

Enrique Fowler Newton

ASPECTOS GENERALES DEL “PROYECTO NUA” Y DE LA RT 54 DE LA FACPCE

Versión 2



Esta es la segunda versión de un artículo que elaboré como complemento de tres de mis libros:

Cuestiones Contables Fundamentales, sexta edición, La Ley, 2020.

Contabilidad con Inflación, quinta edición, La Ley, 2019.

Contabilidad Superior, octava edición, La Ley, 2020.

Puede distribuírselo libremente.

El trabajo no incluye un análisis sistemático de todas las reglas contables propuestas en la RT 54 pero sí la crítica de algunos cambios importantes a ellas,

Quien quiera formular comentarios sobre este artículo puede remitirlos a efn1944@hotmail.com.

Agradezco a Hernán Casinelli y a Fernando Tuñez por su disposición para intercambiar puntos de vista sobre algunos aspectos del texto publicado de la RT 54.

Buenos Aires, 16 de noviembre de 2022

Enrique Fowler Newton

ÍNDICE GENERAL

1. El “Proyecto NUA” de la FACPCE	4
1.1. Descripción general	4
1.2. Denominación	5
1.3. Fundamentos dados a conocer	5
1.4. Participación del CENCYA.....	6
1.5. Instrucciones de la FACPCE al CENCYA.....	6
1.6. Clasificación de las reglas contables	7
1.7. División del proyecto en fases	8
1.8. Alcance y posible utilización de la NUA.....	8
1.9. Vigencia de la NUA.....	9
2. La RT 54.....	10
2.1. Información general	10
2.2. Estructura general.....	10
2.3. Las “normas generales”	11
2.4. El glosario	13
2.5. Cambios que observamos en las “normas generales” propuestas	15
a) Cambios de redacción beneficiosos	15
b) Un cambio de redacción que oscurece	16
c) Cambios sustanciales que encuadran en el alcance definido para el proyecto NUA.....	16
d) Cambios sustanciales que en nuestra opinión no encuadran en el alcance definido para el proyecto NUA.....	17
1) Consideraciones generales.....	17
2) Caracterización de una entidad como “pequeña” o como “mediana”	20
3) Ampliación del “festival de alternativas”	20
4) Estimaciones de valores razonables basadas en valores descontados.....	22
5) Mediciones de activos y pasivos expresados en moneda extranjera	22
6) Permiso para no reconocer activos o pasivos por impuestos diferidos para evitar un “costo o esfuerzo desproporcionado”	23

7) Obligación de aplicar un método inadecuado de ajuste por inflación.....	26
8) Opción de calcular el costo de lo vendido con el “método de diferencias de inventario”	28
9) Opción de calcular el costo de lo vendido sobre la base de la ganancia bruta	30
10) Imputación de depreciaciones.....	31
11) Medición de resultados de ventas cuando existen servicios posventa	31
12) Exposición de resultados inusuales	32
13) Exposición de resultados financieros	32
14) Omisión de información necesaria para comprender los estados financieros	33
2.6. Afectación del logro de los objetivos de la información contable descritos en el marco conceptual	33
2.7. Complicaciones para los analistas de estados financieros	35
2.8. Nuestra evaluación	36
3. Hechos posteriores a la emisión de la RT	37
4. El futuro del proyecto.....	38
4.1. Consideraciones generales	38
4.2. Algunas hipótesis de trabajo.....	38
4.3. Nuestras preferencias.....	39

1. EL “PROYECTO NUA” DE LA FACPCE

1.1. Descripción general

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (*FACPCE*) ha puesto en marcha un proyecto que culminaría con la obtención de una “Norma Unificada Argentina de Contabilidad” (*NUA*) que;

- a) reemplazaría, con una redacción más breve, homogénea y de fácil lectura a la casi totalidad de las reglas propuestas en los estándares contables de dicha Federación, a los que esta se refiere alternativamente con dos expresiones:
 - 1) “Normas Contables Profesionales” (*NCP*);
 - 2) “Normas Contables Argentinas” (*NCA*);
- b) incluiría también cambios (en varios casos, sustanciales y desaconsejables) a algunas de esas reglas.

De acuerdo con la información disponible a este momento, el reemplazo que referimos en el inciso a) no sería total porque no alcanzaría a las reglas contables contenidas en dos resoluciones técnicas (*RT*) de la *FACPCE*:

- a) la 26, que:
 - 1) requiere que ciertos emisores de estados financieros los preparen empleando las Normas Internacionales de Información Financiera (*NIIF*);
 - 2) permite que los restantes utilicen las *NIIF* o la “*NIIF para las PYMES*”;
- b) la 24, que se refiere a cuestiones que hacen exclusivamente a la preparación (y también a la auditoría) de los estados financieros de entidades cooperativas.

Sin embargo, en la bibliografía reciente encontramos:

- a) una afirmación que describe incorrectamente el alcance de la tarea de reemplazo de la redacción del contenido actual de las *NCA* (el subrayado es nuestro);

Como su título lo indica, esta nueva *RT 54* es fundamentalmente la unificación de todas las normas contables argentinas en un solo texto, lo que permitirá derogar todas las normas contables actuales y que finalmente quede esta única *RT*¹.

- b) una tendencia a describir el proyecto objeto de nuestro comentario como si no incluyese cambios sustanciales a las reglas de reconocimiento, medición y exposición contable contenidas en las *NCA*.

¹ KERNER, MARTÍN, *Nueva RT 54: NUA*, Profesional y Empresaria, septiembre de 2022.



Para ser coherentes con la terminología utilizada en los tres libros que pretendemos complementar, en este artículo denominamos “estados financieros” a lo que la RT 54 llama “estados contables”.

Emplearemos los acrónimos NUA y NCA debido a su creciente difusión y no porque consideremos que “Norma Uniforme Argentina de Contabilidad” y “Normas Contables Argentinas” sean expresiones realistas. Nuestras referencias a las NCA apuntan a los textos actualizados de las emitidas por la FACPCE hasta el momento de la aprobación de su RT 54, excepción hecha de las previamente derogadas.

1.2. Denominación

Para referirse al proyecto que es objeto de nuestro análisis, la FACPCE utiliza el acrónimo “NUA”, que corresponde a “Norma Unificada Argentina”. Además de no incluir a la “C” de “Contabilidad”, esta expresión nos parece quimérica y pretenciosa porque:

- a) la FACPCE no tiene ninguna facultad legal para el dictado de reglas que deban ser respetadas por el público, de modo que el resultado de su proyecto solamente constituiría un conjunto de estándares para la preparación de estados financieros, cuya conversión en normas dependería (tal como ocurre con las actuales NCA) de las decisiones de otros organismos;
- b) en tal denominación subyace la presunción (que a su vez implica un autoelogio de la FACPCE) de que el resultado del proyecto NUA será tan bueno que los emisores argentinos de normas contables lo adoptarán en su totalidad y sin cambio alguno, lo que no nos parece probable.

1.3. Fundamentos dados a conocer

Para fundamentar el encaramiento del proyecto NUA, la FACPCE puntualizó que:

- a) los requerimientos de las NCA están dispersos en numerosos pronunciamientos, lo que dificulta la identificación de los deben considerarse en la preparación de estados financieros;
- b) por haber sido redactadas a lo largo de muchos años, la redacción de las NCA sigue patrones o estilos muy diversos².

Y para sostener la realización de cambios a los requerimientos propuestos en la NCA, la FACPCE afirmó que:

- a) algunos requerimientos de las NCA podrían simplificarse sin afectar la calidad de la información proporcionada en los estados financieros;

² FACPCE, *Proyecto de Resolución Técnica 45. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Introducción y Primera Parte. Fundamentos y bases para la consulta pública del proyecto*, puntos 1, 2 y 5.

b) ellos no incluyen tratamientos específicos para determinadas cuestiones que se presentan en muchas entidades.

Lamentablemente, la RT 54 (que es la primera emitida en el marco del proyecto NUA) incluye algunas propuestas de cambios a las reglas sustanciales de reconocimiento, de medición o de exposición:

- a) que no parecen haber sido elaborados en beneficio del interés público; o
- b) que no fueron sometidas a consulta pública; o
- c) cuyos fundamentos no se han publicado ni parecen evidentes.



En la sección 2.5 de este artículo identificamos algunos de estos cambios, que a nuestro juicio resultan cuestionables.

Lo razonable, en nuestra opinión, es que cada cambio sustancial a las reglas contables de reconocimiento, medición y exposición contable contenidas en una o más RT esté precedido por:

- a) la aplicación de todos los procedimientos reglamentarios previstos para la emisión de cualquier RT;
- b) la publicidad de los fundamentos del cambio propuesto, incluyendo los motivos por los cuales la FACPCE considera que él provocará un beneficio para los usuarios de estados financieros.

1.4. Participación del CENCYA

Como el proyecto NUA implica la emisión de varias RT, en su desarrollo participa el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la FACPCE. La responsabilidad final por el contenido de cada RT corresponde a la Junta de Gobierno (JG) de dicha asociación civil.



Describimos y criticamos (fuertemente) los procesos de emisión de las RT y otros pronunciamientos técnicos de la FACPCE en las páginas 510-528 de *Cuestiones Contables Fundamentales*, sexta edición, La Ley, 2020.

1.5. Instrucciones de la FACPCE al CENCYA

La FACPCE ordenó que el CENCYA, al elaborar su propuesta de NUA:

- a) considere “las distintas realidades que existen en nuestro país”;
- b) tome como punto de referencia las características de las entidades pequeñas y medianas;
- c) simplifique los requerimientos que puedan ser simplificados en la medida en que ello no afecte las necesidades de los usuarios (de los estados financieros, suponemos);

d) utilice un lenguaje comprensible;

e) siga una estructura que:

1) sea simple de comprender; y

2) permita la fácil identificación de los requerimientos que se deben considerar para resolver cada “tema contable”³.

El requerimiento a) no indica en qué consisten las “distintas realidades” aludidas, La expresión que entrecomillamos es empleada frecuentemente por la FACPCE y por algunos de sus socios para justificar la emisión de estándares o normas de baja calidad. La frase aparece también en el Acta de Tucumán, que no es un pronunciamiento de un órgano de gobierno de la FACPCE sino de una Junta de Presidentes de los CPCE.

El b) parece incluir una instrucción de definir el contenido de la NUA partiendo de las reglas para emisores de estados financieros (EEF) que “califiquen” como pequeños y medianos. Sin embargo, el contenido de un conjunto de estándares contables bien desarrollado no debería depender de la adopción del camino indicado.

Los requerimientos c), d) y e) nos parecen adecuados.

La FACPCE espera que del proyecto surjan “normas contables” más claras y de lectura amigable⁴.

1.6. Clasificación de las reglas contables

El proyecto clasifica a las reglas contables que integrarán la NUA en tres grupos:

a) *generales*, que son aplicables a cualquier EEF;

b) *particulares*, para EEF con estructuras organizativas o transacciones complejas;

c) *específicas*, para EEF que operan en determinadas industrias”.

La distinción entre reglas “generales” y “particulares” y la separación de ellas:

a) parece inspirada en una clasificación de reglas contables que en su momento condujo a la inclusión de algunas reglas de reconocimiento y medición contable en la RT 17 y a la de otras en la 18, a pesar de que todas ellas podrían haber formado parte de una misma RT;

b) complica la localización de la regla aplicable para la solución de cada problema contable, pues el preparador de unos estados financieros se ve obligado a imaginar si ella integra las “generales” o las “particulares”.

³ Trabajo citado en la nota 2, punto 5. Suponemos que la FACPCE, denomina “tema contable” a cualquier cuestión que involucra la aplicación de una o más reglas contables.

⁴ Trabajo citado en la nota 2, punto 6.

En la RT 41, las reglas contables para entidades pequeñas se presentan agrupadas y lo mismo ocurre con las utilizables por las entidades medianas. En la NUA, aparecen mezcladas con las que deberían aplicar los EEF no pequeños ni medianos.

1.7. División del proyecto en fases

La FACPCE dividió el proyecto NUA en dos fases, la primera de las cuales culminó con la emisión de la RT 54 e incluyó principalmente la elaboración de unas “normas generales”.

1.8. Alcance y posible utilización de la NUA

Una vez que el proyecto que estamos estudiando se complete, la NUA resultante podría ser adoptada (al igual que cualquier RT):

- a) como norma obligatoria en la preparación de estados financieros de determinadas entidades por parte de algunos de los organismos estatales que regulan y controlan su actuación;
- b) como punto de referencia para la emisión de informes de auditoría o de revisión de estados financieros por parte de todos o de algunos de los CPCE del país.

En cada uno de estos casos, la NUA propuesta por la FACPCE podría ponerse en vigencia:

- a) tal como haya sido aprobada; o
- b) en una versión que incluya modificaciones o limitaciones, como el rechazo de determinadas alternativas en la aplicación de las reglas propuestas por la Federación.

En la RT 54, el alcance de la NUA se define en el punto 3 de sus normas generales de este modo (el subrayado es nuestro):

Una entidad aplicará esta Resolución Técnica si no aplica la Resolución Técnica N° 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”)].

Esta frase nos parece inadecuada porque:

- a) caracteriza a la NUA como una norma para EEF, siendo que ni la FACPCE ni los CPCE pueden dictar reglas que los obliguen⁵;

⁵ Sin embargo, es esperable que (por razones prácticas) la NUA sea aplicada por los EEF que no deban utilizar normas contables dictadas por su organismo de regulación y control.

b) con el empleo de las palabras “si no aplica” da a entender que un EEF obligado a utilizar otras normas contables podría reemplazarlas por la NUA⁶.

En nuestra opinión, el alcance de la NUA debería definirse con un párrafo que alcance a todo su contenido (y no solo a sus normas “generales”).

Ejemplo de párrafo que nos parece aceptable:

Esta resolución técnica podrá ser empleada para la preparación de estados contables salvo cuando el emisor de estos:

- a) esté obligado a aplicar otro juego de normas contables, como las “Normas Internacionales de Información Financiera” o las normas contables para entidades financieras dictadas por la Superintendencia de Entidades Financieras; o
- b) haya optado por aplicar las “Normas Internacionales de Información Financiera” o la “NIIF para las PYMES”.

1.9. Vigencia de la NUA

Opinamos que, por prolijidad, los organismos que adopten la NUA deberían fijar su vigencia:

- a) una vez que el proyecto haya sido completado y aprobado por la FACPCE; y
- b) dando la debida consideración a dos hechos:
 - 1) salvo que una norma de transición requiera o admita otra cosa, los estados financieros correspondientes a un período deben contener información comparativa preparada con las mismas políticas contables;
 - 2) los EEF necesitarán tiempo para estudiar la NUA, identificar los cambios a reglas contables que ella establezca y, si fuere necesario, adecuar sus sistemas contables,

Con otra visión, la FACPCE ha propuesto que los consejos que la integran:

- a) adopten la RT 54 (que no incluye las normas particulares ni las específicas) en la preparación de los estados financieros correspondientes a ejercicios o períodos intermedios iniciados a partir de enero de 2024;
- b) puedan aplicarla anticipadamente, junto con las NCA no abrogadas por la RT 54⁷, lo que complicaría la tarea de los preparadores de estados financieros.

⁶ Esto afecta principalmente a las entidades financieras argentinas y a la mayoría de las emisoras de títulos valores con cotización bursátil.

⁷ RT 54, (primera) primera parte, artículo 2 y notas presentadas en las páginas 179 y 180.

2. LA RT 54

2.1. Información general

La RT 54:

- a) fue aprobada por la FACPCE en julio de 2022, a la finalización de la primera fase del proyecto NUA;
- b) lleva el título *Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad [Introducción y Primera Parte]*;
- c) según la FACPCE se basó en el proyecto 45 de RT (*P45RT*) y en los comentarios recibidos sobre él;
- d) ocupa 194 páginas;
- e) está disponible en un archivo PDF al que puede accederse desde:
https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=18.

De acuerdo con informaciones provistas por Hernán Casinelli (director del CENCYA) en un reportaje que el 4 de agosto de 2022 le efectuó Martín Kerner (integrante de ese grupo de trabajo):

- a) los comentarios referidos en el inciso c) son 31, de los que 11 provinieron de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (*CPCE*) y 20 de otras personas;
- b) el contenido de las 194 páginas de la RT se corresponde con el de unas 400 páginas de las NCA⁹.

2.2. Estructura general

Casi todas las RT de la FACPCE contienen:

- a) una primera parte con:
 - 1) los considerandos de su emisión;
 - 2) sus artículos, que muestran lo que la FACPCE resolvió¹⁰;

⁸ El hash MD5 del archivo que utilizamos para preparar este artículo es B2A54329FFBCF34D46EC866409F25A79. Si la FACPCE sustituyese el archivo disponible en su sitio, el hash del reemplazante debería diferir del indicado.

⁹ El reportaje, que fue difundido por la editorial Errepar, puede verse en <https://www.youtube.com/watch?v=QosHP5wiiY8..>

¹⁰ Esto conlleva una curiosidad: la aprobación de una RT aparece dentro de la misma.

b) una segunda, con las reglas que deben respetarse para cumplir con la RT¹¹.

En el caso particular de la RT 54, la segunda parte incluye, sucesivamente:

- a) una introducción explicativa del proyecto NUA;
- b) una descripción del “objetivo y alcance” de la RT;
- c) una (segunda) primera parte, en la que se enuncian las “normas generales”;
- d) unos títulos bajo los cuales se insertarían, más adelante:
 - 1) las normas “particulares”;
 - 2) las “específicas”;
 - 3) las de transición;
 - 4) la lista de las NCA que no hayan quedado derogadas a la finalización del proyecto;
- e) un glosario, al que nos referiremos en la sección 2.4.

La RT no contiene un índice general que facilite:

- a) la visión global de la forma en que la parte ya desarrollada de la NUA ha sido organizada;
- b) la localización de reglas específicas que hagan al interés circunstancial de cada emisor, analista o auditor de estados financieros.

Tampoco se presenta un índice temático.



Para mitigar los efectos de estas omisiones sugerimos que quienes lean el archivo PDF que contiene la RT:

- a) lo hagan con el programa Acrobat Reader (de Adobe)
- b) ubiquen los conceptos de su interés efectuando búsquedas (que se ponen en marcha con la combinación de teclas Ctrl+F).

2.3. Las “normas generales”

El contenido de las “normas generales” se presenta en seis capítulos:

1. Cuestiones de aplicación general
2. Procedimientos contables de aplicación general
3. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del activo
4. Reconocimiento, medición y presentación de partidas del pasivo y del patrimonio neto

¹¹ En el caso de la RT 41 también hay reglas en una tercera parte que fue agregada por la 42.

5. Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos.
6. Normas contables sobre presentación de estados contables.

Dentro de cada capítulo, las reglas se presentan bajo títulos que en su mayoría nos parecen adecuados, aunque notamos que en algunos casos se utiliza el mismo formato para títulos de nivel diverso.

Veamos un ejemplo del problema recién indicado. En la página 156 pueden leerse estos dos títulos consecutivos

Estructura

Variación del efectivo y sus equivalentes

Se lograría más claridad con el empleo de este formateo:

Estructura

Variación del efectivo y sus equivalentes

O de este otro:

Estructura

Variación del efectivo y sus equivalentes

Los puntos que contienen los textos de las reglas están numerados correlativamente, lo que facilita tanto su lectura como su referenciación en otras partes del texto de la RT. En las referencias a cada punto se utiliza la palabra “párrafo” pero algunos contienen más de uno¹².

En las NCA, los requerimientos referidos a la información por ser presentada en notas a los estados financieros están concentrados en secciones específicas de las RT 8, 9 y 11, lo que facilita la verificación de que un juego de estados financieros contiene todas las notas¹³ que su emisor debe presentar. Esta ventaja desaparece con la emisión de la RT 54, pues en esta los requerimientos de exposición se encuentran dispersos.



Para la citada tarea de control, sugerimos la utilización (también en este caso) de la función de búsqueda de la aplicación Acrobat Reader para encontrar, en el archivo PDF que contiene la RT 54, las apariciones del vocablo “revelación”.

En la redacción de las “normas particulares” se utiliza una terminología algo más cercana a la empleada en las NIIF.

¹² De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española publicado por la Real Academia Española, un “párrafo” es un fragmento de un texto en prosa constituido por un conjunto de líneas seguidas y caracterizado por el punto y aparte al final de la última.

¹³ Incluyendo las que se presentan mediante cuadros, que en la Argentina suelen denominarse “anexos”.

Por ejemplo, se utiliza las palabras “presentación” (para referirse a los conceptos que deberían aparecer en los estados financieros básicos) y “revelación” para lo que debería exponerse en las notas a ellos.

Sin embargo, también se mantiene el empleo de algunas voces arraigadas en nuestro país.

Estos son algunos términos mantenidos, junto con la indicación (entre paréntesis) de su equivalente en las NIIF:

bienes de uso (propiedades, planta y equipo)

estados contables (estados financieros)

valor llave (plusvalía)¹⁴

Consecuentemente, los analistas y otros lectores de estados financieros se encontrarán con que los mismos conceptos se denominan diferentemente según que sus emisores hayan aplicado las NIIF o la NUA.

Llama la atención que para referirse al EEF en las “normas particulares” se utilice una expresión tan imprecisa como “una entidad”. Este uso específico de la expresión que entrecomillamos podría haberse explicado en el glosario.

2.4. El glosario

Sería bueno que cualquier RT que contenga estándares o normas contables contase con un “glosario general” que:

- a) liste (preferentemente, en orden alfabético) los significados dados a las palabras o frases que en ella se utilicen, en cuanto no coincidan con las que ellas tienen en el lenguaje común;
- b) presente, antes de las definiciones incluidas, una frase del siguiente tenor:

A los efectos de la aplicación de esta resolución técnica, las voces presentadas en este glosario deben emplearse con los significados indicados a continuación”.

Para que un glosario de este tipo sea útil:

- a) primero deberían definirse los criterios por emplear para seleccionar las voces que se incorporarán a él;
- b) esos criterios deberían describirse en el glosario y aplicarse uniformemente;

¹⁴ No es la plusvalía correspondiente al EEF sino la atribuible a negocios adquiridos.

c) las voces utilizadas en otras partes de los estándares o normas del caso deberían presentarse con una tipografía que implícitamente indique que sus definiciones pueden encontrarse en el glosario.

La RT 54 contiene un glosario, pero:

- a) los criterios aplicados para seleccionar las voces incluidas en él no nos resultan evidentes;
- b) las definiciones de conceptos que aparecen en él se mezclan arbitrariamente con reglas que en algunos casos se repiten las “normas generales” y en otros no.

Ejemplo de la cuestión b)

En la página 192 de la RT, se presenta la siguiente explicación del significado de “resultados diferidos”¹⁵:

Son resultados (ingresos y gastos) que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta u otras resoluciones técnicas, no se reconocen dentro del resultado del período. Los resultados diferidos se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** permitan o exijan su reclasificación a resultados o su transferencia a resultados acumulados no asignados

Este párrafo:

a) repite textualmente el punto 30 de las “normas generales” propuestas en la RT;

b) presenta:

- 1) justificadamente, en la primera frase, un concepto que hace a la caracterización de “resultados diferidos”:
- 2) innecesariamente, en la segunda, una regla relacionada con las eventuales reclasificaciones posteriores de esos resultados.

Por otra parte, no se presentan las definiciones de las expresiones “activo corriente” y “pasivo corriente”, que son utilizadas varias veces en las “normas generales” (en algunos casos aclarando sus significados y en otros no).

Dentro de las “normas generales” propuestas en la RT, las voces explicadas en el glosario aparecen **en negrita** pero esta circunstancia no es informada al lector¹⁶. Suponemos que esta es una omisión no deseada.

¹⁵ Concepto equivalente al presentado en las NIIF como “otro resultado integral” (ORI).

¹⁶ Concordantemente, la palabra “glosario” aparece por primera vez en la página 182 de la RT, después de todas las “normas generales” y de los espacios previstos para el agregado de las “particulares” y las “específicas”.

2.5. Cambios que observamos en las “normas generales” propuestas

De la comparación entre el texto de las “normas generales” propuestas en la RT 54 y sus correlatos en las NCA, surge que la FACPCE está proponiendo cambios de dos tipos:

- a) los “de redacción” (las reglas de las NCA se mantienen pero se expresan con otras palabras);
- b) los que llamaremos “sustanciales” (se modifican los criterios subyacentes en las reglas de medición, reconocimiento o exposición contable).

a) Cambios de redacción beneficiosos

En nuestra opinión:

- a) la gran mayoría, de las “normas generales” propuestas en la RT 54 tienen una redacción más simple que la de las NCA preexistentes;
- b) debido a ello, su lectura debería sea más fácil y rápida y crear menos dudas de interpretación.

Por lo indicado, también opinamos que la tarea de simplificar la redacción de los estándares contables de la FACPCE se ha completado (para las “normas generales”) satisfactoriamente, lo que es ponderable si se considera que:

- a) ese trabajo debió ser arduo y complejo;
- b) su ejecución debió recaer total o casi totalmente en el CENCYA, que está integrada por colegas que no perciben remuneración alguna por trabajar en ese organismo.

No obstante, nos parece aconsejable que la redacción de las “normas generales” sea objeto de una nueva revisión porque en ellas puede encontrarse un número no despreciable de errores e imprecisiones, que en algunos casos son aptos para generar dudas sobre el significado de las correspondientes reglas.

Tres ejemplos:

1. En el punto 106 de las “normas generales” se hace referencia a la utilización de un bien por debajo de su “capacidad normal” cuando lo que debería considerarse es el “nivel de actividad normal” definido en el punto 109.
2. La parte que subrayamos en el siguiente texto, tomado del punto 158, refiere a una “premisas” que la RT no define:

Una entidad pequeña o mediana podrá reemplazar los presupuestos referidos en el inciso e) del párrafo anterior por una proyección basada en los resultados obtenidos en los últimos tres ejercicios (incluido el actual);

excepto que evidencias externas demuestren que dicha premisa debe modificarse¹⁷.

3. En el glosario se define incorrectamente la voz “índice de precios FACPCE”, pues no se lo presenta como el resultado de la concatenación de tres índices de precios sino de dos. No obstante, se incluye una referencia a la resolución de la FACPCE que lo define.

b) Un cambio de redacción que oscurece

La RT 54 requiere que determinados EEF reconozcan y midan activos o pasivos por impuestos diferidos utilizando el método del impuesto diferido basado en el estado de situación (*MIDBES*), en cuyo caso deben considerarse todas las “diferencias temporarias” con efectos futuros esperados sobre los impuestos que gravarán las ganancias atribuibles a ejercicios futuros, que podrían originarse en:

- a) diferencias entre los resultados contables e impositivos del ejercicio corriente y de los anteriores;
- b) otros hechos, como una revaluación impositiva de bienes de uso que afectará la determinación de las depreciaciones deducibles en ejercicios futuros y del costo deducible en caso de baja de esos bienes.

Sin embargo, en el glosario de la RT 54 se define que son “diferencias temporarias”:

(...) las existentes entre el resultado contable y fiscal que se originan en un ejercicio y se revierten en uno o más períodos posteriores. Se calculan comparando la medición contable de activos y pasivos contables y la base fiscal de dichos activos y pasivos, a la **fecha de los estados financieros**.

La segunda frase de la transcripción precedente encuadra en el *MIDBES* porque hace referencia a las bases fiscales de los activos y pasivos, que deben medirse considerando los hechos referidos en los incisos a) y b) precedentes.

La primera, en cambio, no considera los “otros hechos” antes referidos en el inciso b). Suponemos que esto se debe a una omisión, pero la destacamos porque ella podría llevar a algún EEF a suponer que la RT 54 requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos no se determinen con el *MIDBES* sino con el viejo método basado en el estado de resultados (el *MIDBER*).

c) Cambios sustanciales que encuadran en el alcance definido para el proyecto NUA

Se han efectuado algunos agregados que nos parecen razonables en cuanto mejoran la precisión de algunas reglas o tratan cuestiones no previstas en las NCA. Esto, sin perjuicio de que opinemos que este tipo de cambios no debería haber formado parte del proyecto NUA.

¹⁷ Imaginamos que la premisa no definida es que los resultados futuros podrían estimarse a partir de los reconocidos en los últimos tres ejercicios contables.

d) Cambios sustanciales que en nuestra opinión no encuadran en el alcance definido para el proyecto NUA

1) Consideraciones generales

Los cambios a los que nos referimos en esta sección son los que:

- a) modifican los componentes de las NCA referidos a cuestiones de reconocimiento, medición o exposición contable contenidas en las NCA;
- b) según nuestra primera lectura no responden a las instrucciones dadas por la FACPCE, ya que:
 - 1) contra lo que indicamos en la sección 1.5 afectan las necesidades de los usuarios de los estados financieros; o
 - 2) no pueden justificarse por referencia a estas indicaciones específicas:
Depurar: aprovechar oportunidades de mejora de los requerimientos, que se detectaron durante la elaboración del P45RT.
 - 1. Por supresión: se eliminó un tema actualmente tratado por las NCP, pero que se identificó que su uso nulo en la práctica.
 - 2. Por adición: se agregó un tema actualmente no tratado por las NCP, pero que se identificó que se uso es significativo en la práctica¹⁸.

En general, estos cambios:

- a) reducen de la calidad técnica de los estándares contables de la FACPCE;
- b) priorizan de la comodidad de los emisores y auditores de estados financieros sobre el interés público (en general) y las necesidades de los usuarios de estados financieros (en particular);
- c) facilitan¹⁹:
 - 1) La reducción de la calidad de los estados financieros que el público utiliza;
 - 2) La comisión de actos inmorales por parte de los EEF.

Ejemplos de actos inmorales que la RT 54 facilita:

- 1. Manipular cifras de los estados financieros con cualquier propósito, como los de:
 - a) reducir los impuestos sobre los bienes personales de los propietarios del EEF (vía reducción de la medida contable de su patrimonio).

¹⁸ FACPCE, *Análisis comparativo del Proyecto N°45 de Resolución Técnica vs Requerimientos de las Normas Contables Profesionales vigentes*, página 2.

¹⁹ No confundir con “instigan”.

- b) mejorar las remuneraciones a directores o gerentes del EEF (vía aumento de la medida contable del resultado del ejercicio).
 - c) obtener préstamos o aportes de capital que con otros números no se lograrían (vía mejoramiento de las cifras contables habitualmente empleadas para calcular indicadores de solvencia).
2. Mediante la determinación del costo de lo vendido por el “método de diferencias de inventarios”:
- a) encubrir hurtos perpetrados por directores, gerentes o empleados;
 - b) imputar al resultado de un ejercicio el costo de mercaderías correspondiente a ventas efectuadas sin emitir factura (conocidas popularmente como “en negro”) y no reconocidas como ingresos en los estados financieros.

La facilitación (por parte de la FACPCE) de actos como los recién listados contrasta con la actitud de la International Federation of Accountants (*IFAC*, Federación Internacional de Contadores), que estimula la contribución de la profesión contable en la lucha contra la corrupción y el delito económico²⁰.

La mayoría de los cambios a los que nos referiremos en los acápites siguientes:

- a) tienen los efectos negativos recién descritos;
- b) permiten que reglas contables de menor calidad reemplacen a otras (contenidas en las NCA) que son más exigentes.

Algunos de estos cambios coexisten con otros que nos parecen positivos desde el punto de vista técnico, pero este no mitiga la negatividad de los primeros.

Ejemplo de cambio positivo: la eliminación de la regla (contenida en la RT 17) que permitía el reconocimiento de un interés sobre el capital propio.

Por otra parte, los cambios negativos que observamos:

- a) no fueron (en algunos casos) enunciados en el P45RT, por lo que tampoco fueron sometidos a consulta pública;
- b) no fueron fundamentados en la RT 54 ni en el P45RT, lo que no nos sorprende porque la FACPCE suele exhibir (explícita o implícitamente) su desinterés por el logro de transparencia en los procesos que sigue para emitir sus pronunciamientos técnicos;
- c) no parecen haberse hecho en el interés público.

²⁰ Ver <https://www.ifac.org/news-events/2022-09/ifac-elevates-accountancy-profession-s-commitment-fighting-corruption-and-economic-crime>.

Además, muchos de los procedimientos contables previstos en la RT 54 no cumplen con el requisito (que ya mencionamos) de tener un uso “significativo en la práctica”, condición que solamente se estaría presentando si actualmente se estuviesen presentando estados financieros que:

- a) contendrían la afirmación de que están de acuerdo con las NCA; pero que
- b) habrían sido preparados sin respetarlas totalmente.

Agreguemos que la RT 54 dejó intactas otras reglas de los estándares contables de la FACPCE que también facilitan la comisión de actos inmorales.

El ejemplo que nos parece más notable está dado por las reglas contenidas en la interpretación 1 de la FACPCE (emitida en 2003) y mantenidas en los puntos 216, 244 y 482 de las “normas generales” de la RT 54, que permiten que la medición de los efectos patrimoniales de ciertas transacciones entre “partes relacionadas” se base en las cláusulas contractuales definidas para ellas, aunque pudieren no reflejar adecuadamente la realidad económica subyacente en esas operaciones. De este modo, se facilita la perpetración de maniobras dirigidas a reducir los impuestos sobre los bienes personales de las personas humanas que:

- a) participen en los patrimonios de dos partes relacionadas;
- b) estén en condiciones de disponer transacciones entre ellas;
- c) puedan diseñar los correspondientes contratos en beneficio propio o de otras personas.

Esta permisibilidad fue dispuesta (y es ahora mantenida) con pleno conocimiento de las características salientes de las transacciones entre partes relacionadas, que en el punto 673 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 se describen así:

Transacción entre partes relacionadas: Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre **partes relacionadas**, con independencia de que se realice en forma onerosa o gratuita. Tales transacciones tienen, entre otras, las siguientes características:

- a) Pueden incidir sobre la **situación patrimonial** y los resultados de la entidad.
- b) Pueden comprender transacciones que otras partes sin relación no emprenderían.
- c) Pueden efectuarse por importes diferentes de los que se realizarían entre partes independientes, en condiciones de mercado (incluyendo operaciones a título gratuito).



Como expusimos en su primera hoja, en este artículo no presentaremos nuestras críticas a los restantes cambios a dichos estándares ni a las “normas generales” de la RT 54 que (con una nueva redacción) mantienen sin modificación lo establecido en las NCA actuales.

2) Caracterización de una entidad como “pequeña” o como “mediana”

La RT 41:

- a) define los estándares contables que puede aplicar una entidad para que sus estados financieros puedan considerarse “preparados de acuerdo con las NCA”;
- b) define en su segunda parte un juego de reglas contables para entidades “pequeñas” y en la tercera (agregada por la RT 42) otro para “medianas”;
- c) fija las pautas que deben considerarse para determinar si una entidad califica como “pequeña” o como “mediana”;
- d) incluye entre ellas sendos límites de ingresos y un mecanismo de actualización para considerar los efectos de la inflación.

La RT 54:

- a) también contiene (aunque dispersas) reglas contables para entidades “pequeñas” y para entidades “medianas”, y
- b) en los puntos 6 y 7 de sus “normas generales” fija las pautas para categorizar a una entidad como “pequeña” o “mediana”; pero
- c) en lugar de incluir entre ellas unos límites definidos de ingresos, indica que éstos serán definidos por la FACPCE, aunque sí prevé un mecanismo para su actualización monetaria.

Este cambio convierte a la definición de los estándares contables aplicables por cada EEF en una cuestión que dará lugar a decisiones de la FACPCE que podrían ser adoptadas:

- a) para favorecer (una vez más) la comodidad o la conveniencia de los matriculados a los CPCE en lugar de privilegiar el interés público;
- b) sin consulta pública alguna.

No deberíamos sorprendernos si en una elección futura de las autoridades de algún CPCE, algunos candidatos prometiesen que, si fuesen elegidos, propondrían a la FACPCE el aumento de las cifras de ingresos computables para definir si un EEF es “pequeño” o “mediano” a los fines de aplicar la NUA.

3) Ampliación del “festival de alternativas”

Las “normas generales” propuestas en la RT 54:

- a) permiten, en numerosos casos, que las políticas contables para el tratamiento de determinadas cuestiones se elijan de una lista de alternativas²¹;

²¹ Estos cambios son tantos y tan evidentes que no consideramos necesario su listado.

b) prevén, en su punto 73, que un EEF que califique como “pequeño” o como “mediano” de acuerdo con la RT pueda aplicar una o más reglas que la RT define como obligatorias para otros emisores.

Esto significa que un EEF “pequeño” o “mediano” tiene a su disposición la posibilidad de efectuar numerosas mezclas de normas generales y de seleccionar la que produzca los números que más le convengan, incluso en los casos en que exista un criterio contable con cuyo empleo se obtendría una mejor representación contable de los efectos de sus actividades.

Ilustremos esto último con las reglas referida al cálculo de la depreciación de los intangibles distintos de las llaves de negocio adquiridas.

Según la RT 17:

La depreciación se asignará a los períodos de la vida útil del bien sobre una base sistemática que considere la forma en que se consumen los beneficios producidos por el activo. Si esto no fuese posible, se aplicará el método de la línea recta²².

Según esta regla, el método de la línea recta solo puede emplearse cuando no resulte posible estimar la forma de consumo de los beneficios producidos por el empleo del activo, criterio que compartimos. En cambio, el punto 402 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 suministra la siguiente opción irrestricta:

Una entidad asignará la amortización:

- a) si fuera posible, a los períodos de vida útil del bien sobre una base sistemática que refleje el modo en que se consumen los beneficios producidos por el **activo**; o
- b) mediante el método de la línea recta.

Este cambio no se identificó como tal en el material acompañante del P45RT²³.

El número de posibles combinaciones de alternativas que un EEF podría utilizar en caso de aprobarse las “normas generales” previstas en la RT 54 sería más alto que el resultante de aplicar las NCA. En algunos casos, ese número podría ser muy alto.

Si un EEF debiera asignar medidas contables a tres grupos de activos para cada uno de los cuales se pueda optar por tres criterios de medición y otros cuatro grupos para los que se pueda optar entre dos criterios, el número total de medidas contables alternativas del patrimonio sería normalmente²⁴:

²² RT 17, segunda parte, apartado 5.13.3.

²³ Documento citado en la nota 18, página 119, comentario al punto 359.

²⁴ Podría ser menor si existieran activos y pasivos que se compensen.

$$3 * 3 * 3 * 2 * 2 * 2 * 2 = 432$$

4) Estimaciones de valores razonables basadas en valores descontados

Dentro de las “normas generales” referidas a las mediciones de valores razonables, los puntos 118 y 119 indican:

Cuando, en la **fecha de la medición**, no existan precios directamente observables o los precios observados no surjan de un **mercado activo**, una entidad estimará el **valor razonable** mediante técnicas de valuación que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos de entrada observables y minimizando la utilización de datos no observables.

A los fines indicados en el párrafo anterior, una entidad aplicará la técnica de valuación que resulte más apropiada, debiendo basar su selección en los enfoques siguientes: (...)

b) Enfoque de ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que pueden esperarse del activo o pasivo a medir (...)

Opinamos que la aplicación de esta regla no debería estar permitida cuando la concreción de los flujos de efectivo esperados dependa total o parcialmente de actividades que todavía no han tenido lugar. Por otra parte, el texto transcrito no indica qué tipo de tasa de interés debería considerarse para el cálculo de los valores descontados.

La regla que acabamos de comentar estaba prevista en el punto 115 del P45RT, así comentado por la FACPCE en un documento acompañante de ese proyecto:

Las NCP no incluyen de forma expresa, los tres enfoques para la determinación de los valores razonables, descriptos en este punto del P 45 RT²⁵

En este caso, la FACPCE nos anotició que proponía la incorporación de una nueva regla, pero no nos explicó por qué debería adoptársela.

5) Mediciones de activos y pasivos expresados en moneda extranjera

Los puntos 124 y 127 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 indican (los subrayados son nuestros):

Una entidad efectuará la medición inicial o posterior de sus activos o pasivos en moneda extranjera de acuerdo con las normas referidas a cada elemento base de medición (**costo, valores corrientes**) y **fecha de la medición**. Los importes así obtenidos serán convertidos a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo de la suma cobrada, pagada, a cobrar o a pagar en moneda argentina.

²⁵ Documento referido en la nota 18, página 37.

Si existieran restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios, y ciertos activos o pasivos en moneda extranjera tuvieran que liquidarse o cancelarse utilizando mercados alternativos válidos para tal fin, pero a valores sustancialmente distintos a los importes informados en los **estados financieros**, o esto efectivamente haya ocurrido después del periodo sobre el que se informa y antes de la aprobación de los **estados financieros**, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los **estados financieros**.

La regla contenida en el primer párrafo nos parece inobjetable y respeta la idea general de que las mediciones contables deben basarse en la realidad económica. En cambio, las palabras que subrayamos en el segundo párrafo dan a entender que en los estados financieros podrían informarse importes distintos a los que resultarían de la aplicación del primero. El otorgamiento de esta alternativa es injustificable y los efectos de su eventual aplicación no pueden ser desconocidos para la FACPCE.

En el P45RT, el punto que se correlaciona con el que acabamos de criticar es el 121, que la FACPCE comentó así:

Las NCP no contenían reglas específicas para la estimación de tasas de cambio en el caso de existencia de restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios²⁶.

Consideramos que este argumento:

- a) es engañoso, pues la ausencia de las citadas reglas específicas no impide la aplicación de las reglas generales que consideran la realidad económica;
- b) no es apta para fundamentar el párrafo de la RT 54 que acabamos de comentar y tampoco su equivalente en el P45RT.

6) Permiso para no reconocer activos o pasivos por impuestos diferidos para evitar un “costo o esfuerzo desproporcionado”

De acuerdo con el punto 573 de las “normas generales” de la RT 54:

En la medida en que reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 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 financieros**, a la fecha de la evaluación, son exclusivamente

- a) los órganos de control societario; o
- b) los organismos de recaudación fiscal.

²⁶ Ibídem, página 39.

Y según el citado punto 83:

- a), un costo de aplicación de una regla contenida en la NUA o en otras “normas contables” sería “desproporcionado” si no compensase los beneficios que el cumplimiento de tal regla brindaría a los “usuarios específicos” de sus estados financieros;
- b) en tal caso, el EEF quedaría liberado de la obligación de aplicar esa regla.

Dentro de la RT 54, las únicas referencias al punto 83 y al concepto de “costo desproporcionado” son las que aparecen en la regla 573.

Por otra parte, en el glosario de la RT 54 se define:

a) que son “específicos”:

(...) los usuarios de los **estados contables** de una entidad a una fecha determinada, que pueden o no coincidir con los **usuarios tipo**.

b) que son “usuarios tipo” de los estados financieros:

- a) En el caso de las entidades en general, sus inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales.
- b) En el caso de las entidades sin fines de lucro no gubernamentales, quienes les proveen o les podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil).
- c) En el caso de las entidades gubernamentales, los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización²⁷.

Esto significa que una entidad mediana que aplique la NUA podría;

- a) aducir que la lista de “usuarios específicos” de sus estados financieros no incluye a todos los “usuarios tipo”; y
- b) utilizar este argumento para obviar el empleo del método del impuesto diferido.

El otorgamiento de este permiso nos parece brutalmente incompatible con el marco conceptual de los estándares contables desarrollados por la FACPCE (el contenido en la RT 16), que da prevalencia a los intereses de los “usuarios tipo”, a los que define de un modo similar al considerado en la RT 54. Lo mismo opinaríamos sobre cualquier otro permiso similar que la FACPCE (amparándose en el punto 83 de las “normas generales” de la RT 54) pudiese establecer respecto de cualquier otra cuestión de reconocimiento, medición o exposición contable.

Si el texto final de la NUA mantuviese la regla 573 de la RT 54 y los organismos emisores de normas contables aceptasen esta situación, sería muy poco probable que una aplicación honesta de dicha regla pueda sustentarse seriamente. Esto, porque:

²⁷ El concepto recién presentado es coherente con el que aparece en el punto 12 de las “normas generales” de la RT 54.

- a) el costo de aplicar el método del impuesto diferido es normalmente muy bajo (en especial, en las entidades que según la NUA califiquen como “medianas” o “pequeños”);
- b) los beneficios que la aplicación del método proporcionaría a los usuarios de estados financieros son desconocidos para su emisor;
- c) la eventual identificación de los “usuarios específicos” de esos estados financieros obligaría al emisor de estos a:
 - 1) realizar o contratar la realización una encuesta, lo que implicaría un costo que seguramente superaría largamente al demandado por la aplicación del método del impuesto diferido;
 - 2) una vez obtenido el resultado de la encuesta, demostrar que es fiable²⁸;
 - 3) convencer al auditor de los estados financieros del caso de que la descripción de sus usuarios específicos podrá ser verificada durante su examen;

Por otra parte, no sería razonable que un emisor de estados financieros considerarse que los “usuarios específicos” de estos son únicamente los actuales, pues en el futuro podrían aparecer nuevos usuarios que empleen tales estados en sus procesos de tomas de decisiones.

Ejemplo de nuevo usuario: el comprador del paquete accionario de un EEF en una transacción en la que el precio depende total o parcialmente de la rentabilidad mostrada por los estados financieros de los últimos cinco años.

Considerando lo expuesto, cabe preguntarse cómo es posible que una regla tan irracional y nociva como la 573 haya sido incluida en la RT 54. Al respecto, cabe señalar que:

- a) ella no fue propuesta en el P45RT, de modo que no se sometió a consulta pública;
- b) según se supo:
 - 1) tampoco fue propuesta en los comentarios sobre ese proyecto;
 - 2) fue agregada por la JG que aprobó la RT;
 - 3) no integraba el borrador de la RT 54 suministrada por la FACPCE a los CPCE poco antes de tal aprobación, lo que nos genera la sospecha de que la inclusión de la regla 573 fue solicitada por algún CPCE,

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, nos preguntamos:

- a) en el caso de que nuestra sospecha fuese correcta:
 - 1) ¿qué CPCE propuso el agregado del punto 573?;

²⁸ Un informe no sería fiable, por ejemplo, si incluyese una conclusión basada de la aplicación de la *falacia del argumentum ad ignorantiam*, que consiste en concluir que una afirmación es verdadera porque no se ha demostrado su falsedad o que es falsa porque no se ha probado su veracidad.

2) ¿con qué argumento?

3) ¿fue el agregado consultado con los restantes CPCE y con el CENCYA?

4) en tal caso ¿cuál fue el resultado de la consulta?

b) ¿quién redactó el punto 573?

c) ¿por qué la RT 54 no incluye un considerando referido a la cuestión?

Para finalizar con el estudio del punto 573, señalemos que su inclusión pudo haber alegrado a los contadores públicos que:

a) creen que la aplicación del método del impuesto diferido es difícil; o

b) repiten tal afirmación aunque no crean en ella, con la esperanza de reducir (en los encargos de teneduría de registros contables de alcance indefinido) el volumen de las tareas que deben cumplir.

Cabe recordar que la actualización permanente de los conocimientos técnicos integra el conjunto de obligaciones de los contadores públicos hacia la sociedad y está requerida en los códigos de ética para profesionales en ciencias económicas adoptados por los CPCE. En particular:

a) el artículo 3º del código del CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece que los profesionales en ciencias económicas tenemos la obligación de mantener nuestro nivel de competencia profesional a lo largo de toda nuestra carrera;

b) el artículo 5º del “código de ética unificado” propuesto en la resolución 204/00 de la FACPCE y adoptado por gran número de CPCE indica que tenemos la obligación de mantener un alto nivel de idoneidad profesional, para lo cual debemos capacitarnos en forma continua.

7) Obligación de aplicar un método inadecuado de ajuste por inflación

Los efectos que la inflación tiene sobre el patrimonio de cada entidad pueden ser calculados y procesados en su contabilidad de diversas maneras, pero la RT 6 describe una sola en un texto que:

a) comienza así:

(...) Proceso secuencial

Generalmente, el proceso de reexpresión de estados financieros en moneda constante consiste en:

b) sigue con una enumeración de tareas en las que varias medidas contables ajustadas por inflación se determinan por diferencia y empleando importes calculados en las tareas anteriores.

La descripción del “proceso secuencial” que aparece en la RT 6:

- a) no es normativa, pues se limita a describir una secuencia de los pasos por seguir para reexpresar estados financieros que, según la FACPCE, se seguían “generalmente” en 1984 (esto es, treinta y ocho años atrás);
- b) induce al cálculo por diferencia de varios importes, lo que implica el riesgo de que un error cometido en uno de los pasos de la tarea se arrastre a un importe “ajustado” calculado en un paso siguiente y ambos queden sin ser corregidos;
- c) concluye con la determinación por diferencia de un “resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda” (*RECPAM*) que es un neto causado por el conjunto de los activos y pasivos que lo generan;
- d) ni siquiera menciona la conveniencia de comprobar ese RECPAM de alguna manera;
- e) puede llevar a quienes no posean conocimientos adecuados en materia de ajustes por inflación, a suponer que:
 - 1) el método descrito es el mejor disponible;
 - 2) la FACPCE insta a su aplicación;
 - 3) la secuencia descrita es la única, cuando lo cierto es que los ajustes anuales por inflación pueden efectuarse en cualquier orden;
 - 4) el RECPAM (neto) es ocasionado por los ajustes de los rubros no expresados en moneda de cierre y no por los efectos de la inflación sobre los rubros monetarios;
- 5) dicho resultado es independiente de los intereses y de otros resultados nominales causados por los activos y pasivos que sufren los efectos de la inflación.

Por ello, mantenemos la opinión de que una RT no debería contener una descripción como la comentada.

Lamentablemente, la RT 54 empeora el tratamiento de la cuestión que estamos tratando pues, en el punto 185 de sus “normas generales”:

- a) describe un “proceso secuencial” que es, en esencia, el mismo que describe la RT 6; y
- b) le da el carácter de obligatorio, lo que nos parece absurdo porque, en nuestra opinión, lo que debería importarle a emisores, auditores y usuarios de estados financieros es que las cifras ajustadas por inflación que se expongan en ellos se determinen correctamente, cualquiera fuere el camino seguido para su determinación.

Debido al cambio bajo comentario, una persona podría objetar judicialmente unos estados financieros ajustados por inflación con un método adecuado argumentando que su emisor no siguió el “proceso secuencial” descrito en la NUA. Está claro que una objeción de este tipo solamente podría ser hecha por mala fe o por ignorancia, pero no sabemos qué podría decidir frente al caso un juez que no disponga de un asesoramiento adecuado ni lo busque.

8) Opción de calcular el costo de lo vendido con el “método de diferencias de inventario”

La RT 41 permite que las entidades que califiquen como pequeñas o medianas de acuerdo con ella puedan determinar el costo de los bienes de cambio vendidos

(...) mediante la suma algebraica del valor²⁹ de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor³⁰ de la existencia final.

(...) De optarse por esta alternativa, la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo en el Estado de Resultados no debe identificarse como resultado bruto o términos similares. En nota a los **estados financieros** se debe explicitar que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados³¹.

La RT 54 extiende esta permisibilidad a todos los EEF que apliquen la NUA, pues:

- a) el punto 301 de sus “normas generales” brinda la opción irrestricta de emplear el método de diferencias de inventario cuando un EEF mide sus bienes de cambio sobre la base de algún costo histórico;
- b) el 302 lo hace para las que miden el costo de lo vendido empleando algún costo corriente.

La expresión “diferencias de inventario” se define así en el glosario:

Es la técnica consistente en medir el costo de los bienes vendidos o servicios prestados mediante la siguiente fórmula:

- a) Medición de la existencia inicial de bienes de cambio.
- b) (más) Compras de bienes de cambio.
- c) (más) Gastos³² de producción o construcción.
- d) (más / menos) Otras variaciones e incorporaciones netas.
- e) (menos) Medición de la existencia final.

Por otra parte, dentro del punto 311 de las “normas generales” propuestas en la RT se señala:

Una entidad³³ revelará en notas:

²⁹ Léase, “de la medida contable”.

³⁰ Ídem.

³¹ RT 41, segunda parte, punto 4.4.2 y tercera parte, punto 4.4.2.

³² Léase, “Costos”.

³³ Léase, “Un emisor de estados contables”

- a) el método utilizado para calcular del³⁴ costo de los bienes vendidos o servicios prestados;
- b) el hecho de que el costo de los bienes vendidos o servicios prestados incluye mermas, faltantes y resultados de tenencia, si las bases utilizadas para medir los activos no son consistentes con las empleadas para determinar dicho costo (por ejemplo, porque este último se calculó por **diferencias de inventario**); (...)

Dado lo establecido por el inciso b) de este punto 311, los faltantes no pueden considerarse integrantes de las “otras variaciones e incorporaciones netas” que aparecen en la caracterización del método de diferencias de inventario que se muestra en el glosario.

La admisión del empleo del método de diferencias de inventario nos parece reprochable porque:

a) como ya señalamos, su uso facilita:

- 1) el encubrimiento de hurtos de mercaderías perpetrados por directores, administradores o empleados, pues el punto 311 no obliga a informar la medida contable asignable a los “faltantes” allí mencionados ni a suministrar alguna información que permita evaluar su dimensión o al menos su importancia;
- 2) la evasión fiscal, mediante la deducción (en la medición del resultado sobre el cual se aplica el impuesto sobre las ganancias) de un “costo de lo vendido” que incluye el correspondiente a ventas no contabilizadas;

b) el “costo de lo vendido” calculado mediante su aplicación incluye importes asignables a partidas no vendidas;

c) si esos importes fueran significativos:

- 1) no se daría cumplimiento a esta disposición legal (el subrayado es nuestro):

La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse (...) ³⁵;

- 2) como consecuencia de lo anterior, el EEF del caso podría ser imputado por la comisión del hecho reprimido por los artículos 300, inciso 2), 300 bis y 309 del Código Penal, que es comúnmente referido como “delito de balance falso” aunque también se refiere a las falsedades que contuvieren los otros componentes de los estados financieros y otros documentos.

³⁴ Léase, “el”.

³⁵ Código Civil y Comercial, artículo 321.

9) Opción de calcular el costo de lo vendido sobre la base de la ganancia bruta

Los EEF que miden sus bienes de cambio empleando algún costo corriente tienen la opción (prevista en puntos 302 y 306 de la RT 54) de:

- a) estimar el costo de lo vendido multiplicando el importe de las ventas por un porcentaje calculado sobre bases fiables en función del margen bruto;
- b) no determinar los correspondientes resultados de tenencia.

Aunque la RT 54 no lo prevea, consideramos que un EEF que ejerza esta opción debería evaluar si la información (extracontable) necesaria para efectuar las estimaciones es:

- a) suficiente a tal fin;
- b) fiable;
- c) susceptible de ser verificada por quienes deban revisar esos datos con motivo de la sindicatura de la entidad, de la auditoría de sus estados financieros o de inspecciones que alcancen a los márgenes de ganancia contabilizados.

Suponemos que la información recién referida debería:

- a) ser actualizada;
- b) ser fiable;
- c) referirse, como mínimo, a:
 - 1) las políticas seguidas por el EEF para establecer sus precios de venta (en particular, si le es posible fijarlos sumando un porcentaje a su costo);
 - 2) sus costos corrientes de reposición
 - 3) la mezcla de ventas de la entidad;
 - 4) los márgenes (sobre los costos corrientes) aplicados para determinar precios de venta;
 - 5) las fechas en que se produzcan cambios significativos en las cuestiones indicadas en los incisos anteriores.

La aplicación del método bajo comentario:

- a) no parece justificarse si se tienen en cuenta las tecnologías de procesamiento de datos disponibles actualmente;
- b) podría ser indefendible si el EEF no estableciese sus precios sobre la base de sus costos corrientes sino sobre la base de los fijados por sus competidores;
- c) sería muy complejo si las mezclas de venta o los márgenes usados para definir precios de venta cambiasen frecuentemente.

Por lo recién expuesto, la introducción del permiso que hemos comentado nos parece un retroceso importante e injustificable.

10) Imputación de depreciaciones

Los puntos 349 y 407 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 indican que las depreciaciones de bienes de uso y de intangibles distintos de las llaves de negocio que integren un costo de producción o uno de construcción deben presentarse dentro del costo de los bienes vendidos o de los servicios prestados.

Son reglas erróneas porque ninguna depreciación debería ser cargada directamente al costo de lo vendido. Lo que correspondería es:

- a) asignarla al costo de lo producido utilizando los bienes depreciados, como se indica en el punto 339 de las “normas generales” propuestas en la RT 54;
- b) en el momento de la venta, reconocer como un gasto el costo de los bienes producidos que hayan sido vendidos.

Es probable que las reglas que estamos criticando hayan sido mal redactadas, pues el punto 414 (referido a los intangibles mencionados) contradice al 407 al indicar:

Una entidad presentará el importe de las amortizaciones³⁶ del período, clasificándolas de acuerdo con la función asignada a los bienes que las originaron; por ejemplo:

- a) Costo de producción o costo de construcción.
- b) Gastos de administración.
- c) Gastos de comercialización.

11) Medición de resultados de ventas cuando existen servicios posventa

El punto 524 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 indica:

Cuando una transacción (operación de intercambio) involucre distintos componentes que generan **ingresos de actividades ordinarias** (por ejemplo, la venta de un producto que incluye un servicio prolongado de posventa), una entidad que es pequeña o mediana, podrá:

- a) no separar los **ingresos de actividades ordinarias** correspondientes a cada uno de dichos componentes; y
- b) reconocer la totalidad del ingreso cuando se devengue el correspondiente al componente principal.

No simpatizamos con esta permisibilidad porque permite el reconocimiento anticipado de resultados positivos por parte de las entidades pequeñas o medianas.

³⁶ Léase “depreciaciones”.

12) Exposición de resultados inusuales

Según el punto 630 de las “normas generales” propuestas en la RT 54:

Una entidad no presentará partida alguna como resultado extraordinario. No obstante, una entidad revelará en notas la naturaleza y monto de aquellas partidas de resultados del período que son inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.

Esta regla facilita la disimulación del carácter inusual de algunos resultados, que sería más evidente si se los presentase debidamente diferenciados en el cuerpo del estado de resultados.

13) Exposición de resultados financieros

El inciso b) del punto 634 de las “normas generales” propuestas en la RT 54 incorpora un permiso para exponer los resultados financieros ajustados por inflación de la siguiente manera:

Presentación de cada componente por el importe que surja de multiplicar el valor nominal por el coeficiente correspondiente para expresarlos en moneda de cierre, distinguiendo, entre otros:

- (i) intereses;
- (ii) diferencias de cambio;
- (iii) otros resultados financieros; y
- (iv) resultados por cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

La aplicación de este procedimiento constituye un dislate porque:

- a) las cifras nominales de intereses, diferencias de cambio y actualizaciones monetarias dependen en parte de la magnitud del proceso inflacionario³⁷;
- b) no es razonable que cifras que están parcialmente infladas debido al envilecimiento de nuestra moneda se informen sin deducir los efectos de éste (que en algunos casos pueden convertirse en negativas a unas cifras nominales positivas de intereses);
- c) los importes ajustados de los resultados financieros nominales pueden resultar abultadísimos en épocas de alta inflación y crear en los usuarios de estados financieros impresiones erróneas sobre la habilidad de los directores y administradores del EEF para manejarse en esos contextos.

Además, esta regla coexiste con la que requiere que (por diferencia) se calcule un único RECPAM, lo que no permite su relacionamiento directo con los intereses, las diferencias de cambio y los otros resultados financieros (mal) ajustados por inflación aplicando el punto de la RT 54 que acabamos de comentar.

³⁷ Así, los intereses sobre un préstamo en pesos incluyen una cobertura contra los efectos de la inflación esperada hasta la fecha de su vencimiento.

14) Omisión de información necesaria para comprender los estados financieros

Dentro del capítulo VII de su segunda parte, La RT 8 indica:

B. DESCRIPCIÓN DE LA INFORMACIÓN A INCLUIR

Además de la información complementaria requerida por normas contables profesionales, debe incluir la que se detalla a continuación, salvo que haya sido expuesta en el cuerpo de los estados contables (...)

B.5. Operaciones del ente, de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y los negocios conjuntos en los que participa

Los aspectos de las operaciones del ente, de las sociedades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y los negocios conjuntos en los que participa, cuyo conocimiento sea necesario para una adecuada comprensión de los estados contables, tales como:

B.5.a. Las actividades principales del ente.

B.5.b. Las actividades principales de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que el ente participa.

B.5.c. Las disposiciones legales o contractuales que tengan importancia fundamental para el funcionamiento del ente y de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que participa.

B.5.d. Las transacciones con entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y con los negocios conjuntos en los que participa, en totales por tipo de transacción y entidad, o negocio conjunto y los saldos originados por tales operaciones.

Estas informaciones son imprescindibles para la comprensión de los estados financieros de cualquier entidad. Sin embargo, su presentación no es requerida dentro de las “normas generales” propuestas en la RT 54.

2.6. Afectación del logro de los objetivos de la información contable descriptos en el marco conceptual

La aplicación de ciertas reglas de la RT 54 podría conspirar contra el logro de algunos de los objetivos que debería satisfacer la información contenida en los estados financieros de acuerdo con el marco conceptual de los estándares contables desarrollados por la FACPCE, contenido en la RT 16. Veamos algunos ejemplos:

*Objetivos descriptos
en la RT 16*

*Ejemplos de reglas de la RT 54 o de omisiones
que dificultan el logro de los objetivos*

Pertinencia (atingencia)

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los “usuarios tipo” *de los estados financieros*.

La regla que permite que una entidad mediana no reconozca activos o pasivos por impuestos diferido con el argumento de que no es importante para los “usuarios específicos” de sus estados financieros.

Esencialidad

Las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica

Las reglas que permiten que los efectos de transacciones con partes relacionadas se contabilicen sobre la base de cláusulas contractuales que podrían haber sido diseñadas para disimular la realidad económica subyacente en dichas transacciones.

Integridad

La información contenida en los estados financieros debe ser completa.

La omisión de la regla de la RT 8 que requiere la presentación de informaciones necesarias para la debida interpretación de los estados financieros, incluyendo a la actividad del EEF y de entidades sobre las que éste ejerce control, control conjunto o influencia significativa.

Aproximación a la realidad

Los estados financieros deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir. Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de *esencialidad, neutralidad e integridad*.

Las reglas que mencionamos al referirnos a la esencialidad y la omisión señalada al referirnos a la integridad.

*Objetivos descriptos
en la RT 16*

*Ejemplos de reglas de la RT 54 o de omisiones
que dificultan el logro de los objetivos*

Verificabilidad

La representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

La regla que permite definir una política contable sobre la base de las necesidades de los usuarios específicos de unos estados financieros, ya que la verificación de la lista de tales usuarios solo podría llevarse a cabo con un costo desproporcionado.

Comparabilidad entre estados financieros de diversos emisores

La información contenida en los estados financieros emitidos por una entidad debe ser susceptible de comparación con la contenida en estados financieros de otros.

Las reglas que admiten la aplicación de más de un criterio para la medición o la exposición de determinadas partidas de los estados financieros.

Confiabilidad (credibilidad)

La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones. Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de ***aproximación a la realidad y verificabilidad***.

Las reglas que afectan el logro de los requerimientos de aproximación a la realidad o verificabilidad.

2.7. Complicaciones para los analistas de estados financieros

Por las razones indicadas en las secciones precedentes, quienes analicen estados financieros deberían:

a) como medida general, estudiar la RT 54 para:

- 1) determinar de cuántas maneras podría una entidad preparar sus estados financieros de modo que “cumplan con la NUA”;
- 2) clasificar las normas de aplicación alternativa de acuerdo con la calidad de la información que produce su aplicación;

b) en cada análisis de estados financieros preparados “de acuerdo con las NUA”:

- 1) en el caso de que esa entidad hubiese adoptado políticas contables de escasa calidad, investigar (si estuviera a su alcance) las razones de esa decisión;
- 2) evaluar si ese juego de estados financieros es lo suficientemente fiable para ser utilizado como base (o como una de las bases) para la toma de la decisión que esté envuelta en el caso.

2.8. Nuestra evaluación

La RT 54 es el producto de dos actividades diferenciadas:

- a) la reescritura de los estándares contables de la FACPCE para simplificar su redacción y hacerlos más claros y entendibles (la llamaremos “actividad R”);
- b) la modificación (en algunos casos, por incorporación o por supresión) de algunas reglas de reconocimiento, medición o exposición contable que integran esos estándares (la “actividad “M”).

Según nuestra visión, la actividad R fue ejecutada eficazmente, mérito que atribuimos a los integrantes del CENCYA.

En cuanto al producto de la actividad M, ya manifestamos que:

- a) la RT 54 empobrece (una vez más) la calidad técnica de los estándares contables de la FACPCE;
- b) además, lo hace de una manera que facilita la comisión de actos inmorales por parte de los EEF;
- c) algunas de las modificaciones previstas en la RT:
 - 1) no encuadran en los objetivos del proyecto NUA; o
 - 2) son incompatibles con la idea de que los cambios de reglas introducidos a las NCA no deben afectar las necesidades de los usuarios de estados financieros; o
 - 3) no han sido fundamentados; o
 - 4) no fueron sometidos a consulta pública;
- d) cualquier cambio sustancial de reglas contables debería proponerse en otro(s) proyecto(s) de RT y someterse a consulta pública junto con los fundamentos de la propuesta.

Si se nos pidiese que, utilizando la escala 0-10, asignáramos un único puntaje a la calidad de la RT 54 nos veríamos en un apuro, pues:

- a) al resultado de la actividad R le asignaríamos un 9,50 porque nos parece sobresaliente pero no perfecto;
- b) al de la actividad M, no más de 2,00, por considerar que:
 - 1) sus efectos son muy nocivos;
 - 2) muchos de los cambios de normas sustanciales propuestos en la RT 54 no han resultado de un proceso transparente ni del respeto de los reglamentos internos de la FACPCE.
- c) no vemos ninguna forma de combinar ambos puntajes.

No obstante, consideramos que el resultado de la actividad R, aunque sea excelente, no compensa los graves problemas que crea el resultado de la M. En consecuencia, nuestra opinión sobre el contenido de la RT 54 (tomado en su conjunto) es muy desfavorable.

Por supuesto, hay visiones más favorables a la RT 54, como la expuesta por un integrante del CENCYA en un artículo que:

a) inició así:

Estamos felices de anunciar que el 1/7/2022 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la RT 54...

b) concluyó así:

Gracias por este gran trabajo que es hoy la RT 54, nuestra recién nacida: la NUA!³⁸

3. HECHOS POSTERIORES A LA EMISIÓN DE LA RT

Hasta la fecha (16/11/22), parecen ser pocos los CPCE que adoptaron la RT 54, pero nuestra impresión se basa en información que podría estar incompleta.



Sugerimos que quienes deseen obtener información sobre la adopción de la RT por parte del CPCE de una jurisdicción determinada visiten el sitio web de esa organización.

En el caso particular del CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

- a) no tenemos noticia de que haya decidido algo sobre la RT;
- b) ha trascendido que su Comisión de Estudios sobre Contabilidad le sugirió no aceptar la ya comentada regla 573.

Mientras tanto, el CENCYA ha seguido adelante con el proyecto, y el 27/10/22 aprobó:

- a) una propuesta de proyectos de las partes segunda y tercera de la RT 54;
- b) su envío a la Mesa Directiva de la FACPCE para que evalúe su posible tratamiento por la Junta de Gobierno de esa asociación civil³⁹.

Previamente, había trascendido que el CENCYA trabajó una “fe de erratas” de la RT 54, pero en la sección “noticias del CENCYA” del sitio web de la FACPCE no encontramos nada que confirme o desmienta tal hecho.

³⁸ KERNER, MARTÍN, artículo citado en la nota 1

³⁹ <https://www.facpce.org.ar/reuniones-extraordinarias-del-cencya/> (texto publicado al 16/11/22).

4. EL FUTURO DEL PROYECTO

4.1. Consideraciones generales

A la fecha, nos preguntamos si el proyecto NUA continuará de acuerdo con el plan original, que es lo que parece indicar el hecho de que el CENCYA haya preparado la propuesta de proyectos que mencionamos en la sección anterior, aunque no nos queda claro si mantendría las “normas generales” propuestas en la RT 54 o corregiría las erratas que haya detectado en su texto original.

La eventual decisión de avanzar con el desarrollo del proyecto NUA manteniendo el plan original no nos parecería buena porque la RT 54:

- a) no es el resultado de un proceso transparente;
- b) contiene algunas reglas que merecen las críticas que resumimos en la sección 2.8;
- c) presenta algunos errores menores de redacción cuya revisión es conveniente.

4.2. Algunas hipótesis de trabajo

El mantenimiento del proyecto NUA tal como fue diseñado no es la única alternativa de ejecución posible, por lo que a continuación presentaremos algunas simples hipótesis de trabajo.

Sin considerar la cuestión del tratamiento a dar a los cambios a las normas sustanciales de reconocimiento, medición y exposición contable resultantes de la emisión de la RT 54, vemos estas alternativas:

- a) la continuación del proyecto de acuerdo con el plan original, incorporando únicamente las correcciones de las “erratas” conocidas y aceptadas por el CENCYA;
- b) igual que la a) pero incorporando a la NUA las cuestiones tratadas en las RT 26 y 24;
- c) la derogación de la RT 54 y la elaboración de otra que contenga el texto completo y corregido de la NUA;
- d) igual que la c) pero incorporando a la NUA las cuestiones tratadas en las RT 26 y 24;
- e) la cancelación el proyecto.

De estas alternativas preferimos la d). No nos parece aconsejable la cancelación total del proyecto NUA porque conllevaría el desaprovechamiento del resultado del excelente trabajo de reescritura de las NCA preexistentes.

De optar por alguna de las alternativas a) a d), la FACPCE debería decidir qué hacer con los cambios sustanciales inadecuados propuestos en la RT 54. Al respecto, vemos las siguientes posibilidades:

- a) mantenerlos dichos cambios en su totalidad, lo que a nuestro juicio conduciría a la propuesta del peor juego de estándares contables elaborado por la FACPCE en su medio siglo de existencia;
- b) conservarlos con la única exclusión de las reglas más cuestionables, como la que otorga el permiso para no aplicar el método del impuesto diferido para evitar un “costo o esfuerzo desproporcionado”;
- c) mantener únicamente los cambios que fueron propuestos en el P45RT y cuyos fundamentos fueron hechos públicos antes de solicitarse opiniones sobre él;
- d) excluir todos esos cambios y proponer los que verdaderamente puedan justificarse en otro proyecto de RT.

De estas alternativas, la c) se basaría en la idea de que si los cambios fueron propuestos en el P45RT, cualquier objeción a ellos podría haber sido formulada durante el período de exposición pública de ese documento. Esto sería cierto, pero como la publicidad del proyecto NUA destacó primordialmente el reemplazo del texto de las NCA, es posible que el P45RT no haya sido leído de inmediato por quienes lo habríamos hecho si hubiésemos sabido que también incluía cambios sustanciales a reglas de reconocimiento, medición y exposición contable.

Digresión: por otra parte, ni la FACPCE ni a los CPCE parecen estar interesados en lograr que los proyectos de RT sean conocidos por el público en general ni por la mayoría de los matriculados en las organizaciones del segundo tipo. En general, solo nos enteramos de que algún proyecto existe cuando visitamos el sitio web de la FACPCE, a pesar de que a los CPCE les resultaría muy sencillo comunicar el hecho por correo electrónico a quienes se suscriban para recibir información de este tipo. Según nuestra impresión, la difusión insuficiente de proyectos de RT es funcional a la postura de la FACPCE contraria a la transparencia de los procesos de emisión de estándares contables.

4.3. Nuestras preferencias

Sobre la base de lo expuesto en partes anteriores de este artículo, consideramos preferible que el plan previsto originalmente para el “proyecto NUA” en la RT 54 sea reemplazado por otro que incluya:

- a) la abrogación inmediata de la RT 54;
- b) la elaboración de un nuevo proyecto de RT que contenga:
 - 1) la totalidad de las reglas técnicas que se considere necesario o conveniente incluir en la NUA;
 - 2) un glosario, elaborado sobre la base de criterios adecuados;
 - 3) las normas de transición que se consideren necesarias para transitar desde las NCA a la NUA;

4) una propuesta de vigencia que deje tiempo suficiente para el estudio del nuevo proyecto de RT por parte de:

- emisores, analistas y auditores de estados financieros;
- los organismos estatales de regulación que deseen adoptar la NUA (en forma completa o con limitaciones);
- los CPCE;

c) la publicación, como material acompañante del nuevo proyecto de RT de:

- 1) una descripción actualizada del proyecto NUA;
- 2) una lista completa de los cambios propuestos en la NUA (respecto de las NCA existentes a la fecha de emisión del nuevo proyecto de RT) que no sean simplemente de redacción; con indicación del tratamiento dado a cada tema en esas NCA;
- 3) los fundamentos técnicos de cada uno de esos cambios, que deberían ser defendibles y no consistir simplemente en frases del siguiente tenor:

Extendimos a las entidades medianas la posibilidad de aplicar una alternativa ya aceptada para las entidades pequeñas.

- 4) un vínculo a una página del sitio web de la FACPCE que facilite el seguimiento del proyecto por parte del público y el acceso a las cartas con opiniones que la FACPCE vaya recibiendo sobre el nuevo proyecto de RT.

Una vez preparado el nuevo proyecto de RT, los CPCE podrían colaborar con su difusión amplia mediante su circularización por correo electrónico a todos sus matriculados, a los medios de prensa locales y a las personas jurídicas a las que se suponga interesadas. De este modo, se reduciría la probabilidad de que el nuevo proyecto solamente sea leído por quienes visitan regularmente el sitio web de la FACPCE y por unas pocas personas más.

El completamiento del proyecto debería hacerse:

- a) respetando el marco conceptual de los estándares contables desarrollados por la FACPCE, contenido en la RT 16;
- b) aplicando los procedimientos previstos en los reglamentos aplicables⁴⁰;
- c) sin que la FACPCE se autoimponga plazos cuya brevedad le produzca una presión que conspire contra la obtención de un juego de estándares contables que tenga un nivel aceptable de calidad;

⁴⁰ Sería conveniente que esos procedimientos fuesen previamente mejorados para corregir los defectos que enunciamos en las páginas 515 a 521 de *Cuestiones Contables Fundamentales*, sexta edición, La Ley, 2020.

d) aprovechando la tarea para acumular información que ayude a identificar los componentes de la NUA que merezcan ser revisados en algún momento del futuro.

Concordantemente, opinamos que ningún organismo estatal de regulación que base sus normas contables en los estándares de la FACPCE debería modificarlas sobre la base de la RT 54. Consideramos preferible que esperen a que se encuentre disponible la NUA resultante del completamiento del proyecto.