

Enrique Fowler Newton

## SELECCIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES: UNA NOVEDAD QUE INTRODUJO LA RT 54



Este es un complemento del capítulo 2 de:

*Contabilidad Superior*, octava edición, La Ley, 2020.

Con anterioridad publiqué otro con mis críticas generales a las reglas contables propuestas en la resolución técnica (RT) 54 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE).

Ambos pueden ser bajados sin cargo desde la hoja <http://www.fowlernewton.com.ar/libros/cs8.html> de mi sitio web. Lo mismo ocurrirá con cualquier actualización posterior de estos trabajos.

Quien quiera enviarme comentarios sobre este artículo puede remitirlos a [efn1944@hotmail.com](mailto:efn1944@hotmail.com).

Buenos Aires, 28 de abril de 2023

**Enrique Fowler Newton**

## ÍNDICE GENERAL

1. Consideraciones generales .....	3
2. El punto 83 .....	4
2.1. Componentes.....	4
2.2. Fuente de inspiración.....	4
2.3. Condiciones para la aplicación de un criterio sustitutivo específico.....	5
a) Existencia de reglas especiales que lo admitan .....	5
b) Efecto nulo sobre las decisiones económicas de los “usuarios específicos” de los estados financieros. ....	5
2.4. Reglas para su aplicación.....	6
2.5. Practicabilidad (nuestra visión) .....	8
2.6. La idea de que el punto 83 reglamenta a la RT 16 .....	10
3. El punto 573 .....	11
3.1. Texto.....	11
3.2. Análisis técnico .....	11
a) Condiciones para la admisibilidad del criterio sustitutivo.....	11
b) Practicabilidad (nuestra visión).....	13
c) El criterio alternativo propuesto .....	13
3.3. Otras consideraciones .....	14
a) Proceso de incorporación del punto 573 a la RT 54.....	14
b) Problemas de redacción.....	15
c) Tratamiento del caso en el CPCE de la CABA .....	15
d) Posible bienvenida por parte de algunos colegas .....	15

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES

En las páginas 45-46 de la octava edición de *Contabilidad Superior* (La Ley, 2020), señalamos que, durante la selección de las políticas contables por aplicar en determinadas cuestiones, un emisor de estados financieros (*EEF*) puede encontrar que el juego de normas o estándares contables que debe respetar en la preparación de dichos documentos:

- a) describe dos o más criterios aplicables al reconocimiento o a la medición contable de determinadas partidas de información por ser presentadas en dichos estados y:
- b) en cada uno de esos casos:
  - 1) requiere que se elija la alternativa que permita lograr la información financiera más útil para los usuarios de los estados financieros; o
  - 2) permite la elección irrestricta de cualquiera de los criterios admitidos.

Esto puede ocurrir cualquiera fuere el marco contable de referencia, pero si éste estuviera dado por los estándares contables desarrollados<sup>1</sup> por la FACPCE, debería considerarse una novedad que fue introducida por el punto 83 de la segunda parte de la resolución técnica (*RT*) 54 de esa entidad.

Cabe recordar que:

- a) las *RT* de la FACPCE no contienen normas sino estándares;
- b) cualquier organismo facultado para la emisión de (verdaderas) normas podría adoptarlos, sin cambios o con ellos.



Para facilitar la lectura de este trabajo, de aquí en adelante:

- a) omitiremos la aclaración “de la segunda parte de la *RT* 54” en las referencias a puntos contenidos en ella (el 83, el 571 y el 573);
- b) utilizaremos las siguientes expresiones breves (no empleadas en la *RT* 54) para referirnos a los criterios previstos en los componentes de los estándares contables de la FACPCE que permitan la aplicación del punto 83 para el tratamiento contable de determinadas cuestiones específicas:

**criterio general:** el que debe adoptar cualquier *EEF*, salvo cuando haga uso de una opción de aplicar un criterio sustitutivo;

**criterio sustitutivo:** uno cuyo empleo (en reemplazo del criterio general) se admite cuando se cumplen las condiciones a las que nos referiremos en la sección 2.3 de este artículo;

---

<sup>1</sup> No incluimos en esta categoría a los estándares internacionales que deben aplicarse en algunos casos y pueden utilizarse en otros porque no han sido *desarrollados* sino *adoptados* por la FACPCE.

- c) las referencias puntuales el **método del impuesto diferido** apuntan al basado en el estado de situación, descrito en la RT 54.

## 2. EL PUNTO 83

### 2.1. Componentes

El punto 83:

a) comienza con estas palabras<sup>2</sup>:

Una entidad quedará liberada de aplicar un requerimiento establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**<sup>3</sup> cuando el costo o esfuerzo requerido para su aplicación resulte desproporcionado respecto de los beneficios que la información obtenida por aplicar ese requerimiento brindaría a los **usuarios específicos** de sus **estados contables** (...)

b) continúa con la enunciación de:

- 1) dos condiciones que un EEF debe cumplir para que la aplicación de un criterio sustitutivo pueda reputarse “de acuerdo con la RT 54”;
- 2) algunas reglas que dicho emisor debería respetar si aplicase tal criterio.

### 2.2. Fuente de inspiración

Según lo informado por el director del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (*CENCYA*)<sup>4</sup> de la FACPCE en un artículo publicado a título personal<sup>5</sup>, el punto 83 fue inspirado por los párrafos 2.14A a 2.14D de la “NIIF para las PYMES”<sup>6</sup>.

De hecho, algunos componentes del punto 83 repiten casi textualmente algunas frases del estándar internacional citado.

---

<sup>2</sup> Los **resaltados** que aparecen en transcripciones de textos de la RT 54 figuran en su original y se emplean para identificar las voces cuyos significados se explican en el glosario que ella contiene.

<sup>3</sup> La RT 54 denomina “normas” a los estándares aprobados por la FACPCE.

<sup>4</sup> En rigor, no es un “consejo” porque no tiene la facultad de tomar decisiones, de modo que funciona como una simple comisión de la FACPCE.

<sup>5</sup> CASINELLI, HERNÁN, *A propósito de la emisión de la resolución técnica 54: el principio de proporcionalidad, ¿un criterio nuevo para la selección de políticas contables en Argentina?*, Profesional y Empresaria, enero de 2023, páginas 5-16. La referencia a la fuente de inspiración del punto 83 aparece en la página 12.

<sup>6</sup> Entrecomillamos la denominación de este pronunciamiento porque en la realidad no ha sido diseñado “para las PYMES” sino para los EEF que, según el mismo, califican como “entidades sin obligación pública de rendir cuentas”.

Consecuentemente, algunas de las críticas que presentaremos al punto 83 pueden extenderse a los citados párrafos de la “NIIF para las PYMES”.

Digresión: los párrafos recién citados no serían de aplicación para quien aplicase los estándares contables desarrollados por la FACPCE, porque, en tal marco:

a) una regla de la “NIIF para las PYMES” solamente puede aplicarse cuando:

- 1) se refiere a una cuestión no contemplada en los estándares contables de la FACPCE; y
- 2) el problema no puede resolverse recurriendo a otros componentes de esos estándares (que no prohíban su aplicación en el caso) y al marco conceptual adoptado en la RT 16;

b) la condición a)1) no se cumple actualmente porque la cuestión tratada en este artículo está especialmente contemplada en la RT 54.

Por ello, en este artículo no nos referiremos a las reglas particulares de la “NIIF para las PYMES” basadas en el concepto de “costo desproporcionado”.

### **2.3. Condiciones para la aplicación de un criterio sustitutivo específico**

Son las que tratamos en los apartados a) y b) siguientes.

#### **a) Existencia de reglas que expresamente lo admitan**

Según el inciso a) del punto 83, la aplicación de un criterio sustitutivo solamente se admite si ello está previsto en la RT 54 o en otras “otras normas contables”. Como la FACPCE no está facultada para emitir normas contables, debe entenderse que la condición bajo comentario hace referencia a los estándares contables desarrollados por esa asociación civil.

Actualmente, el único componente de los estándares contables de la FACPCE que permite la aplicación de un criterio sustitutivo por aplicación del punto 83 es el 573, al que nos referiremos en el capítulo 3 de este trabajo.

#### **b) Efecto nulo sobre las decisiones económicas de los “usuarios específicos” de los estados financieros.**

El inciso c) del punto 83 indica que, para que su aplicación esté admitida, el EEF debe asegurarse de que las decisiones económicas de los “usuarios específicos” de sus estados financieros no se vean afectadas por la falta de disposición de la información que se deja de proporcionar. Aunque el punto 83 no lo aclara, entendemos que dicho inciso se refiere a la información que en los estados financieros:

a) se habría presentado si se hubiese aplicado el criterio general; pero

b) se omite por haber el EEF optado por la aplicación de un criterio sustitutivo.

Para aplicar este inciso resulta necesario considerar que en el glosario que contiene la RT 54 se define:

a) que son “usuarios tipo” de los estados financieros de una entidad:

- 1) en todos los casos, sus inversores y acreedores (tanto los actuales como los potenciales);
- 2) cuando el EEF es una entidad sin fines de lucro no gubernamental, quienes les proveen o les podrían suministrar recursos (como los socios de una asociación civil).
- 3) cuando es una entidad gubernamental, los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización;

b) que son “específicos” los usuarios de los estados financieros de una entidad a una fecha determinada;

c) que la lista de “usuarios específicos” puede ser más corta que la de los “usuarios tipo”.

La lista de “usuarios tipo” presentada en el glosario de la RT 54 abarca tanto a los usuarios actuales como los potenciales y recoge un concepto previamente presentado en el tercer párrafo del capítulo 3 del marco conceptual adoptado por la FACPCE mediante su RT 16.

En nuestra opinión, cualquier norma o estándar contable que permita que un juego de estados financieros satisfaga las necesidades de información de sus “usuarios específicos” pero no la de todos sus “usuarios tipo” irrespeta lo indicado en el marco conceptual referido, en cuya segunda parte leerse (el subrayado es nuestro):

### 3. Requisitos de la información contenida en los estados contables

Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos enunciados en el presente capítulo, los que deben ser considerados en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional. (...)

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo referidos en el capítulo 2 (*Objetivo de los estados contables*).

Las razones por las que la FACPCE no respetó estos párrafos de su marco conceptual no han sido expuestas en los consideramos de la RT 54 ni en ningún documento acompañante de ellas que conozcamos.

Por otra parte, no vemos ninguna razón que justifique que las decisiones afectadas por los usuarios a los que se refiere el punto 83 deban ser solamente las de naturaleza económica.

## 2.4. Reglas para su aplicación

Estas reglas aparecen en las siguientes frases de la RT 54:

83. (...) Al aplicar este principio, una entidad<sup>7</sup>: (...)

- b) considerará sus circunstancias específicas y la evaluación que realice la **dirección** sobre los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento concreto, que podrán variar a lo largo del tiempo; (...)

---

<sup>7</sup> Imprecisamente, la RT 54 utiliza la expresión “una entidad” para referirse a “un emisor de estados contables”.

- d) concluirá que la aplicación de un requerimiento implica un costo o esfuerzo desproporcionado solo si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, las tareas de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían los **usuarios específicos** de sus **estados contables** por disponer de esa información;
- e) revisará la evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado en cada **fecha de los estados contables** para asegurarse de que la aplicación de cualquier tratamiento permitido que dependa de esa evaluación responde a las condiciones existentes a la **fecha de los estados contables**;
- f) actualizará la revisión indicada en el inciso anterior hasta la fecha de la aprobación por parte de la **dirección** de sus **estados contables**, de conformidad con lo establecido en la sección “*Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables*” [ver el párrafo 96];
- g) tratará como un cambio de circunstancias contables, y no de **política contable**, los cambios en sus circunstancias específicas y en la evaluación realizada por la **dirección** sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento concreto;
- h) revelará en notas:
  - (i) el hecho de utilizar un tratamiento permitido con base en la evaluación prevista en este apartado;
  - (ii) la descripción del requerimiento no utilizado;
  - (iii) las razones por las que la aplicación del requerimiento no utilizado implica un costo o esfuerzo desproporcionado; y
  - (iv) la advertencia de que la utilización del tratamiento permitido es una circunstancia que deberá ser considerada en la evaluación e interpretación de esos **estados contables**.

Dentro de la transcripción que acabamos de presentar, el inciso clave es el d), que requiere una evaluación de beneficios de terceros que, por lo que expondremos en la sección 2.5, consideramos impracticable.

**T** La terminología empleada en el inciso h) es algo curiosa, pues:

- a) para referirse a lo que denominamos “criterio general” se usa la expresión “requerimiento no utilizado”, que es intrínsecamente contradictoria, ya que la palabra “requerimiento” transmite la idea de algo que no es opcional sino exigible;
- b) se usan las palabras “tratamiento permitido” para referirse a lo que llamamos “criterio sustitutivo”, como si el “criterio general” no aplicado no constituyese también un “tratamiento permitido”.

## 2.5. Practicabilidad (nuestra visión)

Según lo ya expuesto en la sección 2,1 y en el apartado 2.3,b) de este artículo, un emisor de estados financieros solamente puede aplicar el punto 83 si previamente concluye que las decisiones económicas de los “usuarios específicos” de esos documentos no serán afectadas por la omisión de las informaciones que se les habría suministrado si se hubiera aplicado el criterio general.

El cumplimiento de esta condición obliga a un EEF a efectuar una evaluación para cuya ejecución debería conocer:

- a) la lista completa de esos “usuarios específicos”, que podría incluir tanto a personas humanas como jurídicas;
- b) respecto de cada usuario:
  - 1) las decisiones en que utilizarían la información que recibirían si el EEF aplicase el criterio general en lugar de uno sustitutivo permitido por una regla basada en el punto 83;
  - 2) el uso específico que, al tomar esas decisiones, darían a la información omitida si pudiesen disponer de ella.

La evaluación requerida está afectada por diversas circunstancias que imposibilitan la obtención de conclusiones fiables. Las que afectan la obtención de la lista de usuarios específicos son, como mínimo, las siguientes:

- a) cualquier juego de estados financieros puede ser empleado por cualesquiera personas físicas o humanas sin que su emisor se entere<sup>8</sup>;
- b) una conclusión según la cual los “usuarios específicos” de esos documentos son únicamente los que el emisor conoce:
  - 1) no tendría en cuenta lo que acabamos de indicar; y
  - 2) resultaría de la utilización de la falacia del argumentum ad-ignorantiam, que:
    - consiste en afirmar que algo es verdadero porque no se ha demostrado su falsedad o que es falso porque no se ha probado su veracidad;
    - en el caso que nos ocupa, conduciría a la formulación de una conclusión inválida como la que sigue: “los usuarios específicos de los estados financieros de la empresa que yo dirijo son únicamente los que yo conozco porque no ha sido probada la existencia de otros”;
- c) siendo la lista de “usuarios específicos” un subgrupo de la de “usuarios tipo”, su contenido puede variar con el tiempo, pues es imposible que un emisor de estados financieros sepa si

---

<sup>8</sup> Esto sucede especialmente cuando los estados financieros pueden ser consultados en registros de acceso público o en algún sitio web.



estos podrán ser empleados en el futuro por personas que no tienen motivos para hacerlo de inmediato.

Esto podría ocurrir si, cuatro años después de la fecha de los estados financieros de una entidad:

- a) el propietario de la mayoría de sus acciones las vendiese por un precio fijado (entre otros elementos) sobre la base de datos tomados de los estados financieros de la entidad correspondientes a los últimos cinco ejercicios cerrados antes de la fecha de esta transacción;
- b) para ampliar sus negocios, el EEF solicitara préstamos a bancos con los que antes no operaba.

Además, para que una entidad pudiese conocer cómo emplearían la información omitida los usuarios de sus estados financieros, sería necesario que dispusiese de un conjunto de informaciones (referida a cada usuario individualmente considerado) que:

a) incluiría, como mínimo, lo siguiente:

- 1) cuáles son los funcionarios del usuario que están facultados para tomar decisiones que podrían verse afectadas por la aplicación del criterio sustitutivo;
- 2) qué habilidades relativas a la toma de decisiones tienen esas personas humanas;
- 3) qué procesos sigue el usuario para tomar las decisiones afectadas por la omisión de información;
- 4) cómo monitorea el órgano directivo del usuario la aplicación de ese proceso y su eficacia;

b) normalmente no está a disposición del EEF;

c) el EEF no tiene derecho a exigir.

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, consideramos que (salvo en “casos de laboratorio”) la evaluación comentada en esta sección:

a) es impracticable para cualquier EEF;

b) no es verificable:

- 1) por el auditor de los estados financieros en cuya preparación su emisor haya aplicado algún criterio sustitutivo previsto en alguna regla basada en el punto 83 (como la enunciada en el punto 573); ni
- 2) por el síndico societario; ni
- 3) por cualquier órgano estatal que esté inspeccionando el accionar del EEF.

En el hipotético caso de que la evaluación de los efectos de la omisión de determinada información contable sobre las decisiones de los “usuarios específicos” fuera posible, debería tenerse en cuenta que las consecuencias de la omisión de información no tienen por qué ser las

mismas para todos ellos, cuestión que el punto 83 no trata. De presentarse este caso, solamente consideraríamos aceptable la aplicación del supuesto de que ningún criterio sustitutivo debería ser aplicado si previamente se hubiese concluido que por hacerlo se afecta adversamente cualquier decisión económica de cualquier usuario.

## 2.6. La idea de que el punto 83 reglamenta a la RT 16

En un artículo reciente, Casinelli opinó que:

a) el criterio establecido en el punto 83 (que él denomina “principio de proporcionalidad”) está contemplado en los siguientes párrafos de la segunda parte de la RT 16:

### 3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios

Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla.

La aplicación concreta de una prueba de costo-beneficio a cada caso particular no es sencilla porque los costos de preparar estados contables no recaen sobre los usuarios tipo definidos en este marco (excepto los propietarios del ente).

Las normas contables profesionales no podrán dejar de aplicarse por razones de costo, pero estas podrán ser consideradas cuando dichas normas acepten que, por dicha razón, se apliquen determinados procedimientos alternativos. En tales casos, son los emisores de los estados contables quienes deben demostrar que dichas razones de costo efectivamente existen.

b) el punto 83 reglamenta al punto 3.2.2 recién transcripto<sup>9</sup>.

Cualquier discusión acerca de si la aludida reglamentación es real o imaginaria resulta inconducente a los fines prácticos porque ninguna conclusión que pudiese surgir de ella podría abarcar la cuestión de la aplicabilidad o inaplicabilidad de cualquier criterio sustitutivo que la FACPCE incorporare a sus estándares contables.

No obstante, cabe comentar que el requerimiento de que una entidad considere los efectos concretos del suministro de información de menor calidad a los “usuarios específicos” aparece en el punto 83 pero no en el marco conceptual referido, por lo que cabe interpretar que (para nuestro colega Casinelli) la aludida “reglamentación” del marco conceptual adoptado mediante la RT 16 consistió en la adición de esta condición. Por nuestra parte, pensamos que este agregado es lo suficientemente importante como para considerar que no estamos frente a una simple reglamentación sino a un cambio de criterio.

---

<sup>9</sup> CASINELLI, HERNÁN, *artículo citado en la nota 5*, páginas 8-9 y 16.

## 3. EL PUNTO 573

### 3.1. Texto

A la fecha (lo repetimos) el punto 573 es el único componente de los estándares contables desarrollados por la FACPCE que permite la aplicación del 83. Este es su texto:

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.

### 3.2. Nuestro análisis técnico

#### a) Condiciones para la admisibilidad del criterio sustitutivo

Las condiciones para omitir la aplicación del método del impuesto diferido sobre la base de su presunto “costo o esfuerzo desproporcionado” no deberían ser otras que las previstas en el punto 83, que ya comentamos y criticamos.

Sin embargo, el punto 573 presenta (más como comentario que como norma) una lista de “usuarios tipo” que incluye únicamente a los organismos de control societario y de recaudación fiscal, lo que ha motivado la siguiente reflexión de Zgaib:

En otras palabras, si me permiten decirlo sin eufemismos, semejante opción de política contable solo es compatible con estados financieros preparados exclusivamente por motivos formales, sin función útil ni relevante para la toma de decisiones<sup>10</sup>.

Nótese que la brevísima lista que estamos comentando ni siquiera incluye a los propietarios de títulos de patrimonio del emisor de los estados financieros, que:

- a) deben considerarlos y resolver sobre estos<sup>11</sup>;
- b) no participan en la dirección de la entidad;
- c) no tienen acceso directo al sistema contable de ella;

---

<sup>10</sup> ZGAIB, ALFREDO, El impuesto diferido y sus mitos ¿víctimas de las fake news?, Profesional y Empresaria, enero de 2023, páginas 37-55. El párrafo que transcribimos aparece en la página 44.

<sup>11</sup> En el caso de las sociedades anónimas, en las asambleas de accionistas (ley 19.550, art. 159).

d) para informarse sobre el desempeño de la entidad deben recurrir a la información esta les proporcione.

Por otra parte, la suposición de que existen estados financieros que no se emplean en la toma de decisiones conlleva la idea de que ellos son poco menos que inútiles, en cuyo caso cabría preguntarse si su auditoría por parte de un contador público y la certificación de la firma de éste por un consejo profesional constituyen actividades socialmente justificables.

También hacemos notar que:

- a) la lista de usuarios tipo presentada en el punto 573 no aparece en el 83 ni en la NIIF para las PYMES;
- b) si (contra lo que opinamos) ella fuese razonable, el lugar para exponerla no debería ser el punto 573 sino el 83.

Además, el hecho de que el punto 573 incluya la lista comentada y simultáneamente omita referirse a la condición de que la aplicación del método del impuesto diferido ocasione un “costo o esfuerzo desproporcionado” abre la puerta a la aparición de discusiones acerca de si es razonable que un criterio sustitutivo se utilice cuando el general no conlleva la erogación de costos significativos (que en cuanto tiene que ver con el método del impuesto diferido es lo que debería ocurrir en la gran mayoría de los casos).

Así, un defensor de la no aplicación del método podría sostener que, por aplicación del “principio de especialidad”, si el punto 83 legisla sobre una cuestión genérica y el 573 sobre una específica:

- a) el primero no debe aplicarse para tratar los aspectos regulados por el segundo;
- b) en consecuencia, un EEF podría no considerar la cuestión del costo de aplicación del método del impuesto diferido al evaluar si le está permitida la aplicación del punto 573.

Desde una postura contraria, se podría sostener que:

- a) los estándares contables desarrollados por la FACPCE no prevén explícitamente la aplicación del principio de especialidad;
- b) como el punto 573 contiene una referencia general al 83, ha de interpretarse que los requisitos establecidos en el segundo deben tenerse en cuenta toda vez que se aplique el primero.

A su vez, el argumento b) recién expuesto podría ser rebatido porque la referencia al punto 83 está limitada a la evaluación requerida por este, por lo que no abarcaría a la cuestión del costo de preparación de la información que podría no suministrarse si se aplicara el criterio alternativo.

Esto es, la discusión dejaría de referirse a cuestiones contables y pasaría a ser de tipo jurídico.

Desconocemos si la omisión que acabamos de comentar es producto:

- a) de un problema de redacción; o
- b) de la intención de suministrar argumentos favorables a la no aplicación obligatoria del método del impuesto diferido.

### **b) Practicabilidad (nuestra visión)**

En nuestra opinión, el punto 573 es impracticable, por cuanto:

- a) para aplicarlo, deben cumplirse las condiciones indicadas en el 83;
- b) esas condiciones obligan a efectuar dos tareas:
  - 1) la identificación de los “usuarios específicos” de los estados financieros del caso;
  - 2) la evaluación del impacto de la aplicación de cada criterio sustitutivo sobre las decisiones de esos usuarios;
- c) ambas son imposibles de ser llevadas a la práctica de una manera que suministre información fiable.

### **c) El criterio alternativo propuesto**

Según el punto 573, el criterio alternativo a la aplicación del método del impuesto diferido (criterio general) consiste en reconocer exclusivamente “el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente”. Para interpretar este concepto, debemos tener en cuenta que el punto 571 define:

Impuesto a las ganancias: Partida que refleja el efecto del gravamen que recae sobre las ganancias finales. Equivale a la suma algebraica del impuesto a las ganancias corriente y el impuesto a las ganancias diferido (cuando este se contabiliza).

De acuerdo con esta definición, la FACPCE denomina “impuesto a ganancias corriente” al determinado a los efectos del pago del impuesto por el ejercicio al que corresponden los estados financieros. En consecuencia, si el punto 573 se aplicase tal como aparece escrito:

- a) únicamente deberían reconocerse:
  - 1) el gasto por el impuesto a las ganancias determinado para el período;
  - 2) el pasivo relacionado con ese gasto; y
- b) no podrían reconocerse:
  - 1) los activos que aparecen cuando el importe del impuesto determinado para el período corriente es inferior a la suma de los correspondientes pagos a cuenta (anticipos pagados y retenciones y percepciones sufridas por el EEF en relación con el tributo indicado);
  - 2) los pasivos causados por el impago de impuestos (sobre las ganancias) de ejercicios anteriores.

Atribuimos este dislate a un problema de redacción, tal vez ocasionado por las características del proceso de incorporación del punto 573 a la RT 54, cuestión que trataremos en los próximos renglones.

### 3.3. Otras consideraciones

#### a) Proceso de incorporación del punto 573 a la RT 54

El punto 573:

- a) no fue propuesto en el proyecto 45 de RT (*P45RT*, que es el antecedente principal de la RT 54);
- b) consecuentemente, no fue sometido a consulta pública.
- c) que sepamos, tampoco fue sugerido en alguno de los comentarios al P45RT recibidos por la FACPCE<sup>12</sup>;
- d) según una fuente que consideramos fiable, no apareció en el borrador de la RT 54 que la FACPCE remitió a los consejos profesionales de ciencias económicas (*CPCE*) poco antes de su consideración por la Junta de Gobierno que la aprobó.

Por ello, suponemos que la decisión de incluir el punto 573 en la RT 54 fue adoptada y ejecutada en las horas inmediatamente anteriores a la aprobación de esta por dicha Junta de Gobierno, a propuesta de algún CPCE de nuestro país (o de más de uno).

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, pensamos que sería bueno contar con respuestas a estas preguntas:

- a) suponiendo que la presunción que presentamos en el párrafo anterior reflejase la realidad:
  - 1) ¿cuál fue el CPCE que propuso el agregado del punto 573?;
  - 2) ¿fue esa propuesta acompañada con sus fundamentos?
  - 3) si así hubiere ocurrido, ¿cuáles fueron los argumentos esgrimidos por el (o los) proponente(s)?
  - 4) ¿fue el agregado consultado con los restantes CPCE y con el CENCYA?
  - 5) en tal caso ¿cuáles fueron los resultados de esas consultas?
- b) ¿quién redactó el punto 573?
- c) ¿por qué la RT 54 no incluye un considerando referido a la cuestión?

Suponemos que la FACPCE nunca publicará las respuestas a estas preguntas, pues es evidente que esta asociación civil prefiere que los procesos de emisión de sus estándares de contabilidad y auditoría sean muy poco transparentes, a tal punto que los integrantes del CENCYA

---

<sup>12</sup> Decimos “que sepamos” porque la FACPCE abandonó (varios años atrás), la buena costumbre de publicar los comentarios de este tipo.

están obligados a respetar un reglamento interno (que data de 2011) que vergonzosamente limita su libertad para comentar públicamente lo que se discute en esa comisión, que prácticamente funciona “en las sombras”.



Nos referimos más extensamente a esta política de la FACPCE en el capítulo 13 de la sexta edición de *Cuestiones Contables Fundamentales* (La Ley, 2020) y en el capítulo 3 de la quinta edición de *Tratado de Auditoría* (La Ley, 2022).

### **b) Problemas de redacción**

En secciones anteriores de este trabajo, criticamos:

- a) la incorrecta descripción del criterio sustitutivo previsto por el punto 573, que de ser aplicado literalmente conduciría a omisiones de activos o de pasivos;
- b) la falta de mención, entre los requisitos para la aplicación del criterio sustitutivo, de los costos de aplicación del criterio general.

En el primer caso, suponemos que ha existido una mala redacción, En el segundo, que esa es una de las posibles explicaciones de la omisión señalada.

En relación con las causas de este problema, señalemos que:

- a) como ya mencionamos, sobre la base de información fiable, el punto 573 no figuraba en la propuesta de RT presentada por el CENCYA a la Junta de Gobierno de la FACPCE;
- b) consecuentemente, consideramos que es altamente probable que texto del punto 573 no haya sido sometido a los mismos controles de calidad que el resto de la RT 54.

De hecho, no sabemos quién redactó el punto 573.

### **c) Tratamiento del caso en el CPCE de la CABA**

En septiembre de 2022, la Comisión de Estudios de este Consejo (el que dentro del país reúne el mayor número de matrículas de contadores públicos) sugirió que el punto 573 no sea aplicado en el ámbito de su jurisdicción.

Hacia fines de abril de 2023, la 54 no figuraba en la lista de las RT adoptadas por el Consejo<sup>13</sup>. Es posible que este prefiera no tomar ninguna decisión de ella mientras el proyecto NUA no esté completo, lo que nos parece mejor que tratarlo “por etapas”.

### **d) Posible bienvenida por parte de algunos colegas**

Tal vez, la incorporación del punto 573 sea bienvenida por algunos contadores públicos. Nos referimos a quienes, además de haber encontrado la forma de aplicarlo:

---

<sup>13</sup> La publicada en <https://consejo.org.ar/herramientas-profesionales/normas-profesionales/actuacion-profesional-del-contador-publico/contabilidad>.

- a) prestan servicios de teneduría de registros contables:
- b) creen que la aplicación del método del impuesto diferido es difícil o repiten esta afirmación con la esperanza de que se les permita reducir el volumen del trabajo requerido por esos encargos en los casos en que:
  - 1) el servicio se presta sin haberse acordado su alcance mediante un contrato; o
  - 2) el contrato existe, pero:
    - no se refiere a las normas o estándares contables que el prestador del servicio debe considerar en la ejecución de su tarea; o
    - no especifica las reglas por aplicar cuando esas normas admiten opciones.

También imaginamos que el punto 573 podría ser bien recibido por los auditores que todavía no han estudiado (ni planean estudiar) el método del impuesto diferido, olvidándose de que la actualización permanente de nuestros conocimientos técnicos integra el conjunto de nuestras obligaciones hacia la sociedad y está requerida por los siguientes artículos de los códigos de ética para profesionales en ciencias económicas adoptados por los CPCE:

- a) el 3º del código del CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el cual los profesionales en ciencias económicas tenemos la obligación de mantener nuestro nivel de competencia profesional a lo largo de toda nuestra carrera;
- b) el 5º del “código de ética unificado” propuesto en la resolución 204/00 de la FACPCE y adoptado por la mayoría de los CPCE, que indica que los contadores públicos (y otros profesionales en ciencias económicas) debemos mantener un alto nivel de idoneidad profesional.