

Normas de transición hacia la NUA. Proyecto de RT 46

Wachler, Sara

Abstract: Aplicar una nueva norma implica no solo conocerla, sino entender cuáles son los efectos de la transición. El objetivo de este artículo es analizar el Proyecto de RT 46 que contiene el apéndice A con las normas de transición hacia las NUA.

(*)

I. Normativa

La res. técnica 54 (RT 54) "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" incluye solo la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad y fue emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en Julio de 2022, para reemplazar varias de las normas vigentes en la actualidad, a modo de texto ordenado. Asimismo, se aprovechó la ocasión para mejorar la redacción y hacer algunas modificaciones.

La norma emitida por la FACPCE consta de una introducción y 6 capítulos que se estima serán de aplicación para casi todos los emisores de estados contables.

Actualmente, está terminando el período de consulta de 2 proyectos referidos a la norma mencionada:

1. Proyecto de RT 46: contiene un Apéndice A con las normas de transición, objeto de este artículo.

2. Proyecto de RT 47: contiene una primera parte con modificaciones limitadas a la RT 54, 3 nuevos capítulos con normas particulares, en la segunda parte y una tercera parte con temas que afectan a industrias o sectores específicos.

Se estima que la vigencia de la norma completa, RT 54, apéndice A y los 3 nuevos capítulos, sea a partir de los ejercicios iniciados en enero de 2024.

II. Proyecto de RT 46

II.1. Normas para la aplicación inicial de la introducción y primera parte de la RT 54

El proyecto introduce el Apéndice A como norma de transición al cuerpo de la NUA.

En el párr. A1 define el alcance, para el primer ejercicio donde se aplique la norma.

El párr. A2 nos da las definiciones que deben considerarse al momento de aplicar el apéndice.

La guía para la aplicación inicial comienza con la clasificación de la entidad y sus efectos en los párrs. A3 a A7.

Encontramos luego los enfoques para la aplicación inicial en los párrs. A8 a A13.

Y, por último, una solución práctica para discontinuar el revalúo, en los párrs. A14 a A16.

II.2. Alcance

Si bien menciona como alcance solo los 6 capítulos ya incluidos en la RT 54, es posible que, en la versión definitiva, esta norma de transición incluya también los 3 nuevos capítulos ya enunciados del Proyecto de RT 47 sobre normas particulares.

El párr. A1 incluye también los períodos intermedios, pero en varios comentarios que ha recibido la FACPCE, se sugiere que, dada la fecha en que se espera sea aprobada la norma, cercana al inicio de la vigencia, no se aplique la misma a los períodos intermedios en forma

obligatoria sino solo optativa.

De cualquier manera, queda claro que todas las entidades que apliquen las normas argentinas deberán aplicar la NUA.

II.3. Definiciones

Si bien la NUA tiene un glosario, se han agregado en este apéndice —párr. A 2— ciertas definiciones que solo aplicarían a la norma de transición:

- Requerimientos de esta Resolución Técnica.
- Fecha de aplicación inicial.
- Inicio del año comparativo.
- Normas anteriores.

II.3.a. Requerimientos de esta Resolución Técnica

Menciona la introducción y a los capítulos 1 a 6 de la RT 54.

Como dijimos en párrafos anteriores, es posible que la versión final abarque también los 3 nuevos capítulos ya enunciados del Proyecto de RT 47 sobre normas particulares.

II.3.b. Fecha de aplicación inicial

Se refiere a la fecha del inicio del primer ejercicio en el cual una entidad utilice los requerimientos de esta Resolución Técnica para la preparación de sus estados contables. Si el Consejo Profesional correspondiente a nuestra jurisdicción adoptase la norma para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2024, esa sería la fecha de aplicación inicial, para estados contables con fecha de cierre, 31 de diciembre de 2024.

Si la fecha de cierre fuese el 30 de junio de cada año, entonces la fecha de aplicación inicial sería 1 de julio de 2024 y el primer ejercicio de aplicación sería el finalizado el 30 de junio de 2025.

II.3.c. Inicio del año comparativo

Primer día del ejercicio comparativo incluido en los estados contables correspondientes al primer ejercicio en el cual una entidad aplica los requerimientos de esta Resolución Técnica.

Si presentamos un estado contable con fecha de cierre al 31 de diciembre de 2024, debemos presentar también información comparativa por el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2023 y cerrado el 31 de diciembre de 2023. En este ejemplo, el inicio del año comparativo sería el 1 de enero de 2023.

Para el ejemplo del acápite anterior, el inicio del año comparativo sería el 1 de julio de 2023.

Veremos más adelante la importancia de este punto. Cabe destacar que cuando se reinició la aplicación de la técnica de los ajustes contables por inflación en 2018, se permitió la dispensa de no presentar información del ejercicio comparativo, para evitar una serie de cálculos engorrosos. Dado que la NUA no tiene esa dispensa, se nos presenta el problema de como exponer ese comparativo cumpliendo con la RT 54.

II.3.d. Normas anteriores

Son las normas que utilizó la entidad en el último ejercicio previo a la aplicación inicial de los requerimientos de esta nueva norma contable, en otras palabras, las normas vigentes a hoy.

Es importante destacar que, dentro de las normas vigentes, una entidad puede haber optado por diferentes políticas, en el marco de lo permitido por las normas vigentes.

Por ejemplo, dado un determinado monto de ingresos, una entidad puede haber optado por aplicar la RT 41, tomando las dispensas para entes pequeños o medianos según sus ingresos, o seguir aplicando la RT 17, así como podría estar amortizando cierto rubro de bienes de uso en forma lineal y otro rubro por horas trabajadas.

Concretamente, cuando la RT 54 menciona las "normas anteriores", se refiere a las normas vigentes antes de la aplicación de la NUA que esa empresa esté aplicando.

II.4. Guía para aplicación inicial

A partir de aquí la norma define los elementos necesarios para tener en cuenta al momento de comenzar a aplicar la RT 54.

II.5. Clasificación de la entidad. Efectos

Consideramos que este punto es por donde se debe comenzar a analizar qué efectos tendrá esta nueva norma sobre los estados contables de cada entidad.

El párr. A3 define los tres tipos de entes en que se puede clasificar una empresa. Esta definición tendrá como consecuencia diferentes políticas según qué tipo de ente se esté tratando.

Las posibilidades son:

- a) entidad pequeña;
- b) entidad mediana; o
- c) una de las restantes entidades.

Es importante destacar que la FACPCE ha decidido aumentar considerablemente los montos que se están usando actualmente para aplicar la RT 41. Esto traerá aparejado que una gran cantidad de entidades podrán optar por cambiar de categoría, lo que implicará la posibilidad de cambiar de políticas contables en algunos rubros.

Recordemos como define la RT 54- NUA cada una de esas categorías.

En el párr. 6 se define como entes pequeños a aquellos que:

"a) En el ejercicio actual:

"i. no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

"ii. no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

"iii. no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;

"b) En el ejercicio anterior obtuvo ingresos iguales o inferiores a un importe que definirá la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y

"c) no se trata de una entidad:

"i. (i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.

"ii. (ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.

"Cabe aclarar que el monto definido para el punto b) es de hasta 650 millones (base 10-2022)".

El párr. 7 define a las entidades medianas. El texto de los incs. a) y c) son idénticos a los del párr. 6, mientras que el párr. b) dice:

"b) en el ejercicio inmediato anterior obtuvo ingresos:

"i) superiores a los que definirá la FACPCE, de acuerdo con el inc. b) del párr. inmediato anterior; y

"ii) menores o iguales a un importe que definirá la FACPCE."

El monto definido por la FACPCE para los entes medianos es, entonces, desde 650 millones hasta 3250 millones, ambos con base 10-2022.

Resumiendo, serán entes pequeños los que hayan obtenido ingresos hasta 650 millones con base octubre 2022, medianos cuyos ingresos hayan oscilado entre 650 y 3250 millones, y restantes entidades las que superen los 3250 millones.

Esta información será básica para definir las políticas contables y analizar si existen cambios con las políticas utilizadas actualmente, además de seleccionar la categoría correspondiente, como lo enfatiza el párr. A4 del PRT 46.

En este punto uno debería preguntarse si el cambio de categoría es un cambio de política contable. Recordemos que los cambios de política contable son retroactivos, es decir, debo modificar el ejercicio comparativo para mostrarlo como si en ese ejercicio hubiese aplicado esa política que estoy cambiando, excepto que una norma diga lo contrario, como ocurre por ejemplo con la aplicación inicial del método de revaluación. Los párrs. 84 a 89 de la RT 54 lo explican claramente y no modifican las normas actuales.

Pero justamente encontramos que el párr. 88 dice:

"Una entidad considerará que siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

"a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad;

"b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no ocurrieron anteriormente o no eran significativos; o

"c) la aplicación de una política contable diferente debido a que la entidad cambió su categoría, conforme a la clasificación del párr. 4".

El inc. c) nos está diciendo que, si cambiamos de categoría, no debe considerarse un cambio de política contable. En otras palabras, dejamos el comparativo con la categoría anterior. Esto tiene sentido porque en ese ejercicio anterior no tuvimos los ingresos correspondientes a esa categoría.

Sin embargo, no es el caso de la adopción de la NUA. El párr. A5 dice claramente:

"Cuando, en el primer ejercicio de aplicación de la presente Resolución Técnica, una entidad deba cambiar de categoría debido a los umbrales establecidos en los párrs. 6 y 7:

"a) no aplicará lo indicado en el párr. 88.c); y

"b) considerará la aplicación de un nuevo criterio contable introducido por la presente Resolución Técnica, de corresponder, como un cambio obligatorio de política contable [ver el párr. 84.a)]".

Entonces, si por los nuevos umbrales establecidos por la NUA cambiamos de categoría y por lo tanto aplicamos otras políticas contables, deberemos aplicar esas mismas políticas al ejercicio comparativo, que es el presente año 2023 para los entes que cierran el 31 de diciembre.

Lo mismo aplica para las nuevas políticas que introduzca la NUA: aclaremos este punto.

La RT 54 en su párr. 84 define cambios obligatorios en inc. a) y cambios voluntarios en

inc. b), (el resaltado es nuestro):

"Una entidad cambiará una política contable solo si tal cambio:

"a) es requerido por esta Resolución Técnica u otras normas contables; o

"b) es admitido por esta Resolución Técnica u otras normas contables y permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables".

El inc. b) del párr. A5 define como obligatorio la aplicación de nuevos criterios introducidos por la RT 54.

Resumiendo, será diferente el criterio de los cambios según ocurran durante la futura aplicación de la norma, en cuyo caso se tomará en cuenta lo indicado en el párr. 84, o si son cambios en la aplicación inicial, los cuales se explican en el Apéndice bajo análisis en este artículo.

Los párrs. A6 y A7 nos hablan de los cambios voluntarios. El A6 se remite a cambios de políticas por otros factores que no sean la nueva norma, siempre que dichas políticas fuesen admitidas por las normas anteriores y sean admitidas por la NUA. Un ejemplo sería que la medición del inventario se hiciera a FIFO y por cambio de sistema se pasara a PPP, mientras que otro ejemplo sería el ya mencionado de cambio en la política de amortización de bienes de uso.

El párr. A7 menciona dos casos. El primero es la solución práctica que analizaremos más adelante y el segundo se refiere al párr. 573 de la NUA:

"En la medida en que reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párr. 83, una entidad mediana podrá reconocer exclusivamente el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente. Por lo general, una entidad llegará a esta conclusión si los usuarios específicos de sus estados contables, a la fecha de la evaluación, son exclusivamente:

"a) los órganos de control societario; o

"b) los organismos de recaudación fiscal".

La aplicación de este párrafo traerá una serie de controversias y no está asegurada su aprobación por parte del Consejo Profesional de CABA, dado que este método está siendo aplicado en esta jurisdicción desde hace más de 20 años.

Lo que dice el párr. A7 como norma de transición es que "[a]l aplicar el párr. 573, la entidad deberá determinar si la condición de costo o esfuerzo desproporcionado se cumple en la fecha de la aplicación inicial".

Definida la categoría del ente, cuáles serán las políticas contables por aplicar y cuáles de esas políticas son cambios obligatorios o voluntarios, estamos en condiciones de analizar los enfoques con que se presentarán esos cambios en los primeros estados contables a emitir bajo la nueva norma.

II.6. Enfoques para la aplicación inicial

La norma prevé en su párrafo A8 dos enfoques diferentes:

"(I). enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A10 y A11]; o

"(II). enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A12 y A13]".

Añade que esa elección será indiferente a la aplicación de la solución práctica para discontinuar el revalúo de los párrafos 14 a 16 que se exponen al final.

Completa con el párrafo A9 la revelación en notas, tema no menor al que habrá que prestar especial atención al momento de la presentación de estados contables

correspondientes al primer ejercicio de aplicación de lo requerido en esta RT:

"En el ejercicio de aplicación inicial de los requerimientos de esta Resolución Técnica, una entidad deberá revelar en notas:

"a) El enfoque utilizado para efectuar tal aplicación inicial.

"b) Los criterios específicos seleccionados para aplicar el enfoque utilizado.

"c) En el caso de haber optado por aplicar el enfoque simplificado, el hecho de haber utilizado el enfoque integral para un rubro específico, tal como lo admite el párrafo A13.a)".

II.6.a. Enfoque retroactivo integral

A través de una sencilla enumeración, el párr. A10 nos dice simplemente que tenemos que cumplir con la RT 54 en el reconocimiento, clasificación según normas de presentación y medición de los activos y pasivos, así como no podemos reconocer aquello que la norma no permita:

"Al inicio del año comparativo, una entidad:

"a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por esta Resolución Técnica u otras normas contables;

"b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si esta Resolución Técnica u otras normas contables no lo permiten;

"c) clasificará las partidas reconocidas aplicando las normas de presentación contenidas en esta Resolución Técnica u otras normas contables; y

"d) aplicará esta Resolución Técnica u otras normas contables para medir todos los activos y pasivos reconocidos".

El párr. A11 es el que nos dice cómo debemos hacerlo (el destacado es nuestro):

"Al aplicar el enfoque retroactivo integral, una 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, a excepción de los que surjan de aplicar la solución práctica establecida en los párrs. A14 a A16 de este Apéndice.

"b) Adecuará las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa".

Por ejemplo, supongamos que una entidad cambia de categoría, pasa a ser pequeña, y por lo tanto no tiene obligación de usar el método del impuesto diferido, decidiendo que optará por usar el método del impuesto a pagar. Cierra su ejercicio en diciembre y al 31/12/2023 tiene un pasivo por impuesto diferido de \$ 120, mientras que al 31/12/2022 ese saldo, ajustado al 2023, era de \$ 100. En el ejercicio 2023 el cargo a resultados por impuesto diferido fue de \$ 20.

Si decide usar el enfoque retroactivo integral, deberá adecuar los saldos al inicio de 2023, es decir, el saldo inicial de 2023 en el Patrimonio Neto se verá modificado, al igual que el estado de resultados.

El Estado de Patrimonio Neto al 31/12/2023 presentado con las normas actuales es:

Siendo el Estado de Resultados:

Dentro de ese patrimonio al cierre de 2023, hay un pasivo de \$ 120, que se debe ajustar, \$ 100 al inicio y \$ 20 en el resultado del ejercicio.

Para facilitar el análisis, diremos que el coeficiente de reexpresión para el ejercicio 2024

es 1.

Si presentamos los estados contables al 31/12/24 aplicando la NUA y utilizando el enfoque retroactivo integral, el comparativo 2023 se mostrará de la siguiente manera, en relación con el Estado de Evolución del Patrimonio Neto:

Nótese que, según las normas actuales, al cierre de 2023 teníamos un patrimonio de \$ 3638, mientras que con la aplicación de la RT 54, el mismo es \$ 3758, es decir, \$ 120 de diferencia por el recupero del pasivo por impuesto diferido, \$ 100 al inicio del comparativo y \$ 20 en el resultado del ejercicio 2023.

Por otra parte, la Asamblea ha tomado la decisión sobre los resultados de 2023, \$ 1954, lo cual es correcto. La diferencia producida por el cambio de política quedará dentro del Patrimonio Neto, en los resultados no asignados.

Por último, el inc. c) nos obliga a presentar las notas informativas, si utilizamos este método:

"c) Además de todo lo requerido por esta Resolución Técnica sobre un cambio en política contable, describirá en notas las principales partidas que fueron afectadas por los cambios en criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo los efectos de:

"(I). Los cambios obligatorios en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párr. A5 del presente Anexo.

"(II). Los cambios voluntarios en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párr. A6 del presente Anexo".

II.6.b. Enfoque retroactivo simplificado

En una lectura rápida, podemos asumir que los párrs. A10 y A12 son idénticos. Cuidado, no lo son. El párr. A 10 dice Al inicio del año comparativo, mientras que el A12 dice En la fecha de aplicación inicial. El resto sí es igual, pero lo importante es a que fecha medimos y exponemos.

El párr. A13 detalla algunas cuestiones:

a) Permite que para algún rubro específico se aplique el enfoque retroactivo integral, aunque se adopte el simplificado para todo lo demás.

b) El estado de situación patrimonial es igual bajo ambos enfoques. Cambia el estado de resultados, el estado de flujos de efectivo, el estado de evolución del patrimonio neto, y las notas y anexos relacionados.

c) Se adecuan las cifras incluidas como información comparativa.

d) Se expondrá el efecto de aplicar este enfoque retroactivo simplificado en el estado de evolución del patrimonio neto y cuando correspondiere en el estado de fujo de efectivo.

e) Revelará en notas las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo, cambios obligatorios y los voluntarios en sus políticas contables.

Una posible manera de cumplir con este punto siguiendo el ejemplo anterior sería:

Con este enfoque, ambos comparativos quedan exactamente igual a la presentación original (ajustada por inflación), mientras que la información sobre el ejercicio 2024 se da con las normas de la RT 54.

II.7. Solución práctica

El último tema de la aplicación inicial es una solución práctica para un caso especial: se

trata de aquellas entidades que estén aplicando el método de revalúo y quieran dejar de hacerlo.

Recordemos que la RT 31 estableció el método, obligando a verificar el valor razonable en todos los cierres de ejercicio, si alguno de los elementos de los bienes revaluados experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable, siendo casi imposible salir de él. Hubo varias puertas de salida, entre ellas la permitida al momento de implementarse nuevamente el reciente ajuste por inflación contable, y esta es otra oportunidad. En nuestra opinión debería ser evaluada por todas aquellas entidades que aún están aplicando el método, más allá que será el organismo de control, IGJ, por ejemplo, en el caso de CABA, el que deberá informar si se debe hacer algún trámite adicional o cumplir con otro requisito.

El párr. A14 es el que permite salirse de esa política, aclarando que es un cambio prospectivo, no afecta el comparativo porque no lo considera un cambio de política contable. Simplemente, de acuerdo con el párr. A16, deberá revelarlo en notas.

El párr. A15 da los detalles:

"Al aplicar la discontinuación a la que se refiere el párrafo anterior, una entidad:

"a) ejercerá la opción, de forma independiente, para cada clase de bienes de uso y para el rubro propiedades de inversión;

"b) 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

"c) 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".

El párrafo es muy claro y sencillo de aplicar. Al igual que el método, se puede discontinuar por clase, no es necesario que todos los rubros tengan la misma política.

El cuidado que hay que tener es cómo se toma el último valor revaluado, cómo se lo ajusta por inflación y qué efecto tiene sobre el impuesto diferido. Además, si los resultados acumulados aumentarían por la transferencia del saldo de revaluación, se aconsejaría dejarlo en una reserva y no distribuirlo, dado que ello llevaría a la descapitalización de la entidad. Seguramente será el organismo de control quien ponga los límites necesarios.

III. Conclusiones

Al momento de comenzar a aplicarse la NUA, los profesionales a cargo de la preparación de los estados contables deberán analizar los cambios que esta nueva norma trae al ente cuyos estados contables esté preparando.

Es posible que no sea afectado por ningún cambio de norma, pero aun así, deberá cambiar las notas para adecuarlas a los párrafos correspondientes; no será aceptada la referencia a la RT 17, por ejemplo, sino que deberá buscar su correlación en la RT 54.

Respecto del primer ejercicio de aplicación, hemos mencionado las notas obligatorias referidas a las categorías y a los enfoques para mostrar los cambios.

Esperemos que este proyecto y el mencionado nro. 47 con los nuevos capítulos sea publicado a la brevedad y adoptado por los respectivos Consejos Profesionales, de manera de darnos el tiempo suficiente para capacitarnos y poder aplicar esta nueva norma correctamente.

(A) Trabajo elaborado en junio/23. La RT 56 fue aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE el 30/6/23 incorporando Proyectos NO 46 y 47 bajo el título: Normas Contables

