

Preparación de los estados contables del primer ejercicio en que utilice la RT 54 y sus modificatorias. Normas de transición

Petti, Ana María

Abstract: En el artículo se pone bajo análisis el tratamiento a dispensar por los entes en el primer ejercicio de utilización de la res. téc. 54 y sus modificatorias (NUA).

(*)

I. Políticas contables y cambios en estas. Modificación de la información de ejercicios anteriores. RT 54, Título I

Es sabido que una entidad aplicará esta resolución técnica (RT) si no debe aplicar la RT 26 u opte por hacerlo. Por lo tanto, prescribe normas para:

- a. entidades pequeñas;
- b. entidades medianas; y
- c. las restantes entidades.

La RT indica en su párr. 73 que una entidad pequeña puede aplicar una o más políticas contables establecidas para las medianas o para las restantes entidades. Y que una entidad mediana puede hacerlo respecto a las políticas contables de las restantes. De hacer uso de estas opciones, la entidad lo hará para todos los rubros o partidas de naturaleza similar.

Se recuerda y la misma RT 54 lo expresa en el glosario, que las políticas contables son los principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados contables. Es en los párrs. 71 y 72 donde se refiere a la aplicación que una entidad debe efectuar de las políticas contables que la Resolución Técnica requiera para el tratamiento de una transacción, evento o condición. Las políticas contables la entidad las selecciona y aplica de manera uniforme para condiciones similares, excepto que la RT requiera o admita algo diferente.

Para que una entidad cambie una política contable:

- a. debe requerirlo esta RT (u otras normas contables); o
- b. debe admitirlo esta RT (u otras normas contables) y permitir un mejor cumplimiento de los requisitos de la información en los estados contables.

Al cambiar de política contable, la entidad debe hacerlo retroactivamente (salvo se prescriba un tratamiento diferente). De ser cambios no obligatorios no solo los revelará en nota, sino también revelará los motivos para realizarlos.

No es cambio de política contable, la aplicación de una política diferente debido a que la entidad cambió su categoría conforme a la clasificación en pequeñas, medianas y restantes entidades (párr. 88, inc. c]).

Tampoco es cambio de política contable, la aplicación por primera vez del modelo de revaluación de bienes de uso, por lo tanto, no se genera efecto retroactivo. Se contabiliza de forma prospectiva.

Si en el ejercicio actual una entidad cambia uno o más criterios, toda la información comparativa "relevante para los usuarios" se presentará con los mismos criterios utilizados para preparar la del período actual (salvo las normas permitan o requieran la utilización de un criterio diferente).

Cuando una entidad aplica por primera vez una política contable (cambia de política) o

corrige un error o existió una omisión que requiera modificar la información de períodos anteriores a mostrar en forma comparativa, se procede a efectuar dicha modificación salvo sea impracticable determinar los efectos del cambio.

Ejemplo de impracticabilidad sería que no se hubiesen conocido los datos en el período anterior y no se puedan reconstruir, o se requieran estimaciones de situaciones de ese período anterior y no cuente con evidencias de las circunstancias para efectuarlas.

Cuando una entidad modifica la información de ejercicios anteriores y ello representa una variación cuantitativa del patrimonio neto, expondrá su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y de corresponder, de los que se presenten en el estado de flujos de efectivo.

II. Normas de transición para preparar los estados contables del primer ejercicio en que se utilice la RT 54

El Apéndice A de la RT 54 contiene las normas de transición aplicables para la preparación de:

- a. los estados contables correspondientes al primer ejercicio en que la entidad utilice los requerimientos contenidos en dicha resolución técnica; y
- b. los estados contables de períodos intermedios comprendidos en el referido ejercicio.

A los fines de la aplicación de estas normas se deberán considerar las siguientes definiciones:

Fecha de aplicación inicial	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 la RT 54 sean los del ejercicio finalizado el 30 de junio de 2025, la fecha de aplicación inicial será el 1° de julio de 2024)
Inicio del año comparativo	Primer día del ejercicio comparativo incluido en los estados contables correspondientes al primer ejercicio en el cual una entidad aplique 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 30 de junio de 2025, la fecha de inicio del año comparativo será el 1 de julio de 2023).
Normas anteriores	Son las normas que utilizó la entidad para preparar los estados contables correspondientes al último ejercicio previo a la aplicación inicial de los requerimientos de la RT 54 (RT 41,42 y 17 y otras)

Los requerimientos contenidos en este Apéndice permiten distinguir tres pasos al momento de la aplicación inicial (que depende según la jurisdicción):

1. determinar la clasificación de la entidad como entidad pequeña, mediana o restante entidad;
2. seleccionar las políticas contables contenidas en la RT 54 consistentes con la clasificación anterior;
3. aplicar alguno de los enfoques que la RT 54 admite: enfoque retroactivo integral o

enfoque retroactivo simplificado.

Si bien el párr. 88, inc. c) indica que no constituye un cambio de política contable, la aplicación de una política diferente cuando la entidad lo hace debido al cambio de categoría, en el primer ejercicio de aplicación de la RT, tal artículo e inciso no se aplica. En consecuencia, se considera la aplicación de un nuevo criterio contable introducido por la RT, de corresponder, como un cambio obligatorio de política si la RT requiere tal cambio.

Será un cambio voluntario de política contable cualquier modificación respecto de los criterios utilizados en los últimos estados contables preparados conforme a normas anteriores, que son admitidos por esta Resolución Técnica y también lo eran por las normas anteriores. Es posible llevar a cabo este cambio voluntario si el criterio a emplear permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables. No son voluntarios los cambios de criterios no relacionados con el cambio de categoría que podrían haberse efectuado aplicando las normas anteriores, pues se trata de criterios admitidos por las normas anteriores a la vez que son admitidos por la RT 54.

Son obligatorios los cambios de criterios que no podrían haberse efectuado aplicando las normas anteriores. Dentro de estos cambios se reitera que se incluyen los provenientes del cambio de categoría, determinado en la fecha de aplicación inicial, debido a los umbrales de tipificación de las entidades. No es lo que la misma norma indica en su Título I párr. 88, inc. c) para ejercicios posteriores al primero de aplicación de esta.

El cuadro siguiente brinda un resumen de lo visto:

Situaciones que pueden darse en el primer ejercicio de aplicación de la RT 54		
Si la entidad cambia de categoría por modificarse los umbrales	Y aplica un nuevo criterio contable que introduce la NUA	Se trata de un cambio de política contable obligatorio
Si la entidad cambia el criterio utilizado por otro (no habiendo cambio de categoría)	Y el criterio que comienza a utilizar era admitido por las normas anteriores y también por la NUA	Se trata de un cambio de política contable voluntario. Solo se puede cambiar si el criterio que comienza a usar cumple mejor los requisitos de la información

III. Situaciones que a modo de ejemplo pueden darse al inicio del ejercicio de aplicación por primera vez de la RT 54

En el cuadro siguiente se muestran distintas situaciones y el modo de su tratamiento:

Cambia categoría	Es cambio obligatorio o voluntario. O no es cambio de política	Cambia de política contable	
		Antes no podía usar la política que con la NUA aplicará	Antes podía usar la política nueva
De mediana a pequeña	Obligatorio (1)	Cambia de método de impuesto diferido a método de lo determinado a pagar.	NO (2)
No cambia de categoría. Era y sigue siendo entidad mediana	Obligatorio (1)	Cambia de criterio de costo de reposición de mercaderías a costo de adquisición	NO (2)
No cambia de categoría (aquí no interesa a cuál pertenece)	Voluntario (3)	Cambia de criterio para medir bienes de uso (una clase: maquinarias). Antes costo menos depreciaciones y ahora modelo de revaluación	SÍ (4)

No cambia de categoría (aquí no interesa a cuál pertenece)	Voluntario (3)	Comienza a aplicar para medir propiedades de inversión su valor razonable. Con las normas anteriores utilizaba costo menos depreciaciones de corresponder	SÍ (4)
No cambia de categoría (aquí no interesa a cuál pertenece)	Obligatorio (1)	Comienza a medir las propiedades de inversión al valor razonable. Con las normas anteriores se empleaba valor neto de realización. (existen erogaciones vinculadas a la venta que diferencian ambos criterios)	NO (2)
No cambia de categoría (aquí no interesa a cuál pertenece)	No es cambio de política contable (Excepción). No se reconoce efecto retrospectivo	Comienza a medir las propiedades de inversión a costo menos depreciaciones de corresponder. Con anterioridad las media a valor razonable.	SÍ (5)
No cambia de categoría (aquí no interesa a cuál pertenece)	No es cambio de política contable (Excepción). No se reconoce efecto retrospectivo	Comienza a medir los bienes de uso a costo menos depreciaciones, de corresponder. Con anterioridad aplicaba el modelo de revaluación.	SÍ (5)
No cambia de categoría. Es una entidad mediana	Obligatorio (1)	Comienza a medir sus mercaderías a costo de la última compra. Con anterioridad lo hacía a costo de reposición. Pues no era admitido el nuevo criterio.	NO (2)
No cambia de categoría. Es entidad pequeña	No sería cambio de política contable de no ser posible probar mejora en la información	Comienza a medir sus mercaderías a costo de la última compra. Con anterioridad lo hacía a costo de reposición. El nuevo criterio era aplicable con normas anteriores	SÍ (6)
No cambia de categoría. Es una de las restantes entidades.	Obligatorio (1)	En operaciones de créditos y deudas a menos de doce meses no continúa segregando componentes financieros implícitos pues la NUA lo admite. Con las normas anteriores no tenía esta opción.	NO (2)
No cambia de categoría. Es entidad pequeña.	No sería cambio de política contable de no ser posible probar mejora en la información	En operaciones de créditos y deudas deja de segregar componentes financieros implícitos Antes opcionalmente lo hacía.	SÍ (6)

[1] El cambio no lo pudo haber llevado a cabo con las anteriores normas

[2] No se requiere justificar que el cambio mejora la información

[3] El cambio podía haberlo efectuado aplicando las anteriores normas.

[4] Se requiere justificar que el cambio mejora la información

[5] Se trata de una solución práctica que brinda la NUA. No es considerado como cambio de política contable. El último importe revaluado es el costo atribuido del activo en su aplicación inicial. Párrs. A15 a A17.

[6] Si se trata de un cambio voluntario en el cual debe probarse mejora en la información, y ello no se da, implica que el cambio no puede efectuarse.

IV. Enfoques para la aplicación inicial de la RT 54. Ejemplo

Para aplicar inicialmente los requerimientos de la RT 54, la entidad empleará alguno de los siguientes enfoques contenidos en el Apéndice A de Normas de transición:

1- enfoque retroactivo integral; o

2- enfoque retroactivo simplificado.

La RT 54 desde su párr. A11 y hasta el A 14 explica ambas modalidades. En esta oportunidad el tema se explica mediante un ejercicio de aplicación.

Datos:

La entidad medía su única propiedad de inversión, un terreno, a costo y al aplicar por primera vez la RT 54, decide cambiar su política contable y medir al valor razonable, con cambio a resultados. Al cierre del ejercicio de aplicación por primera vez, 31/12/X2 el valor razonable es de \$ 135.000. Al 31/12/X1 su costo era de \$ 107.000. No se considera el efecto de la inflación y se supone tal terreno es su único activo desde su adquisición y que no existen pasivos. Suponer que el terreno presentaba valores razonables de \$110.000 y \$130.000 al 01/01/20x1 y 31/12/20X1, respectivamente.

Alternativa 1) La entidad aplica el enfoque retroactivo integral

Conforme a este enfoque, la entidad deberá:

1. Medir el terreno al inicio del año comparativo (01/01/20X1) a su valor razonable que era de: \$ 110.000.

2. Modificar el saldo al inicio del ejercicio comparativo del patrimonio neto, presentado en el estado de evolución del patrimonio neto, adicionando \$ 3.000 (valor razonable a esa fecha \$ 110.000 y costo \$107.000) al total del patrimonio neto a esa fecha. El valor razonable al 31/12/X1 era de \$ 130.000.

3. Adecuar las cifras presentadas como información comparativa en el estado de situación patrimonial, el estado de resultados y el estado de evolución del patrimonio neto.

Los estados mostrarían la siguiente información:

Estado de situación patrimonial al 31/12/X2, comparativo con el ejercicio anterior

	31/12/X2	31/12/X1		31/12/X2	31/12/X1
Activo			Pasivo		
Activo no cte.					
Propiedades de inversión	135.000	130.000	Patrimonio neto	135.000	130.000
Total	135.000	130.000	Total	135.000	130.000

Estado de resultados

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/X2 comparativo con el ejercicio anterior

	20X2	20X1
Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión	5.000	20.000
Ganancia del ejercicio	5.000	20.000

Estado de evolución del patrimonio neto

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/X2 comparativo con el ejercicio anterior

Rubros	Capital suscrito	Resultados no asignados	Total PN	
			20X2	20X1
Saldos al inicio del ejercicio	100.000	30.000	130.000	107.000
Modificación del saldo				3.000
Saldos al inicio modificados	100.000	30.000	130.000	110.000
Ganancia del ejercicio			5.000	20.000
Saldos al cierre del ejercicio	100.000	30.000	135.000	130.000

Alternativa 2) La entidad aplica el enfoque retroactivo simplificado

Conforme a este enfoque, la entidad deberá:

1. Medir el terreno a la fecha de la aplicación inicial (01/01/20X2) a su valor razonable: \$ 130.000.

2. Modificar los saldos a la fecha de aplicación inicial presentados en el estado de evolución del patrimonio neto. El total de patrimonio neto a esa fecha es de \$ 100.000 de capital, y resultados no asignados \$ 26.000 (\$ 7.000 del 20X0 y \$ 19.000 del 20X1).

Se adicionan \$ 4.000 (130.000 - 126.000) al total de patrimonio neto y al total de los resultados no asignados.

3. Adecuar las cifras presentadas como información comparativa en el estado de situación patrimonial (no adecuará las cifras presentadas como información comparativa en el estado de resultados y el estado de evolución del patrimonio neto).

Los estados mostrarían la siguiente información:

Estado de situación patrimonial al 31/12/X2 comparativo con el ejercicio anterior

	31/12/X2	31/12/X1		31/12/X2	31/12/X1
Activo			Pasivo		
Activo no cte.					
Propiedades de Inversión	135.000	130.000	Patrimonio neto	135.000	130.000
Total	135.000	130.000	Total	135.000	130.000

Estado de resultados

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/X2, comparativo con el ejercicio anterior (sin modificar la columna respectiva)

	20X2	20X1
Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión	5.000	19.000
Ganancia del ejercicio	5.000	19.000

Estado de evolución del patrimonio neto

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/X2, comparativo con el ejercicio anterior (sin modificar la columna respectiva)

Rubros	Capital suscripto	Resultados no asignados	Total PN	
			20X2	20X1
Saldos al inicio del ejercicio	100.000	26.000	126.000	107.000
Modificación del saldo		4.000	4.000	
Saldos al inicio modificados	100.000	30.000	130.000	107.000
Ganancia del ejercicio			5.000	19.000
Saldos al cierre del ejercicio	100.000	30.000	135.000	126.000

V. Bibliografía

PETTI, Ana María y SUARDI, Diana, "Norma Argentina Unificada de Contabilidad", Ediciones DyD, 2024.

RT 54 con sus modificatorias RT 56 y RT 59.

(A) Contadora pública UNLP. Docente universitaria.