

## Normas para la aplicación inicial de la Resolución Técnica 54 Torres, Carlos F.

Abstract: La idea de este trabajo es analizar las dos guías emitidas por la FACPCE como apéndice A para la primera aplicación de las normas de la RT 54.

(\*)

### I. Introducción

Bajo este título la FACPCE dio a conocer su Proyecto de Resolución Técnica 46, estableciendo normas transitorias a utilizar por las entidades emisoras de estados contables con motivo de la aplicación inicial de la introducción y la primera parte de la RT 54.

Concretada la emisión de la Resolución Técnica 56 [\(1\)](#), el contenido de ese Proyecto ha sido agregado como Apéndice A de esta nueva norma, con las particularidades que reseñamos a continuación:

1. Teniendo en cuenta que en la RT 56 se han incluido las partes —ahora identificadas como Títulos— que estaban pendientes en la versión original, en el mencionado Apéndice se han incorporado también las normas de transición correspondientes a los Títulos II y III, adicionándolas a las ya contempladas en el Proyecto original.

2. Como consecuencia de lo expresado en el punto anterior, las normas de transición que se incluyen en el Apéndice se encuentran separadas ahora en dos categorías:

a) Guía de aplicación de la RT 54 por primera vez en general (la bastardilla es nuestra). Su contenido es el que originalmente se consignaba en el Proyecto N.º 46.

b) Guía de aplicación de la RT 54 por primera vez, en particular (la bastardilla nuevamente es nuestra). Agregado en el Apéndice sin estar contenido en el Proyecto original, esta Guía refiere a los procedimientos a utilizar para aplicar por primera vez las normas referidas a:

i. Conversión de estados contables (Párrafos A18 a A20 del Apéndice).

ii. Preparación de estados contables consolidados (Párrafos A21 a A23 del Apéndice).

iii. Negocios conjuntos (Párrafos A24 y A25 del Apéndice).

iv. Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios (Párrafos A26 a A28 del Apéndice).

v. Beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a empleados a largo plazo (Párrafo A29 del Apéndice).

vi. Combinaciones de negocios (Párrafos A30 y A31 del Apéndice).

vii. Instrumentos derivados y operaciones de cobertura (Párrafos A32 del Apéndice).

Desarrollaremos el tratamiento de estas normas particulares de transición en el apartado III de este trabajo.

### II. Análisis de la guía de aplicación de la RT 54 por primera vez, en general

Esta parte de la Guía de Aplicación es la que conformara originalmente el ya aludido Proyecto N.º 46, limitando su empleo a las normas para la primera aplicación de la Introducción y la primera parte de la RT 54, únicos contenidos de la NUA que había sido emitida a la fecha de darse a conocer ese Proyecto [\(2\)](#).

#### II.1. Aspectos previos a considerar

Son los que indicamos seguidamente:

Alcance	Son disposiciones aplicables al primer ejercicio o período intermedio en el que la entidad emisora de los estados contables utilice los requerimientos de la introducción y la primera parte de la RT 54.
Definiciones	Se identifican los siguientes conceptos: 1. Fecha de aplicación inicial: es la del ejercicio en el cual la entidad comienza a aplicar los requerimientos de la RT 54. 2. Inicio del año comparativo: es la fecha de inicio del ejercicio anterior al de la fecha de aplicación inicial. 3. Normas anteriores: son las que venía aplicando en el último ejercicio previo al del inicio de la aplicación de los requerimientos de la RT 54. Recuérdese que el empleo obligatorio de la NUA comienza con los ejercicios que se inicien a partir del 1° de julio de 2024, por lo que su utilización masiva, entendiendo por tal la de las entidades que no emitan estados contables correspondientes a períodos intermedios, se producirá para las fechas de cierre de ejercicios anuales que se sucedan desde el 30 de junio de 2025.

Cuadro N.º 1 — Aspectos previos a considerar para la aplicación de las normas de transición.

II.2. Guías para la aplicación inicial de la introducción y los capítulos 1 a 6 de esta Resolución Técnica

Bajo esta identificación se suministran los aspectos que deberán considerarse en ocasión de la primera utilización de las normas de la RT 54. Los analizamos a continuación:

Aspectos incluidos	Contenido y análisis
Clasificación de la entidad. Efectos	La categorización en pequeñas, medianas y restantes entidades prevista en los párrafos 6 y 7 de la RT 54 es extendida también la fecha de la aplicación inicial de esta norma. Los efectos que se generan a partir de esta categorización son los que este Apéndice detalla luego de esta disposición: 1. Utilizará las políticas contables que correspondan a la clasificación que haya determinado. 2. De producirse a esa fecha inicial de aplicación de la RT 54 un cambio de categoría como consecuencia de considerarse los umbrales establecidos en los párrafos 6 y 7 la entidad considerará que se ha producido un cambio en sus políticas contables, disposición que implica apartarse del criterio establecido en el inciso c) del párrafo 88 que establece que la aplicación de una política contable diferente debido a un cambio en la categorización de la entidad no debe considerarse una alteración en dicha política. En definitiva, la asignación de una categoría distinta a la que correspondía antes de emplear la NUA implica reconocer una modificación de esa política si se produce cuando ya se están empleando las normas de la RT 54, pero no reviste ese carácter si se origina en la fecha de la transición de las normas anteriores a las de esta RT.

	<p>3. En relación con los cambios voluntarios, se establece que los mismos están permitidos en tanto sean criterios aceptados por las normas anteriores y por las de la RT 54. En nuestro criterio bastaría con que sean por esta última, dado que las precedentes NCP quedarán derogadas a partir de esta unificación. El inciso b) del párrafo 84 requiere además que estas modificaciones permitan un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables.</p> <p>4. La decisión de discontinuar con la aplicación del modelo de revaluación a los bienes de uso o el del VNR a las propiedades de inversión a la que como posible solución práctica refieren los párrafos A14 a A16 de este Apéndice no es considerado un cambio en las políticas contables.</p>
--	--

	<p>Enfoque retroactivo integral: en el párrafo A11 se establecen cuatro requerimientos a contemplar al inicio del año comparativo (el destacado es nuestro):</p> <p>a) La inclusión de todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la RT 54 u cualquier otra NCP.</p> <p>b) La exclusión de todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no se encuentre permitido por esta RT u cualquier otra NCP.</p> <p>c) La clasificación de las partidas reconocidas de acuerdo con las normas de presentación contenidas en esta RT u cualquier otra NCP.</p> <p>d) Aplicará las normas de medición previstas en esta RT u cualquier otra NCP a todos los activos y pasivos reconocidos.</p> <p>En el párrafo siguiente se establece la necesidad de exponer los cambios en los saldos al inicio del año comparativo en el estado de evolución del patrimonio y, de corresponder en el EFE, como asimismo la adecuación de las cifras incluidas en los períodos previos que se incluyan en la información comparativa. En la información a suministrar en notas se detallarán los cambios producidos con relación al reconocimiento, medición y presentación de las principales partidas afectadas, distinguiendo los cambios que revestían el carácter de obligatorios de los que se practicaron de modo voluntario.</p>
Enfoques para la aplicación inicial	<p>Enfoque retroactivo simplificado: El párrafo A13 establece los mismos requerimientos que los señalados para el enfoque retroactivo integral, pero aplicándolos a la fecha de inicio del ejercicio en el que se inicia la aplicación de la RT 54. Este enfoque se complementa en el párrafo A14 con las siguientes disposiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Puede aplicarse el enfoque retroactivo integral a un rubro específico sin contradecir por ello al enfoque adoptado. Implica la posibilidad de otorgar a algún saldo inicial de la información comparativa el enfoque integral y a los restantes el simplificado, opción que daría al enfoque el carácter de mixto y que sin dudas será de muy limitada utilización por parte de las entidades emisoras de estados contables.</li> <li>2. La obligatoriedad de adecuar las cifras comparativas se limita al estado de situación patrimonial, excepto que aplique la opción descrita en el párrafo anterior.</li> <li>3. Conforme surge del inciso c) de este párrafo, la adecuación de las cifras comparativas a las normas de presentación se extiende en cambio a todos los estados contables.</li> <li>4. Se expondrán los efectos de la utilización de este enfoque sobre los saldos al inicio del primer ejercicio de aplicación en el estado de evolución del patrimonio neto y de corresponder en el EFE.</li> <li>5. En nota se informará el enfoque aplicado, como asimismo si ha empleado el enfoque retroactivo integral a un rubro específico en particular, es decir el enfoque al que hemos asignado el carácter de mixto.</li> </ol>
Solución práctica propuesta	Bajo la identificación de "Solución práctica", los párrafos A15 a A17 del Apéndice brindan la

	<p>posibilidad de discontinuar la aplicación de los modelos de revaluación para los bienes de uso o el de VNR para las propiedades de inversión, en forma prospectiva a partir de la fecha de la aplicación inicial. (el destacado es nuestro).</p> <p>Surge de esta posibilidad que las cifras al inicio del período comparativo resultantes del modelo de la revaluación o el del VNR que se venían contabilizando con anterioridad, se mantendrán sin modificaciones, aspecto que es interesante destacar teniendo en cuenta que el párrafo A15 dispone que esta discontinuación no constituye un cambio de política contable.</p> <p>La adopción de esta solución seguirá las siguientes pautas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se ejercerá en forma independiente para cada clase de bienes de uso y para el rubro propiedades de inversión. Esto implica que: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) En el caso de los bienes de uso puede discontinuarse el empleo del modelo de la revaluación para una clase de ellos y continuarse con él en otras.</li> <li>b) Para las propiedades de inversión, dado que se trata de una única clase, la discontinuación de la medición a VNR deberá ser total.</li> </ol> </li> <li>2. El último valor revaluado o VNR será considerado el costo atribuido del respectivo activo a la fecha de la aplicación inicial.</li> <li>3. Transferirá a resultados acumulados (y específicamente a resultados no asignados, agregamos por nuestra parte) la porción del rubro "Saldo por revaluación" relacionado con la clase de bienes de uso para la que se ha decidido discontinuar el modelo de la revaluación.</li> </ol>
--	---

#### Cuadro N.º 2 — Aplicación inicial de las disposiciones de los capítulos 1 a 6 de la RT 54.

En relación a la última cuestión incluida en esta ilustración, el entonces Proyecto 46 para la transición de las normas contables profesionales precedentes a la NUA, a diferencia de la Guía de Aplicación de las normas contables sobre ajuste por inflación (RT 6 y NIC 29) — Primera Parte (en adelante la GA) propuso mantener la medición basada en los valores revaluados, dándoles a partir de esa fecha el carácter de costo atribuido de esos bienes, mientras que la aludida GA adoptaba el criterio de retomar las mediciones anteriores basadas en el costo original de los respectivos activos. La RT 56 ha mantenido el criterio del Proyecto que sirviera de base para la redacción de su Apéndice A.

Interpretamos que esta anulación del saldo por revaluación sin modificar la medición contable de esos bienes es lo que ha dado lugar a que esta alternativa sea calificada como solución práctica. En nuestra opinión es más que una mera solución práctica, en realidad se trata de la adopción de un criterio lógico, dado que, si el valor revaluado había reemplazado oportunamente al original, es obvio que se estaba asignando a ese nuevo valor una representatividad mayor que la que se le reconocía a este último.

Por otra parte, la anulación del saldo por revaluación subsistente a la fecha de la primera aplicación de la NUA (3) implica una modificación importante respecto a las normas precedentes sobre esta cuestión, dado que su liberación antecede a las mayores depreciaciones pendientes o a la baja del bien objeto de la revaluación.

#### III. Análisis de la guía de aplicación de la RT 54 por primera vez, en particular

Esta segunda parte de la Guía de Aplicación no estaba contemplada en el Proyecto N.º 46, habiéndose por lo tanto incorporado directamente a la nueva versión de la RT 54 emitida a través de la RT 56. Desarrollaremos seguidamente los tópicos abordados en esta parte, los que ya anticipamos en la Introducción a este trabajo.

III.1. Disposiciones comunes a todas las cuestiones en particular a las que corresponde la primera aplicación de la RT 54

III.1.a. Aplicación a la conversión de estados contables

Esta cuestión se encuentra desarrollada en los párrafos A18 a A20 del Apéndice. Antes de considerarlos, es conveniente consignar los métodos que disponía la Resolución Técnica 18 — Normas contables profesionales — Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular (en adelante RT 18) en la sección 1 de su segunda parte y el que establece la RT 54 en sus párrafos 752 a 763, si bien es el párrafo 754 el que específicamente describe el método a utilizar. Los recordamos a continuación:

NCP	Clasificación de las entidades	Método aplicable
-----	--------------------------------	------------------

RT 18, sección 1	Integradas (apartado 1.2.)	<p>Se desarrolla el método conocido como "Convertir - Ajustar", el que formara parte de la Resolución Técnica N.º 12, primera norma sobre el tema emitida por la FACPCE. Conforme a este método los procedimientos a aplicar son los siguientes:</p> <p>1. En la etapa de convertir:</p> <p>a) Los rubros expresados en moneda anterior a la de la fecha de cierre se convierten al tipo de cambio de su fecha de origen.</p> <p>b) Los expresados en moneda de la fecha de cierre se convierten al tipo de cambio vigente a esta fecha.</p> <p>c) Las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión son imputadas al resultado del ejercicio como ingresos o costos financieros según sea su signo.</p> <p>2. En la etapa de ajustar:</p> <p>a) Se evaluará el contexto monetario en nuestro país y de corresponder (situación que obviamente es la actual) se reexpresarán las cifras obtenidas en la etapa anterior a moneda de cierre.</p>
	No integradas (apartado 1.3.)	<p>Existen las siguientes opciones:</p> <p>1. Emplear el método establecido para entidades integradas.</p> <p>2. Aplicar el siguiente método (al que en anteriores trabajos hemos denominado "método de la inversión neta),</p> <p>a) Evaluar el contexto monetario en el país de la entidad radicada en el exterior a fin de considerar la necesidad o no de reexpresar sus estados contables antes de su conversión a moneda nacional.</p> <p>b) Convertir los activos y pasivos al tipo de cambio de cierre.</p> <p>c) Convertir las cuentas que integran el patrimonio neto al tipo de cambio que corresponde a su fecha de origen (cuestión omitida en la sección de la RT 18 que estamos tratando pero que resulta aplicable bajo toda lógica)</p> <p>d) Convertir las partidas de resultados al tipo de cambio de las fechas de las respectivas transacciones.</p> <p>e) Las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión son imputadas a un rubro específico del patrimonio neto en el que estarán</p>

		mientras se mantenga la inversión neta en la entidad radicada en el exterior.
--	--	---

<p>RT 54, párrafos 754 a 761</p>	<p>Las entidades no son clasificadas</p>	<p>1. Existencia de un contexto sin inflación en el país de la entidad del exterior: A la fecha de los estados contables y a la fecha de la información comparativa:</p> <p>a) Convertirá los activos y pasivos usando el tipo de cambio de cierre que corresponde a cada una de esas fechas</p> <p>b) Convertirá los elementos que corresponden a la evolución patrimonial y la evolución financiera, usando el tipo de cambio de la fecha de cada transacción, excepto que opte por la solución práctica del párrafo siguiente. Esta solución, consignada en el párrafo 755 permite el empleo de un tipo de cambio aproximado (por ejemplo, un promedio), representativo de los tipos existentes durante el período en el que ocurrieron las transacciones que dieron lugar a los elementos a convertir, siempre que las fluctuaciones de esos tipos no hayan sido significativas en ese período</p> <p>c) De acuerdo con el párrafo 758 acumulará en los resultados diferidos las diferencias de conversión resultantes de aplicar este método, manteniéndolas en ellos hasta que se produzca su venta o el reembolso total o parcial del capital, transfiriéndolas al resultado del ejercicio cuando se produzca esa venta o los aludidos reembolsos.</p> <p>1. Existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad del exterior: De acuerdo con los párrafos 760 y 761 aplicará el siguiente procedimiento:</p> <p>a) Ajustará integralmente los estados contables de la entidad del exterior aplicando el método que la misma RT 54 dispone en los párrafos 176 a 200,</p> <p>b) Si la moneda argentina está afectada por un contexto de inflación, convertirá todos los elementos de los estados contables de la entidad del exterior (es decir los correspondientes a las evoluciones patrimonial y financiera y los activos y pasivos) tanto en lo que refiere a los importes del ejercicio actual como a las cifras comparativas de la entidad del exterior utilizando el tipo de cambio</p>
----------------------------------	--	--

	<p>de cierre del ejercicio actual entre la moneda extranjera y la moneda argentina, si la moneda argentina está afectada por un contexto de inflación.</p> <p>c) Si, por el contrario, la moneda argentina no está afectada por un contexto de inflación, convertirá todos los elementos de los estados contables del ejercicio actual de la entidad del exterior utilizando el tipo de cambio de cierre del mismo. Las cifras comparativas serán las presentadas en los estados contables del periodo precedente.</p> <p>Se trata del método originalmente conocido como "Ajustar - Convertir", el que también formara parte de la ya aludida Resolución Técnica N.º 12, el que luego no fuese incluido en las disposiciones de la RT 18. Identificado también como "método del tipo único de cambio" precisamente por emplear únicamente el tipo de cambio vigente a fecha de cierre del ejercicio, al no contemplar la evolución del tipo de cambio, no determina diferencia de conversión alguna.</p> <p>La diferencia que se advierte entre los tratamientos prescriptos en los incisos b) y c) de nuestra enunciación precedente, afectan solo a la información complementaria. En efecto:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. En el caso que la moneda argentina está afectada por un contexto de inflación presentará las cifras comparativas de la entidad del exterior utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre la moneda extranjera y la moneda argentina,</li> <li>2. Si la moneda argentina no está afectada por un contexto de inflación, las cifras comparativas serán las mismas que se presentaron en los estados contables del ejercicio precedente.</li> </ol>
--	--

Cuadro N.º 3 — Métodos de conversión de estados contables establecidos por la RT 18, sección 1 y por la RT 54.

Cotejando los métodos dispuestos por la RT 54 con los que establecía la RT 18 surgen las siguientes disimilitudes:

Contexto monetario en el que se desenvuelve la entidad	Comparación entre los métodos aplicables
--	--

en el exterior	
De estabilidad monetaria	El método establecido por la RT 54 en su párrafo 754 coincide básicamente —más allá de algunas diferencias en su redacción— con el que establecía la RT 18, sección 1.3 para las entidades no integradas cuando no se había optado por utilizar el mismo método que proponía para las integradas.
Inflacionario	El método establecido por la RT 54 en su párrafo 760 no tiene correlato alguno en la RT 18.

Cuadro N.º 4 — Cotejo entre los métodos de conversión de estados contables establecidos por la RT 18, sección 1 y por la RT 54 para contextos de estabilidad e inestabilidad monetaria.

Teniendo en cuenta estas diferencias, las normas a emplear para la primera aplicación son las siguientes:

Párrafo	Aspectos contemplados	Tratamiento establecido
A18	Oportunidad de la aplicación	A partir de la fecha de inicio del año comparativo cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo integral o bien a partir de la fecha de aplicación inicial cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado. Nos hemos referido a ambos enfoques en el Cuadro N° 2.
A19	Diferencia de conversión acumulada por aplicación de las normas anteriores	Se anulan a partir de la fecha que corresponda a la opción indicada anteriormente. En consecuencia, en nuestro criterio se presentarán las siguientes situaciones: Cuando la entidad en el exterior se encuentra en un contexto de estabilidad monetaria: Si hasta esa fecha se aplicó el método que identificamos como Convertir—Ajustar, no existen diferencias de cambio acumuladas en razón que ellas fueron imputadas a los resultados de los ejercicios ya finalizados, transfiriéndolos a sus respectivos cierres a resultados no asignados. Si se aplicó el método que denominamos de la inversión neta, las diferencias de cambio cuyo reconocimiento en resultados se encuentra diferido, ellas serán anuladas transfiriéndolas a resultados no asignados. Cuando la entidad en el exterior se encuentra en un contexto inflacionario, de existir una diferencia de conversión acumulada a causa de la aplicación del método referido en el precedente inciso b), ella debe ser eliminada

		transfiriéndola también a los resultados no asignados. Recuérdese que el método que en este caso comenzará a aplicarse no generará diferencia de conversión alguna.
A20	Revelación en notas	Los criterios aplicados a las cifras comparativas si ellos difieren de los utilizados para la conversión de las cifras del período actual. Esta situación se planteará solo en el caso que con anterioridad se utilizara el método Convertir — Ajustar, dado que de haberse empleado el otro método los procedimientos de conversión como ya lo destacáramos son coincidentes. Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior. Tales diferencias en nuestra opinión se limitan a la conversión de los rubros de activos y pasivos, dado que tanto en los rubros del patrimonio neto como en las partidas de resultados la conversión se basa en los mismos procedimientos.

Cuadro N.º 5 — Normas de la guía particular para la primera aplicación de la RT 54 a la conversión de estados contables.

### III.1.b. Aplicación a la consolidación de estados contables

Esta cuestión se encuentra desarrollada en los párrafos A21 a A23 del Apéndice. También en este caso en forma previa al análisis de estas normas es conveniente recordar las principales diferencias entre las disposiciones de la RT 54, contenidas en sus párrafos 764 a 806 y las que la precedieron, incluidas en la sección 2 de la Resolución Técnica 21 —Valor patrimonial proporcional— Información a exponer sobre partes relacionadas (en adelante RT 21), considerando en particular las que inciden a la fecha de la transición entre ambos juegos de normas. Las consignamos a continuación:

Cuestiones a considerar	Normas de la RT 54	Normas de la RT 21, sección 2
La causa substancial de la diferencia se origina en los enfoques que en cada caso se adoptaron. Ellos son descriptos en la aclaración agregada a continuación del párrafo 764, en el que se indica que:	Los requerimientos de esta sección se basan en el "enfoque de la entidad", según el cual los estados consolidados presentan la información del grupo desde la perspectiva de la entidad y no desde de los propietarios de la controladora.	Adoptó el "enfoque del propietario" conforme al cual prevale la visión de éstos y no la de la entidad.
Efectos: Se generan diferencias tales como:	1. El patrimonio neto consolidado es la diferencia entre el activo total y el pasivo total del grupo económico. 2. Tanto el patrimonio neto como el resultado del período deben informar en forma desagregada las porciones	1. Los estados consolidados presentan el patrimonio neto sobre al que tienen derecho los propietarios de la controladora. 2. Las participaciones no controladoras se presentan en el

	<p>atribuibles a los propietarios y a los titulares de las participaciones no controladoras.</p> <p>3. El patrimonio neto consolidado es mayor que el de la controladora, dado que incluye la porción de la participación no controladora.</p> <p>4. Conforme al párrafo 785 los estados contables básicos consolidados a presentar son:</p> <p>a) Estado de situación patrimonial.</p> <p>b) Estado de resultados.</p> <p>c) Estado de evolución del patrimonio neto.</p> <p>d) Estado de flujos de efectivo y equivalentes a efectivo.</p>	<p>estado de situación patrimonial en un capítulo separado entre el pasivo total y el patrimonio neto.</p> <p>3. En el estado de resultados, se muestra en una partida separada la porción que corresponde a las participaciones no controladoras del resultado del período, a fin de arribar al resultado atribuible a los propietarios. Por el contrario, esa separación no se extiende a las participaciones no controladoras en el patrimonio, conforme surge del siguiente punto.</p> <p>4. El patrimonio neto consolidado y el de la controladora coinciden en cuantía y composición dado que la participación no controladora se intercala entre el pasivo y el patrimonio consolidados constituyendo una tercera fuente de financiación para los propietarios. En consecuencia, no se presenta el estado de evolución del patrimonio neto consolidado.</p>
--	--	--

Cuadro N.º 6 — Principales diferencias entre las normas sobre consolidación entre la RT 54 y la RT 21, sección 2.

Por otra parte, al existir también diferencias en la conceptualización del control, se plantean modificaciones respecto al alcance de la consolidación. La consignamos a continuación:

NCP	Definición de control y alcance de la consolidación
RT 21	<p>Reconoce control por mayoría de votos para formar la voluntad social en asambleas y control conjunto, para los casos en los que esa mayoría se obtiene mediante acuerdos escritos con otros propietarios. En el primero de los casos la identificación coincide con la establecida por el artículo 62 de la Ley General de Sociedades.</p> <p>Los métodos de consolidación aplicables son el de consolidación total y el de consolidación proporcional, respectivamente. Este último método ya no forma parte de la normativa de la RT 54.</p>
RT 54	<p>El párrafo 765 indica que una entidad tiene control sobre una participada:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cuando detenta el poder para dirigir las actividades relevantes de ésta; y</li> <li>2. Utiliza ese poder como principal, y no como mandataria de otra parte.</li> </ol> <p>El párrafo 771 complementa esta definición requiriendo que para considerar que una entidad controla a una participada debe considerarse si:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tiene poder sobre la participada de acuerdo con las disposiciones de los párrafos 772 a 779.</li> <li>2. Está expuesta, o tiene derecho, a rendimientos</li> </ol>

	variables procedentes del vínculo que mantiene con la participada de acuerdo los párrafos 780 y 781 y 3. Cuenta con la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para incidir sobre los rendimientos de la entidad emisora de los estados contables, de acuerdo a párrafos 782 y 783.
--	---

Cuadro N.º 7 — Definiciones de control en la RT 54 y la RT 21, sección 2.

De todos modos, el requerimiento legal establecido en el art. 62 de la Ley General de Sociedades al que hiciéramos mención en este cuadro, constituye una cuestión fundamental a considerar a la hora de decidir la presentación de estados contables consolidados, como asimismo el carácter de información complementaria que le asigna la aludida norma legal.

Teniendo en cuenta estas diferencias, las normas a emplear para la primera aplicación son las siguientes:

Párrafo	Aspectos contemplados	Tratamiento establecido
A21	Alcance de la consolidación	Evaluará, en la fecha de aplicación inicial, qué entidades deben ser consolidadas, empleando el apartado "Definición de control (sobre otra entidad)" y el apartado "Aplicación de la definición de control" conforme a las pautas que hemos reseñado en el Cuadro N.º 7. Recordamos de todos modos la incidencia fundamental que adquiere al respecto el requerimiento establecido por el artículo 62 de la Ley General de Sociedades
	Oportunidad de la aplicación	La controladora consolidará la totalidad de las entidades que controla a partir de la fecha de inicio del año comparativo cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo integral o bien a partir de la fecha de aplicación inicial cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado. Conforme al párrafo A22, cuando ya optado por este último enfoque, presentará los primeros estados contables consolidados de acuerdo con esta Resolución Técnica sin incluir información comparativa, en la medida en que dicha información coincida con la contenida en los estados contables separados de la misma entidad.
A23	Revelación en notas	En notas a los primeros estados contables preparados de acuerdo con la RT 54 se informará: 1. Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de consolidación. Tal es el caso por ejemplo de la participación

		<p>no controladora en el patrimonio neto de la subsidiaria. Asimismo, requiere en nuestro criterio explicación, la causa por la que comienza a presentarse el estado de evolución del patrimonio neto consolidado.</p> <p>2. En caso de corresponder, los criterios aplicados a las cifras comparativas que difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual, También acá se plantea el disímil tratamiento de la aludida partida y su incidencia en la medición del patrimonio neto consolidado respecto al de la controladora.</p> <p>3. Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.</p>
--	--	---

Cuadro N.º 8 — Normas de la guía particular para la primera aplicación de la RT 54 a la consolidación de estados contables.

### III.1.c. Aplicación a los negocios conjuntos

Esta cuestión se encuentra desarrollada en los párrafos A24 a A25 del Apéndice.

También en este caso en forma previa al análisis de estas normas es conveniente recordar las principales diferencias entre las disposiciones de la RT 54, contenidas en sus párrafos 811 a 816 y las que la precedieron, desarrolladas en la Resolución Técnica 14 —Información contable de participación en negocios conjuntos— (en adelante RT 14), considerando nuevamente en particular las que inciden a la fecha de la transición entre ambos juegos de normas. Las consignamos a continuación:

Cuestiones a considerar	Normas de la RT 14	Normas de la RT 54
Caracterización de los negocios conjuntos	<p>De acuerdo con la sección II.A de su segunda parte, un negocio conjunto es un acuerdo contractual que no otorga personería jurídica. (el destacado es nuestro). Brinda los siguientes ejemplos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uniones transitorias de empresas.</li> <li>2. Consorcios de cooperación</li> <li>3. Agrupaciones de colaboración</li> </ol> <p>Por lo tanto, la RT 14 reconocía solo negocios conjuntos no societarios.</p>	<p>De acuerdo con el párrafo 814 los acuerdos contractuales, societarios o no societarios, pueden manifestarse de diversas formas (el destacado es nuestro). Por ejemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uniones transitorias de empresas.</li> <li>2. Consorcios de cooperación.</li> <li>3. Agrupaciones de colaboración.</li> <li>4. Sociedades u otras figuras con personalidad jurídica (el destacado nuevamente es nuestro).</li> </ol> <p>Por lo tanto, la RT 54 reconoce negocios conjuntos societarios y no societarios.</p>
Normas de contabilización aplicables	<p>La RT 14 brindaba normas solo para negocios conjuntos no societarios:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Consolidación proporcional para las participaciones en negocios en los que se ejerce control conjunto.</li> <li>2. Método del valor patrimonial</li> </ol>	<p>La RT 54 brinda normas para negocios conjuntos societarios y no societarios:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Participaciones en negocios conjuntos no societarios: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) En los que se ejerce control</li> </ol> </li> </ol>

	proporcional en caso de no ejercerse control alguno.	conjunto: de acuerdo con el párrafo 817, se utilizará el método de consolidación proporcional para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en el negocio conjunto. b) En los que no se ejerce control: (i) Si tiene derecho a activos y obligación respecto a pasivos utilizará también el método de consolidación proporcional. (ii) En los restantes casos, de acuerdo con las normas contenidas en la presente Resolución Técnica u otras normas contables, Será aplicable, en nuestro criterio, el método del valor patrimonial proporcional. 2. Participaciones en negocios conjuntos societarios: Tal como surge de los párrafos 821 y 822, se utilizarán las normas que esta misma Resolución Técnica prescribe para participaciones en entidades que se encuentran incluidas en la Ley General de Sociedades.
--	--	--

Cuadro N.º 9 — Principales diferencias entre las normas sobre negocios conjuntos entre la RT 54 y la RT 21, sección 2.

Como puede observarse, más allá de la inclusión de los negocios conjuntos de índole societaria, no existen cambios relevantes en los métodos de contabilización de las participaciones en negocios en los que la entidad ejerce control conjunto o bien existe ese tipo de control por parte de otros participantes distintos de la entidad, en relación con los que prescribían la RT 14 y RT 21, sección 1 para participaciones en negocios conjuntos no societarios y societarios, respectivamente. Solamente advertimos un cambio de importancia respecto a las disposiciones de la RT 14 para participaciones en las que no se ejerce control, pero se mantiene derechos y obligaciones respecto a activos y pasivos en negocios conjuntos no societarios, supuesto que obviamente es el que seguramente se presentará en la mayoría de los casos, en los que se utilizará el método de consolidación proporcional y no el del valor patrimonial proporcional que prescribía la mencionada norma anterior.

A partir de estas disposiciones, las normas del Apéndice A a utilizar son las que consignamos a continuación:

Consideración previa a la aplicación de estas normas	Conforme al párrafo A24, una entidad en la fecha de aplicación inicial evaluará, clasificará y medirá los negocios conjuntos en los que participa a la fecha de la primera aplicación de la RT 54.
Oportunidad de la aplicación	De acuerdo con ese mismo párrafo, la aplicación de las normas sobre negocios conjuntos comenzará: 1. A partir de la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral, de acuerdo con los párrafos A11 y A12. 2. A partir de la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado, de acuerdo con los párrafos A13 y A14.

	<p>Tal como lo indicamos precedentemente, el cambio más significativo se verifica en aquellas participaciones en negocios conjuntos no societarios en los que no se ejerce control, pero, como es habitual, se mantiene el derecho sobre los activos y la obligación sobre los pasivos que corresponden a la entidad. En esta situación, el reemplazo del método del valor patrimonial proporcional por el de consolidación proporcional línea por línea, de activos y pasivos, bajo el empleo del enfoque retroactivo integral afectará a la información comparativa.</p> <p>Por el contrario, de emplearse el enfoque retroactivo simplificado, a la fecha de la transición, es decir a la de inicio del ejercicio actual, no se verificará efecto alguno dado que la aludida modificación solo afecta a la presentación de la participación, pero no a su medición. Complementariamente el párrafo A25 requiere la revelación en notas de los criterios aplicados a las cifras comparativas que difieran de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual.</p> <p>Interpretamos que este requerimiento se limita al caso en el que se ha seleccionado el enfoque retroactivo integral.</p>
--	---

Cuadro N.º 10 — Normas de la guía particular para la primera aplicación de la RT 54 a las participaciones en negocios conjuntos.

III.1.d. Aplicación en las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios

Esta cuestión se encuentra desarrollada en los párrafos A26 a A28 del Apéndice.

El primero de ellos refiere a la oportunidad de la aplicación, estableciendo las mismas normas contenidas en el párrafo A24 para los negocios conjuntos que hemos reseñado en el Cuadro N.º 10.

El párrafo A27 consagra una excepción al contenido del párrafo anterior, indicando que una entidad no estará obligada a modificar, de forma retroactiva, aquellas participaciones dentro del alcance de la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" de las que no fuere parte en la fecha de aplicación inicial de la presente Resolución Técnica.

Interpretamos que esta disposición alcanza a las participaciones adquiridas en el primer ejercicio en el que se aplican las normas de la RT 54, el que dependerá del enfoque retroactivo seleccionado de acuerdo con el párrafo A27.

Finalmente, el párrafo A28 requiere la revelación de la siguiente información en las notas de los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para medir las participaciones dentro del alcance de esta sección.

b) De corresponder, es decir si se ha empleado el enfoque retroactivo integral y algunos de los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual, como asimismo la necesidad de su consideración al analizar esos estados contables.

c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior, requerimiento

informativo que en realidad es un complemento del consignado en el inciso a).

Cabe señalar en relación con esta información relacionada con los cambios generados por el empleo de la RT 54, que la sección de la NUA referida a las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios se extiende entre los párrafos 824 a 871 y de ella surgen los cambios que en relación con estas participaciones se verifican entre las normas de esos párrafos y las que se incluían en la sección 1 de la RT 21. Al respecto cabe destacar los siguientes aspectos:

Cuestiones a considerar	Comparación entre las normas previstas por la RT 54 y las contenidas en la sección 1 de la segunda parte de la RT 21	
Alcance	<p>El párrafo 828 de la RT 54 dispone que una entidad aplicará esta sección a las participaciones en:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Subsidiarias controladas de forma directa, al preparar sus estados contables separados.</li> <li>2. Asociadas o negocios conjuntos societarios, para preparar sus estados contables:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Separados cuando se trate de una entidad controladora</li> <li>b) Individuales en los restantes casos.</li> </ol> </li> </ol>	
Aplicación	Al origen de la tenencia	<p>A diferencia de su antecesora, el párrafo 845 de la RT 54 requiere la separación del costo de adquisición en tres conceptos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La proporción sobre el valor de libros del patrimonio neto de la participada.</li> <li>2. La proporción sobre la diferencia entre los valores razonables y los valores de libros de los activos identificables y los pasivos asumidos de la participada.</li> <li>3. La proporción sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos.</li> </ol> <p>Recuérdese que los valores de activos no contabilizados en la sociedad emisora que son incorporados a través de un balance especial en la medición inicial de la inversión no tienen correlato en sus mediciones a los fines impositivos. Por otra parte, el párrafo 847 luego de requerir una segunda medición a la asignada originalmente a la inversión si su costo de adquisición es inferior a esa medición inicial, postula el reconocimiento inmediato en el resultado del período de toda diferencia subsistente luego de la nueva evaluación. Inhibe de este modo la posibilidad de reconocer una llave negativa que luego de desarrollar un complejo procedimiento, requería la sección 1.3.1.1., inciso e), punto 2) ii) de subsistir una medición inferior del costo de adquisición una vez practicado el aludido procedimiento. Ambas disimilitudes incidirán en la</p>

		información a brindar a la fecha de transición que se seleccione.
	Durante la tenencia	<p>Pese a que existen diferencias de índole formal en el desarrollo del método por parte de ambas normas (la RT 21 destinaba su sección 1.2 a establecer sin ningún ordenamiento adecuado una serie de normas relativas al tratamiento de una muy extensa descripción de situaciones a considerar durante la tenencia de la participación mientras que la RT 54 las sistematiza de un modo más lógico a través de sucesivos párrafos incluidos en la sección destinada a estas participaciones), no se verifican diferencias relevantes que puedan dar lugar a correcciones a la fecha de la transición salvo la que se advierte en el párrafo 861, en el que se establece que una entidad aplicará la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" por las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo. Este requerimiento ameritará entonces la incorporación del correspondiente impuesto diferido a la fecha de la transición que se seleccione.</p>
	Discontinuación del empleo del método	<p>El párrafo 866 establece que un inversor interrumpirá la aplicación del método del valor patrimonial proporcional a partir de la fecha en la que como consecuencia de una venta parcial o por otras circunstancias, la inversión deje de cumplir las condiciones para ser medida de acuerdo con este método. Por su parte el párrafo siguiente dispone que cuando se interrumpa el uso del método una entidad transferirá al resultado del ejercicio todos los importes acumulados como resultados diferidos originados por esta inversión que sean objeto de reclasificación, de acuerdo con esta Resolución Técnica u otras normas contables.</p> <p>Dado que la sección 1.4. de la RT 21 disponía que el importe que se deducirá del precio de venta para determinar su resultado estará conformado por el valor en libros de la inversión corregido por el valor llave y todas las cuentas del patrimonio neto vinculadas con la</p>

		participación, entre ellas obviamente los resultados diferidos que pudiesen haberse acumulado como consecuencia de ella, no existen diferencias entre ambos tratamientos al interrumpirse la utilización del método objeto de esta sección de la RT 54.
--	--	---

Cuadro N.º 11 — Principales diferencias entre las normas sobre participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios entre la RT 54 y la RT 21, sección 1.

III.1.e. Aplicación a los beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a largo plazo

El párrafo A29 del Apéndice A incluye las disposiciones a considerar en los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica en lo que refiere a la aplicación de la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a largo plazo", la que se extiende entre los párrafos 872 y 956 (4).

Conforme a la aludida norma de transición, una entidad, imputará:

1. La baja en cuenta de cualquier partida surgida de aplicar el "método del corredor" que establecía la Resolución Técnica 23, en una partida de resultados diferidos acumulados. Al respecto debe tenerse en cuenta que las normas de la mencionada sección de la RT 54 establece para los planes de contribuciones definidas el método actuarial que hemos reseñado en el artículo referido en la nota número 5 (5).

2. Cualquier otro cambio, en resultados no asignados. Por ejemplo, existen diferencias en la imputación de pérdidas y ganancias actuariales y en la medición de activos designados en los planes de contribuciones definidas.

En ambos casos se trata de cambios que afectan la medición de estos pasivos, por lo que en nuestro criterio debió ser objeto de fundamentación la disímil imputación prescripta. Interpretamos como probable origen de esa disimilitud el extenso plazo de duración que por definición tienen los pasivos medidos sobre la base de uno u otro método actuarial.

La fecha a la que se practicarán estas imputaciones dependerá del enfoque seleccionado, es decir a fecha de inicio del ejercicio precedente si se escogió el enfoque retroactivo integral o a fecha de inicio del actual si se optó por el simplificado.

III.1.f. Aplicación a las combinaciones de negocios

Esta cuestión se encuentra desarrollada en los párrafos A30 y A31 del Apéndice. Surge sin embargo que, a partir de esas disposiciones, para las combinaciones de negocios no deben aplicarse normas de transición, salvo una que específicamente se introduce en el primero de los párrafos mencionados. En efecto:

1. De acuerdo con el párrafo A30, en los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

a) Aplicará los requerimientos establecidos en la sección "Combinaciones de negocios" (contenidas en los párrafos 958 a 989) de forma prospectiva para contabilizar las combinaciones de negocios que ocurran a partir de la fecha de aplicación inicial.

b) No revisará el tratamiento de las combinaciones de negocios, previamente reconocidas, de conformidad con normas anteriores.

Los destacados en ambos incisos son nuestros.

En cuanto a la única excepción a este tratamiento a la que hicimos referencia precedentemente, en el mismo párrafo se establece que la entidad dará de baja cualquier llave negativa que existiera a la fecha de aplicación inicial como consecuencia de su reconocimiento en el contexto de la aplicación de normas anteriores, el que ahora ya no es procedente en el marco de las disposiciones de la RT 54.

Dado que el cambio obedece a la adopción de una nueva norma contable de medición, dicha anulación generará una modificación a los resultados de períodos contables anteriores.

Por su parte el párrafo A31 requiere en su inciso a) la revelación en notas de los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica: las principales partidas que fueron afectadas por no revisar las combinaciones de negocios contabilizadas según normas anteriores y complementando este requerimiento, el inciso b) dispone que de corresponder, deberán informarse los criterios aplicados a las cifras comparativas si ellos difieren de los utilizados en el período actual para contabilizar combinaciones de negocios, además de destacar que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables.

En definitiva, de ambos párrafos surgen disposiciones de distinto sentido:

1. A los fines de la medición y con la excepción indicada, no deben revisarse las cifras originadas en las combinaciones de negocios.

2. A los fines de su inclusión en la información complementaria esa revisión debe practicarse.

Por ende, la posible causa de brindar una norma simplificadora para la preparación de esta información contable que surgiría del párrafo A30 es invalidada de inmediato por el párrafo siguiente.

### III.1.g. Aplicación a los instrumentos derivados y operaciones de cobertura

De conformidad al párrafo A32, tampoco en este caso deben aplicarse normas de transición. En efecto, dicho párrafo establece que, en los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

1. Aplicará los requerimientos de la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" desarrollados en los párrafos 990 a 1020 de forma prospectiva, a las nuevas relaciones de coberturas que designe.

2. Continuará aplicando las disposiciones de las normas anteriores para las relaciones de cobertura existentes a la fecha de la aplicación inicial y que continuarán existiendo luego de la fecha referida anteriormente.

Nuevamente los destacados en ambos incisos son nuestros.

### IV. Conclusiones

En este trabajo hemos procurado analizar las dos Guías emitidas por la FACPCE como Apéndice A para la primera aplicación de las normas de la RT 54.

De lo expuesto a lo largo de este y más allá de algunas observaciones puntuales y de algunas cuestiones que ameritarían un mayor grado de aclaración a las que hemos hecho referencia, surge en nuestra opinión una evaluación positiva de ambas, dado que, remitiéndose a las normas contenidas en la NUA en cada una de las cuestiones involucradas en esa primera aplicación, se establecen procedimientos precisos y en general adecuados.

Por otra parte, la alternativa de seleccionar entre dos enfoques retroactivos distintos el que en definitiva se adoptará, permite a entidades con menores posibilidades de reelaboración de la información presentada en ejercicios anteriores, dar curso a estos requerimientos de transición entre las normas anteriores y las actuales sin incumplir las obligaciones emanadas

de esta nueva normativa profesional.

(A) Resolución Técnica 54 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (en adelante RT 54, FACPCE y NUA; respectivamente).

(1) Resolución Técnica 56: "Normas contables profesionales: norma unificada argentina de contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica 54" (en adelante RT 56).

(2) La RT 56 reemplazó el ordenamiento original dividiendo el contenido de la NUA en "Partes" por su identificación como "Títulos".

(3) Debe tenerse en cuenta que parte de ese saldo puede encontrarse ya absorbido por las mayores depreciaciones practicadas a los bienes revaluados en relación con las que se hubiesen practicado sobre su costo original.

(4) Nos hemos referido a esta sección en nuestro artículo Tratamiento de los beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo en la Norma Unificada Argentina de Contabilidad", artículo publicado en la Revista "Enfoques" N° 12 de Editorial La Ley, diciembre de 2023, ps. 3 a 15.

(5) En particular, véanse las ps. 7 y 8 del artículo mencionado en la nota anterior.