

Resolución técnica 54. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera Parte). Principales cambios en materia de requerimientos

Suardi, Diana

Abstract: En este trabajo se describe, en primer término, la estructura de la RT 54, sus objetivos y alcance; para luego enunciar el contenido de la primera parte de la norma y, por último, analizar los principales cambios e incorporaciones que presenta en materia de requerimientos normativos.

I. Introducción

En julio de 2022, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la resolución técnica 54 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (Introducción y Primera Parte) para que resulte de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios; y se admita su aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

En este trabajo se describen, en primer término, la estructura de la RT 54, sus objetivos y alcance. A continuación, se enuncia el contenido de la primera parte de la norma y, por último, se analizan los principales cambios e incorporaciones que presenta en materia de requerimientos normativos.

II. El proyecto NUA

La aprobación de la RT 54 constituye un paso muy importante en el marco del denominado Proyecto NUA, cuyo objetivo principal es cambiar la estructura y la forma de redacción de las actuales normas contables profesionales para lograr una mayor claridad y una lectura más amigable. El proyecto pretende mantener el esquema actual que prevé alternativas simplificadas para las entidades pequeñas y medianas, pero reunidas todas en un mismo cuerpo normativo.

El Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) se encuentra trabajando en este ambicioso proyecto desde mediados del 2020 y se espera que, una vez finalizado, queden derogadas todas las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones relacionadas con la confección de estados contables, con excepción de las RT 16 [\(1\)](#), 24 [\(2\)](#) y 26 [\(3\)](#).

La NUA constará de tres partes. La primera de ellas, incluida en la resolución técnica recientemente aprobada, contiene normas generales para la confección de los estados contables de todo tipo de entidades, la segunda incluirá normas particulares aplicables a situaciones más complejas o menos habituales, y la tercera se referirá a normas específicas para determinadas industrias o sectores.

III. Introducción y primera parte

En septiembre de 2021, la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó el Proyecto N° 45 de Resolución Técnica - "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (P45RT), conteniendo la introducción y la primera parte de la NUA. Durante el período de consulta de 180 días se recibieron numerosos comentarios de diversos grupos de interés que permitieron mejorar la propuesta, tanto en cuestiones de forma como en

materia de requerimientos, dando como resultado la versión incluida en la RT 54.

En la introducción se describe el objetivo y el alcance de la resolución técnica. Su objetivo consiste en prescribir las bases para preparar los estados contables con fines generales, de forma tal que satisfagan los requisitos de la información contenida en los estados contables. Deberá ser aplicada por todas las entidades que no apliquen la RT 26, y se deberá considerar la siguiente clasificación en categorías: a) entidades pequeñas; b) entidades medianas; y c) las restantes entidades.

Es importante destacar que se mantienen los requisitos cualitativos previstos en la RT 41 (4) para que una entidad califique como pequeña o mediana, quedando pendiente establecer los montos de la pauta cuantitativa referida a los umbrales de ingresos, que deberán ser definidos por la FACPCE.

La primera parte contiene las normas generales que se organizan en seis capítulos:

Capítulo 1 - Cuestiones de aplicación general

Capítulo 2 - Procedimientos contables de aplicación general

Capítulo 3 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del activo

Capítulo 4 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del pasivo y del patrimonio neto

Capítulo 5 - Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos

Capítulo 6 - Normas generales sobre presentación de estados contables

IV. Principales cambios en materia de requerimientos

Como ya se dijera, el Proyecto NUA no persigue como objetivo principal introducir cambios en materia de requerimientos normativos. No obstante, la RT 54 incorpora cuestiones que no están tratadas en las normas contables profesionales vigentes y modifica algunos criterios en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación. A continuación, se describen los principales cambios.

IV.1. Premisa de empresa en marcha

Lo párrafos 14 a 17 de la RT 54 se refieren a la empresa en marcha como premisa fundamental a considerar para la elaboración de los estados contables. Si bien la condición de empresa en marcha está contemplada tanto en la RT 17 (5) como en la RT 41, la RT 54 incorpora mayores precisiones al respecto. En particular, indica que al evaluar si esta premisa resulta apropiada, una entidad tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, la que deberá cubrir como mínimo los doce meses posteriores a la fecha de los estados contables, sin limitarse a dicho período. Asimismo, se refiere de manera explícita a aquellos casos en que la hipótesis de empresa en marcha deja de cumplirse producto de un hecho posterior a la fecha de los estados contables, cuestión no tratada en las normas argentinas vigentes. Al respecto indica que los estados contables deberán ser ajustados para reflejar la nueva base contable incluso si las incertidumbres surgen debido a hechos ocurridos con posterioridad al cierre.

Por último, refiere al documento "Guías Orientativas para la Preparación de Estados Contables de Entidades que No Cumplen con el Principio de Empresa en Marcha (EnM)" de la FACPCE, de agosto de 2020, en el que se analiza qué normas podría aplicar la entidad que no cumple con la hipótesis de empresa en marcha.

IV.2. Reconocimiento de activos y pasivos

La RT 16 incluye definiciones sobre los elementos de los estados contables y al

caracterizar a los activos indica que la contribución del bien a los futuros flujos de fondos o sus equivalentes debe estar asegurada con un "alto grado de probabilidad". Del mismo modo, respecto de los pasivos, señala que la cancelación de la obligación es ineludible o (en caso de ser contingente) "altamente probable".

La RT 54 modifica el umbral de probabilidad requerido para el reconocimiento de activos y pasivos. Entre los requisitos que enuncia el párr. 36 para el reconocimiento de un activo se incluye: "su contribución a los beneficios económicos futuros sea probable, excepto que esta Resolución Técnica u otras normas contables establezcan un umbral de probabilidad diferente para partidas determinadas". En igual sentido, el párr. 37, que enuncia los requisitos para el reconocimiento de un pasivo, indica: "la salida de recursos económicos que den lugar al cumplimiento de esas obligaciones sea probable, excepto que esta Resolución Técnica u otras normas contables establezcan un umbral de probabilidad diferente para partidas determinadas".

El término "probable" se encuentra definido en el Glosario de la siguiente manera: "Cuando en esta Resolución Técnica se utiliza este término como condición para el reconocimiento de una partida determinada, deberá entenderse equivalente a que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. Para fines prácticos, una entidad considerará que un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor".

En síntesis, la exigencia de un alto grado de probabilidad de ocurrencia (cercano al 100%) establecida en la RT 16 es reemplazada por una probabilidad mayor al 50%. Como es sabido, la RT 16 se refiere a los conceptos fundamentales que conforman el marco conceptual de las normas contables argentinas, y no está prevista su derogación en el marco del Proyecto NUA, por lo que sería deseable que la RT 16 fuera revisada a fin de evitar discrepancias en cuestiones fundamentales.

IV.3. Segregación de componentes implícitos (CFI)

Conforme a la normativa vigente:

a) las entidades pequeñas pueden no segregar los CFI en la medición inicial ni posterior (RT 41, 2ª Parte);

b) las entidades medianas pueden no segregar CFI en la medición inicial ni posterior, cuando se trate de créditos o deudas a corto plazo (vencimiento a menos de un año desde su incorporación) (RT 41, 3ª Parte); y

c) las restantes entidades deben segregar los CFI siempre que estos sean significativos (RT 17).

La RT 54 incorpora la posibilidad de que las restantes entidades, al igual que las medianas, puedan optar por no segregar los CFI, en operaciones de cobro o pago diferido, en la medida que ninguna de las cuotas pactadas supere los doce meses (párr. 131).

Es de destacar que el párr. 134 indica que una entidad aplicará la misma política de segregación de CFI tanto en el momento de la medición inicial como posterior. Este criterio difiere del plasmado en la RT 41 que admite que los créditos y deudas medidos inicialmente al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o entregar, puedan ser medidos posteriormente segregando los CFI no devengados al momento de la medición (valor descontado).

IV.4. Consideración de hechos contingentes

La RT 54 mantiene el criterio de no reconocer los hechos favorables, salvo que provengan de impuestos diferidos, pero agrega una excepción adicional: los derechos de reembolso.

Estos últimos se definen como los importes que una entidad espera recuperar de terceros relacionados con pasivos reconocidos.

En cuanto al tratamiento patrimonial de los efectos de los hechos contingentes desfavorables, se modifica el umbral de probabilidad exigido para su reconocimiento. La normativa actual requiere que la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta, en tanto que la RT 54 exige que su materialización sea probable, es decir, que la probabilidad de que ocurra sea mayor al 50% (párr. 144). Por lo tanto, es de esperar, que la aplicación de la RT 54 conlleve un incremento en las contingencias reconocidas contablemente.

IV.5. Frecuencia de las comparaciones con valores recuperables

Conforme a la normativa vigente, para bienes de uso, propiedades de inversión y activos intangibles con vida útil definida, una entidad pequeña puede optar por no evaluar la existencia de indicios de deterioro cuando el resultado obtenido por la entidad en cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo (RT 41, 2ª Parte). La RT 54 extiende este tratamiento simplificado a las entidades medianas e indica, además, que la referencia a los últimos tres ejercicios incluye al ejercicio actual, cuestión que no se encuentra explicitada en la RT 41 y que diera lugar a distintas interpretaciones.

Por otra parte, como novedad, la RT 54 indica que una entidad podrá no efectuar la comparación con valor recuperable cuando se trate de activos individuales cuya medición se basa en el valor razonable y los costos directos de venta no son significativos.

Por último, cabe aclarar que estas reglas son aplicables también para bienes destinados a alquiler y activos intangibles con vida útil definida no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generen un flujo de fondos propio e identificable, para los cuales la normativa vigente requiere que la comparación con su valor recuperable se efectúe cada vez que se preparen estados contables, independientemente de la existencia de indicios de deterioro.

IV.6. Medición posterior de bienes de cambio

Para la medición posterior de los bienes de cambio en general, las normas contables profesionales vigentes establecen que las entidades pequeñas pueden optar por costo de reposición (que es el criterio recomendado), o precio de la última compra, o su costo (RT 41, 2ª Parte), en tanto que las medianas y las restantes entidades deben utilizar el costo de reposición, a menos que su obtención fuera imposible o impracticable, en cuyo caso podrán utilizar el costo original (RT 41, 3ª Parte, y RT 17).

La RT 45 extiende la posibilidad de optar por criterios de medición alternativos a todas las entidades. El párr. 291 indica que una entidad medirá los bienes de cambio adquiridos, o recibidos mediante aportes, donaciones, trueques o canjes, de acuerdo con alguno de los criterios siguientes:

- a) costo de adquisición;
- b) costo de reposición; o
- c) costo de la última compra.

Por su parte, el párr. 293 establece que una entidad medirá los bienes de cambio producidos o construidos, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, mediante alguno de los criterios siguientes:

- a) costo de producción o costo de construcción; o
- b) costo de reproducción y/o reconstrucción.

Es de destacar, que los criterios antes indicados resultan de aplicación para todos los

bienes de cambio, con la única excepción de los bienes fungibles, con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo, que se medirán al valor neto de realización. Distinto es el criterio plasmado en la RT 17 y la RT 41 que considera también como casos particulares de medición posterior a las siguientes partidas:

a) bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia, que se medirán por su valor neto de realización; y

b) bienes de cambio que se encuentren en proceso de producción o construcción, sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia, y la entidad tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, que se medirán a su valor neto de realización proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción.

Al respecto la RT 54 contiene una aclaración, que no forma parte de la norma, explicando los motivos del cambio:

a) No existen argumentos de peso para sostener que el hecho de que la entidad haya recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia debe cambiar la base de medición de los bienes de cambio.

b) Clasificar como bienes de cambio ciertos elementos que no siempre cumplen con la definición de "bienes de cambio", y que proceden de un proceso prolongado de producción o construcción utilizando al valor neto de realización proporcionado al grado de avance no permite representar la verdadera naturaleza de la operación (naturaleza transaccional), dado que el resultado da cuenta de una entidad que "gana por la mera tenencia" en lugar de una entidad que genera ingresos por ventas a los cuales se les asocian costos para obtener tales ingresos.

Se señala, además, que el cambio de criterio no significa que los ingresos no puedan medirse en estos casos considerando el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, sino que deben modificarse las contrapartidas, lo que se demuestra a través de un ejemplo numérico.

IV.7. Determinación del costo de ventas

Para la determinación del costo de ventas, la normativa actual establece que las entidades pequeñas y medianas pueden optar por alguna de las siguientes alternativas: costo de reposición del momento de la venta; costo estimado aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de costo estimado que tome en consideración el margen bruto; o por diferencias de inventario (RT 41). Cabe aclarar que estas opciones son independientes de la política adoptada por la entidad para la medición posterior de las existencias. Las restantes entidades deben utilizar el costo de reposición del momento de la venta (RT 17).

Distinto es el criterio plasmado en la RT 54, que extiende a las restantes entidades la posibilidad de optar por criterios alternativos, pero requiere que la determinación del costo de ventas se realice utilizando una alternativa que sea consistente con la política adoptada para la medición posterior de los bienes.

En este sentido, el párr. 303 indica que una entidad podrá determinar el costo de bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el costo de adquisición, producción o construcción, mediante alguna de las siguientes alternativas:

a) costo correspondiente al momento del reconocimiento (menos las pérdidas por desvalorización contabilizadas), determinado mediante algunas de las siguientes técnicas:

- (i) primero entrado, primero salido;
 - (ii) identificación específica; o
 - (iii) costo promedio ponderado; o
- b) en forma simplificada, mediante diferencias de inventario.

Por su parte, el párr. 302 establece que una entidad podrá determinar el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el costo de reposición, o costo de reproducción y/o reconstrucción, mediante alguna de las siguientes alternativas:

- a) costo corriente en el momento de la venta de los bienes vendidos o servicios prestados; o
- b) en forma simplificada, mediante:
 - (i) diferencias de inventario; o
 - (ii) costo estimado multiplicando el importe de las ventas por un porcentaje calculado sobre bases confiables en función del margen bruto.

IV.8. Medición posterior de las propiedades de inversión

Conforme a la normativa actual, para la medición de las propiedades de inversión se admiten dos criterios alternativos:

- a) costo original menos su depreciación acumulada; o
- b) valor neto de realización (VNR)

No obstante, si el VNR es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su VNR pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares. Si esta condición no se cumple, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente que se hubiera computado), menos su depreciación acumulada.

La RT 54 también contempla dos criterios de medición alternativos, pero reemplaza el VNR por el valor razonable. El párr. 362 indica:

Una entidad medirá sus propiedades de inversión de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al costo menos su depreciación acumulada (modelo de costo); o
- b) a su valor razonable (modelo de valor razonable).

En el Glosario se define al valor razonable como el precio que se recibiría por vender un activo (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición; y en el capítulo 2 se describen los lineamientos para su cuantificación (párrs. 117 a 122).

Asimismo, se indica que cuando una entidad seleccione como política contable el modelo de valor razonable, deberá imputar las diferencias de medición en el resultado del período.

IV.9. Otros cambios e incorporaciones relevantes

Otros cambios en materia de requerimientos que merecen ser mencionados son los siguientes:

- Se admite que una entidad mediana pueda no reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos cuando ello implique un costo o esfuerzo desproporcionado.
- Se elimina la posibilidad de activar costos financieros provenientes del capital propio invertido, permitida por la RT 17 dadas ciertas condiciones, pero de escasa aplicación

práctica.

- Se simplifican las reglas aplicables para la medición de los pasivos en especie.
- Se requiere que los activos y pasivos se clasifiquen considerando su grado de liquidez (exigibilidad) cuando esta presentación proporcione una información fiable que sea más relevante que la clasificación como corriente o no corriente
- Se elimina la clasificación de las partidas de resultados en resultados ordinarios y resultados extraordinarios.
- Se agregan cuestiones que actualmente no están tratadas, tales como:
 - Inversiones en obras de arte, tenencias de oro y otras inversiones no incluidas en un rubro específico.
 - Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias provenientes de transacciones.
 - Subsidios del gobierno y otras ayudas gubernamentales.
 - Presentación de estados contables correspondientes a períodos intermedios.

V. Comentarios finales

Con la aprobación de la RT 54 ha culminado la primera etapa del Proyecto NUA, que ha permitido reunir en un mismo texto el contenido de seis resoluciones técnicas, tres secciones de otras dos resoluciones técnicas, seis interpretaciones y varias resoluciones de Junta de gobierno o Mesa Directiva de la FACPCE.

A partir de ahora, los procesos de discusión, divulgación y análisis que lleven a cabo los Consejos Profesionales de todo el país serán de fundamental importancia para lograr una adecuada aplicación de la nueva norma. Para contribuir a este objetivo, el CENCYA se encuentra actualmente trabajando en la redacción de un proyecto de norma de transición para la aplicación inicial de la RT 54, como así también, en la elaboración de modelos de estados contables y material didáctico que facilite su aplicación.

- (1) Resolución Técnica 16. Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26.
- (2) Resolución Técnica 24. Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos.
- (3) Resolución Técnica 26. Normas contables profesionales: 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").
- (4) Resolución Técnica 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos.
- (5) Resolución Técnica 17. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general.