

TÍTULO:	EL PROCESO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE Y LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA (NUA)
AUTOR/ES:	Verón, Carmen S.; Werbin, Eliana; Sader, Gustavo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

**GUSTAVO SADER
CARMEN S. VERÓN
ELIANA WERBIN**

EL PROCESO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE Y LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA (NUA)

En la reunión de la Junta de Gobierno de la FACPCE, realizada en la ciudad de Corrientes el pasado 1 de julio, se aprobó la resolución técnica 54 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad". Esta resolución técnica incluye la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad y el CENCyA está trabajando actualmente en el desarrollo de futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda Parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte).

I - INTRODUCCIÓN

La Contabilidad tiene como objetivo la generación de información para la toma de decisiones. De esta manera, aplica criterios para cuantificar el impacto en la generación de resultados causado por las operaciones de la empresa en un determinado período. Tales criterios son el resultado concurrente de la praxis (principios contables generalmente aceptados) y de las normas contables que regulan dicha práctica. La importancia de los informes financieros deviene de sus significativas consecuencias, considerando las decisiones que los usuarios toman en función de ellos. Por lo tanto, la información que se desprende de los mismos tiene la potencialidad de alterar sus creencias (Beaver, 1981).

En virtud de la gran cantidad de normas contables vigentes generadas a lo largo del tiempo en Argentina y la tendencia hacia las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), ha detectado la necesidad de redacción de una norma única argentina (NUA) que de manera coherente, sistemática y ordenada muestre los resultados del avance normativo y, a su vez, esté en consonancia con la tendencia al uso de las NIIF. Eso implicó que en julio de 2022 la Junta de Gobierno de la FACPCE haya aprobado la resolución técnica (RT) 54: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera Parte).

A la par de mostrar sintéticamente la evolución y los fundamentos del proceso de normalización contable en nuestro país, el presente artículo tiene como objetivos:

- a) presentar los aspectos generales relacionados con la redacción de la misma, incluyendo los aspectos distintivos respecto de las NCL (Normas Contables Locales) vigentes y,
- b) describir sintéticamente las incorporaciones y aspectos relevantes.

II - EL ORIGEN DE LA REGULACIÓN CONTABLE

Hasta fines de 1960, la teoría y la investigación contable constaban en gran parte de un razonamiento a priori respecto a cuáles eran los mejores principios y prácticas contables. Hubo poco éxito por la escasa base teórica para elegir entre distintas alternativas, ya que los contadores no se pusieron de acuerdo en un conjunto de principios contables básicos (Scott, 2010).

Sin embargo, en la década de los 60 tuvieron lugar grandes avances en otras disciplinas: en Estadística, la teoría de la toma de decisiones bajo incertidumbre, y en Economía y Finanzas, la teoría de los mercados de valores eficientes. En 1963, el teorema de la Posibilidad de Arrow llevó a comprender que no había un beneficio neto "verdadero", lo que suponía que la búsqueda de los mejores principios y técnicas contables no era posible.

Las teorías mencionadas gestaron el concepto de "utilidad para la decisión" que caracteriza a la información financiera. Este concepto apareció por primera vez en la exposición de 1966, llamada A Statement of Basic Accounting Theory, de la American Accounting Association (AAA), que señala que "se define a la contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permite formular juicios basados en información y la toma de decisiones, por aquellos que se sirven de la información" (AAA, 1966: pág. 2).

De similar importancia fue el desarrollo de las economías de información imperfecta, que consideran que algunas personas tienen "una ventaja de información sobre otras". Este planteamiento derivó en la teoría de la agencia, que aumenta el conocimiento sobre cuáles son los intereses legítimos de la gerencia de la empresa en el informe financiero y en la emisión de normas (Scott, 2010).

La Contabilidad Financiera surge en un medio ambiente caracterizado por el nacimiento de sociedades anónimas de cierto tamaño que requerían recursos financieros, y que acudían por medio del mercado de valores o instituciones financieras, a personas extrañas a la organización (García, 2010). La información contable es especialmente crucial para estos "usuarios externos", que sin

ella actuarían con un alto grado de incertidumbre (AAA, 1966).

Lo que caracterizó a la información financiera, a mediados del siglo XX, fue el requerimiento rápido de nueva información y el cambio de perspectiva en la ya existente. Esta situación generó, como resultado, un aumento de información que el usuario debía interpretar. Ese cambio de perspectiva hacia un enfoque informativo es lo que Beaver (1981) caracterizó como una turbulencia, una evolución importante con respecto a la filosofía del informe financiero, una revolución de la información financiera.

Es claro este enfoque de "utilidad" en escritos de la época, tal como lo indica la AAA en 1966 al establecer ciertas definiciones claves:

"Se define a la teoría contable como un conjunto de conceptos que explican y guían la acción del contador para identificar, medir y comunicar la información económica" (AAA, 1966: pág. 4).

"Esencialmente, la Contabilidad es un sistema de información. Más precisamente, es una aplicación de la teoría general de información al problema de las operaciones económicas eficientes" (AAA, 1966: pág. 148).

Puede verse también lo que establece el Financial Accounting Standard Board (FASB) en su marco conceptual:

"La información financiera debe proporcionar información que sea útil para los inversores y acreedores presentes y potenciales y otros usuarios para la toma de decisiones racionales en materia de inversiones, créditos, y otros de carácter similar. La información debe ser entendida por aquellos que tienen un razonable conocimiento de las actividades en los negocios y en la economía y están deseosos de estudiar la información con razonable diligencia".

Asimismo, Beaver y Demski (1974) también dejan bastante claro el enfoque de utilidad o información para la toma de decisiones, aunque muestran algunas debilidades del mismo, al expresar:

"Parece ser que hay un consenso en que el propósito primario de los estados financieros es proveer información a los usuarios de los mismos. Sin embargo, el rol básico y fundamental de estos objetivos con este marco utilitarista y de primacía de los usuarios permanece oscuro -especulamos que esto sucede porque el problema de la heterogeneidad de los usuarios no ha sido tratado aún adecuadamente-. Esto es, el reconocimiento explícito de los irreconciliables conflictos de intereses entre las distintas clases de usuarios (o entre los usuarios) que provee la clave para definir este asunto de los objetivos" (Beaver y Demski, 1974: pág. 170).

Restrepo Pineda (2017) expresa que los sistemas de información contable han trascendido la función financiera tradicional, haciendo eco de las etapas mencionadas por las que transitó la Contabilidad.

III - EL PROCESO DE NORMALIZACIÓN CONTABLE EN NUESTRO PAÍS

El proceso de normalización contable en Argentina posee características distintivas al resto de los países latinoamericanos. Esto se debe, por un lado, a la prolífica producción e intervención de la doctrina contable argentina que tuvo influencia en las normas contables profesionales de una manera concreta, y por otro a la permanente participación de la FACPCE a través de sus distintos organismos y consejos profesionales adheridos.

Se puede aseverar que en nuestro país tanto doctrina como profesión fueron dando respuestas a las distintas problemáticas que influyeron en la información contable y que tuvieron su correlato con la normalización contable. Esto nos acerca a proponer una división temporal en tres etapas.

Una primera etapa se refiere a la adaptación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA: Asamblea de Avellaneda, año 1969) en la valuación de los elementos patrimoniales al momento de la presentación de información. Ello trajo como consecuencia el abordaje de aspectos relacionados con la unidad de medida y los criterios de medición.

Respecto del problema de la unidad de medida, las normas relacionadas con la reexpresión de los estados financieros a moneda homogénea [RT (FACPCE): 2, 1976 y 6, 1984] surgieron por un lado como una manera de resolver la medición de los elementos patrimoniales desactualizados y la correcta determinación del resultado del período, impidiendo la distribución de resultados que no tengan como base una moneda referida a la presentación de los estados financieros. Por otro lado, como respuesta a la necesidad de un ajuste integral, ya que determinadas leyes (L. 19742, 1972 y L. 21525, 1977) y algunas prácticas (medición de inventarios por UE-PS, activación de resultados financieros, revaluación de algunos activos utilizando valores corrientes, etc.) solo implicaron soluciones parciales.

Respecto de los criterios de medición aplicables, desde Replanteo de la Técnica Contable (Fortini y otros, 1980), una de las obras más relevantes de doctrinarios nacionales, surgió la importancia de la valuación a valores corrientes de algunos elementos patrimoniales, la que luego quedó reflejada en la RT (FACPCE) 10 (1992). Desde la aplicación de esta norma en adelante la academia empezó a profundizar en la valuación de los elementos patrimoniales de acuerdo a los atributos y circunstancias que afectan la medición de los elementos patrimoniales activos y pasivos. Esto se dio, preeminentemente, en la medición posterior, ya que en la inicial, en general, existió consenso en la aplicación del criterio de costo.

Una segunda etapa se relaciona con la importancia de la inclusión en el contexto internacional y la necesidad de armonización de las normas contables. Esto se dio a través de la participación de la profesión en organismos internacionales y en particular latinoamericanos⁽¹⁾, como consecuencia de una armonización contable considerada necesaria en esos tiempos, ya que muchos de esos países aplicaban directamente las Normas Internacionales de contabilidad (NIC). Así, comenzó un proceso de revisión de la normativa vigente que confluyó en una norma madre [RT (FACPCE) 17, 2000] que refiere a la valuación de los distintos elementos patrimoniales en los momentos inicial y posterior y que, a su vez, para elementos o actividades específicas derivó en normas particulares (actividad agropecuaria; inversiones permanentes en otras sociedades bajo situaciones de control, control conjunto o influencia significativa; activos incorporados bajo la modalidad de leasing financiero, negocios conjuntos; conversión de estados financieros, entre otros). Esta norma si bien continuaba con la aplicación de criterios afianzados en la normativa anterior, fue un avance hacia la armonización internacional, ya que incorporó criterios adoptados por aquellas. Paralelamente, se redactó el Marco Conceptual como elemento referencial del proceso de normalización, proveyendo un conjunto de conceptos y requisitos que pretendieron ser el sustento teórico de las normas contables. Si bien existen algunas diferencias de este marco conceptual con el de las normas internacionales, su estructura y muchos de los conceptos vertidos tienen la misma redacción.

Una tercera etapa, que se extiende hasta la actualidad, se relaciona con la globalización económica y con una tendencia a la unificación de los marcos normativos. Una de las causas principales fue una mayor participación de los Estados Unidos⁽²⁾ y la incorporación de nuevos países al organismo internacional. De esto surge en el año 2001 el International Accounting Standard Board⁽³⁾ (IASB) y como consecuencia las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que incluyen no solo las nuevas NIIF, sino también las antiguas NIC que no hayan sido aún reemplazadas por nuevas normas y las interpretaciones. Conteste a esta situación, en nuestro país por un lado se flexibilizaron algunos criterios incluidos en la RT (FACPCE) 17 y adaptados al tamaño del ente [RT (FACPCE) 41 y RT (FACPCE) 42, 2015] y por otro lado se incorporaron las NIIF y NIIF para pymes con el consecuente Marco Conceptual para esas normas [adoptados a través de la RT (FACPCE) 26, 2009 y RT (FACPCE) 43, 2016]. Esto dio lugar a dos contextos normativos: el NIIF para aquellas empresas obligadas (principalmente las cotizadas) y optativo para quienes elijan aplicarlas, y el de las normas contables locales (NCL) para el resto de las empresas.

Con el transcurrir del tiempo, comienzan a verse reflejados en las NCL criterios aplicados en las NIIF (valor razonable, con un gran uso en la actividad agropecuaria y en la aplicación del modelo de revaluación para bienes de uso y similares; criterios para la valuación de inversiones permanentes; etc.). Este proceso de normalización fue evolutivo y a través de dos mecanismos: nuevas normas contables sobre diferentes aspectos faltantes o modificación de normas vigentes.

Toda esta evolución mostró la interacción de dos realidades: la gran cantidad de normas contables vigentes generadas a lo largo del tiempo y la tendencia hacia las NIIF que, como se analizó, fueron incorporadas paulatinamente a las NCL. Estas realidades confluyeron en la necesidad de redacción de una norma única argentina (NUA) que de manera coherente, sistemática y ordenada muestre los resultados del avance normativo y, a su vez, esté en consonancia con la tendencia al uso de las NIIF.

Estos aspectos fueron considerados en los antecedentes del "Proyecto Norma Unificada Argentina de Contabilidad" al reconocer la dispersión de los requerimientos contables que una entidad debía cumplir para preparar sus estados contables de acuerdo con las NCL, y que generaba dificultades para su identificación por parte de las partes involucradas en su preparación (Proyecto de Resolución Técnica 45, Fundamentos y bases para la consulta pública del proyecto, punto 2). Además reconocía que muchos requerimientos de la NCL presentaban oportunidad de simplificación que no afectarían la calidad de la información; la inexistencia de tratamientos específicos para determinadas cuestiones que se presentan en muchas entidades o que estando en las NCL no resultan claras; y que los estilos o patrones de las NCL presentaban estilos muy diversos por haberse redactado a lo largo de 20 años (Proyecto de Resolución Técnica 45, Fundamentos y bases para la consulta pública del proyecto, punto 3). Este diagnóstico condujo a que el proyecto NUA tuviera como objetivo sistematizar, clarificar y depurar (suprimir/incorporar) los contenidos de las NCL aplicables a las entidades no alcanzadas por la RT (FACPCE) 26. En el mismo sentido se buscaba que su estilo de redacción fuera más amigable mediante la estructuración en capítulos y párrafos consecutivos, eliminando el estilo anterior de secciones y subtemas.

El Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) presentó a la Junta de Gobierno de la FACPCE el denominado Proyecto NUA que incluía el plan de trabajo para su redacción y su estructura. De esta forma la NUA está estructurada en tres partes:

- *Introducción y Primera Parte: Normas generales:* incluye las normas generales para la confección de estados contables de todo tipo de entidad alcanzada por la NUA, y cuya estructura organizativa y transacciones sean de baja complejidad.
- *Segunda Parte: Normas particulares:* junto con las normas contenidas en la Primera Parte, incluye normas utilizadas por aquellas entidades con mayor complejidad organizativa y transacciones complejas tales como ser controladoras de un grupo económico, realicen operaciones con instrumentos financieros derivados, pasivos por planes de beneficio definido, entre otros.
- *Tercera Parte: Normas específicas:* junto con las normas contenidas en la Primera o Segunda Parte incluye normas utilizadas por entidades con particularidades propias de la industria o sector al que pertenecen, como el caso de las entidades agropecuarias.

En setiembre de 2021 se aprobó el Proyecto de Resolución Técnica 45 correspondiente a la Introducción y Primera Parte de la NUA, y estuvo en período de consulta hasta el 8/4/2022. Analizados y respondidos por el CENCyA los comentarios y observaciones recibidos durante el período de consulta, el 1/7/2022 fue aprobada la RT (FACPCE) 54 denominada Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera Parte).

IV - ASPECTOS GENERALES Y NOVEDADES DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 54

El objetivo de esta RT 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. Para ello establece requerimientos sobre *reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación* sobre los elementos que una entidad informa en sus estados contables (párr. 1 y 2). La RT (FACPCE) 54 se estructura en una Introducción, una Primera Parte correspondiente a las Normas Generales y un Glosario.

Esta Primera Parte de la NUA reemplaza ocho resoluciones técnicas en su totalidad, tres secciones de otras dos RT, seis interpretaciones de normas contables, cinco resoluciones de la Junta de Gobierno, tres secciones y dos apartados de otra resolución de la Junta de Gobierno; y cinco resoluciones de la Mesa Directiva de la FACPCE. En el Cuadro 1 se presentan las normas contables derogadas por la RT (FACPCE) 54.

CUADRO 1: Normas contables derogadas por la RT 54

Generales de reconocimiento y medición	Particulares de reconocimiento y medición	Generales de exposición	Particulares de exposición	Procedimiento y temas específicos
RT 41 (2ª Parte) Entes Pequeños	RT 18 Sección 4 - Arrendamientos		RT 9	RT 6
RT 41 (3ª Parte) Entes Medianos		RT 8		RT 48
RT 17	RT 18 Sección 5 - Reestructuraciones		RT 11	RT 21 Sección 3 - Información sobre partes relacionadas
Interpretaciones N° 1, 2, 3, 7, 8 y 11				
Resoluciones de JG de la FACPCE N° 394-395-527-536-549-539 (apartado 3.7 y 3.8.; sección 4.6 y 7)				
Resoluciones de la MD de la FACPCE N° 735-765-879-913 y 929				

Fuente: Parte resolutiva RT (FACPCE) 54

Además, se incorporaron los contenidos de las Guías de Aplicación del Ajuste por Inflación y COVID-19.

Se recomienda que los requerimientos contenidos en la RT (FACPCE) 54 resulten de aplicación obligatoria para la preparación de los estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios. Para ello los Consejos Profesionales de todo el país deberán aprobarla como norma profesional en sus respectivas jurisdicciones.

Una entidad aplicará la RT (FACPCE) 54 si no aplica la RT (FACPCE) 26 [“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"). De esta forma la RT (FACPCE) 54 prescribe normas para: a) entidades pequeñas; b) entidades medianas; y c) las restantes entidades, unificando así en una sola normativa las prescripciones para todo tipo de entidad no alcanzada por la RT (FACPCE) 26.

A los fines de la calificación para la RT (FACPCE) 54 u otras normas contables, establece requisitos cualitativos que deberán observarse en el ejercicio que se informa (ejercicio actual) y requisito cuantitativo que deberá observarse en el ejercicio anterior.

De esta forma una entidad es pequeña o mediana si:

- a) en el ejercicio actual [párr. 6 a) y párr. 7 a)]:
 - (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 inmediato anterior obtuvo ingresos iguales o inferiores a un importe que definirá la FACPCE [párr. 6 b) y párr. 7 b)]; y
- c) no se trata de una entidad [párr. 6 c) y párr. 7 c)]:
 - (i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.
 - (ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.

V - ESTRUCTURA Y CUESTIONES RELEVANTES DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 54

La RT (FACPCE) 54 está organizada en seis capítulos con párrafos numerados en forma consecutiva. Dentro de cada capítulo el contenido se estructura por temas principales y subtemas.

Capítulo 1 - Cuestiones de aplicación general (párr. 10 al 100)

En este capítulo se describen:

- a) las premisas fundamentales consideradas en la preparación de los estados contables;
- b) los elementos sobre los que se informa en los estados contables;
- c) el contenido de un conjunto completo de estados contables;
- d) las operaciones fundamentales para la preparación de los estados contables; y
- e) las bases generales que una entidad considerará al preparar sus estados contables.

Cuestiones relevantes del capítulo

- Se identifican a los inversores y acreedores como los usuarios tipo de los estados contables (todas las entidades); y adicionalmente a quienes proveen o pueden suministrar recursos (entidades sin fines de lucro) o los cuerpos legislativos o de fiscalización (entidades gubernamentales) (párr. 12).
- Se establece un horizonte temporal de 12 meses posteriores a la fecha de los estados contables, para la evaluación de la premisa de empresa en marcha (párr. 15).
- Se identifican los componentes de un conjunto completo de estados contables correspondientes a una entidad individual: estado de situación patrimonial, estado de resultados/estado de recursos y gastos, estado de evolución de patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y las notas. Las notas deben contener un resumen de las políticas contables significativas y cualquier otra información explicativa que permita satisfacer los requisitos de la información contenida en los estados contables (párr. 32).
- Se establecen las operaciones fundamentales para la preparación de un conjunto completo de estados contables y son: reconocimiento, baja en cuentas, medición y presentación y revelación en notas (párr. 34 a 70).
- Se indican las bases generales para la preparación de estados contables y que comprende la selección y aplicación de la política contable, cambios en las estimaciones contables, corrección de errores u omisiones de períodos anteriores, reclasificación de activos o pasivos, consideración de los hechos posteriores al cierre y la unidad de medida (párr. 71 al 100).
- Se incorpora el concepto de "costo y esfuerzo desproporcionado" al momento de aplicar un requerimiento establecido en la RT (FACPCE) 54 u otras normas contables, y consiste en evaluar el costo o esfuerzo requerido para su aplicación resulte desproporcionado respecto de los beneficios que la información obtenida brindaría a los usuarios de los estados contables (párr. 83).
- Se diferencian los efectos de un cambio en una estimación contable con la corrección de errores u omisiones de períodos anteriores, siendo de tipo prospectivo para el primer caso y de tipo retroactivo para el segundo caso (párr. 91 y 92).
- Se establecen las condiciones para que una entidad emita sus estados contables en moneda nominal o moneda homogénea (párr. 97 a 100).

Capítulo 2 - Procedimientos contables de aplicación general (párr. 101 al 200)

En este capítulo se describen:

- a) los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de costos; incluyendo los referidos a:
 - (i) la medición de costos en general;
 - (ii) la medición del costo de adquisición;
 - (iii) la medición del costo de producción o del costo de construcción; y
 - (iv) la medición del costo de desarrollo;
- b) los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de valores corrientes, incluyendo los referidos a la medición:
 - (i) del costo de reposición; o del costo de reproducción y/o reconstrucción;
 - (ii) del valor razonable; y
 - (iii) del valor neto de realización.
- c) los criterios para efectuar mediciones de elementos originariamente denominados en moneda extranjera;
- d) el tratamiento de los componentes financieros, que incluye:

- (i) el tratamiento de los componentes financieros explícitos;
- (ii) la segregación de componentes financieros implícitos; (iii) la consideración de los costos financieros como gastos o como parte de la medición de un activo apto para la activación de costos financieros;
- e) la consideración de hechos contingentes;
- f) la comparación de ciertos activos con su valor recuperable; y
- g) la expresión de los estados contables en moneda homogénea (ajuste por inflación de los estados contables).

Cuestiones relevantes del capítulo

- Se incorpora el concepto de costo de implantación correspondiente a las plantas productoras, activos incorporados en el rubro bienes de uso. El costo de implantación es la suma de los costos necesarios para implantar una planta productora. Contempla todas las erogaciones necesarias desde la preparación del suelo hasta que la planta está en condiciones de producir frutos en cantidad y calidad suficiente para una explotación comercial, en cuyo momento debe cesar la activación. Incluye entre otros los siguientes conceptos: preparación de los suelos, plantines, mano de obra, riego, productos químicos, etc. (párr. 104 a 105 y Glosario).
- En la medición de valores corrientes se incorpora la medición de valor razonable a través de precios observados en un mercado activo o mediante su estimación mediante técnicas de medición que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos observables. A los fines de aplicar la técnica de medición apropiada deberá realizar su elección considerando el enfoque de mercado o el enfoque de ingresos o el enfoque del costo (párr. 117 a 122).
- En las mediciones en moneda extranjera se incorpora la situación de la existencia de restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios, y ciertos activos y pasivos debieren ser liquidados o cancelados utilizando mercados alternativos válidos para tal fin, y a valores sustancialmente distintos a los informados en los estados contables. Esta circunstancia se deberá informar en nota a los estados contables (párr. 127).
- La segregación o no de los componentes financieros implícitos, tanto en la medición inicial como en la posterior, será una opción para las entidades pequeñas. Las entidades no pequeñas deberán segregar cuando al menos una de las cuotas pactadas supere los 12 meses o cuando las condiciones pactadas no reflejan los términos usuales del mercado. La política contable de segregación de componentes financieros implícitos deberá aplicarse a la totalidad de activos y pasivos (excepto los activos y pasivos por impuesto diferido), tanto en la medición inicial como la posterior (párr. 130 a 134).
- Se elimina la opción de activar el interés del capital propio y se mantiene la opción de activar el costo (interés) financiero generado por deudas computables tales como préstamos, obligaciones negociables, entre otros. Este costo financiero puede provenir de deudas computables específicas o no específicas (párr. 136, 139 y 140).
- Se modifica el umbral de probabilidad para las contingencias desfavorables, ya que no se requiere una alta probabilidad para su reconocimiento, solamente se requiere que su materialización sea probable. La NUA entiende como equivalente de probable 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 (párr. 144 y Glosario).
- En lo referente a la comparación de la medición de los activos con su valor recuperable, en este capítulo se clasifican en 2 grandes grupos de activos: 1. activos que tienen procedimientos comunes para la comparación y cálculo del valor recuperable (Bienes de Uso, Propiedades de Inversión, Activos Intangibles, Llave de Negocio surgida de una combinación de negocios, Participaciones medidas a VPP y Activos Biológicos); y 2. activos que tienen procedimientos propios contenidos en los capítulos que son tratados cada uno de ellos (Créditos, Bienes de Cambio, Activos no corrientes mantenidos para la venta, incluyendo los retirados de servicios; y Activos por impuestos diferidos) (párr. 146 a 147).
- La regla general para los activos del grupo 1 es que la comparación con el valor recuperable se realizará cuando existan indicios de deterioro, salvo que se trate de activos individuales medidos a valor razonable y sus costos directos de venta son no significativos. En el caso de las entidades pequeñas y medianas se agrega la excepción de que el resultado obtenido en cada uno de los últimos 3 ejercicios (incluido el actual) sea positivo y la entidad opte por no evaluar la existencia de indicios de deterioro (párr. 148).
- En el caso de las entidades que no son pequeñas ni medianas, deberán efectuar anualmente la comparación con el valor recuperable de los activos intangibles con vida útil indefinida (o cualquier grupo de activos que lo contenga) y cualquier grupo de activos que lo contenga una llave de negocio indefinida (párr. 149).
- Con respecto a la expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación, se incorporaron los contenidos de las Guías de Aplicación del ajuste por inflación (párr. 176 a 200).

Capítulo 3 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del Activo (párr. 201 al 448)

En este capítulo se describen requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas para ciertos activos, separando entre cuestiones comunes a todos los rubros y cuestiones específicas.

Cuestiones relevantes del capítulo

- Se identifican como partidas del activo a los siguientes rubros:
 - Caja y Bancos (párr. 205 a 211);
 - Inversiones Financieras (párr. 212 a 235);
 - Créditos en moneda (párr. 236 a 269);
 - Créditos en especie (párr. 270 a 286);
 - Bienes de Cambio y Costo Bienes Vendidos (287 a 312);
 - Bienes de Uso y Depreciaciones (párr. 313 a 358);
 - Propiedades de Inversión (359 a 388);
 - Activos Intangibles (distintos de la Llave de Negocio) (párr. 389 a 415);
 - Activos no corrientes mantenidos para la venta (párr. 416 a 434); y
 - Otras Inversiones (párr. 435 a 448).
- En cada rubro se tratan las siguientes cuestiones: definiciones del rubro; reconocimiento, medición inicial, medición posterior, comparación con valor recuperable; baja en cuentas; presentación en los estados contables y revelación en notas.
- En el apartado "Comparación con el valor recuperable" de los rubros Inversiones Financieras, Créditos en moneda y en especie, Bienes de Cambio y Activos no corrientes mantenidos para la venta, incluyendo los retirados de servicios; se describen los procedimientos propios para la comparación y cálculo del valor recuperable.

- En el caso general de los Bienes de Cambio adquiridos, la medición posterior podrá ser a costo de adquisición, costo de reposición o a costo de última compra. Por su parte para los producidos o construidos la medición posterior podrá ser a costo de producción o construcción, o a costo de reproducción o reconstrucción (párr. 291 y 293).
- La elección del criterio de medición posterior condiciona la determinación del costo de los bienes vendidos o servicios prestados. Si el criterio elegido es costo (adquisición, producción o construcción) se determinará por las técnicas de PEPS, identificación específica o promedio ponderado (párr. 301). Si el criterio elegido es valores corrientes (reposición o reproducción) se determinará por el costo corriente al momento de la venta o en forma simplificada mediante el método de los minoristas (párr. 302).
- Se admite la diferencia de inventarios como forma simplificada para determinar el costo de los bienes vendidos o servicios prestados para ambos casos de medición posterior a costo o a valores corrientes (párr. 301 y 302).
- En el rubro Bienes de Uso se incorporan las plantas productoras que son plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; y se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel) (párr. 313 y Glosario).
- En las Propiedades de Inversión se elimina el valor neto de realización como criterio de medición posterior, y se incorpora la medición a valor razonable. De esta forma estos activos se podrán medir de acuerdo con el modelo de costo o el modelo de valor razonable (párr. 362).
- Se incorpora un nuevo rubro "Otras inversiones" que incluye las obras de arte y las tenencias de oro, entre otros (párr. 435).

Capítulo 4 - Reconocimiento, medición y presentación de partidas del Pasivo y del Patrimonio Neto (párr. 449 al 519)

En este capítulo se describen los requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas de ciertas partidas del pasivo y del patrimonio neto, distinguiendo primero conceptualmente uno del otro y luego tratando cuestiones específicas.

Cuestiones relevantes del capítulo

- Se identifican como partidas del pasivo a los siguientes rubros:
 - Pasivos ciertos (deudas) en moneda (párr. 457 a 476);
 - Pasivos ciertos (deudas) en especie (párr. 477 a 486);
 - Previsiones y otros pasivos contingentes (párr. 487 a 501).
- Se debe recordar que de acuerdo con el párrafo 144 se modifica el umbral de probabilidad para el reconocimiento de las Previsiones y otros pasivos contingentes.
- En el Patrimonio Neto y dentro del aporte de los propietarios se identifica al aporte de los propietarios, las primas de emisión, los aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones y similares, y los aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas (párr. 503 a 506).

Capítulo 5 - Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos (párr. 520 al 604)

En este capítulo se describen requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de determinadas circunstancias, transacciones o contratos, tales como los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones, compromisos que generan pérdidas, arrendamientos, subsidios y otras ayudas gubernamentales, contabilización del impuesto a las ganancias y reestructuraciones.

Cuestiones relevantes del capítulo

- Se identifican como ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) a: la venta de bienes, la prestación de servicios; la construcción, fabricación o desarrollo de activos y las actividades de intermediación (párr. 522).
- Se incorpora el reconocimiento y medición de los Subsidios y otras ayudas gubernamentales. Se distingue entre ayudas gubernamentales, préstamos con cláusula de condonación y subsidios gubernamentales (párr. 560).
- Una entidad pequeña podrá reconocer exclusivamente el gasto y el pasivo por el impuesto corriente, y por lo tanto no reconocerá activos ni pasivos por impuesto diferido (párr. 572).
- Las entidades medianas podrán aplicar la opción de las pequeñas cuando el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido impliquen un costo o esfuerzo desproporcionado en los términos del párrafo 83. Si los usuarios específicos de sus estados contables son exclusivamente los órganos societarios o los organismos de recaudación fiscal, la entidad podrá concluir que la aplicación del método del impuesto diferido demanda un costo o esfuerzo desproporcionado (párr. 573).
- Todas las entidades podrán optar por no reconocer los pasivos por impuesto diferido provenientes de diferencias entre la medición contable y fiscal de: a. terrenos y otros activos no amortizables no destinados a la venta o negociación; y b. ciertos tipos de hacienda que probablemente no generen mayores pagos fiscales al momento de la venta debido a los requisitos de la legislación fiscal (párr. 583).

Capítulo 6 - Normas generales sobre presentación de estados contables (párr. 605 al 750)

En este capítulo se describen los requerimientos generales para la presentación de los estados contables de entidades con y sin fines de lucro, excepto las entidades cooperativas.

Cuestiones relevantes del capítulo

- Los requerimientos generales para la presentación de estados contables de entidades con fines de lucro, incluida la información sobre partes relacionadas se tratan en los párrafos 605 a 707.
- En los párrafos 708 a 740 se establecen los requerimientos para la presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro, excepto las cooperativas.
- Se incorpora en los párrafos 741 a 750 los requerimientos para la presentación de estados contables correspondientes a períodos intermedios.
- La entidad que deba presentar este tipo de estados podrá optar entre estados contables completos o estados contables condensados (párr. 744).

El párrafo 750 es el último párrafo de la Primera Parte de la NUA. Luego se enuncia la Segunda y la Tercera Parte en cuya redacción el CENCyA está trabajando actualmente sobre las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda Parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte).

VI - CONSIDERACIONES FINALES

Tal como se mencionó al inicio, la Contabilidad tiene como objetivo la generación de información para la toma de decisiones. Para cumplir con ese objetivo, el punto de partida se encuentra en la investigación y culmina con la práctica profesional. En ese camino, tanto el aporte doctrinario como el de los organismos profesionales se ha visto reflejado a lo largo del tiempo en el proceso de normalización contable.

En Argentina este proceso ha tenido relevancia a nivel latinoamericano con una fuerte influencia de la doctrina en las normas contables, destacándose, entre otras problemáticas, los avances en el modelo de valores corrientes y la solución al problema de la unidad de medida en un contexto de cambios de precios generales. Sin embargo, recién en la década de los 90 se hizo más ostensible la importancia de la inclusión en el contexto internacional y la necesidad de armonización de las normas contables. En ese camino, el uso de lenguaje técnico común y la incorporación en los marcos normativos de principios y criterios adoptados en las normas internacionales, han sido contemplados paulatinamente en las normas locales. La RT (FACPCE) 17 fue la expresión más representativa de este proceso de armonización, a la que le siguieron permanentes cambios hasta la actualidad, para finalmente llegar a la RT (FACPCE) 54 recientemente aprobada, de Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

La NUA resume todo el esfuerzo de ordenar, sistematizar, redactar en un lenguaje común y armonizar las bases para preparar los estados contables con fines generales, de forma tal que satisfagan los requisitos de la información contenida en los mismos. Así, se establecen criterios sobre *reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación* sobre los elementos que una entidad informa en sus estados contables (párr. 1 y 2). Su estructura ordenada en la Introducción, una Primera Parte correspondiente a las Normas Generales y un Glosario, facilita la comprensión de la secuencia normativa. Su Primera Parte, reemplaza ocho RT en su totalidad, tres secciones de otras dos RT, seis interpretaciones de normas contables, cinco resoluciones de la Junta de Gobierno, tres secciones y dos apartados de otra resolución de Junta de Gobierno; y cinco resoluciones de Mesa Directiva de la FACPCE.

Dentro de su marco de aplicación se prescriben normas para: a) entidades pequeñas; b) entidades medianas; y c) las restantes entidades, unificando así en una sola normativa las prescripciones para todo tipo de entidad no alcanzada por la RT (FACPCE) 26.

Esta resolución reemplaza a la mayoría de las actuales NCL, por lo que es muy importante para los profesionales contables conocerla y estudiarla, ya que de su aplicación dependerán los criterios a utilizar en la información que generan, de la cual se sirven los usuarios para tomar decisiones.

En este artículo hemos pretendido mostrar de manera sintética los diferentes capítulos de la NUA, destacando los temas de mayor interés de cada uno de ellos. Esperamos haber cumplido el objetivo.

VII - BIBLIOGRAFÍA

- American Accounting Association: "Teoría Contable Básica" - Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana - 1966.
- Beaver, William H. y Demski, Joel S.: "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis" - Journal of Accounting Research, Supplement - Vol. 12 (3) - 1974 - págs. 170/87.
- Beaver, William H.: "Financial reporting: An Accounting Revolution" - Prentice Hall - Nueva Jersey - 1981.
- Déniz Mayor, J. J. y Verona Martel, M. C.: "Deconstruyendo el resultado contable convencional para diseñar un resultado contable ambiental" - Revista Contaduría y Administración - Vol. 60 - Nº 3 - 2015.
- FACPCE (1976, 1984, 1992, 2000, 2009, 2015, 2021): RT (FACPCE) 2, 6, 10, 17, 26, 41, 42 y 43 - Proyecto Nº 45 de Norma Unificada Argentina.
- FASB: "Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) Nº 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information" - mayo 1980.
- Fortini, H. I., Lattuca, A., López Santiso, H., Luppi, H. A., Slosse, C. A. y Urriza, J.: "Replanteo de la Técnica Contable. Su estructura básica. Su acercamiento a la Economía" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1980.
- García, N.: "Teoría Contable Financiera" - Ed. Advocatus - 2010.
- Restrepo Pineda, Carlos M.: "Los sistemas contables en la teoría general de Sistemas" - Revista Visión Contable - 2017.
- Scott, W. R.: "Teoría de la Contabilidad Financiera" - Prentice-Hall - Canadá - 2010.

Notas:

(1) En los que se destaca el GIMCEA: Grupo de integración del MERCOSUR y Contabilidad, Economía y Administración: creado en 1993 donde participaron los grupos profesionales de los países firmantes del Tratado de Asunción

(2) País con una aquilatada trayectoria en investigación y normalización contable con una importante participación de la academia y de los distintos organismos representantes de diferentes sectores económicos

(3) Tiene sus antecedentes en el IASC - año 1973 (International Accounting Standards Committee), que era un organismo de carácter profesional, es decir privado y de ámbito mundial