

TÍTULO: ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LAS PAUTAS CUANTITATIVAS DE INGRESOS PARA LA CATEGORIZACIÓN DE ENTIDADES CONTENIDAS EN LA NUA [RT (FACPCE) 54 -MODIFICADA POR LA RT (FACPCE) 56-] Y LA RESOLUCIÓN (JG) 608/2022

AUTOR/ES: Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.

PUBLICACIÓN: Profesional y Empresaria (D&G)

TOMO/BOLETÍN: XV

PÁGINA: -

MES: Enero

AÑO: 2024

OTROS DATOS: -

CARLOS J. SUBELET⁽¹⁾
MARÍA C. SUBELET⁽²⁾

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LAS PAUTAS CUANTITATIVAS DE INGRESOS PARA LA CATEGORIZACIÓN DE ENTIDADES CONTENIDAS EN LA NUA [RT (FACPCE) 54 -MODIFICADA POR LA RT (FACPCE) 56-] Y LA RESOLUCIÓN (JG) 608/2022

Los autores analizan en esta colaboración la flamante [RT 54](#) (modificada por la [RT 56](#)) de la FACPCE en particular sobre la aplicación de las pautas cuantitativas de ingresos para clasificar a las diversas entidades que deben aplicar sus disposiciones, enfatizando en ciertas cuestiones que demandan de modificaciones y/o aclaraciones por parte de la FACPCE.

I - INTRODUCCIÓN

En julio de 2022, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la RT 54, *Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad* (en adelante NUA).

Ello implicó la revisión de un importante número de normas contables y su reemplazo por un cuerpo unificado, concordante y de una redacción más

comprensible.

La RT (FACPCE) 54, en su versión original, entraba en vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024.

Posteriormente, en julio de 2023 se dicta la RT (FACPCE) 56 que modifica a la RT (FACPCE) 54 y completa las secciones faltantes, a la vez que modifica su fecha de aplicación inicial para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024.

La RT (FACPCE) 54 [modificada por la RT (FACPCE) 56] contempla tres categorías de entidades que deberán aplicar sus disposiciones, a saber, entidades pequeñas, medianas y restantes entidades.

Para llevar a cabo dicha clasificación la NUA establece pautas cualitativas y cuantitativas, siendo estas últimas fijadas por la resolución de la Junta de Gobierno (JG) 608/2022.

En este artículo analizaremos la conceptualización que realiza la NUA de los ingresos que constituyen la base de la pauta cuantitativa de clasificación de las entidades, destacando las diferencias respecto del enfoque adoptado por las hoy vigentes RT (FACPCE) 41 y 42 y advirtiendo tres cuestiones particulares a revisar por la FACPCE antes de la aplicación de la NUA.

La primera se refiere a la posible duplicación de ingresos por ventas y por producción o extracción, la situación particular de los recursos de las entidades sin fines de lucro y, por último, la falta de una norma que prevea el tratamiento de los primeros ejercicios en los entes de reciente creación.

En las secciones siguientes de esta colaboración, analizaremos las cuestiones antes indicadas.

II - DESARROLLO

1. Categorización de las Entidades conforme la NUA

1.1. Tipos de entidades

En el punto 5 del Título I de la NUA se establecen tres tipos de entes que han de aplicar las disposiciones de dicha norma. Ellos son:

- a) Entidades pequeñas;
- b) Entidades medianas; y
- c) Las restantes entidades.

1.2. Pautas cualitativas y cuantitativas de categorización

Los puntos 5 y 6 establecen pautas cualitativas y cuantitativas para la categorización.

Las pautas cualitativas se encuentran reguladas sobre la base de la exclusión de la categorización como entes pequeños o medianos (y, por lo tanto, clasifican como restantes entidades) a aquellos que en el ejercicio actual:

- a) están alcanzados por la ley de entidades financieras y realizan operaciones de capitalización o ahorro y requieren recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) son entidades aseguradoras bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; o
- c) son sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía

mixta.

En cuanto a las pautas cuantitativas, ellas se materializan en límites de ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, cuyos valores han de ser definidos por la FACPCE.

El esquema establecido puede ser representado de la siguiente manera:

Tipo de entidad	Valores límites
Pequeña	Ingresos del ejercicio inmediato anterior iguales o inferiores a los referidos en el punto 6, apartado b) de la NUA.
Mediana	Ingresos del ejercicio inmediato anterior superiores a los referidos en el punto 7, apartado b), pero menores o iguales a los referidos en el punto 8, apartado b), ambos de la NUA.
Restantes entidades	Ingresos del ejercicio inmediato anterior superiores a los referidos en el punto 8, apartado b) de la NUA.

Asimismo, los puntos 6 y 7 de la NUA aclaran que quedan excluidas de la categorización como pequeñas o medianas, aquellas entidades que resultan:

- (i) controladoras de otra entidad excluida por incumplir las pautas cuantitativas y/o cualitativas para calificar como pequeña o mediana, o
- (ii) controladas por otra entidad excluida por incumplir las pautas cuantitativas y/o cualitativas para calificar como pequeña o mediana.

1.3. Pautas cuantitativas de categorización

1.3.1. Principios generales

El punto 8 de la NUA aclara que los importes de los puntos 6 o 7 estarán expresados en poder adquisitivo de un determinado mes.

Para su aplicación, la entidad:

- a) actualizará dicho importe multiplicándolo por un coeficiente que refleje la variación del índice de precios de la FACPCE, hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de los estados contables,
- b) en el caso de que el ejercicio inmediato anterior hubiera tenido duración irregular, anualizará las cifras correspondientes.

1.3.2. Resolución (JG) 608/2022 de la FACPCE

Dando cumplimiento al mandato establecido por la NUA, en diciembre de 2022 la JG de la FACPCE dictó la resolución 608/2022 titulada "Definición de los montos de ingresos incluidos en el alcance de la resolución técnica 54 'Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad', para calificar como Entidad pequeña y Entidad mediana".

El artículo 1 de la referida resolución (JG) 608/2022 indica que los valores monetarios establecidos para la calificación se encuentran expresados en moneda de poder adquisitivo de octubre de 2022.

Los importes están fijados en los artículos 2 y 3 y los resumimos en el siguiente cuadro:

Tipo de entidad	Valores límites
Pequeña	Ingresos del ejercicio inmediato anterior iguales o inferiores a los referidos en el punto 6, apartado b) de la NUA. (\$ 650.000.000 a moneda de octubre de 2022)
Mediana	Ingresos del ejercicio inmediato anterior superiores a los referidos en el punto 7, apartado b) (\$ 650.000.000 a moneda de octubre de 2022), pero menores o iguales a los referidos en el punto 8, apartado b) (\$ 3.250.000.000 a moneda de octubre de 2022), ambos de la NUA
Restantes entidades	Ingresos del ejercicio inmediato anterior superiores a los referidos en el punto 8, apartado b) de la NUA (\$ 3.250.000.000 a moneda de octubre de 2022)

1.3.3. Diferencia entre el criterio de las RT (FACPCE) 41 y 42 y la resolución (JG) 608/2022 de la FACPCE

El Anexo I- Conceptos y Guías de Aplicación de la RT (FACPCE) 41 incluye la siguiente definición de ingresos en el ejercicio anual anterior:

"Este monto se determina considerando los ingresos por ventas netas o recursos ordinarios incluidos en el estado de resultados o estado de recursos y gastos (según fuera apropiado) correspondiente al ejercicio anual anterior. Si el período anterior fuera irregular deberá anualizarse.

*En el caso de tratarse de un primer ejercicio, se tomará como sucedáneo del monto de ingresos correspondiente al ejercicio anterior, el ingreso del ejercicio corriente, anualizado. De este modo, la cifra anualizada quedaría en importes de cierre del período actual, por lo tanto, será preciso que este monto se retrotraiga 12 meses, es decir, que sea **reexpresado** para homogeneizarlo con la cifra del inciso c) del punto 1 de esta norma".*

A primera vista puede advertirse una cuestión medular, puesto que las RT (FACPCE) 41 y 42 adoptan el criterio de considerar como ingresos tan solo a los derivados por las ventas o los recursos ordinarios incluidos en el estado de resultados o estado de recursos y gastos. Ello no ocurre con la NUA y la resolución (JG) 608/2022.

De allí que para determinar los ingresos a considerar bajo la NUA debemos acudir a la conceptualización de ingreso incluida en el Glosario de la propia norma que indica:

*"Es el aumento del **patrimonio neto** no derivado de transacciones con los propietarios en su carácter de tales y generado por:*

a) la producción o venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción u otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad; y

b) actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de la extracción de petróleo o gas".

Entonces, la definición a aplicar bajo la NUA no solo incluye a los ingresos derivados por las ventas⁽³⁾ sino también a los derivados de las actividades internas, como sería, por ejemplo, los generados por la producción agrícola o ganadera. Esto

puede producir consecuencias inesperadas, sobre las cuales volveremos en el punto siguiente.

1.3.4. Posible duplicación de los ingresos a considerar en las actividades productivas y extractivas bajo el enfoque de la NUA

Tal como se dijo anteriormente, la remisión al concepto de ingresos que realiza la NUA para la categorización de las entidades genera una posible duplicación de los ingresos por ventas y producción en las actividades productivas y extractivas, que entendemos no ha sido la intención pretendida por la FACPCE al adoptar tal criterio.

Veamos un ejemplo extremo para ilustrar la situación.

Se trata de una empresa agropecuaria que cierra el ejercicio el 31/12/2024, habiendo obtenido una producción de maíz que fue reconocida por la suma de \$ 500.000.000 y fue vendida en su totalidad al cierre por valor de \$ 600.000.000, todo ello dentro del mismo ejercicio.

Debido a que la NUA se refiere al ingreso por actividades internas y por las ventas, el monto de los ingresos a considerar para la categorización en el próximo ejercicio lo constituirían la suma de ambos conceptos \$ 1.100.000.000, a pesar que claramente desde un punto de vista conceptual la venta es la exteriorización con un tercero del incremento irrevocable en el patrimonio neto ya generado en la etapa de producción.

En nuestra opinión, esta duplicación de ingresos podría evitarse claramente si se retorna al criterio adoptado por las RT (FACPCE) 41 y 42 de considerar solo los ingresos derivados de las ventas, con la consiguiente modificación de la NUA.

1.3.5. Caso particular de las entidades sin fines de lucro y los parámetros cuantitativos de la NUA

La segunda cuestión que consideramos merece ser destacada es el caso de las entidades sin fines de lucro, las que generalmente no poseen ingresos por venta de bienes o prestaciones de servicios, sino recursos aportados por sus asociados bajo diversas formas.

Una posible interpretación consistiría en considerar que los recursos aportados por los asociados de tales entes encuadrarían dentro de "*los ingresos generados por ... otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad*" que contempla la NUA.

Pero también puede sostenerse que en muchas entidades sin fines de lucro los ingresos no se generan de sus actividades principales, sino que provienen de los aportes fijos de asociados que permiten desarrollar actividades sin contrapartida alguna.

A partir de ello, consideramos más adecuado retornar al criterio adoptado por las RT (FACPCE) 41 y 42 de considerar los recursos obtenidos por las entidades sin fines de lucro que se presentan en su estado de recursos y gastos, con la consiguiente modificación de la NUA.

1.3.6. Falta de previsión en la NUA de normas para los casos de primeros ejercicios en entidades recientemente creadas

A diferencia de las RT (FACPCE) 41 y 42, la NUA no contempla cómo se determinan los ingresos del ejercicio inmediato a anterior a computar en el caso de los primeros ejercicios de las entidades recientemente creadas.

Para ello, consideramos que podría modificarse la NUA para contemplar la solución prevista en el Anexo I de la RT (FACPCE) 41, conforme el cual se toma como

sucedáneo del monto de ingresos correspondiente al ejercicio anterior, el ingreso del ejercicio corriente, anualizado. De este modo, la cifra anualizada quedaría en importes de cierre del período actual, por lo tanto, será preciso que este monto se retrotraiga 12 meses, es decir, que sea reexpresado para homogeneizarlo con la cifra de los diferentes umbrales cuantitativos.

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, las RT (FACPCE) 41 y 42 adoptan como pauta de definición de los ingresos del ejercicio anual anterior, a las ventas netas o recursos ordinarios incluidos en el estado de resultados o estado de recursos y gastos (según fuera apropiado) correspondiente al ejercicio anual anterior. De manera diferente, la NUA no incluye tal definición, por lo cual debe adoptarse la conceptualización de ingresos contenida en su Glosario.

Ello trae aparejado dos consecuencias no deseadas. Por un lado, la posible duplicación de los ingresos en las entidades agropecuarias o extractivas, dado que resultan computables tanto los ingresos por la producción como por las ventas, cuando tales ventas se relacionan con la producción obtenida en el período. Por otro lado, en las entidades sin fines de lucro que obtienen sus recursos de las aportaciones fijas realizadas por asociados, los cuales no derivan de las actividades principales de tales entidades, sino que, efectivamente, le dan sustento, surge la duda de cómo determinar sus ingresos para la categorización.

Estas problemáticas quedarían resueltas mediante la modificación de la NUA por parte de la FACPCE, al retornarse al criterio adoptado por las RT (FACPCE) 41 y 42 de definición de los ingresos del ejercicio anual anterior, como las ventas netas o recursos ordinarios incluidos en el estado de resultados o estado de recursos y gastos (según fuera apropiado) correspondiente al ejercicio anual anterior.

También creemos necesario que la NUA incluya una guía sobre cómo aplicar la pauta cuantitativa de ingresos del ejercicio anterior cuando se trata del primer ejercicio, en el caso de las entidades de reciente creación, en sintonía con lo expresado por las RT (FACPCE) 41 y 42.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Torres, Carlos F.: "Norma Unificada Argentina (NUA - Primera parte N° 54)". 1a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2023.

Notas:

(1) Contador Público Nacional (UNLPam). Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Presidente de la Comisión de Contabilidad y Auditoría del CPCELP. Disertante de cursos de capacitación de SFAP. Ejerce la profesión en estudio contable local. Auditor y Síndico de sociedades. Coautor de libros y artículos sobre cuestiones contables y de auditoría

(2) Contador Público Nacional (UNLPam). Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Ejerce la profesión en estudio contable local. Auditora y Síndica de sociedades. Coautora de artículos sobre cuestiones contables y de auditoría

(3) Utilizamos el término en un sentido amplio, no solo referido a las ventas de bienes sino que también incluyendo a los derivados por las prestaciones de servicios
