentro del resultado del período.</p> <p>Se mantienen en este rubro hasta que corresponda:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Su reclasificación a resultados o bien 2. Su transferencia a resultados no asignados.

Ilustración N° 5 - Elementos de los estados contables

IV.3. Conjunto completo de estados contables

El párrafo 32 describe este conjunto incluyendo en él los mismos estados contables básicos que se requieren en la actualidad y las notas que completan la información contenida en ellos. Recuérdese al respecto que:

1. Los estados contables básicos o principales contienen la información calificada como mínima e indispensable y que, en esencia, es la que se reconoce como elementos de los estados contables a los que nos referimos en el apartado anterior.

2. Las notas completan esa información de modo que el conjunto de estados contables cumpla con los atributos de integridad y suficiencia, de modo que ella sea completa en sus partes esenciales.

Para el caso de entidades controlantes deben también presentar estados contables consolidados del grupo que controlan, exigencia que se añade en el párrafo 33. Para cumplir

con él, estos estados deben prepararse de acuerdo con las prescripciones contenidas en la sección 2 de la segunda parte de la RT 21 (en adelante la RT 21), norma que tal como lo hemos consignado en la Ilustración nro. 3 se encuentra aún vigente hasta tanto se emita la segunda parte de la RT 54.

Al respecto destacamos que esta emisión debería concretarse a la brevedad posible teniendo en cuenta que se ha generado una importante contradicción en relación con la ubicación de las participaciones no controlantes en el patrimonio de las entidades controladas. En efecto:

1. La sección 2 de la RT 21 considera a esa participación como una tercera fuente de financiación de la entidad consolidada, ubicándola por lo tanto fuera de su pasivo y de su patrimonio neto.

2. Por el contrario, el párrafo 608 de la RT 54 describe la estructura del estado de situación patrimonial incluyendo los siguientes elementos:

- a) Activo.
- b) Pasivo
- c) Patrimonio neto

desechando a esa participación como un elemento de la estructura básica de este estado contable, pasando a formar parte del contenido del tercero de esos elementos, conforme surge del comentario incluido en el documento emitido junto con el P45 bajo el título "Análisis comparativo del Proyecto nro. 45 versus Requerimientos de las Normas Contables Profesionales vigente".

En efecto, al analizar el párrafo 515 de ese Proyecto en el que se detallaba la misma estructura que ahora se encuentra en el párrafo 608 de la RT 54 ese documento destaca que "se excluye la participación minoritaria en sociedades controladas ya que se adopta el enfoque de la entidad que informa, por lo cual dicho concepto integra el patrimonio neto en los estados contables consolidados".

Claramente resulta necesario evitar esta contradicción que afectará a los emisores de estados contables consolidados mientras no hayan emitido las normas particulares de la segunda parte de la RT 54.

Cabe finalmente recordar que el P45 en su párrafo 33 había incluido en este conjunto al estado de resultados diferidos, al que hemos dedicado un artículo de reciente publicación (5). Consideramos razonable la eliminación de este estado de la versión que en definitiva se emitió, teniendo en cuenta que la información que ahora se requiere presentar en el estado de evolución del patrimonio neto en relación con los resultados diferidos es suficiente. En efecto, al referirse a la presentación de este estado en su capítulo 6, en lo que respecta a estos resultados requiere que una entidad deberá:

En el período en el que se producen (párrafo 647) y 648	<ol style="list-style-type: none"> 1. Clasificarlos por su naturaleza. 2. Distinguir los que luego se reclasificarán al resultado de posteriores períodos de los que nunca transitarán por el estado de resultados.
En el período en el que se reclasifican partidas reconocidas previamente como resultados diferidos (párrafo 648)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Exponer los conceptos positivos y negativos de las reclasificaciones o transferencias. 2. Presentar la información de modo que el usuario pueda identificar para cada componente de los resultados diferidos: <ol style="list-style-type: none"> a) El importe bruto devengado en el período. b) El impuesto a las ganancias relacionado con ese

resultado

Ilustración N° 6 - Presentación de los resultados diferidos en el estado de evolución del patrimonio neto

IV.4. Preparación de estados contables. Operaciones fundamentales

Se destinan los párrafos 34 a 70 al tratamiento de esta cuestión. Resumimos su contenido en la siguiente ilustración:

Operaciones fundamentales	Reconocimiento de:	Activos Pasivos Transacciones con los propietarios, resultados y resultados diferidos
	Bajas de cuentas	Pese a la denominación de esta operación, refiere exclusivamente a la eliminación total o parcial de un activo o de un pasivo.
	Medición	Refiere a 1. La medición inicial al momento de la incorporación o reconocimiento de un elemento 2. Su medición posterior a cualquier fecha distinta a la de su reconocimiento. Estas mediciones se practicarán sobre la base de las normas específicas prescriptas para cada uno de ellos
	Presentación y revelación en notas	Desarrolla los siguientes aspectos: Aspectos generales Síntesis y flexibilidad Referencias a la información en notas Información comparativa Modificación de la información de ejercicios anteriores

Ilustración N° 7 - Operaciones fundamentales para la preparación de estados contables

En relación con las normas todavía vigentes las operaciones descritas exhiben los siguientes cambios:

1. El documento que analizó las diferencias entre las propuestas del P45 y las normas contables profesionales anteriores al que ya hiciéramos mención, señala que el P45 enumera los procesos fundamentales que rigen la preparación de los estados contables, aportando así una sistematización al contenido de esta norma

2. Ese mismo documento destacó con relación al reconocimiento de activos que la nueva norma modifica el umbral aplicable a tal fin, dado que ahora basta sea probable la contribución del activo a reconocer a la generación de futuros flujos de efectivo o equivalentes y no que esté asegurada con certeza o alto grado de probabilidad como lo requieren la RT 17 y la RT 41.

3. Entre los elementos a reconocer la RT 54 agrega los resultados diferidos, elemento que no se encontraba incluido en las normas precedentes y tampoco en el P45.

V. Bases generales para la preparación de estados contables

Bajo este título se desarrollan los seis aspectos que hemos enunciado en la Ilustración nro. 1. Los consideraremos en los siguientes apartados:

V.1. Políticas contables

Destacamos los aspectos que al respecto se incluyen en los párrafos 71 a 73:

Selección de políticas contables (párrafo 71)	En los casos en los que una sección de esta u otras resoluciones técnicas sean específicamente aplicables, una entidad aplicará la política contable establecida en esa norma específica. Esta disposición implica que: 1. De corresponder debe otorgarse prelación a las normas específicas respecto a las generales. 2. Las normas específicas serán la futura tercera sección de las NUA. 3. Debe sin embargo tenerse en cuenta que actualmente la única norma que reviste ese carácter es la RT 22, en la que se prescriben normas de medición y exposición para entes dedicados a la actividad agropecuario.
Carácter de las normas que admiten dispensas en función de la dimensión de las entidades (párrafo 73)	Esta norma asigna el carácter de opcional de estas normas para entidades pequeñas y medianas. Así: 1. Las entidades pequeñas tienen la alternativa de aplicar normas que solo alcanzan en forma obligatoria a las medianas y a los entes en general 2. Las entidades medianas tienen la opción de emplear las normas que solo alcanzan obligatoriamente a los entes en general. En definitiva, las normas de carácter superior son de empleo optativo para las entidades no obligadas a su aplicación.
Otras cuestiones (párrafos 75 a 89)	Desarrolla las siguientes: 1. Cuestiones no previstas en las normas contables profesionales, 2. Significación 3. Costo o esfuerzo desproporcionado para aplicarlas 4. Cambios en políticas contables: solo si es requerido o bien admitido por una norma contable profesional, en este último caso en tanto permita un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contable

Ilustración N° 8 - Cambios en las políticas contables

En relación con los aspectos detallados en la última fila de esta ilustración, solo existen cambios de relevancia con relación al costo o esfuerzo desproporcionado, tema que es desarrollado en el párrafo 83, en el que se exponen:

1. Diversas restricciones al empleo de este concepto, a fin de evitar su empleo injustificado.

2. La obligatoriedad de revelar en notas la evaluación realizada para adoptar esta posibilidad, las razones de su adopción y la necesidad de su consideración por parte del usuario en la evaluación e interpretación de la información suministrada en los estados contables.

V.2. Cambios en las estimaciones contables

Los párrafos 90 y 91 refieren a estos cambios, incluyendo las siguientes precisiones:

Aplicación y metodología	Para la medición de partidas que no pueden estimarse
--------------------------	--

	con precisión, debiendo por lo tanto recurrirse a estimaciones basadas en la información contable más reciente disponible.
Casos enunciados	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cuentas por cobrar de dudosa recuperación. 2. Obsolescencia en bienes de cambio. 3. Valor razonable. 4. Vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los bienes de uso u otros activos depreciables 5. Obligaciones por garantías concedidas
Tratamiento contable	<p>Los efectos de un cambio en una estimación contable se reconocerán en forma prospectiva, incluyéndolos en el resultado del período en el que se produce dicho cambio y ajustando la medición contable de la partida del activo, pasivo o patrimonio neto afectada por ese cambio.</p> <p>Esto implica que, a diferencia de la corrección de errores u omisiones, la que da lugar a un ajuste al inicio del período y por lo tanto origina un ajuste a los resultados de períodos contables anteriores a los que nos referiremos en el apartado siguiente, los ajustes a las estimaciones se practican a su fecha de cierre.</p>

Ilustración N° 9 - Cambios en las estimaciones contables

V.3. Corrección de errores u omisiones producidas en períodos anteriores

El párrafo 92 dispone que estas correcciones se practicarán en forma retroactiva en los primeros estados contables que se emitan después de su detección. El tratamiento que se prevé depende del período contable en el que se produjo el error o la omisión que es preciso corregir, conforme lo analizamos a continuación incluyendo nuestra interpretación de las disposiciones que al respecto surgen de la RT 54:

Disposiciones incluidas en el párrafo 92	Interpretación
La corrección se practicará modificando la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se produjo el error.	El error se generó en el período contable por el que se está presentando la información comparativa. En consecuencia, esta información será modificada a fin de exponer las mediciones contables corregidas del activo o pasivo afectado por el error u omisión
Si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta la información comparativa, se corregirán los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes a dicho período	Siendo el error anterior al período por el que se presenta información comparativa, la corrección afectará los saldos iniciales de los activos y pasivos afectados, pero la exposición de las modificaciones realizadas se limita únicamente al saldo inicial del patrimonio neto en dicho período comparativo.

Ilustración N° 10 - Corrección de errores u omisiones producidas en períodos anteriores

V.4. Reclasificación de activos o pasivos

En relación con este tema la RT 54 incluye en sus párrafos 93 a 95 las siguientes disposiciones:

Sentido de la reclasificación	Tratamiento contable
El activo o pasivo deja de pertenecer a una categoría cuya medición se basa en importes históricos y pasa a una categoría para cuya medición se emplean valores	La diferencia de medición se imputará al resultado del período en el que se produjo la reclasificación, salvo que las normas contables profesionales establezcan otro

corrientes	tratamiento (es el caso de bienes de uso a los que se aplica el modelo de la revaluación)
El activo o pasivo deja de pertenecer a una categoría cuya medición se basa en valores corrientes y pasa a una categoría cuya medición se basa en importes históricos.	La medición al momento de la reclasificación pasa a constituir el costo atribuido del activo o pasivo. Constituirá por lo tanto el punto de partida de ulteriores mediciones, por ejemplo, para aplicar posteriormente sus ajustes por inflación

Ilustración N° 11 - Reclasificación de activos o pasivos

V.5. Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables

El párrafo 96 incluye las siguientes disposiciones con relación a los hechos producidos en el lapso que media entre la fecha de cierre de los estados contables y la de su aprobación por parte de la dirección de la entidad:

Identificación de los hechos	Tratamiento contable
Confirmatorios de condiciones ya existentes a la fecha de los estados contables	Requieren su incorporación a los estados contables del período finalizado, mediante la realización de ajustes retroactivos
Nuevos	No requieren ajustes retroactivos, pero deben informarse en notas a los estados contables

Ilustración N° 12 - Tratamiento contable de los hechos posteriores a la fecha de cierre del período al que corresponden los estados contables

Puede observarse con relación a esta cuestión la inexistencia de cambios respecto de las normas vigentes.

V.6. Unidad de medida

Los párrafos 97 a 100 establecen las siguientes disposiciones acerca de la caracterización de la moneda en la que presentarán los estados contables y las pautas que se considerarán para identificar la necesidad de realizar los ajustes necesarios:

Caracterización de la moneda en la que se emitirán los estados contables:	Nominal en un contexto de estabilidad monetaria. Homogénea en caso contrario
Pautas para su determinación	<u>Cualitativas</u> : Se reiteran las cuatro pautas incluidas en la en la sección 3.1 de la segunda parte de la RT 17 <u>Cuantitativa</u> : También se reitera esta pauta, requiriendo la presentación de estados contables en moneda homogénea cuando la inflación acumulada en tres ejercicios anuales sucesivos alcance al 100 %. El equivalente anual de esta inflación es el 25,98 %. En el párrafo 99 esta pauta es calificada como indicador clave y condición necesaria para expresar en moneda homogénea las cifras de los estados contables.

Ilustración N° 13 - Moneda en la que se expresarán las cifras de los estados contables

Estas disposiciones nos merecen los siguientes comentarios:

1. La pauta cuantitativa, al ser definida como indicador clave, no solo debería ser definida como condición necesaria sino también como suficiente.

2. Consiguientemente, las pautas cualitativas, totalmente dejadas de lado en la práctica, deberían ser eliminadas.

Cabe destacar finalmente que la unidad de medida es luego incluida entre los procedimientos contables de aplicación general en el capítulo 2 de la RT 54, en cuyos párrafos 176 a 199 se describen detalladamente los procedimientos de reexpresión que en la actualidad se encuentran dispersos en la RT 6, la res. FACPCE 539/2018 y la Guía de Aplicación del Ajuste por Inflación emitida por la FACPCE en enero de 2019 con la finalidad de facilitar las tareas inherentes a la preparación de estados contables en moneda homogénea.

Los mencionados párrafos han sistematizado el contenido de esos pronunciamientos de la FACPCE hasta ahora vigentes. Si se considera a estos tres documentos en su conjunto y se los coteja con el contenido de los mencionados párrafos de la RT 54 se concluirá que no existen procedimientos que de algún u otro modo no estuviesen ya contemplados en aquellos pronunciamientos.

Puede en todo caso destacarse aquellos procedimientos que se encontraban solamente previstos en la Guía de Aplicación, teniendo en cuenta que esta actuaba como una guía orientativa para la aplicación de las normas contenidas en la RT 6 y en la res. FACPCE 539/2018 por lo que ahora ellos también adquieren la categoría de normas contables. Ejemplos al respecto son los siguientes criterios obrantes en la Guía, pero no en las aludidas normas:

1. La definición de la fecha de origen y por ende de los coeficientes aplicables para la reexpresión de los saldos iniciales de los componentes del patrimonio neto y la de sus variaciones cuantitativas y cualitativas producidas en el período al que corresponden los estados contables sujetos a la reexpresión a moneda homogénea.

2. La posibilidad de calcular los resultados financieros en términos reales o bien la de reexpresar a moneda de cierre sus componentes nominales e incluir el resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda que los afecta en la cifra que por este concepto se obtiene por diferencia en el método indirecto.

VI. Conclusiones

Como indicamos en el título de este trabajo, las cuestiones de aplicación general que se incluyen en el capítulo 1 de la primera parte de la RT 54 constituye la base conceptual del desarrollo de los procedimientos generales y las normas específicas de medición y exposición que se desarrollan en los cinco capítulos siguientes.

Se observa en el ordenamiento de este capítulo una buena sistematización de estas cuestiones, facilitando así su lectura y comprensión por parte de los responsables de la preparación de los estados contables.

Observamos de todos modos algunas cuestiones que en nuestro criterio deberían ser consideradas, tales como:

1. La colisión que transitoriamente ahora se produce entre las normas referidas a la caracterización de las participaciones minoritarias en entidades controladas por el emisor de estados contables consolidados, cuestión que se podrá salvar cuando se emita la segunda parte de la RT 54 referida a normas particulares, con la consiguiente derogación de la RT 21.

2. La conceptualización de la pauta cuantitativa vigente para la procedencia de la presentación de estados contables en moneda homogénea como condición suficiente y no solo necesaria.

3. El destino que se otorgará a la RT 36 referida al Balance Social.

Por otra parte, como ya lo señaláramos en el artículo referenciado en la nota al pie de página nro. 2, entendemos que las normas de exposición contable para antes sin fines de

lucro contenidas en la RT 11 debería subsistir por afuera de la RT 54 en forma similar a la prevista para la RT 24 modificada por la RT 51, que contiene normas para la exposición contable de entidades cooperativas.

(A) Resolución técnica 54: Norma Unificada de Contabilidad emitida por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en la reunión celebrada en la ciudad de Corrientes el 1° de julio de 2022 (en adelante RT 54).

(1) Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría, organismo perteneciente a la FACPCE creado con la finalidad que se expresa a través de su denominación.

(2) TORRES, Carlos Federico, "El proyecto de norma unificada argentina de contabilidad. Fundamentos y cambios respecto a las normas contables vigentes", Enfoques nro. 2, La Ley, febrero de 2022, pp. 3 a 24.

(3) RT 26: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyMES).

(4) RT 41: Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños.

(5) TORRES, Carlos Federico, "El estado de resultados diferidos: un nuevo estado contable incluido en la futura Norma Unificada Argentina de Contabilidad", Enfoques nro. 5, La Ley, mayo de 2022, pp. 12 a 23.