

TÍTULO:	PROYECTO N° 46 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE). NORMAS PARA LA APLICACIÓN INICIAL DE LA INTRODUCCIÓN Y PRIMERA PARTE DE LA RT 54 (NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD)
AUTOR/ES:	Mancini, Andrés A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

ANDRÉS A. MANCINI[\(1\)](#)

PROYECTO N° 46 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE). NORMAS PARA LA APLICACIÓN INICIAL DE LA INTRODUCCIÓN Y PRIMERA PARTE DE LA RT 54 (NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD)

Los mercados de capitales son cada vez más demandantes de información corporativa que les permitan evaluar los riesgos y oportunidades que enfrentan las empresas que solicitan financiación y que se originan en temas relacionados con la sustentabilidad, el clima y los problemas ambientales, sociales y de gobierno corporativo, lo que en la actualidad se denomina ESG (por sus siglas en inglés: Environmental, Social and Corporate Governance). Por lo tanto, los proveedores de capital e inversores requieren estándares de divulgación de sustentabilidad global que les permitan tomar decisiones de calidad que satisfagan sus necesidades de información. Andrés Mancini nos comenta los avances de la emisión de normas internacionales sobre el tema.

Como ya revisamos en publicaciones anteriores, la Junta de Gobierno

de la FACPCE, en julio del año 2022, aprobó la resolución técnica (RT) 54 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (NUA), con aplicación obligatoria a ejercicios económicos iniciados a partir del 1/1/2024 inclusive, y admitiendo su aplicación anticipada a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2023. Por otra parte, encomendó al CENCyA elaborar un proyecto de norma de transición para la aplicación inicial de la mencionada resolución, para que luego de cumplir el debido proceso de aprobación la misma sea incorporada como apéndice de la RT 54. De esta manera, el 5/10/2022 el CENCyA aprobó la propuesta del proyecto solicitado y el 2/12/2022 la Junta de Gobierno aprobó el Proyecto N° 46 de Resolución Técnica "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Normas para la aplicación inicial de la introducción y primera parte de la resolución técnica 54". La FACPCE estableció un período de consulta de 150 (ciento cincuenta) días desde la publicación de la norma, que venció el 7/5/2023 y recomendó a los Consejos Profesionales adheridos a la misma realizar los procesos de difusión, divulgación y análisis del proyecto.

El autor describe, en este artículo, los principales lineamientos de este proyecto de resolución técnica y los enfoques previstos para la aplicación inicial de la RT 54. Es importante mencionar que la elección del enfoque a seguir por parte de la entidad en el primer ejercicio de aplicación de la RT 54 no es un tema menor, ya que implica un efecto contable diferente por reconocimiento, presentación y medición de las partidas de activos y pasivos al inicio del año comparativo o a la fecha de aplicación inicial, según el enfoque retroactivo integral o retroactivo simplificado elegido por la entidad.

I - ANTECEDENTES DEL PROYECTO N° 46 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA

Hasta la actualidad, los requerimientos que una empresa debe cumplir para preparar estados contables de acuerdo con normas contables profesionales (distintas a las referidas en la RT 26⁽²⁾) se encontraban dispersos en numerosos pronunciamientos, lo que dificultaba la tarea de quienes preparan, revisan y analizan esos estados contables.

A partir de la propuesta revisada por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), el 1/7/2022 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la RT 54 denominada "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (en adelante NUA o RT 54, indistintamente).⁽³⁾

La nueva norma 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, aunque se admite su aplicación anticipada, para la preparación de estados contables

correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2023 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

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 mismos. Para lograr su objetivo, la norma establece requerimientos sobre definiciones, reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación, revelación en notas y casos especiales de los elementos sobre los que una entidad informa mediante sus estados contables.

Asimismo, en el artículo 5 de la RT, la Junta de Gobierno de la FACPCE recomendó al CENCyA elaborar un proyecto de norma de transición para la aplicación inicial de la RT 54. El CENCyA, atendiendo lo solicitado por la FACPCE, elaboró y aprobó en su reunión plenaria del 5/10/2022 una propuesta Proyecto de Resolución Técnica (PRT) que elevó a la Junta de Gobierno de la FACPCE.

A partir de este proyecto de norma la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó en su reunión del 2/12/2022 el **Proyecto N° 46 de Resolución Técnica "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Normas para la aplicación inicial de la introducción y primera parte de la resolución técnica 54"** (en adelante PRT 46) y estableció un período de consulta de 150 días desde su publicación (es decir, hasta el 7/5/2023). Finalizado este período y una vez que se cumplan los pasos previstos para su aprobación, este texto será incorporado como Apéndice A -Normas de Transición- de la RT 54.

II - ALCANCE DEL PRT 46

El PRT 46 establece que una entidad aplicará las disposiciones del mismo para la preparación de los estados contables:

- a) correspondientes al primer ejercicio en que utilice los requerimientos de la introducción y de los capítulos 1 a 6 de la RT 54; y
- b) de períodos intermedios comprendidos en el referido ejercicio.

III - CLASIFICACIÓN DE LA ENTIDAD AL MOMENTO DE LA APLICACIÓN INICIAL DE LA RT 54

Al momento de la aplicación inicial de la nueva norma RT 54, una entidad deberá en primera instancia aplicar los lineamientos establecidos en la misma con el objeto de determinar su clasificación como: a) entidad pequeña; b) entidad mediana; o c) una de las restantes entidades.

En este sentido, la RT 54 considera las siguientes características para encuadrar las sociedades en algunas de las clasificaciones mencionadas:

- *Cuantitativas*, donde las entidades serán "pequeñas" o "medianas", cuando en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos iguales, inferiores o superiores a un importe que definirá la FACPCE para cada categoría. Los ingresos deben estar expresados en poder adquisitivo de un determinado mes, donde cada ente deberá actualizar dicho importe multiplicándolo por un coeficiente que refleje la variación del índice de precios FACPCE, hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de los estados contables.

- *Cualitativas*, donde pueden ser clasificadas como pequeñas y/o medianas si:

- a) no están alcanzadas por la "Ley de Entidades Financieras" y no realizan

operaciones de capitalización o ahorro ni requieren recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

b) no son entidades aseguradoras bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

c) no son sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y

d) no son controladoras de o controladas por otra entidad excluida por los incisos anteriores.

En función de lo mencionado y cumplida la etapa anterior, se deberán aplicar las políticas contables consistentes con la clasificación de la entidad al momento de la aplicación inicial de la RT 54.

IV - ENFOQUES PARA LA APLICACIÓN INICIAL DE LA RT 54

El PRT 46 establece que para aplicar inicialmente los requerimientos de la RT 54, un ente podrá seleccionar alguno de los siguientes enfoques, a elección del mismo:

- a. Enfoque retroactivo integral; o
- b. Enfoque retroactivo simplificado.

Sin perjuicio del enfoque que seleccione cada entidad, el PRT 46 establece que en cualquiera de los dos casos podrá utilizar la solución práctica prevista al final de la norma. Esta se refiere que si de acuerdo con las normas contables anteriores, se hubiese aplicado el "modelo de revaluación" para bienes de uso o el "modelo de valor neto de realización" para propiedades de inversión, el ente podrá discontinuar su aplicación de forma prospectiva a partir de la fecha de la aplicación inicial. Esta discontinuación no será considerada un cambio de política contable.

A continuación, un análisis de las características de cada enfoque previsto en el PRT 46.

1. Enfoque retroactivo integral

Mediante este enfoque al **inicio del año comparativo**⁽⁴⁾ de aplicación, el PRT 46 establece que la entidad deberá seguir el siguiente procedimiento:

- a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento contable sea requerido por la RT 54 u otras normas contables;
- b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si la RT 54 u otras normas contables no lo permiten;
- c) clasificará las partidas reconocidas aplicando las normas de presentación contenidas en la RT 54 u otras normas contables; y
- d) aplicará la RT 54 u otras normas contables para medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Luego y al momento de aplicar el **enfoque retroactivo integral** la entidad:

- a) expondrá su efecto sobre los saldos al inicio del año comparativo que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo;⁽⁵⁾
- b) adecuará las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa; y

c) además de todo lo requerido por la RT54 sobre un cambio en política contable, deberá describir en notas las principales partidas que fueron afectadas por los cambios en los criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo los efectos de:

- Los cambios obligatorios⁽⁶⁾ en sus políticas contables; y
- Los cambios voluntarios⁽⁷⁾ en sus políticas contables.

2. Enfoque retroactivo simplificado

Mediante este enfoque en la **fecha de aplicación inicial**⁽⁸⁾, la entidad deberá seguir el siguiente procedimiento:

- a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la RT 54 u otras normas contables;
- b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si la RT 54 u otras normas contables no lo permiten;
- c) clasificará las partidas reconocidas aplicando las normas de presentación contenidas en la RT 54 u otras normas contables; y
- d) aplicará la RT 54 u otras normas contables para medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Al momento de aplicar el **enfoque retroactivo simplificado** la entidad:

- a) Podrá aplicar a un rubro específico los criterios previstos en el caso de "enfoque retroactivo integral". Tal decisión afecta solo a ese rubro, y no contradice el enfoque seleccionado;
- b) Adecuará las cifras comparativas incluidas en el estado de situación patrimonial de acuerdo con los criterios de reconocimiento y medición establecidos en la RT 54 u otras normas contables, y las notas y anexos relacionados;
- c) No adecuará la información comparativa del estado de resultados, del estado de flujos de efectivo, del estado de evolución del patrimonio neto, y de las notas y anexos relacionados, para reflejar los cambios en criterios de reconocimiento y medición establecidos en la RT 54, excepto que aplique la opción establecida en el inciso a) anterior;
- d) Adecuará las cifras que se incluyan como información comparativa de acuerdo con los criterios de presentación establecidos en la RT 54 u otras normas contables.
- e) Expondrá el efecto de aplicar este enfoque sobre los saldos a la fecha de aplicación inicial que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo, incluyendo los que surgen de aplicar solución práctica establecida en la norma RT 54 de discontinuar la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión), excepto que utilice la opción establecida en el inciso a) de este párrafo, en cuyo caso expondrá solo los efectos relacionados con el rubro seleccionado al inicio del ejercicio comparativo;
- f) Además de todo lo requerido por la RT 54 sobre un cambio en política contable, se expondrá en notas las principales partidas que fueron afectadas por los cambios en criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo los efectos de los cambios obligatorios o de los cambios voluntarios (definidos anteriormente) en sus políticas contables.
- g) Indicará, de corresponder, que los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y que

tal hecho deberá ser considerado al analizar los estados contables. Asimismo, identificará los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida.

V - POSIBILIDAD DE DISCONTINUACIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN (BIENES DE USO) O EL MODELO DEL VALOR NETO DE REALIZACIÓN (PROPIEDADES DE INVERSIÓN)

El PRT 46 en su última parte establece una solución práctica al establecer la posibilidad de discontinuar la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión) en forma prospectiva a partir de la fecha de aplicación inicial, en aquellos casos que la entidad venía aplicando estos métodos de acuerdo a las normas anteriores.

Al aplicar esta discontinuación, la entidad:

- ejercerá la opción, de forma independiente, para cada clase de bienes de uso y para el rubro propiedades de inversión;
- considerará al último importe revaluado o al último valor neto de realización, según corresponda, como costo atribuido de cada activo a la fecha de la aplicación inicial; y
- transferirá a Resultados Acumulados cualquier importe reconocido en el patrimonio neto dentro del rubro "saldo por revaluación", relacionado con la clase para la que decida discontinuar el modelo de revaluación.

Esta discontinuación no será considerada un cambio de política contable, pero la entidad deberá revelar el hecho de la discontinuación en los primeros estados contables preparados de acuerdo a la RT 54.

VI - ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Como manifestamos en artículos anteriores, la nueva norma RT 54 representa un avance normativo en la materia, ya que reemplaza, unifica y actualiza una gran cantidad de cuestiones y aspectos contables que se encontraban establecidos y dispersos en diferentes resoluciones técnicas, las cuales se derogan total o parcialmente, así como otras resoluciones de la Junta de Gobierno o Mesa Directiva de la FACPCE.

El PRT 46 comentado en el presente artículo cubre también una necesidad normativa de transición para los emisores respecto a la aplicación inicial de la mencionada RT 54. La elección del enfoque a seguir por parte de la entidad no es un tema menor, ya que implica un efecto por reconocimiento, presentación y medición diferentes de las partidas de activos, pasivos al inicio del año comparativo o a la fecha de aplicación inicial, según el enfoque retroactivo integral o retroactivo simplificado elegido por la entidad. Ahora resta esperar la finalización del período de consulta y la emisión de la norma que se incorporará como "Apéndice A" de la RT 54.

Como conclusión y respecto a la RT 54, es importante mencionar que el hecho de unificar en un solo pronunciamiento técnico varias resoluciones anteriores (que se derogan parcial o totalmente) facilitará, sin duda, la tarea de quienes deben preparar, revisar y analizar los estados contables. Este desarrollo se verá aún más

beneficiado con la futura emisión de resoluciones técnicas sobre Normas Particulares (Segunda Parte) y Normas Específicas (Tercera Parte) de la NUA, lo que terminará conformando junto con la Primera Parte el cuerpo definitivo e integral sobre la normativa.

VII - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Casal, Armando M. (2022): "La resolución técnica (FACPCE) 54, Norma Unificada Argentina de Contabilidad Profesional y Empresaria" - Profesional y Empresaria (DyG) - ERREPAR - Agosto 2022 (XXIII) - Cita digital: EOLDC106091A.
- FACPCE (2022a): "Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera Parte)" - Obtenido de: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2022/07/RT54.pdf>
- FACPCE (2022b): "Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Normas para la aplicación inicial de la Introducción y Primera Parte de la Resolución Técnica de la RT 54" - Obtenido de: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2022/12/P46RT.pdf>
- Mancini, Andrés A. (2022): "Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad (RT 54). Enfoque Global" sobre "Introducción y Primera Parte" - Profesional y Empresaria (DyG) - ERREPAR - Setiembre 2022 (XXIII) - Cita digital: EOLDC106268A.

Notas:

(1) Doctor en Ciencias Económicas FCE-UBA-Subárea Contabilidad (2021). Contador Público. Investigador. Actual docente UNER en la cátedra de créditos académicos sobre "Introducción a las NIIF". Ex docente (FCE-UBA y Universidad del Salvador). Trabajó en la actividad privada en las consultoras Deloitte y Ernst & Young (cargo: Gerente de Auditoría) y en Egger Argentina SAU (cargo: Accounting Manager), multinacional austríaca líder en la foresto industria, durante 27 años hasta 12.2022. Autor de numerosas publicaciones relacionadas con sus áreas y líneas de investigación (Contabilidad de Gestión Ambiental, Contabilidad del Capital Natural, Contabilidad de los Ecosistemas y Contabilidad de la Sustentabilidad). Coautor del libro "Introducción a la Contabilidad" (Ed EDUNER - 2020). Miembro desde el año 2023 de la Comisión de Estudios sobre Sustentabilidad Económica, Social y Medioambiental (CPCECABA). Link de interés a sus publicaciones y perfil detallado

(2) 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")

(3) La norma profesional publicada incluye solo la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad. El CENCyA ha publicado en diciembre del año 2022 un Proyecto de Resolución Técnica (PRT) que conformará la propuesta de Normas Particulares de la NUA (Segunda Parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte)

(4) Fecha de inicio del ejercicio comparativo incluido en los estados contables correspondientes al primer ejercicio en el cual una entidad aplica los requerimientos de la

RT 54 por primera vez (por ejemplo, para una entidad cuyos primeros estados contables preparados de acuerdo con los requerimientos de la RT 54 sean los correspondientes al ejercicio finalizado el 31/12/2024, la fecha de inicio del año comparativo será el 1/1/2023)

(5) Esto aplica a excepción de los efectos que surjan de aplicar la solución práctica establecida en los párrafos A14 a A16 del PRT 46 referido a la posibilidad de discontinuar la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión)

(6) Cuando, en el primer ejercicio de aplicación de la presente RT, una entidad deba cambiar de categoría debido a los umbrales establecidos para considerarse entidad pequeña o mediana: considerará la aplicación de un nuevo criterio contable introducido por la RT 54, de corresponder, como un cambio obligatorio de política contable. Una entidad cambiará una política contable solo si tal cambio: a) es requerido por la RT 54 u otras normas contables; o b) si es admitido por la RT 54 u otras normas contables y permita un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables

(7) Representa un cambio voluntario de política contable cualquier modificación respecto de los criterios utilizados en los últimos estados contables preparados conforme a normas anteriores, siempre que: a) no resulte de los factores referidos a un cambio de categoría de la entidad; y b) la política contable aplicada era admitida por las normas anteriores y es admitida por la RT 54

(8) Fecha de inicio del primer ejercicio en el cual una entidad utilice los requerimientos de la RT 54 para la preparación de sus estados contables (por ejemplo, para una entidad cuyos primeros estados contables preparados de acuerdo con los requerimientos de esta RT sean los del ejercicio finalizado el 31/12/2024, la fecha de aplicación inicial será el 1/1/2024)