



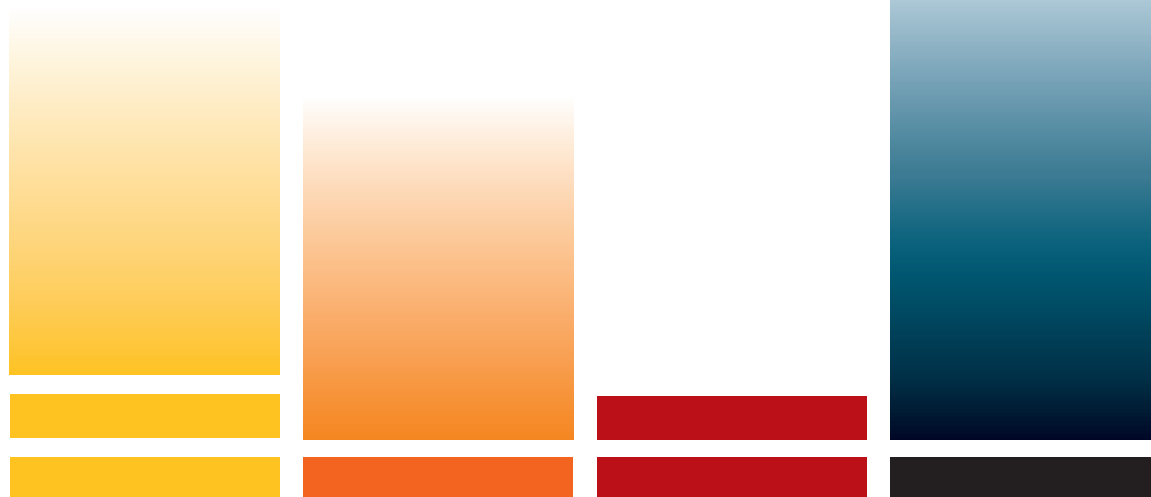
Trabajo monográfico presentado para la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
de la Universidad de la República para la obtención del título de Contador Público Plan 1990

Montevideo, Uruguay

Mayo 2011

APLICACIÓN de las **NIIF** en las **PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES**

Decretos 135/09 y 283/09



Tutor: Cr. Mario Díaz

Equipo: Silvana Daglio

Hamlet Fernández



UNIVERSIDAD
DE LA REPUBLICA
URUGUAY



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE
ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO
DE CONTADOR PÚBLICO**

**APLICACIÓN DE LAS NIIF EN LAS PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES- DECRETOS 135/09 Y 283/09**

Por

**SILVANA DAGLIO
HAMLET FERNÁNDEZ**

**TUTOR: CR. MARIO DÍAZ DURÁN
COORDINADOR: CR. ALFREDO PIGNATTA**

**Montevideo
URUGUAY
2011**

Página de Aprobación

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRACIÓN

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la Monografía:

Título

Aplicación de las NIIF en las pequeñas y medianas entidades –

Decretos 135/09 y 283/09

Autor/es

Silvana Daglio

Hamlet Fernández

Tutor

Mario Díaz Durán

Carrera

Contador Público

Cátedra

Unidad académica de contabilidad superior

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

Fecha.....

AGRADECIMIENTOS

Queremos agradecer al Cr Alfredo Pignatta, quien creyó en este proyecto monográfico y nos dio la oportunidad de poder llevar tan importante trabajo adelante.

También queremos agradecer a los profesionales Cr. Carlos Bueno, Cr. José Luis Chipito, Cr. Antonio Deus, Cra. Ana Golpe, Cr. Luis González, Cr. Norberto Kreimerman, Cr. Felipe Macedo, Cr. Rubén Rodríguez y Cra. Ana Uslenghi, que colaboraron con nosotros respondiendo al cuestionario, así como poniéndose a disposición para las consultas que pudiéramos tener.

A la Cra. Teresita Andión, quien con sus muchos años ejerciendo en la profesión, en varias oportunidades colaboró siendo nexo entre los profesionales, tanto académicos como expertos en la materia objeto de estudio.

A Rossana Ramírez y Guillermo Colotta que apoyaron en todo momento a este emprendimiento, comprendiendo las muchas horas que tuvimos que invertir en la elaboración de la monografía.

A Fabiana Delfino, asistente de la biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, que en todo momento tuvo muy buena disposición, facilitándonos que pudiéramos acceder al material de consulta.

También, agradecerle a Ismael Larrosa, que con simpleza y calidad, en forma totalmente desinteresada nos creó la cara visible de nuestro trabajo: la carátula.

Por último a nuestras familias que sin duda fueron testigos de todas nuestras vivencias buenas y malas durante la carrera y, a aquellos compañeros de facultad que formaron parte de largas jornadas de estudio, y que sin dudas son parte de lo que hoy nos hace llegar a ser profesionales.

RESUMEN

El presente trabajo, tiene como objetivo el análisis de los decretos 135/09 y 283/09 y su aplicación en las Pymes.

El punto de partida surge en las dificultades planteadas por empresarios y por profesionales para aplicar los citados decretos, que en Uruguay el 99.5% de las empresas son Pymes y en la necesidad de contar con un marco normativo contable que permita a estas empresas contar con información contable de alta calidad.

Se elaboró un cuestionario de ocho preguntas enviado a profesionales contables, para verificar su visión respecto de la aplicación de NIIF en las Pymes y, los posibles beneficios y/o sanciones a aplicar a quienes no presenten sus Estados Financieros según NIIF.

Se concluye que los decretos 135/09, 283/09 y siguientes, no solucionan la problemática planteada. Asimismo, se evaluó la sustitución de los citados decretos por la NIIF para las Pymes, no siendo una solución al problema.

DESCRIPTORES

AIN, Balance básico, CCEAU, CPNCA, Dec. 135/09, Dec. 283/09, Dec. 266/07, Dec. 504/07, DINAPYME, Estados Financieros, NIC/NIIF, NIIF para las Pymes, Normas Contables Adecuadas, Normas Contables Simplificadas, Observatorio Pyme, Sociedad de menor importancia relativa, Pyme.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	iii
RESUMEN.....	iv
SIGLAS Y ABREVIATURAS	viii
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN	1
1.1- Introducción y objetivos	1
1.2- Alcance	2
CAPÍTULO 2: RESEÑA HISTÓRICA – EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES ADECUADAS HASTA DECRETO 135/09.....	4
2.1- Ley N° 16.060 art 88 y 91, Pronunciamientos N°10 y 11, Decreto 105/91, 200/93, 162/04, 266/07 y 99/09	4
CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO ESTABLECIDO PARA LOS EMISORES DE ESTADOS CONTABLES DE MENOR IMPORTANCIA RELATIVA: DECRETO 99/09, 135/09, 283/09 Y 65/010	7
3.1- Comentarios sobre el Decreto 99/09 – aplicación de la NIC29.....	7
3.2- Análisis del Decreto 135/09 – Sociedades de menor importancia relativa ...	8
3.3- Análisis de los Decretos 283/09 y 65/010 – Modificaciones a la redacción del artículo 1° del Decreto 135/09	13
CAPÍTULO 4: ¿ES LO MISMO UNA “SOCIEDAD DE MENOR IMPORTANCIA RELATIVA” QUE UNA PYME?	15
4.1- Diferencias y Semejanzas	15
4.2- Posición del CCEAU sobre la normativa vigente respecto a Pymes y la nueva NIIF para la Pymes.....	20
CAPÍTULO 5: ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LAS NIIF PLENAS Y LA NIIF PARA LAS PYMES	22
5.1- Introducción.....	22
5.2- NIC 1 - Sección 3: Presentación de Estados Financieros	23
5.3- NIC 1 - Sección 4: Estado de Situación Financiera.....	24
5.4- NIC 1- Sección 5: Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados .	26
5.5- NIC 1- Sección 6: Estado de Cambios en el Patrimonio	27
5.6- NIC 1- Sección 8: Notas a los Estados Financieros	28
5.7- NIC 2 - Sección 13: Inventarios	28

5.8- NIC 7 - Sección 7: Estado de Flujos de Efectivo	29
5.9- NIC 8 - Sección 10: Políticas contables, estimaciones y errores.....	30
5.10- NIC 10 - Sección 32: Hechos ocurridos después de fecha de balance	31
5.11- NIC 16 - Sección 17: Propiedad, planta y equipo	32
5.12- NIC 18 - Sección 23: Ingresos Ordinarios	34
5.13- NIC 21 - Sección 30: Efectos de las variaciones de las tasas de cambio en moneda extranjera.....	35
5.14- NIC 27 - Sección 9: Estados Financieros consolidados y separados	36
5.15- NIC 28 - Sección 14: Inversiones en asociadas.....	39
5.16- NIC 36 - Sección 27: Deterioro del valor de los activos.....	41
5.17- NIC 37 - Sección 21: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	45
5.18- NIC 41 - Sección 34: Agricultura.....	46
5.19- NIIF 1 - Sección 35: Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera.....	48
CAPÍTULO 6: NIIF NO LISTADAS EN EL DECRETO 135/09	51
6.1- Introducción.....	51
6.2- NIC 11 - Contratos de construcción	54
6.3- NIC 17 – Arrendamientos.....	54
6.4- NIC 19 – Beneficios a los empleados.....	55
6.5- NIC 38 - Activos Intangibles.....	57
6.6- NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.....	58
6.7- Comparación con la NIIF para las Pymes	59
CAPÍTULO 7: TRABAJO DE CAMPO	60
CAPÍTULO 8: ACTUACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES	77
CAPÍTULO 9: CONCLUSIONES	81
9.1- Introducción.....	81
9.2- Decreto 135/09 y siguientes.....	81
9.3- Concepto de Pyme	83
9.4- NIIF para las Pymes.....	84

9.5- Situación del Contador Público	86
9.6- Propuesta.....	87
9.7- Reflexión.....	89
BIBLIOGRAFÍA	90
ANEXO A: Decretos 504/007, 99/009, 135/009, 283/009, 37/010, 65/010.....	93
ANEXO B: Cuestionario utilizado para el trabajo de campo	106
ANEXO C- Carta del CCEAU a la CPNCA.....	107
ANEXO D- Formulario propuesto como balance básico tomado de la página web del BROU.....	110

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AIN	Auditoría Interna de la Nación
BCU	Banco Central del Uruguay
BVM	Bolsa de Valores de Montevideo
CCEAU	Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay
DGI	Dirección General de Impositiva
DINAPYME	Dirección Nacional De Artesanías, Pequeñas y Mediana Empresas
FCCEE y A	Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
IASB	International Accounting Standards Board
MIEM	Ministerio de Industria, Energía y Minería
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
Pyme	Pequeña y mediana empresa
RPBB	Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos
UDELAR	Universidad De La República
UI	Unidad Indexada
UR	Unidad Reajutable

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1- Introducción y objetivos

Desde los comienzos de la puesta en vigencia de la Ley N° 16.060 y la emisión de los pronunciamientos N° 10 y 11 por parte del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay, tanto profesionales, empresarios y gobierno han ido incorporando el uso de técnicas contables que permitan brindar información de mayor calidad, comparable y útil para la toma de decisiones.

En particular se da que las Pequeñas y medianas empresas (Pymes), que representan el porcentaje más grande del total de empresas tanto en Uruguay como en el resto del mundo, han sido foco de atención en los últimos años por parte de diferentes grupos de interés, para que adopten en la elaboración de sus Estados Financieros las llamadas actualmente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), elaboradas y emitidas por la International Accounting Standard Board (IASB).

El gobierno de Uruguay en 2004, asumió la tarea de actualizar el cuerpo normativo en materia contable que no sufría cambios desde el Decreto 200/93. Como parte de estos cambios y con el propósito de incorporar el uso de las NIIF en las Pymes, luego de analizando el camino recorrido a nivel no solo de Latinoamérica sino del mundo, el Poder Ejecutivo emite el Decreto 135/09 donde establece criterios y normas contables que deben seguir las llamadas sociedades de menor importancia relativa, en la elaboración de sus Estados Financieros. Más tarde, en Julio de 2009, la IASB emite la llamada NIIF para las Pymes,

argumentando que es un marco normativo que se adapta mejor a la necesidad de las Pymes en contraposición a las NIIF plenas, que son aplicadas para empresas de mayor porte, aquellas que cotizan en bolsa y/o que tienen obligación pública de rendir cuentas.

El presente trabajo monográfico tiene por objetivo el estudio y análisis de la normativa contable utilizada actualmente en la elaboración de los Estados Financieros de las Pymes en Uruguay, la viabilidad que esto tiene, así como también las ventajas que tendría el incorporar la nueva NIIF para las Pymes como Normas Contables Adecuadas, en lugar del actual marco normativo.

Durante el desarrollo del trabajo se buscó cubrir varios aspectos como ser:

- a) Relación que existe entre una sociedad de menor importancia y una Pyme
- b) Las ventajas que proporciona tener un marco normativo limitado para las Pymes (Decreto 135/09 y siguientes)
- c) Las implicancias en la adopción de la NIIF para las Pymes y las diferencias significativas que se plantean en comparación con las NIIF plenas
- d) La opinión de los profesionales en la materia contable

1.2- Alcance

El siguiente trabajo expone por un lado el significado que tiene la palabra Pyme desde el punto de vista contable local, para la IASB y según la definición dada por la Dirección Nacional de Artesanías, Pequeñas y Medianas Empresas (DINAPYME). Por otro lado, compara el listado NIIF del artículo 2° del Decreto

135/09 con sus correspondientes secciones de la NIIF para las Pymes. No es intención de esta monografía el profundizar los temas que plantea cada NIIF, sino exponer las diferencias que existe de adoptar los criterios de una norma con respecto a la otra.

También se plantea cuales son los beneficios que tiene el tener una lista de normas limitada (Decreto 135/09), y las consecuencias que esto puede tener en el ejercicio profesional.

Con tal motivo, se realizó un cuestionario que consta de 8 preguntas dirigido a académicos y profesionales contables en el área Pyme.

Por último, luego de haber analizado la normativa relacionada al tema objeto de estudio y recolectada la opinión de los profesionales contactados, se expondrán las conclusiones a las que se ha arribado, así como posibles soluciones a la problemática planteada.

CAPÍTULO 2: RESEÑA HISTÓRICA – EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES ADECUADAS HASTA DECRETO 135/09

2.1- Ley N° 16.060 art 88 y 91, Pronunciamientos N°10 y 11, Decreto 105/91, 200/93, 162/04, 266/07 y 99/09

Uruguay tiene una trayectoria importante en el uso de normas contables desde hace muchos años.

El 4 de setiembre de 1989 se promulga la Ley N° 16.060, renovando el marco legal para sociedades comerciales que previamente había establecido el Código de Comercio.

Más concretamente, los artículos 88 y 91 de la citada Ley, marcan la obligatoriedad para las sociedades comerciales de presentar sus Estados Financieros de acuerdo a normas contables adecuadas. Es por esto que en enero y abril de 1990, el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU) (entonces Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay) emite los pronunciamientos N°10 y N°11 con el ánimo de difundir el uso de las NIC así como también de alinear al país a la tendencia internacional en el uso de las normas de contabilidad.

La resolución 90/91 del Poder Ejecutivo, crea la “Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas” (CPNCA) que asesora al citado Poder en materia de normativa contable, que se materializa en los Decretos 105/91 y más adelante 200/93.

Estos decretos junto con los pronunciamientos del CCEAU, son la piedra fundamental en el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), haciendo que varias de las emitidas por la entonces IASC sean de uso obligatorio en Uruguay con algunas salvedades.

Once años más tarde, habiendo una gran necesidad de volver a ajustar el marco normativo legal en materia contable, el 12 de mayo de 2004 mediante el Decreto 162/04 se aprueba la aplicación de normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Es importante destacar que el Considerando I del referido decreto, textualmente establece: “...*que resulta conveniente que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el país teniendo en cuenta el proceso de integración, la globalización de las economías y el alto grado de aceptación internacional de las mismas*”. Claramente se puede ver cómo los factores “integración” y “globalización”, que no eran factores fundamentales al inicio de la década del 90, sí lo son a mediados de la primera década del siglo XXI, poniendo de manifiesto así que Uruguay debía alinearse a la tendencia mundial.

Continuando el proceso de renovación del marco legal en materia contable, es que con fecha 31 de julio de 2007 se pone en vigencia el Decreto 266/07, donde el Resultando V del citado Decreto, textualmente expresa: “...*que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados, a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las normas internacionales de*

información financiera”. Es así que su artículo 1° establece: “*Apruébanse como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB) a la fecha de publicación del presente decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-*”.

El 27 de febrero de 2009, el Poder Ejecutivo emite el Decreto 99/09 para dar inicio a la obligatoriedad del ajuste por inflación siguiendo los lineamientos de la NIC 29, aclarando textualmente en su considerando III “*...que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa*”.

Hasta aquí sin dudas se ha podido apreciar que hay una clara apuesta por parte de Uruguay por alinearse a nivel internacional como un país que se adapta a los cambios globales en lo que a información contable refiere.

También queda claro que Uruguay reconoce que no todas las empresas son iguales, dando la pauta de que se deberán establecer criterios para que las sociedades consideradas de “menor importancia relativa”, se incorporen al sistema de información financiera internacional, cumpliendo así el objetivo que se trazó el Poder Ejecutivo de apoyar la implementación de su plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados.

**CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO ESTABLECIDO
PARA LOS EMISORES DE ESTADOS CONTABLES DE MENOR
IMPORTANCIA RELATIVA: DECRETO 99/09, 135/09, 283/09 Y 65/010**

3.1- Comentarios sobre el Decreto 99/09 – aplicación de la NIC29

A partir de la puesta en vigencia del Decreto 266/07 se actualiza el marco normativo que las sociedades comerciales uruguayas comprendidas en la Ley N° 16.060 deben aplicar en la preparación de sus Estados Financieros. Esto fue un gran avance, ya que actualiza al país en el uso de las normas técnicas, así como demuestra la intención constante de que la información financiera proveniente de las sociedades comerciales uruguayas, sea elaborada con criterios técnicos que permitan la comparabilidad, además de colaborar en el objetivo de la transparencia de la información.

Una de las normas que con la vigencia del Decreto 266/07 pasó a ser de aplicación obligatoria es la llamada “NIC 29 – Información financiera en economías hiperinflacionarias”. La misma busca que en los casos previstos por ésta, que los Estados Financieros de las empresas sean ajustados con el fin de reflejar los efectos de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda.

Sin dudas que todo ajuste conlleva una dificultad y en empresas como las Pymes, pudiera no ser material la variación del poder adquisitivo de la moneda. Se podría pensar entonces que esta NIC no debería ser obligatoria para todo tipo de empresa comprendida en la Ley N° 16.060.

Si bien es cierto que la redacción del párrafo 3 de la NIC 29 deja claro que “*Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario re expresar los Estados Financieros de acuerdo con la presente Norma*”, se entendió que esto debía quedar reforzado con un decreto donde consten quiénes deben usar la citada norma y quiénes no.

Es así que surge el 27 de febrero de 2009 el Decreto 99/09 estableciendo en su considerando 3 “...*que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa*”. Aquí no se define cuales son estas sociedades, ya que la definición está dada por el artículo 1° del Decreto 135/09, pero se puede a priori concluir que son las que en principio no cumplan con las condiciones del artículo 1°.

Sin querer salir del tema concreto de éste trabajo monográfico, y que seguramente será parte de las conclusiones, cabe hacerse la pregunta de ¿por qué el Decreto 99/09 obliga a las sociedades comerciales a ajustar sus Estados Financieros ante variaciones del poder adquisitivo de la moneda, cuando la NIC 29 está vigente por el Decreto 266/07? ¿Fue esto lo que ocasionó que se debiera definir “sociedades de menor importancia relativa”?

3.2- Análisis del Decreto 135/09 – Sociedades de menor importancia relativa

Antes de hablar directamente de la mencionada norma, se realizará una breve introducción.

Desde la promulgación del Decreto 103/91 en sustitución del 827/78, se ha procurado que la evolución de los Estados Financieros de una organización no solo sea una herramienta útil para la toma de decisiones, sino también que sea comparativo. Cuando se habla de comparación se refiere a la comparación entre Estados Financieros propios de la empresa, así como también a la comparación que hace cualquier tercero (como bancos, inversores, el gobierno) interesado en información del negocio para diferentes usos.

Asimismo y continuando la línea de trabajo de los decretos anteriores, es que el 135/09 tiene como fin que los Estados Financieros presentados tanto al Registro de Estados Contables como a cualquier otro interesado de la información sigan siendo uniformes, de forma tal que se facilite su control, registro y análisis.

En esta sección se analizarán los 3 primeros artículos del citado decreto buscando entender qué se definió como sociedad de menor importancia relativa, y los requisitos que estas deben cumplir.

El artículo 1º define una nueva categoría de emisores de Estados Financieros denominada “Entidades emisoras de Estados Contables de menor importancia relativa”.

Según este artículo, estas entidades son aquellas que **no cumplen** con al menos una de las siguientes cinco características (Decreto 135/09 artículo 1º):

- 1) Sean emisores de valores de oferta pública.

- 2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay (BCU), en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos (RPBB).
- 4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555 de 18 de setiembre de 2002).
- 5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.

A continuación se verán cada uno de estos 5 puntos, con el fin de determinar cuáles son, según este decreto, las “entidades de menor importancia relativa”.

- 1) Se refiere a empresas que emiten acciones que son negociadas públicamente en una “bolsa de valores” como ser la Bolsa de Valores de Montevideo (BVM).
- 2) Según el artículo 2° del Decreto 253/01 están obligadas a registrar sus Estados Financieros todas las sociedades cualquiera sea su forma, cuyos activos totales al cierre del ejercicio anual superen las Unidades Reajustables (U.R.) 30.000 o que registren ingresos operativos netos en igual período que superen las U.R. 100.000, tomando el valor de la U.R. vigente a la fecha de cierre del ejercicio.

Por lo tanto, si se toma como referencia la UR de diciembre de 2010 (\$473,08) se tendrá que no serán “Entidades de menor importancia Relativa” aquellas empresas cuyos activos totales a fecha de balance superen los \$14:192.400 o que sus ingresos operativos a la misma fecha sean superiores a \$47:308.000.

- 3) Según el artículo 15 literal a) de la circular 1938 del BCU, se establece la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos en Unidad Indexada (UI) 130:000.000. Es decir, si se toma como referencia el valor de la UI al 16/12/2010 (\$2,1398) se consideran “Entidades de menor importancia relativa”, aquellas empresas cuyo endeudamiento no supere los \$13:908.700.
- 4) Cuando se refiere a que exista participación estatal se hará referencia, según la redacción del artículo 25 de la citada Ley, a que el Estado tenga acciones o participe del capital social de dicha empresa. Asimismo, el artículo 25 establece que estas empresas deberán suministrar información contable al “Registro de Valores” del Banco Central, en las condiciones y con los requisitos que dicho registro establezca. Por lo tanto, si se cumple con lo antes mencionado, se estará frente a una entidad de menor importancia relativa.
- 5) La redacción de éste numeral no merece mayor aclaración.

Hasta aquí se ha definido un nuevo tipo de emisor de Estados Financieros que son los denominados “de menor importancia relativa” y cuáles son sus características.

A partir de ahora, se expondrá para este emisor qué normas contables deberá aplicar a la hora de preparar sus Estados Financieros y qué hacer en caso de que éstas no se adapten por completo.

Siguiendo con el análisis del articulado del Decreto 135/09, el artículo 2º establece que aquellas empresas que califican como "entidad de menor importancia relativa" deberán aplicar las 13 NIC y la NIIF 1 listadas en el artículo, según corresponda a cada empresa, para la elaboración de sus Estados Contable con la salvedad de la NIC 2, que si bien ya no es válido el uso del LIFO (Last in first out o en español Últimas en entrar primeras en salir) como método de ordenamiento de las salidas de bienes de cambio, será excepcionalmente admitido para las empresas que así lo quieran.

Un detalle no menor, es que las empresas que cumplan con la definición de menor importancia relativa, deberán revelar en Notas que éstos fueron preparados según "normas contables simplificadas".

Ahora bien, la pregunta a plantear aquí es ¿Qué pasaría si las NIC/NIIF listada en el artículo 2º no son suficientes? Para estos casos el artículo 3º deja abierta la posibilidad de recurrir al Decreto 266/07, habilitando así a poder utilizar todas las NIIF aprobadas por la IASB y publicadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación, así como también la doctrina mejor recibida, siendo importante tomar en cuenta los criterios técnicos que mejor se adapten a la realidad de la empresa. Esto deberá ser revelado en notas aclarando los criterios utilizados.

Por lo pronto, se puede sacar como conclusión que el Decreto 135/09 tiene como objetivo simplificar el cuerpo normativo que las empresas llamadas de "menor importancia relativa" deberán aplicar en la elaboración de sus Estados Financieros.

3.3- Análisis de los Decretos 283/09 y 65/010 – Modificaciones a la redacción del artículo 1º del Decreto 135/09

El 15 de junio de 2009 el Poder Ejecutivo emite el Decreto 283/09 que deroga el artículo 1º del Decreto 135/09, con el fin de corregir las confusiones generadas en la redacción de la definición de “emisor de Estados Contables de menor importancia relativa”. A priori, todo parece indicar que lo que se había intentado hacer es definir que todas las empresas que no cumplen con el artículo 1º del Decreto 99/09 son emisores de Estados Financieros de menor importancia relativa. Es así que las 5 características que “no deben cumplir”, pasaron en este nuevo decreto a ser características que “deben cumplir”. No se invalida en nada los límites requeridos por el Decreto 135/09 (ya que se corrige un tema semántico) ni tampoco se afecta la lista de normas simplificadas que dichos emisores deberán utilizar.

El 16 de diciembre de 2010 el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay envía una nota a la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, con el número de referencia 454/09, donde se plantea como un tema importante tratar el uso de las NIC/NIIF como Normas Contables Adecuadas en las denominadas Pymes según se estableció en los

decretos tratados en éste trabajo, así como la necesidad de estudiar la aplicabilidad de una nueva NIIF diseñada por la IASB para las denominadas Pymes emitida en julio de 2009.

La citada nota es el antecedente por el cual el Poder Ejecutivo con fecha 19 de febrero de 2010 pone en vigencia el Decreto 65/010 que, entre otras cosas, sustituye nuevamente al artículo 1° del Decreto 135/09. Los motivos que se mencionan se fundamentan en la falta de tiempo para tratar la conveniencia del uso de la denominada NIIF para las Pymes por parte de la CPNCA.

La modificación se da en la característica N° 2 que deben cumplir las sociedades comerciales para denominarse o no “sociedades de menor importancia relativa”.

Según ésta, son emisores de Estados Financieros de menor importancia relativa aquellas empresas cuyos ingresos operativos netos anuales no superen las UR 200.000, que tomando como referencia el valor de la UR a diciembre de 2010 (\$473.08) hablamos de \$94:616.000, eliminándose así las condiciones establecidas por el Registro de Estados Contables de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), tal como se menciona en párrafos anteriores.

A esta altura del análisis y sin intención de emitir ningún tipo de conclusión, sería lógico pensar que lo que se ha buscado con este decreto es que las sociedades comerciales que se llaman de menor importancia relativa y cuya moneda funcional sea el Peso Uruguayo, no deban ajustar sus Estados Financieros en forma integral ante las variaciones de poder adquisitivo de la moneda, según la metodología planteada por la NIC 29.

CAPÍTULO 4: ¿ES LO MISMO UNA “SOCIEDAD DE MENOR IMPORTANCIA RELATIVA” QUE UNA PYME?

4.1- Diferencias y Semejanzas

Hasta el momento se ha utilizado el concepto Pyme y sociedad de menor importancia relativa como algo indistinto. La pregunta es ¿son lo mismo?

Como ya se vio en el análisis del Decreto 135/09 y su actualización por el 65/010, a modo de resumen se puede decir brevemente que una sociedad de menor importancia relativa es una empresa comprendida dentro de la Ley de sociedades comerciales N° 16.060 que cumple con las siguientes 5 características:

- 1) No cotiza en bolsa.
- 2) Sus ingresos operativos netos anuales son menores a \$94:616.000 (aprox.).
- 3) Su endeudamiento con el sistema financiero local no supera los \$13:908.700.
- 4) No poseen participación estatal.
- 5) No son controlantes ni controladas por cualquiera de las entidades de los puntos anteriores.

Ahora bien, ¿es esto una Pyme en Uruguay? La respuesta viene dada por el Decreto 504/07. En su artículo 1° el decreto establece que las empresas se

clasificarán en micro, pequeñas o medianas, según 2 requerimientos (que deberán cumplirse simultáneamente) que son el personal ocupado y el nivel de ventas anuales excluido el Impuesto al Valor Agregado, después de devoluciones e impuestos (o lo que es lo mismo decir “Ingresos Operativos Netos”).

A continuación se presenta el cuadro resumen con las características dadas por el artículo 1º del mencionado decreto:

Categorías	Nº de Personal Ocupado	Ventas anuales sin IVA ¹
Micro Empresas	1 a 4	Hasta \$4:279.600
Pequeñas Empresas	5 a 19	Hasta \$21:398.000
Medianas Empresas	20 a 99	Hasta \$160:485.000

La primera diferencia importante que se puede hacer es que el Decreto 135/09 clasifica a las entidades primero por su naturaleza jurídica, mientras que el Decreto 504/07 lo hace según el personal ocupado y sus ingresos operativos, indistintamente de cuál sea su naturaleza jurídica.

La segunda diferencia importante es que el Decreto 135/09 establece un límite de ingresos operativos netos anuales de hasta \$94:616.000², mientras que el límite máximo superior establecido por el Decreto 504/09 es de \$160:485.000.

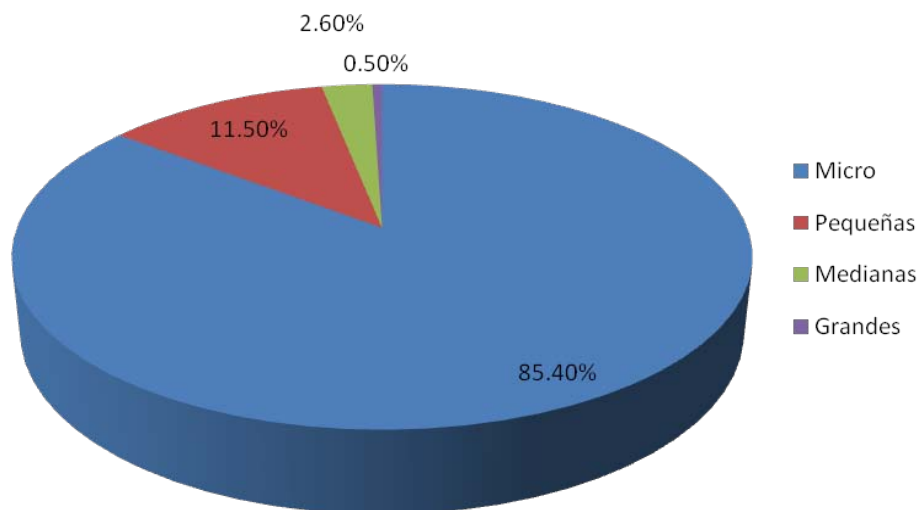
¹ Valores en UI tomado como referencia 1 UI = \$2,1398

² Valores en UR tomado como referencia 1 UR = \$473,08

Por tanto, se puede afirmar que una sociedad de menor importancia relativa es una Pyme, pero no toda Pyme es una sociedad de menor importancia relativa, siendo el criterio de sociedad mucho más restrictivo.

También es muy importante aclarar que el Decreto 135/09 deja por fuera a las empresas unipersonales, que según publica el diario “El País” del 11 de mayo de 2010, representan en nuestro país el 72,4% del total de las empresas³.

Según el informe 2008 sobre Pymes en Uruguay realizado por el Observatorio Pymes del Ministerio de Industria, Energía y Minería (MIEM)⁴, del 100% de las empresas, el 85.4% son Micro, el 11.5% son Pequeñas, un 2.6% son Medianas y solo un 0.5% son Grandes.



³ Publicación del diario El País digital del 11/05/2010: <http://www.elpais.com.uy/100511/pecono-487764/actualidad/reflotan-proyecto-para-eliminar-unipersonales/>

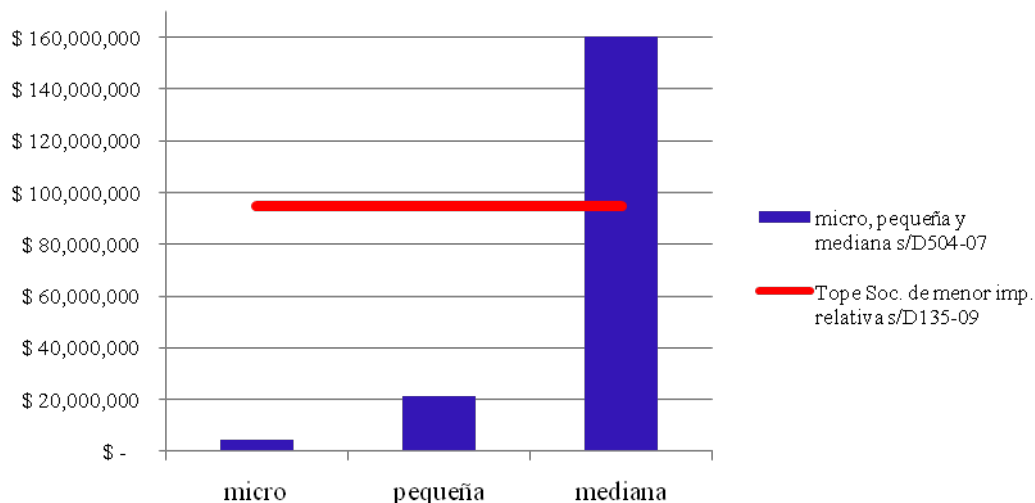
⁴ Observatorio Pymes
<http://www.miem.gub.uy/gxpfiles/miem/content/video/source0000000061/VID0000050000000351.pdf>

En sí, se puede ver que hasta el momento lo que ha primado a la hora de establecer la obligatoriedad en el uso de NCA ha sido la naturaleza jurídica y no el tamaño de la misma. ¿Acaso las empresas unipersonales no tienen por qué presentar Estados Financieros emitidos por NCA? La respuesta es sí, ya que si se toma en cuenta las definiciones dadas por el Marco Conceptual sobre negocio en marcha, criterio de lo devengado, objetivos de los Estados Financieros, o definiciones tales como activo, pasivo, entre otras, son tan aplicables para empresas unipersonales como sociedades anónimas.

Por lo tanto, y volviendo a la comparación entre una sociedad de menor importancia relativa y una Pyme, se puede afirmar que las sociedades son un caso particular de Pyme según el Decreto 504/07.

Si se toma en cuenta la redacción del artículo 1° de la Ley N° 16.060 de sociedades comerciales, éste dice: *“Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas, físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada, con el fin de participar en las ganancias y soportar las pérdidas que ella produzca.”*. Por ende, una sociedad de menor importancia relativa va desde una micro empresa hasta una mediana empresa cuyos ingresos operativos netos sean inferiores a \$94:616.000.

Gráfico comparativo entre los conceptos de empresa del Decreto 504/07 y Decreto 135/09



¿Es una solución para las Pymes derogar el Decreto 135/09 y utilizar la NIIF para las Pymes?

Dado el análisis comparativo realizado en la parte anterior y tomando como punto de referencia el Decreto 504/07 respecto a lo que se entiende por Pyme, se analizará la definición dada por la nueva NIIF emitida en julio de 2009, cuyo objetivo es servir de solución para que las Pymes puedan emitir sus Estados Financieros en forma más simple.

En la Sección 1 párrafo 1.2 de la NIIF para las Pymes se define que “...*las pequeñas y medianas entidades son entidades que a) no tienen obligación pública de rendir cuentas y b) publican Estados Financieros con propósito de información general para usuarios externos...*”. Una empresa tiene obligación pública de rendir cuentas si cotiza en bolsa o su principal actividad es mantener activos en calidad fiduciaria tal como Bancos, compañías de seguros, etc.

El primer requerimiento de la NIIF para las Pymes es el único que se puede asimilar en forma directa a la definición de “sociedad de menor importancia relativa” ya que coincide con el punto 1 del Decreto 135/09 o en su versión actualizada del Decreto 65/010.

Hasta aquí se puede ver que si bien es mejor hablar de características que tienen que cumplir las empresas para ser Pymes y no de su naturaleza jurídica, ni siquiera la definición de Pymes dada por la nueva NIIF satisface lo que realmente es una Pyme, tal como lo muestra el Decreto 504/07.

Por tanto, ¿se hizo la nueva NIIF pensando en las Pymes? Queda planteada la pregunta.

4.2- Posición del CCEAU sobre la normativa vigente respecto a Pymes y la nueva NIIF para la Pymes

Como se menciona en párrafos anteriores con fecha 16 de diciembre de 2009 el CCEAU emite y envía la nota referenciada N° 454/09 – Decretos 99/09, 135/09 y 283/09 a la CPNCA.

La nota inicia planteando la necesidad de adecuar el marco normativo a la realidad de las economías de cada país, ya que la casi totalidad de las empresas que las integran son Pymes, siendo ésto una preocupación mundial. Como parte de lo anterior, se ve la necesidad de evaluar la posibilidad de incorporar la nueva norma para Pymes.

Cualquier profesional de las ciencias económicas que lea esto sin dudas vería con buenos ojos el planteo no solo de evaluar a la nueva NIIF, sino como algo más general, estudiar la situación actual de las Pymes, de los profesionales que las asesoran y buscar una solución integral que contemple a Empresarios, Contadores y al Gobierno. Pero, si se sigue la lectura de la nota, se ve claramente un rechazo a la nueva NIIF, así como también al uso en general de las NIIF plenas en las Pymes, razón por la cual cabe preguntarse: y si no se usan las NIIF para elaborar los Estados Financieros en las Pymes ¿Qué se puede utilizar?.

Por último, la nota termina pidiendo que se incremente el tope del numeral 2 del artículo 1º del Decreto 135/09 y 283/09 (que es de UR 100.000), para de esta forma armonizar los parámetros que definen a las Pymes del Decreto 504/07. Dicho incremento, se materializó en el Decreto 65/010 pasando a UR 200.000.

Tal como se hizo referencia en párrafos anteriores, dicho aumento impactó en que más empresas clasificadas como “medianas” pasaran a ser, dependiendo de la naturaleza jurídica, sociedades de menor importancia relativa, lo que en los hechos concretos les quita la obligatoriedad de tener que ajustar en forma integral sus Estados Financieros ante variaciones del poder adquisitivo de la moneda, según la metodología planteada por la NIC 29.

CAPÍTULO 5: ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LAS NIIF PLENAS Y LA NIIF PARA LAS PYMES

5.1- Introducción

A partir de la puesta en vigencia del Decreto 99/09 se establece el concepto de sociedad de menor importancia relativa, y la conveniencia de establecer criterios diferentes en la emisión de información financiera. Es por esto que se promulga el Decreto 135/09, en cuyo artículo 2º se establece un listado de 13 NIC y 1 NIIF que las sociedades antes mencionadas, deberán utilizar en la elaboración de sus Estados Financieros.

Con posterioridad a la promulgación del Decreto 135/09, la IASB emite una nueva NIIF llamada "NIIF para las Pymes", con el propósito de que las empresas clasificadas como micro, pequeñas y medianas, vean facilitada la emisión de sus Estados Financieros mediante el uso de dicha norma.

Este capítulo tiene como objetivo realizar un análisis comparativo entre las NIIF plenas listadas en el Decreto 135/09 y las secciones correspondientes de la NIIF para las Pymes, para entender a priori cuales son las simplificaciones planteadas por la IASB que facilitaran la tarea profesional de elaborar información financiera para las Pymes.

A continuación se presenta el siguiente cuadro ilustrativo con las NIIF plenas enumeradas en el Decreto 135/09 y su correspondencia con las diferentes secciones de la NIIF para las Pymes:

NIC/NIIF	NIIF para las Pymes - Sección	Descripción
1	3,4,5,6,8	Presentación de Estados Financieros Estado de Situación Financiera Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados Estado de Cambios en el Patrimonio Notas a los Estados Financieros
2	13	Inventarios
7	7	Estado de flujo de efectivo
8	10	Políticas contables, estimaciones y errores
10	32	Hechos ocurridos después de fecha de balance
16	17	Propiedad, planta y equipo
18	23	Ingresos Ordinarios
21	30	Efectos de las variaciones de las tasas de cambio en moneda extranjera
27	9	Estados Financieros consolidados y separados
28	14	Inversiones en asociadas
36	27	Deterioro del valor de los activos
37	21	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
41	34	Agricultura
NIIF 1	35	Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera

5.2- NIC 1 - Sección 3: Presentación de Estados Financieros

La NIC 1 y la Sección 3 de la NIIF para las Pymes, detallan los Estados que deberán presentar las entidades como forma de revelar su información financiera.

Estos son:

- a) Balance (Estado de Situación Patrimonial)
- b) Estado de Resultados

- c) Estado de Cambio en el Patrimonio Neto, que incluya: cambios en el patrimonio neto o cambios en el patrimonio neto distinto de los que proceden de transacciones con los propietarios
- d) Estado de Flujo de Efectivo
- e) Notas a los Estados Financieros, conteniendo tratamiento e información adicional

La NIIF para las Pymes plantea un tratamiento alternativo al expuesto en el párrafo anterior.

Las entidades pueden presentar un Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas en sustitución del Estado de Resultado Integral y del Estado de Cambios en el Patrimonio siempre que se cumpla que los únicos resultados obtenidos proceden de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios en políticas contables.

5.3- NIC 1 - Sección 4: Estado de Situación Financiera

Tanto la NIC 1 como la Sección 4 de la NIIF para las Pymes establecen la base para la presentación de los Estados Financieros de una entidad con el fin de obtener información comparable. Se realiza una distinción entre activos y pasivos en corrientes y no corrientes, a menos que, el basarse en la liquidez provea información más fiable y relevante. Si esto sucediera así, se deberá exponer teniendo en cuenta la liquidez aproximada (ascendente o descendente).

En nuestro país con fecha 1 de febrero de 2010 se promulga el Decreto 37/010 que establece que de existir contradicciones entre los Decretos 266/07, 99/09, 135/09, 283/09 y 538/09 con el 103/91 en la presentación de Estados Financieros, primarán los antes mencionados sobre el 103/91. Un ejemplo de esto se da entre el artículo 2º del 266/07 y el Decreto 103/91 en sus anexos, ya que según el artículo 2º “...a los efectos de la elaboración del estado de origen y aplicación de fondos se deberá aplicar lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 7- Estado de flujo de Efectivo.” (Decreto 266/07- artículo 2º) invalidando así la posibilidad de elaborar el Estado de Origen y Aplicación de Fondos por la metodología del capital de trabajo.

Volviendo al Decreto 37/010, su artículo 2º establece textualmente qué (en contraposición a lo comentado en el párrafo anterior) “...las siguientes disposiciones contenidas en el Decreto 103/91 serán de aplicación requerida: los criterios de clasificación y exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de situación patrimonial y los criterios de clasificación y exposición de gastos por función en el Estado de resultados.” (Decreto 37/010 artículo 2º), no correspondiendo así la alternativa planteada por el párrafo 51 de la NIC 1 sobre el grado de liquidez.

Continuando con el análisis entre la NIC1 y la NIIF para las Pymes, existe una diferencia entre lo que plantea una norma y la otra con relación a los activos para la venta.

La NIIF para las Pymes establece que si a la fecha de cierre de ejercicio existe un acuerdo de venta de un activo o grupo de activos o pasivos, se deberán exponer de forma separada en el balance y proporcionar la siguiente información:

- a) Una descripción del activo o activos o del grupo de activos y pasivos.
- b) Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan.
- c) El importe en libros de los activos o grupos de activos y pasivos.

En cambio la NIC 1 introduce el concepto de “activos no corrientes mantenidos para la venta”. Su párrafo 68A⁵ establece que los activos mantenidos para la venta, los activos para su disposición que se hayan clasificados para la venta y los pasivos clasificados como activos para la venta (según la NIIF 5) se deberán exponer en el balance por separado. También establece que esta situación se deberá expresar en una nota a los Estados Financieros.

Según la NIIF 5 los activos mantenidos para la venta se valuarán al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de ventas.

5.4- NIC 1- Sección 5: Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados

La NIC 1 y la Sección 5 expresan que las entidades deben presentar los resultados de un período en el Estado de Resultados, siempre que no exista una norma que exprese lo contrario (como sucede por ejemplo con el tratamiento que la NIC 16 le da a los resultados de préstamos incluyéndolos en el costo del activo propiedad planta y equipo).

⁵ Corresponde a la NIC 1 publicada en la página de la AIN

Para las NIIF plenas (vigente en la página de la AIN) se deberá presentar un único Estado Financiero que incluirá todos los ingresos y gastos reconocidos en un período. En cambio la NIIF para las Pymes establece que se debe presentar un Estado de Resultados Integral. Este, se puede realizar según dos enfoques: en un solo Estado de Resultados Integral Total o en dos Estados que contengan al clásico Estado de Resultados y otro aparte llamado Estado de Resultados Integral.

Esta diferencia que existe en la forma de presentación del Estado de Resultados desaparece con la modificación realizada a la NIC 1 que comienza a regir el 01 de enero del año 2009. Dicha norma también plantea la presentación del Estado de Resultados en dos Estados tal como lo hace la NIIF para las Pymes. En este caso de estudio se tomó como referencia la NIC 1 publicada en la página web de la AIN.

5.5- NIC 1- Sección 6: Estado de Cambios en el Patrimonio

Luego de analizar la NIC 1 vigente en Uruguay publicada en la página web de la AIN y la Sección 6 de la NIIF para las Pymes, se pudo observar que existen algunos cambios.

Si bien la idea de reflejar los cambios en el patrimonio es similar, lo que se debe revelar es diferente. A modo de ejemplo, la NIC 1 en su párrafo 96 lit. a) habla de “Resultado del período”, mientras la NIIF para las Pymes introduce el concepto de Resultado Integral.

Al observar los cambios de la NIC 1 de la AIN con la NIIF para las Pymes, se decidió verificar por parte de este equipo monográfico si las diferencias

encontradas persistían en la nueva NIC 1 vigente a partir de enero de 2009. Se pudo constatar que tanto la nueva NIC 1 como la Sección 6 presentan enfoques similares aunque, claro está la NIC 1 presenta mayor contenido explicativo.

Por lo expresado en este análisis, cabría la pregunta de ¿por qué todavía no está vigente la nueva NIC si esta introduce varias mejoras?

5.6- NIC 1- Sección 8: Notas a los Estados Financieros

Básicamente ambas normas enfocan el tema de las Notas a los Estados Financieros de igual forma.

La NIC 1 sin dudas es mucho más amplia en sus explicaciones, citando ejemplos de lo que se podría presentar al querer explicar situaciones vividas por las empresas que merecen un comentario para poder ser entendidas. También dedica varios párrafos a comentar qué se debería hacer en casos de incertidumbre.

Por lo tanto se podría concluir que no existen diferencias significativas entre ambas normas respecto al tema.

5.7- NIC 2 - Sección 13: Inventarios

La NIC 2 y la Sección 13 establecen los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Se trata de establecer qué parte de los costos se incluirá como activo hasta que se haga efectivo el ingreso por el mismo. Ambas normas plantean tres excepciones de inventarios a los cuales no se aplica: obras en proceso, instrumentos financieros y activos biológicos.

Por otro lado existe una diferencia marcada en la medición de los inventarios. Para la NIC 2 deben ser medidos al menor valor entre costo y el valor neto realizable, mientras que la NIIF para las Pymes medirá los inventarios al menor valor entre el costo y el precio de venta estimado menos el costo de terminación y venta.

5.8- NIC 7 - Sección 7: Estado de Flujos de Efectivo

La NIC 7 y la Sección 7 establecen la forma y la información que una entidad deberá incluir en el Estado de Flujos de Efectivo. Estos flujos reflejarán la información sobre los cambios en el efectivo y sus equivalentes durante el período que se informa, separándolos según procedan de actividades de operación, de inversión o de financiamiento.

El párrafo 18 de la NIC 7 establece que existen dos métodos para informar los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo: *“a)- el método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien b)- el método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación”* (NIC 7- Párrafo18)

Por su parte, la NIIF para las Pymes plantea los mismos dos métodos de presentación. La diferencia entre ambas está en que la NIC 7 recomienda utilizar el método directo, no existiendo dicha recomendación en la NIIF para las Pymes.

5.9- NIC 8 - Sección 10: Políticas contables, estimaciones y errores

La NIC 8 y la Sección 10 tienen como objetivo guiar en la selección de las políticas contables, en los cambios de políticas o estimados que se quieran realizar y en el tratamiento para la corrección de errores en la emisión de Estados Financieros.

La NIC 8 establece que se deberán aplicar las políticas y correcciones contables establecidas en Normas Internacionales de Contabilidad cuando sea específicamente aplicable a una transacción o evento.

Cuando no exista norma que se pueda aplicar a un determinado hecho, la gerencia deberá determinar la política a aplicar para brindar información relevante, fiable, neutral, prudente, que refleje las transacciones.

Para poder determinar la política a aplicar la gerencia tomara en cuenta: *“los requisitos y guías establecidas en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos para activos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual”* (NIC 8 Párrafo 11) en ese orden.

Para la NIIF para las Pymes, cuando no existan normas específicas que indiquen políticas de contabilidad las empresas deberán utilizar en este orden:

- requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que refieren a problemas similares y relacionados.
- definición, conceptos de reconocimiento y medición y “...*principios generales que se derivan del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB y las NIIF completas*” (IFRS for SME’s Standard – Sección 2 párrafo 35).

La entidad también puede considerar la orientación contenida en las NIIF plenas que se refiere a problemas similares. En ausencia de orientación específica contenida en estas normas, la jerarquía incluye los pronunciamientos emitidos por otros cuerpos emisores de estándares o la práctica de la industria como una fuente a considerar.

Comparando las dos normas, la diferencia refiere a que la NIIF para las Pymes para resolver ese vacío normativo toma como fuente los pronunciamientos de otros cuerpos emisores de estándares; esto no está contemplado en la NIC 8.

5.10- NIC 10 - Sección 32: Hechos ocurridos después de fecha de balance

La NIC 10 y la Sección 32 tienen como objetivo determinar cuándo una entidad deberá ajustar sus balances por hechos ocurridos después de la fecha de cierre de balance y establecen los principios de reconocimiento y medición de esos hechos.

Existen dos tipos hechos (pueden ser tanto favorables como desfavorables): a) los que indican que corresponden al ejercicio que se informa (estos hechos requieren que se realice un ajuste) y b) los que indican que ocurrieron luego de esa fecha.

Este último tipo en principio no implicaría un ajuste, pero si alguno fuera de tal importancia que llevara a los usuario de la información a tomar decisiones erróneas, se deberá informar la naturaleza del evento y una estimación de sus efectos financieros o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Por todo lo expuesto se puede concluir que no existen diferencias de criterios entre las normas plenas y las normas para pymes.

5.11- NIC 16 - Sección 17: Propiedad, planta y equipo

La NIC 16 y la Sección 17 se utilizaran como normas para contabilizar propiedad, planta y equipo así como las propiedades de inversión cuyo valor razonable no pueda ser medido confiablemente.

Cuando se compara el alcance de las dos normas, surge la primera diferencia, y es que en la NIC 16 no se incluye las propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta.

Las dos normas enumeran qué conceptos comprenden el costo de los elementos de propiedad planta y equipo, estos son:

“(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

- (b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;*
- (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal período” (NIC 16 – Párrafo 16).*

En los componentes que no incluyen el costo del activo, la NIIF para las Pymes difiere con la norma plena. La primera excluye los costos de préstamos que, según la Sección 25 serán reconocidos como gastos del período en que se incurran. En cambio la NIC 16 los incluye como parte del costo del activo, ya que la NIC 23 permite que sean capitalizados.

La NIC 16 presenta dos modelos para medición de activos: por un lado el “modelo de costos”, que significa que posterior a su reconocimiento como activo, se contabilizara por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor. Este método es presentado por la NIIF para las Pymes como única alternativa. Por otro lado, se encuentra el “modelo de revaluación” que plantea que cuando un activo pueda medir con fiabilidad su valor razonable, se contabilizara por el valor razonable en el momento de la revaluación (el valor razonable surge del valor revaluado menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de

valor que haya sufrido. la revaluación se realizara con cierta periodicidad de forma tal que el valor del bien a fecha de balance sea similar al valor al cual puede ser intercambiado en el mercado).

5.12- NIC 18 - Sección 23: Ingresos Ordinarios

El objetivo de la NIC18 es establecer los criterios para contabilizar los ingresos que las empresas obtienen por el desarrollo de su actividad de giro.

También la norma plantea que la principal preocupación nace en cual es el momento en que debe reconocerse un ingreso que es, cuando es probable que se obtengan beneficios económicos por dicha actividad y sean medible en forma fiable.

De acuerdo con la NIC18, son ingresos provenientes de actividades ordinarias aquellos que son generados de o a partir de actividades tales como:

- a) Venta de productos
- b) Prestaciones de servicios
- c) Uso por parte de terceros de activos de la empresa que generen intereses, regalías y dividendos.

Si se compara el alcance de la NIC18 con el alcance de la Sección 23, se verá que prácticamente plantean lo mismo, con la excepción de que la Sección 23 cubre los ingresos provenientes de contratos de construcción cuando la empresa es la contratista, tema que la NIC 18 no trata ya que ese tema es de exclusividad de la

NIC 11. Es decir, que si bien el alcance de la Sección 23 de la NIIF para las Pymes es más amplio, los temas son cubiertos por 2 NIC en profundidad.

Asimismo, si se compara el párrafo 6 de la NIC 18 con el párrafo 23.2 de la NIIF para las Pymes, se podrá constatar que ambas normas no tratan los ingresos provenientes de las mismas actividades como ser arrendamientos, extracción y minería, inversiones en empresas asociadas, etc.

Por lo tanto, se puede afirmar que no existen diferencias significativas entre la NIC 18 y la Sección 23.

5.13- NIC 21 - Sección 30: Efectos de las variaciones de las tasas de cambio en moneda extranjera

El objetivo de la NIC 21 como el de la Sección 30 de la NIIF para las Pymes, es el de establecer un criterio uniforme para el tratamiento y la conversión de la moneda extranjera en los Estados Financieros de una empresa.

Se aplicará la NIC 21 cuando:

- a) se deba contabilizar transacciones y saldos en moneda extranjera, excepto las derivadas de instrumentos financieros.
- b) para convertir los resultados y la situación financiera derivados de negocios en el exterior.
- c) al convertir el Estado de Resultados y el Estado de Situación Patrimonial a una moneda de “presentación”.

Si se compara el párrafo 3 de la NIC 21 con el párrafo 30.1 de la NIIF para las Pymes, se puede observar que dicen lo mismo, simplemente que el párrafo 30.1 lo expresa en forma resumida.

Por otra parte, si se observa la definición de Moneda Funcional, se verá que ambas son coincidentes, pero con un agregado importante que tiene la NIC 21 en su párrafo 12 que no lo tiene la Sección 30, y es que cuando exista contradicción entre los indicadores que plantea la NIC (que son los mismos de la Sección 30) para establecer la moneda funcional, ésta se determinará siguiendo el criterio que la gerencia de la empresa crea que representa de mejor forma los efectos económicos de las transacciones, sucesos, etc.

De la comparación planteada se puede constatar que la Sección 30 de la NIIF para las Pymes es un resumen de la NIC 21, donde lo que se puede encontrar como diferencia está en la supresión de párrafos y la utilización en algunos casos de palabras diferentes. Por tanto, se puede concluir que no existe gran aporte para una Pyme el utilizar la NIIF para las Pymes en lugar de la NIC 21.

5.14- NIC 27 - Sección 9: Estados Financieros consolidados y separados

La NIC 27 y la Sección 9 de la NIIF para las Pymes establecen la forma de presentación de los Estados Financieros Consolidados así como de los Estados Financieros separados y/o combinados.

Las dos normas plantean que las empresas controladoras deberán realizar sus Estados Financieros en los cuales consolidarán sus inversiones en las subsidiarias así como también establecen excepciones en las que no se deberán consolidar los

Estados Financieros. Por un lado la NIC 27 enumera en su párrafo 10 cuatro condiciones en las que no será necesaria la consolidación. Si se compara el párrafo 10 con el párrafo 9.3 de la NIIF para las Pymes, se puede constatar que esta última, acota las excepciones a solo 2 casos. Es decir que si se aplican las NIIF plenas, se podría no consolidar Estados Financieros cuando:

- I. “los instrumentos de pasivo o de patrimonio neto de la controladora no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado,...incluyendo los mercados regionales y locales)” (NIC 27- Párrafo10 punto b)).
- II. “la controladora no registra, ni está en proceso de hacerlo, sus Estados Financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público” (NIC 27- Párrafo10 punto c)).

Una de las excepciones a las que se refiere el párrafo anterior, libera de presentar información consolidada a la entidad controladora que sea ella misma subsidiaria. La NIC 27 tiene como condición para que esto se cumpla, que sea una subsidiaria sin accionistas minoritarios (incluyendo a los titulares de acciones sin derecho a voto), que tienen conocimiento que la controladora no presentará Estados Financieros consolidados y no han manifestado oposición a dicho criterio. Esta condición que establece la NIC no es contemplada por la NIIF para las Pymes.

Por otro lado, la NIIF para las Pymes en su párrafo 9.3 literal (b) incluye en el grupo de empresas que no tienen como necesario elaborar Estados Financieros

consolidados, a aquellas entidades que han adquirido empresas para la venta o disposición en un año, y establece la forma que la controladora deberá contabilizar a la subsidiaria:

- I. cuando el valor de las acciones no se pueda medir con fiabilidad será al valor razonable (considerando los cambios de éste valor en el resultado), o
- II. en otro caso al costo menos el deterioro del valor.

Comparando el párrafo 27 de la NIC 27 con el párrafo 9.16 de la NIIF para las Pymes, se podrá observar que existe una diferencia en el desfase temporal permitido entre las fechas de cierre de los Estados Financieros de la controladora y de la subsidia, para la elaboración de los Estados Financieros consolidados. Mientras que para la NIC 27 se permite un desfase máximo de 3 meses (debiendo hacer los ajustes correspondientes), para la Sección 9 en su párrafo 9.16 se determina que se deberán preparar en la misma fecha en la que se informa con las mismas fechas de cierre, salvo que sea imposible.

Siguiendo con el análisis, la NIC 27 en su párrafo 30 establece que la diferencia que se genere entre el importe de disponer de una inversión en una subsidiaria extranjera y su valor en libros (incluyendo en dicho valor la diferencia de cambio acumulada reconocida en el patrimonio), se registrará en el momento de la venta en el estado de resultados consolidados como una ganancia o pérdida por desapropiación o disposición de la subsidiaria. En cambio, la NIIF para las Pymes

excluye en el párrafo 9.18 la diferencia de cambio acumulada del valor en libros. Por lo tanto esa diferencia de cambio acumulada no se revierte a resultados.

Cuando se trata de contabilización de Estados Financieros de inversiones en subsidiarias, entidades controladas conjuntamente y asociadas que no se clasifiquen para la venta, en el párrafo 37 de la NIC 27 se plantea la posibilidad de presentación de Estados Financieros separados y plantea dos alternativas para dicha contabilización:

- I. al costo o,
- II. según la NIC 39 de instrumentos financieros.

En cambio, el párrafo 9.26 de la NIIF para las Pymes se contabilizaran al costo menos el deterioro del valor o al valor razonable reflejando los cambios en dicho valor en el resultado.

La NIIF para las Pymes plantea la posibilidad que un inversor pueda realizar Estados Financieros combinados. Se denomina combinados cuando existe “*un único conjunto de Estados Financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor*” (Párrafo 9.28- Sección 9- NIIF para las Pymes). Este tipo de estados no está contemplado en la NIC 27 para inversiones en una o más entidades.

5.15- NIC 28 - Sección 14: Inversiones en asociadas

El objetivo de la NIC 28 y la Sección 14 es establecer las políticas contables que se podrán utilizar para la contabilización de inversiones en subsidiarias.

La NIC 28 en su alcance excluye de este tratamiento a las inversiones mantenidas por:

- i) entidades de capital-riesgo, o
- ii) instituciones de inversión colectiva

Para contabilizar este tipo de inversiones se plantean tres opciones que son:

- a) Modelo del costo: Las inversiones en asociadas que no tengan precio de cotización, se medirán al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (NIC 36 párrafo 58 y siguientes – Sección 27 NIIF para las Pymes). Cuando las inversiones tengan precio de cotización, se medirán mediante el modelo del valor razonable. Se reconocerán los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta la fecha en la que surgieron.
- b) Método de la participación: Cuando se realiza una inversión, esta se contabilizará al precio de la transacción incluyendo los costos de dicha transacción. Luego se reflejará en el resultado los ajustes que se realicen al valor en libros, para reflejar la participación del inversor.
- c) Modelo del valor razonable: Establece que una inversión se medirá inicialmente al precio de transacción, sin tener en cuenta los costos de dicha inversión. Luego de reconocida la inversión inicial, cada vez que se informe sobre la misma, se deberá medir al valor razonable reflejando en los resultados cualquier cambio en dicho valor.

La NIC 28 establece que se deberá utilizar el método de la participación, permitiendo que se utilicen los otros métodos cuando:

- I. en una inversión en asociada no se presenten estados consolidados
- II. las inversiones sean calificadas como mantenidas para la venta.

En cambio la NIIF para las Pymes en su Sección 14 propone la utilización de los 3 métodos, sin las restricciones establecidas por la NIC.

Así como se ha criticado otras secciones de la NIIF para las Pymes, la Sección 14 deja a criterio del profesional adoptar ciertos métodos dependiendo de la situación de la empresa siendo esta una limitante en la NIC 28.

5.16- NIC 36 - Sección 27: Deterioro del valor de los activos

La NIC 36 establece los criterios contables a seguir frente al deterioro de valor de distintos activos, con las excepciones enumeradas en los párrafos 2 y 3 de la NIC. Se producirá deterioro en un activo cuando el importe en libros del mismo sea superior a su importe recuperable. Por su parte, la Sección 27 establece los mismos conceptos, con la salvedad de que la lista de excepciones del párrafo 27.1 es menor que la enunciada en los párrafos 2 y 3 de la NIC.

El párrafo 10 de la NIC 36 establece que anualmente se deberá comprobar (independientemente de si existen o no indicios de deterioro de valor):

- 1) el deterioro de valor de los activos intangibles, comparando el importe en libros con el importe recuperable de:
 - a) los activos intangibles con vida indefinida y

b) los activos intangibles que aun no estén disponibles para su uso.

- 2) el deterioro del valor de la plusvalía que se ha generado en una combinación de negocios, independiente de si existe o no indicios de deterioro de valor.

Mientras el párrafo 10 indica qué hacer (independientemente de que haya un indicador del deterioro), la Sección 27 en su párrafo 27.7 establece que no será necesario estimar el importe recuperable para aquellos casos en que no haya indicios de deterioro.

Continuando con la comparación de estas dos normas, se puede encontrar que existe una diferencia en la medición y reconocimiento del deterioro de valor tanto para la plusvalía como para el resto de los activos.

Palabras más, palabras menos, tanto la NIC 36 en su párrafo 59 como la Sección 27 en su párrafo 27.21 coinciden que debe reconocerse una pérdida por deterioro de un activo, cuando el importe en libros de éstos sea mayor que su importe recuperable.

Asimismo, la NIC 36 en su párrafo 60 coincide con la NIIF para las Pymes, que la pérdida por deterioro de valor de un activo se debe reconocer en el resultado del período. A este respecto, el mismo párrafo 60 plantea un tratamiento diferente para los activos que están contabilizados a su valor revaluado (según la NIC 16), debiendo en estos casos contabilizar la pérdida por deterioro como un decremento de la revaluación. Esto, no está planteado en la Sección 27.

Con respecto a la distribución de la plusvalía en unidades generadoras de efectivo, se encuentra en los párrafos 80 y 81 de la NIC 36 una diferencia con los párrafos 27.26 y 27.27 de la NIIF para las Pymes.

Según la NIC 36, cuando se realiza una combinación de negocio, se requiere que la plusvalía generada en esa operación sea asignada a cada unidad generadora de efectivo que se espere se beneficie de la combinación. La NIC plantea que existen casos en los que la plusvalía, no puede ser distribuida basándose en criterios no arbitrarios entre las unidades generadoras de efectivo individuales sino solo entre grupo de unidades generadoras de efectivo.

En el párrafo 88 se establece que se someterá a verificación de deterioro de valor a las unidades generadoras de efectivo que se relacionen con la plusvalía que no puede ser distribuida entre ellas. Para esto, será necesario comparar el valor en libros de la unidad excluida la plusvalía con su importe recuperable.

Por su parte, la NIIF para las Pymes establece que si la plusvalía no puede ser asignada a una unidad generadora de efectivo sobre una base no arbitraria, se determinará midiendo el deterioro de valor mediante el cálculo del importe recuperable de:

- a) La entidad adquirida en su totalidad, cuando esa plusvalía esté relacionada con una entidad adquirida que no haya sido integrada, reestructurada o disuelta en la entidad que informa o en otras subsidiarias o,

- b) Todo el grupo de entidades, excluyendo las no integradas, cuando la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

Tanto en el párrafo 80 de la NIC 36 como en el 27.25 de la NIIF para las Pymes, se establece que la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía generada en una combinación de negocios deberá ser asignada a unidades generadoras de efectivo que se vean beneficiadas en dicha combinación.

Lo que sí contempla la NIC 36 que no se plantea en la Sección 27, es que en la definición anterior existe la posibilidad de distribuir la pérdida por deterioro en grupos de entidades de efectivo, estableciendo para dichos grupos dos condiciones:

- a) Que represente el nivel más bajo al cual la plusvalía puede ser controlada a efectos de gestión interna, y
- b) no podrá ser mayor que un segmento de operación, definidos estos por el párrafo 5 de la NIIF 8 *Segmentos de operación*, como componentes de una entidad que:
- Realiza actividades de negocios de las cuales se obtienen ingresos y se incurren en gastos.
 - Regularmente se analizan los resultados por un responsable de la toma de decisiones para destinar los recursos y evaluar los rendimientos de dicho segmento.
 - Se dispone de información financiera diferenciada.

5.17- NIC 37 - Sección 21: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

La NIC 37 se centra en la utilización de criterios adecuados a la hora del reconocimiento y medición tanto de las provisiones como de activos y pasivos contingentes, no estando en su campo de acción ni las provisiones ni activos y pasivos contingentes tratados por otras NIIF, como tampoco se ocupa de aquellos que se deriven de contratos no onerosos que estén pendientes de ejecución.

Para la Sección 21 las definiciones son prácticamente las mismas, con la salvedad del párrafo 21.1, donde dentro de la lista de actividades que no son tratadas por dicha sección se encuentran:

- i) Impuesto a las ganancias
- ii) Contratos de construcción
- iii) Arrendamientos
- iv) Beneficios a los empleados

En cambio, la NIC 37 en su párrafo 5 agrega un quinto punto que son los “contratos de seguros”, cuyo tratamiento se encuentra dentro de la NIIF 4.

Otro tema importante es cómo se remarca lo que se debe hacer y lo que no en una norma y en la otra.

Para la NIC 37 párrafo 14, se reconocerá una Provisión cuando se cumplan las siguientes 3 condiciones:

- a) La empresa tiene obligaciones presentes provenientes de hechos pasados
- b) Es probable que la empresa deba usar sus recursos para cancelar las obligaciones
- c) Se puede hacer una estimación fiable

A continuación de las 3 condiciones expresadas con carácter de obligación, la NIC 37 culmina el párrafo con la siguiente frase: "*De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.*" (Párrafo 14 NIC 37). De esta forma la NIC no sólo marca lo que se debe, sino también lo que no se debe, estableciendo un carácter más estricto de cumplimiento. En tanto, la Sección 21 en su párrafo 21.4 no contiene dicha aseveración. Esto mismo ocurre cuando hablamos de activos y pasivos contingentes.

En general todos los temas tratados por la NIC 37 se encuentran resumidos en la Sección 21 donde si bien el lenguaje es mucho más simple de entender, la información es mucho más acotada. Tal es el caso de las Reestructuraciones, donde la NIC 37 cubre el tema desde el párrafo 70 al 83 proporcionando mucha información, mientras la Sección 21 resume esto en un solo párrafo de su apéndice (Guía para el reconocimiento y la medición de provisiones - 21.A.3).

5.18- NIC 41 - Sección 34: Agricultura

La NIC 41 se encarga de establecer los criterios de contabilización en concreto de la actividad agrícola.

Por tanto, siguiendo el párrafo 1 de la norma, el alcance está centrado a 3 tipos de actividades agrícolas que son:

- a) Actividades biológicas
- b) Productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección
- c) Subvenciones gubernamentales

Es válido aclarar que se deben seguir los criterios contables de la NIC 41 a menos que se pasen ciertos límites como ser el punto de recolección o cosecha, que de pasarlos, nos guiará por lo que establece la NIC 2. A modo de ejemplo, hasta la extracción de la leche se guiará para su valuación por lo que establece la NIC 41, y si se habla de sus derivados como ser helados, quesos, etc., se seguirán los enunciados de la NIC 2.

Siguiendo con el párrafo 18, se debe reconocer a un activo biológico o a un producto agrícola solamente cuando se puede controlar, cuando es probable que se puedan obtener beneficios económicos futuros y cuando el Valor Razonable o el Costo se pueden medir confiablemente.

En cualquiera de los casos, se medirán a su Valor Razonable menos los Costos Estimados en el punto de venta.

Pasando ahora a la NIIF para las Pymes, en su Sección 34 llamada "Actividades Especiales" encontramos a partir del párrafo 34.2 y hasta el párrafo 34.10 el tratamiento contable para las Pymes referente a la actividad agrícola.

El párrafo 34.2 establece que se utilizará esta Sección para contabilizar las actividades agrícolas para cada tipo de activo biológico, no detallando en forma ordenada cuales son dichas actividades como sí lo hace el párrafo 1 de la NIC 41. Por otra parte, si se observan los criterios para su reconocimiento y medición, estos son prácticamente los mismos con la salvedad de la Sección 34 que en su párrafo 34.3 c) difiere en su redacción con la NIC 41, generando una importante diferencia. Para la NIC 41, un activo biológico o producto agrícola debe ser reconocido por su valor razonable o costo cuando este se puede medir en forma fiable, y de no ser así, se seguirá los enunciados del párrafo 30 de la NIC. En cambio para la Sección 34, la medición se hará de igual forma que para la NIC 41, siempre que no implique un esfuerzo desproporcionado, no brindando mayores aclaraciones de cómo medir el valor razonable en caso de que este no sea fiable, cosa que sí hace la NIC 41.

Se puede concluir este análisis diciendo que la Sección 34 resume en 9 párrafos lo que la NIC 41 establece en 57 párrafos.

5.19- NIIF 1 - Sección 35: Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera

Tal como lo indica su nombre, la NIIF 1 se dirige a aquellas empresas que adoptan por primera vez las NIIF para la contabilización de sus actividades.

El objetivo de la NIIF 1 se centra en la preparación de Estados Financieros con información de alta calidad, elaborada de forma transparente, comparables y a un costo razonable.

Por otra parte, los párrafos 2 a 5 establecen el marco de aplicación, siendo esto para aquellos Estados Financieros que adoptan por primera vez el uso de las NIIF, salvo las excepciones del párrafo 5.

Si se toman los enunciados de la NIIF para las Pymes, en su Sección 35 se establecen en forma resumida los mismos enunciados de la NIIF 1, con la salvedad de que la Sección 35 menciona en su párrafo 35.4 literal (c) la adopción de las NIIF plenas.

Por otra parte, la NIIF 1 en su párrafo 26 explicita algunas excepciones a la aplicación retroactiva de las NIIF, como es el caso de los "activos mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas" (NIIF5), donde se hace referencia a esto, mientras que en la Sección 35 no existe mención alguna.

También, se puede constatar que en el párrafo 13 literal (i) de la NIIF 1, se establece como exención de aplicar otras NIIF en los Estados Financieros que adoptan por primera vez las NIIF, a los "contratos de seguros", o seguir las disposiciones transitorias definidas en la NIIF 4. Si se va en busca de esto dentro de la Sección 35 de la NIIF para las Pymes, dicha exención no existe.

Por último, la NIIF 1 establece varias menciones al tratamiento del impuesto diferido en los literales (c (i)), (g (i)) y (k) del apartado B2 del apéndice B, donde se establece que todo ajuste de activos o pasivos que afecte al monto por impuesto diferido, derivará en un ajuste al mismo por concepto de dichas modificaciones. Aparte de esto, no existe explicitación del tratamiento del impuesto diferido. Si se compara esto con lo desarrollado por la Sección 35 de la NIIF para las Pymes, se

encuentra que sí existe una mención en concreto para el impuesto diferido en el párrafo 35.10 literal (h), donde expresamente se establece que no será necesario para las empresas que adopten por primera vez la NIIF para las Pymes el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido, sobre todo si esto exige un costo desmedido.

CAPÍTULO 6: NIIF NO LISTADAS EN EL DECRETO 135/09

6.1- Introducción

A lo largo de este trabajo monográfico, se ha hecho hincapié en la comparación entre la definición de Pyme por parte del Decreto 504/07 y la definición dada por el Decreto 135/09 del concepto de sociedad de menor importancia relativa.

Asimismo, se realizó un contrapunto entre las diferentes NIIF listadas en el Decreto 135/09 y su correspondencia con las secciones de la NIIF para las Pymes. Hoy por hoy se puede encontrar en la página de la Auditoría Interna de la Nación, que existen 29 NIC y 8 NIIF aprobadas y puestas en vigencia por el Decreto 266/07.

De acuerdo al Decreto 135/09, las empresas denominadas sociedades de menor importancia relativa deberán aplicar, según su artículo 2º, un listado de 13 NIC y 1 NIIF así como revelar en notas que sus Estados Financieros fueron elaborados según “normas contables simplificadas”.

Ahora bien, si se analiza el listado de normas del Decreto 135/09, se encuentra que son 16 las NIC y 7 NIIF que fueron omitidas del mismo. Por tanto, sería válido preguntarse si es correcto que las sociedades de menor importancia relativa o Pymes deban usar un listado tan acotado o, si la cantidad de normas a aplicar no debió quedar librada al juicio del profesional asesor de la Pyme.

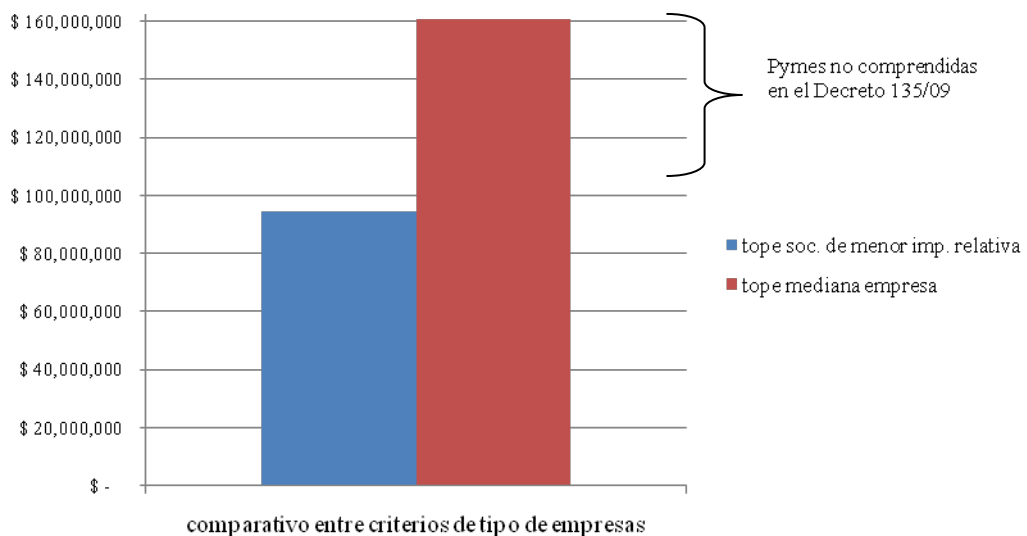
Queda claro que la intención para establecer un cuerpo normativo simplificado va por el camino de facilitar a las Pymes la elaboración de sus Estados Financieros.

Si lo que se busca por sobre todas las cosas es presentar información comparable y de alta calidad tal como lo expresa la NIC1 y la NIIF 1 en sus párrafos 1º, no queda claro si este objetivo ha quedado relegado al contar con información que, de alguna forma es más acotada en su contenido técnico.

A pesar que el Decreto 135/09 deja en claro en su artículo 5º que rige para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2009, no explicita qué pasa si:

- a) hoy por hoy se cumplen las condiciones del artículo 1º y en el próximo ejercicio se dejan de cumplir
- b) hoy por hoy no se cumplían las condiciones del artículo 1º y a partir del siguiente ejercicio sí.

Se pudo ver durante este trabajo monográfico que una Pyme puede tener hasta 99 empleados e ingresos de hasta aproximadamente según el Decreto 135/09 \$94:616.000.



Si se observa el gráfico, puede verse que del 100% de las Pymes un 59% queda comprendida dentro del alcance del Decreto 135/09 y por tanto aplicar la lista de normas del artículo 2º, mientras el 41% restante debería adoptar la totalidad de las normas vigentes en Uruguay, tal como lo marca el Decreto 266/07, incluyendo esto el famoso ajuste integral propuesto por la NIC 29, entre otras.

Esta apreciación no menor, podría llevar a que las empresas que se encuentran dentro del 41% mencionado, pudieran ocultar parte de sus ventas, intentando así mantenerse dentro de las sociedades de menor importancia relativa.

A continuación se puede ver la lista de normas que fueron omitidas:

NIC/NIIF	no incluidas en el Decreto 135/09
NIC 11	Contratos de Construcción
NIC 12	Impuesto a las Ganancias
NIC 17	Arrendamientos
NIC 19	Beneficios a los Empleados
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
NIC 23	Costos por Intereses
NIC 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 31	Participaciones en Negocios Conjuntos
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33	Ganancias por Acción
NIC 34	Información Financiera Intermedia
NIC 38	Activos Intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	Propiedades de inversión
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones
NIIF 3	Combinaciones de Negocios
NIIF 4	Contratos de Seguro
NIIF 5	Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	Instrumentos financieros: Información a revelar
NIIF 8	Segmentos de operación

Cuando se ve el listado de normas omitidas, pareciera que alguna ellas podrían perfectamente ser aplicables a las Pymes.

A modo de ejemplo se verán algunas NIIF omitidas, que a priori parecen aplicar para las Pymes.

6.2- NIC 11 - Contratos de construcción⁶

Para este caso en particular se analizará en principio si puede o no aplicar esta NIC en las Pymes.

El objetivo de la NIC 11 es la contabilización de los ingresos ordinarios y costos asociados a los contratos de construcción.

Está claro que un quiosco, una panadería, etc., seguro no serán empresas que serán usuarias de esta NIC. Pero, ¿se puede afirmar que no hay Pymes que tengan contratos de construcción? Si se toma en cuenta el rango de ingresos anuales que se exige para aplicar como sociedad de menor importancia relativa (200.000 UR), es esperable que pueda haber una empresa cuya actividad sea la construcción y por ende que le apliquen las condiciones de la NIC 11 y ser Pyme.

6.3- NIC 17 – Arrendamientos

La NIC 17 se orienta a la contabilización de contratos de Leasing tanto operativo como financiero.

En Uruguay el concepto de Leasing comienza a ser utilizado a partir de la Ley N° 16.072 donde se hablaba de contratos de crédito de uso⁷. Por otra parte, la

⁶ http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/article/b0b65c968b0fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

redacción dada por la Ley N° 16.205 incorpora el concepto de Leasing financiero, más adelante el artículo 636° de la Ley N° 17.296 incorpora el concepto de Leasing operativo. Esta última Ley fue promulgada en el año 2001, por lo que podemos decir que por lo menos hace 10 años se utiliza a pleno los 2 tipos de arrendamiento a los que una empresa en Uruguay puede acceder.

Asimismo, está claro que las Pymes son grandes demandantes de este tipo de modalidad de crédito, ya que esto les permite poder acceder a maquinaria, vehículos, etc., que de otra forma les sería muy difícil su acceso.

Fueron consultados 4 bancos de plaza:

- 1) BROU
- 2) Banco Comercial
- 3) Discount Bank
- 4) Banco Santander

Se pudo constatar que, según sus requerimientos, el producto Leasing está orientado en gran medida al mercado de las Pymes.

Entonces, se puede afirmar que perfectamente es aplicable la NIC 17 a la contabilización de los contratos Leasing de las Pymes.

6.4- NIC 19 – Beneficios a los empleados⁸

El caso que se verá a continuación es el tratamiento que debería darse a los beneficios a los empleados por parte de las empresas.

⁷ <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseContCrUso01.htm>

⁸ http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/article/1f1c344d9a0fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

La aplicación de la NIC 19 alcanza al tratamiento contable que debe darse a:

- 1) Sueldos
- 2) Licencias
- 3) Beneficios médicos y seguros de vida
- 4) Vivienda
- 5) Otras

Nuevamente, si se tiene en cuenta que según el Decreto 504/07 las empresas llamadas Pymes tienen desde 1 a 99 empleados, es esperable que deban contabilizar cualquiera de las partidas mencionadas en el párrafo anterior.

Si todas las empresas deben contabilizar partidas como las enunciadas anteriormente, la pregunta que cabe hacerse es ¿por qué las sociedades de menor importancia relativa quedan excluidas de la obligación de utilizar las pautas que da la NIC 19? Más aún, no queda claro por qué el 41% de las Pymes (que son las excluidas de ser sociedades de menor importancia relativa) sí deben usar la NIC 19 y las otras no.

En todo caso, las Pymes grandes y con mayor cantidad de partidas por concepto de beneficios tendrán mayor dificultad en la contabilización, de aquellas empresas que sus partidas por beneficios son menores, pero la unicidad de criterios permanecería intacta, lo que conserva el objetivo de la comparabilidad.

6.5- NIC 38 - Activos Intangibles⁹

Según la NIC 38, un activo intangible se define como un bien sin sustancia física, controlado por la empresa, proveniente de hechos pasados, del que se espera obtener beneficios económicos futuros.

Consultado material elaborado por la firma Deloitte, vemos que en principio son ejemplos de Activos intangibles:

- a) Los programas de computadoras
- b) Patentes
- c) Listas de clientes
- d) Relaciones con clientes y proveedores
- e) Cuotas de mercado
- f) Otros

Incluso, hoy por hoy a nivel de gestión han adquirido mayor importancia los Activos intangibles por sobre los Activos tangibles. Quizás es mucho más importante la cartera de clientes de una empresa o los conocimientos del personal que una máquina. Aún más, estos son aspectos mucho más destacables en una Pyme que en una gran empresa, donde muchas veces su principal activo es el conocimiento.

En principio, parece poco conveniente que las Pymes de Uruguay dejen de familiarizarse con este concepto.

⁹ http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/d39830c50e1fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

6.6- NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Esta es otra de las normas que las llamadas sociedades de menor importancia relativa no estarán obligadas a aplicar.

Según establece el párrafo 6 de la NIIF 5 *“Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.”*.

Siguiendo el razonamiento del párrafo 6, las empresas que pretendan obtener ingresos por la venta de un bien de uso deberían seguir los criterios de contabilización que establece la NIIF.

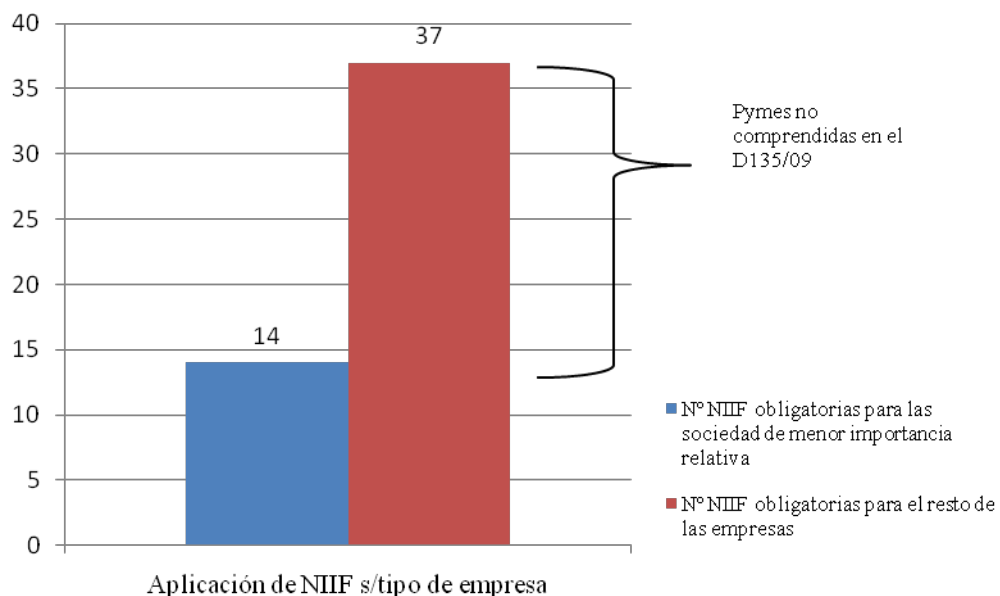
Las preguntas que caben hacer aquí son: ¿qué criterio siguen las sociedades de menor importancia relativa cuando tienen bienes de uso que pretenden vender? ¿Se puede dar que una sociedad de menor importancia relativa deba vender bienes de uso? Basta con ver a las empresas de transporte cada vez que renuevan la flota, que si la misma no fue adquirida 100% por leasing, al tener que renovarla por las reglamentaciones de circulación del MTOP, dichos bienes, que todavía pueden circular en determinadas condiciones, serán vendidos por las empresas de transporte.

En principio no parece lógico que el 41% de las Pymes sí deban usar la NIIF 5, cuando el 59% no está obligado a hacerlo.

6.7- Comparación con la NIIF para las Pymes

En secciones anteriores de este trabajo monográfico, se han presentado las diferencias existentes entre utilizar las NIIF plenas listadas por el artículo 2° del Decreto 135/09 y las diferentes secciones de la NIIF para las Pymes.

También es sabido que en opinión de algunos profesionales, la NIIF para las Pymes, de ser aplicada, podría impactar en el ámbito profesional, creando contadores que solo saben de NIIF plenas o contadores que solo saben de NIIF para las Pymes.



No menor es el hecho de que la NIIF para las Pymes cubre muchos más aspectos técnicos de los que cubre el Decreto 135/09. Este último, comparado con el total de normas vigentes, solo abarca el 37.8% del total de temas que las Pymes, que no son sociedades de menor importancia relativa deben aplicar.

Lo que sí es de destacar de la NIIF para las Pymes respecto de las NIIF plenas, es su simpleza en su redacción, lo que de alguna forma facilita la lectura.

CAPÍTULO 7: TRABAJO DE CAMPO

El presente trabajo monográfico tal como se planteo en sus objetivos, busca analizar las ventajas y desventajas que presenta la vigencia del Decreto 135/09, así como las alternativas planteadas hoy por hoy en materia contable para que las Pymes elaboren sus Estados Financieros.

También, busca entender las semejanzas que existen entre las Pymes y les Sociedades de Menor Importancia Relativa.

Como trabajo de campo y con el propósito de poder arribar a una conclusión, se recabó la opinión de diferentes profesionales en la materia contable, mediante la creación de un cuestionario que consta de 8 preguntas (Anexo 2).

Los profesionales quienes respondieron dicho cuestionario son:

- Cr. Carlos Bueno
- Cr. José Luis Chipito
- Cr. Antonio Deus
- Cra. Ana Golpe
- Cr. Luis González
- Cr. Norberto Kreimerman
- Cr. Felipe Macedo
- Cr. Rubén Rodríguez
- Cra. Ana Uslenghi

La primera pregunta que se plantea, hace referencia a la promulgación del Decreto 135/09 y el impacto que este generó en las Pymes. Se les preguntó cuál es su opinión respecto al uso de las NIIF en las Pymes en forma obligatoria.

En opinión del Cr. Antonio Deus es importante contar con el uso de normas contables en la elaboración de los Estados Financieros de las Pymes. Respecto a esto expresa *“Entiendo que todas las entidades deben cumplir con las NIIF y por ello es sumamente importante cubrir este espectro de entidades (las de menor importancia relativa) que no estaban aplicando las NIIF.”*

Por su parte la Cra Ana Golpe está de acuerdo con la promulgación del Decreto 135/09 ya que esto permite que se proporcione información unificada con el fin no solo desde el punto de vista de la comparación sino para que pueda ser utilizada por el gobierno.

Según el Cr. Norberto Kreimerman *“La problemática de las Pymes es diferente a la de las empresas que cotizan en bolsa, teniendo adicionalmente mayor peso la peculiaridad nacional en que se desarrolla. Es necesario entonces un cuerpo de normas para pymes (ya creado en 2009 por las NIIF), pero nacional, que debe incorporar las particularidades nacionales modificándose en cada país.”*

El Cr. Felipe Macedo afirma que si bien es un avance ya que busca alinear a Uruguay con la normativa contable internacional considera que es un decreto genérico, que no delimita a las empresas por su tamaño, que no establece sanciones en caso de no cumplimiento así como tampoco beneficia a quien si lo aplica.

Para el Cr. Rubén Rodríguez la nómina de normas listadas en el decreto son discutibles así como los criterios recomendados. También opina que *“...a los efectos de ser coherente con la filosofía de convergencia a normas internacionales debería irse directamente a la aplicación de las NIIF para Pymes que se oficializaron poco tiempo después. También creo que desde el punto de vista profesional no es adecuado quitarle la potestad al profesional actuante de decidir cuáles normas o criterios corresponde aplicar en cada situación concreta puesto que administrativamente se deciden criterios obligatorios.”*, marcando claramente que se ha limitado el juicio que el profesional contable ejerce al decidir cuándo es mejor aplicar una NIIF.

Si bien hasta ahora con matices los profesionales afirman que es positivo el que exista normativa contable para las Pymes, la Cra. Ana Uslenghi se desvía de esta línea entendiendo que dado su tamaño relativo no es necesario aplicar normas contables adecuadas.

La segunda pregunta, se enfoca en discutir la viabilidad del Decreto 135/09 dado que este establece que de no ser posible cubrir los temas técnicos por la lista de normas planteadas por el artículo 2º, deberá recurrirse a lo que establece el Decreto 266/07 como normas obligatorias en el Uruguay.

El Cr. Antonio Deus expresa que la existencia del Decreto 135/09 *"Permite precisar las normas que son obligatorio aplicar y no deja librado al criterio individual que obviamente es variable. Da mayor seguridad al que elabora los Estados Contables y a quienes los utilizan (Socios, Bancos, organismos estatales, etc.)."*

Por su parte Cr. Luis González afirma que el Decreto 135/09 y posteriormente el 283/09 fueron respaldados por un gran número de Contadores que en su mayoría se dedican a asesorar a las Pymes. Asimismo deja en claro que *"Seguramente el divorcio existente entre los conceptos teóricos y la aplicabilidad de las normas en el terreno de los hechos y en una realidad como la nuestra, haya sido el principal motivo de esos distintos puntos de vista, respetables sin duda, pero que no son más que posicionamiento frente a una norma concreta, legal y obligatoria..."*.

También, refiriéndose al tamaño de las empresas expreso: *"Dejando de lado lo que establece el Decreto 504/007 que categoriza las distintas empresas según valores de ventas, empleados o activos, la redacción del Decreto 283/009, delimita claramente las empresas que serán consideradas de menor importancia relativa. Queda bien claro, que son empresas de pequeño porte, de estructuras reducidas y que no reciben un gran apoyo crediticio del sistema financiero, (hasta 5% de la R.P.B.B.), no cotizan en bolsas, ni son controladas ni controlantes de otras de mayor dimensión. Son empresas mayoritariamente dedicadas al mercado interno, y en algunos casos podríamos decir que al mercado interno de su zona de influencia. Hablamos del pequeño taller, de la fábrica de pastas, de la farmacia, de la panadería, etc., y este tipo de empresas difícilmente tengan situaciones no previstas y que no se puedan resolver fácilmente, por lo que difícilmente deban tener que aplicar obligatoriamente las otras NIIF."*

Para el Cr. Norberto Kreimerman *"El cuerpo de normas para pymes debe ser un cuerpo sistémico coherente, y no una lista de excepciones de una norma general concebida para otra realidad."*

El Cr. Felipe Macedo comenta que: *"En relación al tema de aplicar menor cantidad de normas para pequeñas empresas en relación a las grandes empresas, considero que este hecho lo que hace es generar desigualdades e inequidades entre las formas de presentar información...entiendo que si lo que se pretende es buscar comparabilidad y unificar criterios para presentar información contable, este hecho va en sentido contrario. O se rigen todas las empresas por los mismos criterios y miden sus estados contables de igual manera para cumplir con la "comparabilidad" o aplicamos diferentes criterios según el tamaño de la empresa."*

En tanto, Cr. Rubén Rodríguez tiene una opinión más favorable hacia el Decreto 135/09 entendiendo que *"...el sentido está dado por la voluntad de establecer requisitos diferentes para sociedades Pymes. No veo contradictorios los decretos entre sí, sino que el segundo apunta a concretar un caso específico."*

En el caso de la Cra. Ana Uslenghi comenta que a su entender *"... se establece una incongruencia relativa entre normas."*

La tercera pregunta se realizó con el objetivo de investigar qué tan informados están los profesionales entrevistados sobre la existencia de la nueva normativa para las Pymes emitida por el IASB, puesta en vigencia en julio del 2009.

Comparando las respuestas obtenidas, el 67% de los profesionales encuestados afirman tener conocimiento de la existencia de la NIIF para las Pymes, mientras

que el 22% afirma no tener conocimiento. Asimismo, el Cr. Luis González expresa en su respuesta que dicha normativa “...no soluciona para nada los aspectos reclamados por las pequeñas organizaciones. No se ha simplificado en gran medida, lo establecidos por las NIIF genéricas...”.

La cuarta pregunta está dirigida a evaluar la utilidad que puede tener, en opinión de los profesionales encuestados, el contar con un marco normativo en materia contable, que se aplique exclusivamente a las Pymes.

El Cr. José Luis Chipito considera que sí es de utilidad, pero opina que “... en tanto esté asociado a un menor costo de gestión para las Pymes y a una muy concreta definición de Pyme.”.

La opinión de los contadores Antonio Deus, Ana Golpe y Felipe Macedo es negativa respecto a esta pregunta. Para el Cr Antonio Deus es necesario adecuar las NIIF plenas a las Pymes, afirmando que: “ *Creo sí que es necesario contar con adecuaciones para las mismas y precisiones de cuáles aplicar y los límites de las mismas.*”. En tanto, el Cr. Felipe Macedo opina que “...debería existir un solo criterio para todas las empresas, de tal manera que estemos alineados al resto del mundo independiente del tamaño de la empresa.”.

De forma contraria a la opinión del párrafo anterior, los contadores Norberto Kreimerman, Luis González y Ana Uslenghi sí consideran útil contar con normas contables para las Pymes, que se diferencien de las NIIF plenas.

El Cr Luis González en su respuesta afirmativa argumenta que: “...no quiere decir, como he escuchado argumentar, en algún evento, que eso significaría, tener contadores que contabilicen distinto una misma operación, según el tipo de

empresas en que se esté operando, lo que importa es saber a quienes están destinados los informes que realiza la empresa. Por supuesto que si esos informes son para que tomen decisiones de inversión, de financiamiento, o de créditos, empresas multinacionales o de gran porte, todos los datos deberán ser comparables, pero en ese caso seguramente no estaremos hablando del lavadero de la mitad de cuadra, o la pizzería de la esquina.”.

La quinta pregunta formulada, plantea que dado el alto % de empresas unipersonales (72 %) y, teniendo en cuenta que una empresa unipersonal puede ser Pyme y que no está comprendida en los Decretos 266/07 y 135/09, ¿qué normas cree usted deberían aplicar éste tipo de empresas?

Las respuestas obtenidas a esta pregunta fueron prácticamente similares en casi todos los entrevistados. En general se entiende que deben ser consideradas como Pymes.

Argumentos que se destacan son por ejemplo los del Cr. Luis González que expresa como forma de fundamentar su respuesta a que “...*para presentar cualquier solicitud de crédito, así sea para un leasing para la compra de una pequeña máquina, o una camioneta de reparto de producto, el sistema bancario le exige presentación de documentación contable, expresada de acuerdo a las normas vigentes en el país, para las sociedades. O sea que por la vía de los hechos, las empresas unipersonales aplican las mismas normas que están vigentes para otro tipo de sociedades. En Chile, por ejemplo, pero por otros motivos, el de separar el patrimonio personal del empresarial, se habla de sociedad unipersonal.”.*

El Cr. José Luis Chipito considera que *“...la naturaleza jurídica de la empresa no debería generar ningún tipo de variación en la normativa a aplicar en su información contable.”*.

Según el Cr. Felipe Macedo *“...son pocas las empresas unipersonales que están dispuestas a invertir en calidad de la información contable.”*.

En cambio, la Cra. Ana Uslenghi ante la pregunta de qué normas deberían aplicar las unipersonales, responde: *“Ninguna, por lo general este tipo de empresas son profesionales, o técnicos asesores y no veo necesidad de implementar NIC’s para este tipo de empresas tan simples.”*.

En la pregunta seis, se consulto a los entrevistados sí, desde el punto de vista del empresario, tiene utilidad la aplicación de normas contables internacionales en la elaboración de los Estados Financieros de las Pymes.

El Cr José Luis Chipito opina que *“...en contexto actual de nuestro país no tiene utilidad alguna. Representa un costo para la firma y no está claramente asociada a ningún beneficio.”*.

En cambio el Cr. Antonio Deus si entiende importante y útil para el empresario la utilización de NIIF en la elaboración de sus Estados Financieros. Además, considera que *“...mas allá de que sean normas internacionales, son normas comunes dentro del Uruguay que permiten analizar y utilizar los Estados Contables por terceros (stakeholders).”*.

Un razonamiento similar al del Cr. Antonio Deus es el del Cr. Felipe Macedo. En su opinión *“...Siempre será mejor para un empresario tener información de calidad que no contar con ella... También resulta obvio que cuanto mejor sea la*

calidad de información, mejor será la calidad de las decisiones que podrá tomar."

La Cra. Ana Golpe al igual que el Cr. Deus, considera útil para el empresario Pyme tener información financiera preparada según los criterios de las NIIF, ya que esto le permitirá contar con buena información e incluso compararse con otras empresas. También, considera que *"...No tiene por qué tener como objetivo seguir siendo una PYME, puede tener como objetivo mejorar."*

Por su parte, el Cr. Luis González opina que *" Si bien en los últimos años, ha ido cambiando la mentalidad y también el grado de profesionalismo de los empresarios familiares, que son mayoritariamente los pymes, dudo mucho que encuentren cierta utilidad en la aplicación de normas contables internacionales en sus estados contables."*

Para el Cr. Rubén Rodríguez, no solo ve el tema desde el punto de vista de la importancia del presente de la Pyme, sino que incorpora al igual que la Cra. Ana Golpe el concepto de ver hacia el futuro de la organización. Al respecto expresa que *"Entiendo que es beneficioso que las empresas pymes manejen normas internacionales tanto para su eventual ulterior desarrollo, venta o cualquier operación que las vincule con un mundo cada vez más globalizado por utilizar un término de moda."*

El Cr. Norberto Kreimerman aporta un enfoque un poco diferente, haciendo hincapié en la contabilidad de gestión. En su opinión, *"...es útil cualquiera sea el cuerpo normativo, pero necesitan enriquecerla con una contabilidad gerencial con un enfoque más microeconómico y de negocios."*

En la séptima pregunta, el objetivo se centró en evaluar el esfuerzo que implica elaborar Estados Financieros siguiendo los criterios de las NIIF en las Pymes, y la recompensa monetaria que obtienen los profesionales en la materia.

Este, sin dudas ha sido uno de los temas más controversiales de la actividad profesional, donde nuevamente existen por lo menos dos bibliotecas: por un lado están lo que dicen que no vale la pena aplicar las NIIF en la elaboración de los Estados Financieros, mientras que por otro lado están los que afirman que los profesionales deben garantizar información de alta calidad, independientemente de lo que se cobra.

Al respecto, el Cr. José Luis Chipito opina que *"...las pymes tienen severas restricciones de costos para implementar lo establecido por estas normas. Naturalmente que en este marco no resultaría fácil trasladar el esfuerzo a los honorarios. Ahora bien, si el cumplimiento de esta norma fuera efectivamente controlado por los organismos correspondientes no parecería haber problema sobre este particular, no obstante es probable que algunas pymes quedaran fuera del mercado (es decir, ante el nuevo costo que se les impone dejarían de ser rentables)."*

Siguiendo ese razonamiento, la Cra. Ana Golpe expresa que *"El tema de los honorarios, es probablemente el tema más controversial, dado que la aplicación de las normas implica un esfuerzo profesional importante, cuando no a veces mayor porque suelen ser empresas poco "ordenadas". Creo que habría que ver instituciones o algunos mecanismos que permitieran que la labor no fuera tan*

ardua para los profesionales y así no fueran tan importante el peso de los honorarios por dicha tarea."

Para el Cr. Luis González, *"Si bien esa discusión puede haberse dado, me parece que la discusión más bien se centró en la utilidad que percibiría el empresario pyme de realizar ese esfuerzo adicional, es decir que le iba a aportar al empresario esos cambios y esos nuevos costos que debía asumir; tasaciones, cambios de criterios, aumento de honorarios de sus asesores, etc..... Cuando el empresario advierte que algo le redunda en un determinado beneficio, en general no tiene problema en pagar por ello, puede servir como ejemplo, los pequeños proyectos de inversión, que generan recupero de IVA compras, o reducción del impuesto a la renta o patrimonio. Pero cuando advierte que se le imponen cosas, que en definitiva no lo van a ayudar prácticamente en nada en su actividad diaria, seguramente será muy difícil convencerlo, que debe pagar más a sus asesores que deberán realizar tareas adicionales para dar cumplimiento a esas normas que se le imponen."*

Por su parte, el Cr. Norberto Kreimerman entiende que *"Ese es un problema histórico, contradictorio y erróneo de la profesión contable en Uruguay: quejarse de la competencia desleal de idóneos y al mismo tiempo presionar a la baja en la calidad del trabajo profesional."*

Según el Cr. Antonio Deus, *"No es difícil, pero tampoco es tan importante el trabajo adicional necesario para una Pyme. Por el contrario, permite ubicar en sus justos términos el trabajo técnico de los profesionales (Contadores) vs. los idóneos. "*

También, siguiendo esta misma línea, el Cr. Felipe Macedo expresa que *"Es una discusión muy habitual entre los profesionales, pero eso no quita que el profesional brinde información de calidad a sus clientes. Por otro lado, al cliente le cuesta entender cuál es el valor agregado que esto le brinda a su empresa. Está en el asesor contable poder vender información y servicios de calidad a su cliente."*

Par su parte, y complementando lo mencionado en los últimos párrafos, el Cr. Rubén Rodríguez opina que *"El esfuerzo por estar al día con las normas es parte de la tarea profesional diaria y la formación permanente indispensable. No tiene que ver con los honorarios, tiene que ver con la responsabilidad profesional. No se puede sostener que hacemos las cosas peor, o con menos dedicación o con menos estudio porque no nos pagan lo suficiente. Los profesionales debemos hacer valer nuestro trabajo, formación y responsabilidad, es una tarea de todos los días y no siempre exitosa."*

Finalizando el cuestionario, la octava pregunta busca sondear entre los profesionales encuestados si creen que deberían aplicarse sanciones a aquellas Pymes que no cumplan con la aplicación de las NIIF en sus Estados Financieros, y cual, a su criterio, debería ser el órgano fiscalizador que controle dicho cumplimiento.

Para el Cr. José Luis Chipito, al haber una obligación, debería haber una sanción en el caso de no cumplimiento. En su opinión, *"...las sanciones podrían ser similares a las restantes que se aplican ante incumplimientos formales (por*

ejemplo, en sistemas de facturación) y el órgano fiscalizador que parece idóneo sería la DGI.”.

En opinión del Cr. Norberto Kreimerman, *“Debe sancionarse el no uso o mal uso de las normas contables que correspondan (sean NIC/NIIF o las que pudieren fijarse a nivel local en un futuro), pero no a la empresa sino al profesional contable encargado de la preparación de los mismos. Y a las empresas, exigírseles estados contables preparados por profesionales universitarios contables.”.*

La Cra. Ana Uslenghi si bien remarca que no está de acuerdo con que *“...empresas de menor porte deban cumplir con NIC’s...”*, responde 3 aspectos de la pregunta: por un lado el órgano fiscalizador debería ser la AIN, por otro lado debería existir un criterio unificado entre requerimientos para preparar los Estados Financieros, argumentando que se siguen criterios diferentes entre criterios bancos centralistas, DGI o de las NIC, y por último, debería tomarse en cuenta al interior del país a la hora de proponer órganos de contralor para los Estados Financieros de las empresas.

Por su parte, la Cra. Ana Golpe está de acuerdo con que se deben aplicar sanciones y expresa que *“Si existe una normativa y no se cumple, y el no cumplimiento no lleva a aplicar sanciones, es lo mismo a que las normas no existan...”*. Asimismo opina que *“El órgano fiscalizador puede ser DGI, que cuando se presente el balance anual, se presente una nota de Contador aclarando la aplicación de las normas y las notas correspondiente a los balances.”.*

Para el Cr. Luis González *“Definido cuales son los usuarios que deben cumplir con todas las NIIF, y al tener éstas carácter obligatorio, se debería sancionar a las empresas que no cumplan. En la AIN se deben registrar los estados contables de todas aquellas empresas que por su volumen de ventas o de sus activos están comprendidas en esa obligación, ese organismo debería ser el encargado de la fiscalización y sanción, en caso de constatarse incumplimientos.”*.

El Cr. Antonio Deus también piensa que debe de haber sanciones y que los organismos de contralor pueden ser la AIN, los bancos y otros de carácter financiero. Por otro lado, con relación a las sanciones, propone que *“...deberían ser desde la imposibilidad de distribuir utilidades (dado que al no aplicarse las normas no se sabe si esas utilidades son reales), hasta limitaciones a la hora de otorgar préstamos por los organismos financieros (bancos, etc.)...”*.

Por último, el Cr. Rubén Rodríguez que también está de acuerdo en que deben de haber sanciones, expresa que *“...entiendo que es necesario un control y sanciones en caso de no cumplir con la normativa vigente. Las sanciones deben ser económicas y debe existir un ente que controle (por ejemplo mediante muestreo), investigue y sancione si corresponde.”*.

También, complementando lo planteado por la pregunta, respecto a la integración de un posible órgano de contralor opina que *“Los profesionales Contadores Públicos debemos participar de dicho organismo como forma de asegurar un nivel técnico adecuado y de dar garantías a los colegas asesores de las empresas controladas”*.

A diferencia de los profesionales que contestaron el cuestionario, el Cr Carlos Bueno prefirió dar su opinión general de lo que piensa de la realidad normativa a la que se enfrentan las empresas uruguayas y su preocupación por uniformizar criterios.

Entiende que:

“Las realidades actuales y previsibles, al influjo de los cambios tecnológicos, sociales y culturales, en el mundo de los negocios, incluyendo todos los agentes involucrados en ello, lleva a la globalización de operaciones comerciales, financieras y de inversión. Se hace imprescindible la comparabilidad de los soportes de las decisiones (informes contables en general y en especial estados contables); esto lleva a una práctica profesional esencialmente normativista.

La globalización y la dinámica de los cambios, exige definiciones sobre los cuerpos normativos nacionales y sus mecanismos de actualización continua de ellos.

La situación de Uruguay, similar a otros países sin perjuicio de sus particularidades en cuanto al desarrollo de los mercados y la profesión (Informes ROSC) y a la incidencia en el proceso de emisión de normas internacionales, se ve afectada por esa normatividad que, en su aplicación, no dan el rango adecuado a los principios que en definitiva son los que sustentan la preparación y presentación de los estado contables, sustentando la interpretación e integración de normas que, ante la dinámica del cambio, la variedad de tipos de entes y la diversidad de realidades socio-económicas, resultan a menudo inadecuadas, insuficientes u obsoletas.

En función de lo expuesto, mi opinión sin entrar en los detalles concretos, es que la profesión, en particular la uruguaya, debe y puede con responsabilidad, inteligencia y fundamento, promover y liderar una adecuación del modelo que resuelva todo esos problemas actuales y genere un marco adecuado, en sentido amplio comprendiendo todos los aspectos referidos en informes ROSC, para resolver los problemas futuros.”.

También el Cr. Luis González, quien sí contestó el cuestionario, ha dejado sus comentarios sobre el tema:

“El tema de las NIIF para pymes, no es un tema que se esté estudiando o cuestionando solo en el Uruguay.

A nivel internacional, la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) le ha solicitado al grupo de trabajo de pequeñas y medianas empresas –que integro como miembro en representación de Uruguay- que haga un estudio de la viabilidad de la aplicación de esas normas en los distintos países.

...el formato de trabajo que nos hemos impuesto, tiene los siguientes puntos:

- Resumen de cada una de las normas para pymes*
- Dificultad o facilidad de aplicabilidad de dicha norma en cada país*
- Cuales serían los cambios que habría que hacer a las normas propuestas para hacerlas realmente aplicables.*

está indicando a las claras, que en general hay un consenso, de que la aplicación de las NIIF para PYMES no son totalmente viable para las empresas definidas como tales.

Si bien en los distintos países, las categorizaciones son distintas, los ejemplo que se ponen de dificultad para aplicar estas normas, están referidas a pequeñas organizaciones como las referidas en la primera parte de estas respuestas.

No debemos perder de vista también, que las empresas definidas como pequeñas en países europeos o asiáticos por ejemplo, nada tiene que ver con nuestras categorizaciones, seguramente una pequeña empresa europea, deje de estar dentro de las consideradas pymes en estas latitudes.”.

CAPÍTULO 8: ACTUACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

Este capítulo, próximo a las conclusiones, tiene por objetivo brindar un punto más dentro de lo que significa la aplicación de las NIIF en las Pymes y la discusión de si este tipo de empresas deben o no aplicarlas.

Hasta el momento todo el eje de la discusión se ha centrado en si el tamaño de la empresa y por ende su estructura económica, son aptas para tener que, primero que nada elaborar Estados Financieros, para luego que los mismos sean elaborados según criterios internacionales.

En formato de pregunta, será importante responder a las interrogantes de:

- a) ¿qué rol cumple el Contador Público en la aplicación de las NIIF en las Pymes?
- b) ¿tiene la formación adecuada para hacerlo?
- c) ¿tiene las herramientas y el respaldo suficientes para poder aplicarlas?

a) ¿qué rol cumple el Contador Público en la aplicación de las NIIF en las Pymes?

Como se ha mencionado en secciones anteriores, el porcentaje mayoritario de empresas son Pymes. Recordando un poco las cifras, según el informe “PYMES EN EL URUGUAY - INFORME 2008” elaborado por el Observatorio Pyme del MIEM, de un total de 117996 empresas registradas en Uruguay, 581 (0.5%) son grandes, 3046 (2.6%) son medianas, 13598 (11.5%) son pequeñas, y 100771 (85.4%) son micro empresas.

Cabe agregar que el rol del Contador Público fue pensado para ejercer en cualquier empresa, independientemente de cuál sea su tamaño.

El Contador Público es quien informa y asesora a las empresas sobre la reglamentación vigente, sobre las ventajas y desventajas que acarrea su uso, y trata dentro de sus posibilidades de brindar información que sea útil para la toma de decisiones por parte de los empresarios. Dicho esto, el Contador es quien debe, por mandato de la Ley y decretos, presentar información de alta calidad, no importando el tamaño de las mismas.

b) ¿tiene la formación adecuada para hacerlo?

Con fecha 2 de marzo de 2004, el Poder Ejecutivo habilitó los títulos de Contador Público expedidos por las Universidades Privadas¹⁰, aumentando así la oferta educativa de esta profesión.

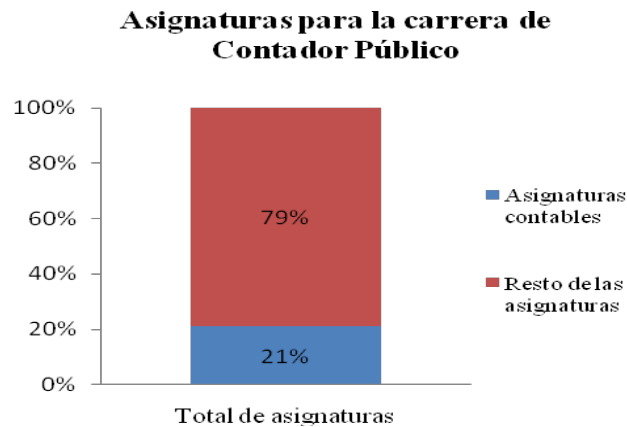
Este trabajo se limitará solamente a la propuesta de la carrera de Contador Público plan 1990 de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración (FCCEE y A) de la Universidad de la República (UDELAR).

Según cifras de la UDELAR del año 2007, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración cuenta con 440 egresados por año de los cuales 79% son de la carrera de Contador Público.

A su vez, para lograr dicho título, se deberán aprobar 33 materias y un trabajo de investigación monográfica. Pero ¿qué tanta formación contable recibieron los

¹⁰ <http://www.presidencia.gub.uy/decretos/2004030305.htm>

egresados? Aproximadamente 7 son las materias contables durante toda la carrera (21%) totalizando una carga horaria de 879 horas, siendo esto un 27%.



Por otra parte, según la memoria anual 2008-2009 del CCEAU, al 31 de agosto de 2009 existen 12872 egresados en ciencias económicas afiliados a la CJPPU de los cuales 4552 son Contadores Públicos afiliados al CCEAU; el CCEAU es uno de los tantos proveedores de capacitación constante a los egresados.

Por tanto, a priori se podría afirmar que a pesar de ser insuficiente la carga horaria en materia contable que tienen los egresados Contadores Públicos, existe una oferta de capacitación que en principio debería cubrir las carencias del sistema universitario.

c) ¿tiene las herramientas y el respaldo suficientes para poder aplicarlas?

Al ser tan grandes las exigencias en materia fiscal así como grande el número de empresas micro, parece difícil que se pueda aplicar las NIIF en las Pymes sin un apoyo importante por parte del Estado, quien debería ser el principal interesado en que las empresas se formalicen y por tanto hagan uso de la legislación vigente en materia contable.

Incluso, comentado en secciones anteriores, el decreto 65/010 elevó aún más el tope de ingresos anuales que deben cumplir las empresas para ser o no denominadas sociedades de menor importancia relativa, con la consecuencia de tener como marco de aplicación un listado limitado de 14 NIIF en lugar de contar con el marco completo.

También, contribuye al problema el hecho de que la colegiación obligatoria no existe para los Contadores Públicos de Uruguay, lo que sin dudas no permite aumentar los controles sobre capacitación o regulación de la competencia desleal.

Si bien hay muy buena difusión por parte del MIEM de los requerimientos que debe seguir una Pyme así como un listado de normas disponibles para consultar en la página web de la AIN, no queda claro si se comprende la importancia que puede tener para Uruguay, país pequeño, la formalización de las empresas locales, sea cual sea su tamaño.

CAPÍTULO 9: CONCLUSIONES

9.1- Introducción

La motivación inicial que nos llevó a embarcarnos en este trabajo monográfico, fue la aparición en el año 2009 del decreto 135/09 así como en julio de 2009 la aparición de la llamada NIIF para las Pymes.

Pero ¿por qué lo antes mencionado nos llamó la atención? La respuesta la encontramos en que el 99.5% de las empresas en Uruguay son Micro, Pequeñas y Medianas empresas. Asimismo, el hecho de que hubiera un decreto con restricciones al uso de las NIIF habiendo un decreto (266/07) que hizo todas obligatorias, nos llamó poderosamente la atención.

Las conclusiones a las que hemos arribado se componen de varios ángulos que dan una visión completa del tema. A continuación les mostraremos los mismos, nuestras propuestas y reflexiones.

9.2- Decreto 135/09 y siguientes

Sin dudas la idea de emitir el decreto 135/09 forma parte de una visión no solo a nivel Uruguay sino a nivel global de que todas las empresas, no importando su tamaño, deben aplicar un marco normativo uniforme que permita la comparabilidad, así como la preparación de Estados Financieros con fines múltiples, que van desde la solicitud de un crédito hasta la entrega de información a terceros que permita evaluar la salud de la empresa, sus potencialidades, etc.

El problema surge cuando buscamos pasar del campo de las intenciones al campo de las realidades, donde con posterioridad al decreto 135/09 surgen otros decretos como el 65/010 que sin dudas buscan excluir a la mayor cantidad de empresas del uso pleno de las NIIF. Esto último queda plenamente confirmado con la carta que redacta el CCEAU a la CPNCA con el n° de referencia 454/09, donde se pide elevar los topes que comprenden a las denominadas sociedades de menor importancia relativa, con el argumento de que esto se aproxima a la definición de Pyme dada por el decreto 504/07.

En concreto, no se ha solucionado el tema de las pymes y su inclusión al uso de las NIIF, ya que todo parece indicar que existe la intención por parte de algunos profesionales de limitar el uso de las NIIF a las grandes empresas.

Volviendo al decreto 135/09, ¿qué sentido tiene limitar la cantidad de normas a utilizar? Tal como se desprende del análisis realizado durante este trabajo, queda claro que habrá empresas que deban usar una mayor cantidad de normas para elaborar sus Estados Financieros, mientras que aquellas más simples, harán uso de una cantidad menor. En definitiva, era suficiente contar con el decreto 266/07 y el criterio técnico del profesional Contador Público, para definir qué normas deben aplicarse a cada empresa. De esta forma, se evita en primer término, que algunas empresas utilicen un marco normativo y otras hagan uso de otro marco, logrando así la uniformidad de criterios técnicos, contribuyendo esto a la tan buscada comparabilidad de Estados Financieros entre empresas.

Otra incongruencia que encontramos dentro del decreto 135/09 es lo que establece el artículo 3°. Este refuerza nuestra opinión, ya que en definitiva si hubiera situaciones no cubiertas por el marco normativo listado por el artículo 2°, se deberá hacer uso del decreto 266/07 y de la doctrina mejor recibida, así como usar los criterios técnicos que mejor se adapten a cada situación.

Adicionalmente, existen otros motivos por los que no nos parece que el decreto 135/09 y siguientes sea una solución al problema de las Pymes.

En primer lugar, el decreto en ningún momento habla de Pyme, sino por el contrario, introduce el concepto de sociedad de menor importancia relativa, que poco refleja la realidad de las micro, pequeñas y medianas empresas. En segundo lugar, solo habla de sociedades, cuando el 72.4% de las empresas son unipersonales y por tanto no se encuentran comprendidas dentro de la Ley N° 16.060; esta carencia también la tiene el decreto 266/07. Este último punto se cubre de hecho y no de derecho, ya que a la hora de pedir un crédito, las entidades financieras las consideran Pymes y por tanto les exigen Estados Financieros presentados según NIIF vigentes en Uruguay.

9.3- Concepto de Pyme

Algo que tomamos en cuenta a la hora de nuestro análisis fue el hecho de que existe por un lado una definición de Pyme que establece el decreto 504/07, mientras que por otro lado se crea la definición de sociedad de menor importancia relativa.

Es nuestra opinión que el concepto de sociedad de menor importancia relativa debe dejarse de utilizar, abandonando así el criterio de clasificación por tipo de naturaleza jurídica, para utilizar un concepto integral, que contemple el aspecto económico de la misma.

El motivo para nuestra opinión está en que parece ilógico crear 2 conceptos que refieran a la misma empresa, además de que se genera un aspecto de injusticia hacia las medianas empresas, ya que tal como se demostró en capítulos anteriores, las medianas empresas con más de 200.000 UR de ingresos netos de IVA anual no son sociedades de menor importancia relativa, debiendo utilizar el marco normativo del decreto 266/07, mientras que las medianas empresas con menos de 200.000 UR de ingresos netos de IVA, solamente se rigen por el listado del artículo 2º del decreto 135/09. Esto, deja un punto al descubierto, ya que sin duda alguna se corre el riesgo de que ciertas empresas declaren menor cantidad de ventas, para así poder ampararse al decreto 135/09.

9.4- NIIF para las Pymes

Si bien el objetivo principal de nuestro trabajo monográfico se centró en el análisis de la aplicación del decreto 135/09 y siguientes, nos pareció un aporte importante el analizar lo que plantea la NIIF para las Pymes en comparación con el decreto 135/09, buscando concluir cuál de estos aportaba mayores soluciones a la aplicación de normas contables en las Pymes.

Luego de comparar el listado de NIIF enumerados por el artículo 2º del decreto 135/09 con las diferentes secciones de la NIIF para las Pymes, pudimos encontrar que existen algunas ventajas en su uso.

La NIIF para las Pymes utiliza un lenguaje mucho más simple que las NIIF y cuenta con mucho material de referencia para entrenamiento en su aplicación. Pero más allá de sus 2 ventajas, prácticamente dice lo mismo que las NIIF plenas, siendo estas últimas más ricas en contenido a pesar de su lenguaje en algunos casos confuso.

Otro problema que tiene la NIIF para las Pymes es su definición de Pyme que se encuentra en la Sección 1 párrafo 1.2 de la citada NIIF.

Dicha definición sigue sin satisfacer lo que a nuestro criterio debe ser una definición de Pyme que, tal y como lo hemos expresado hasta ahora, la mejor definición viene dada por el decreto 504/07.

En conclusión, la NIIF para las Pymes tampoco es una solución para resolver el problema de las Pymes, no solo porque no es un avance, sino porque de alguna forma Uruguay retrocede, dado que tal como expresáramos en el capítulo de reseña histórica, desde la emisión del decreto 105/91, nuestro país legalizó el uso de las NIIF plenas, y de alguna forma con la emisión de decretos como 162/04 y 266/07 ha buscado actualizar el marco normativo de las normas internacionales en Uruguay.

Por otra parte, no nos parece que contar con 2 marcos normativos sea una solución, ya que para eso existe el profesional Contador Público, siendo este

responsable de discernir que normas deben aplicarse a cada empresa, de acuerdo a la doctrina mejor recibida y al marco legal vigente.

9.5- Situación del Contador Público

Este punto, a nuestro entender es más complejo aún que la aplicación de las NIIF en las Pymes.

Tal como lo expresáramos en el capítulo dedicado al Contador Público, tomando como referencia al egresado de la UDELAR, podemos constatar que si bien desde el punto de vista académico el profesional egresa con una gran cantidad de conceptos, solo el 21% de las asignaturas son de carácter contable, siendo esto a nuestro entender, una importante carencia.

A su vez, el propio sistema conspira contra el profesional, ya que al no haber una obligación real de presentar balances preparados según las NIIF, el empresario Pyme no ve como algo importante el que deba recibir información contable y por tanto, no está dispuesto a pagar más. Por lo tanto, la tarea del contador en las Pymes en la mayoría de los casos, se reduce a la parte fiscal, debiendo competir con idóneos que, sin tener el título, pueden perfectamente llevar adelante las tareas de igual forma que un profesional.

Como trabajo de campo, elaboramos un cuestionario que buscó de alguna forma explorar diferentes visiones de profesionales contables. Pudimos encontrar opiniones favorables respecto al uso de NIIF en las Pymes, mientras que otros no lo creían conveniente o directamente les parecía inaplicable.

En este punto en particular, creemos que hace falta mucha capacitación tanto para profesionales como para empresarios.

Los empresarios Pymes deberán entender que lo que importa no solamente es vender, sino que deben aprender a gestionar sus empresas, siendo la venta un punto entre tantos que deberá contemplar. También debe tener claro que debe fijarse metas y objetivos que le permitan no solo mantenerse en el mercado, sino también evolucionar como empresa.

Los Contadores Públicos deberán asumir un rol más fuerte como profesionales, siendo responsables de defenderla. Esto, entre otras cosas implica el asumir con un comportamiento ético, de lealtad hacia sus pares, entendiendo que su objetivo como profesional no solo es el asesorar en temas fiscales, sino también en como los empresarios pueden gestionar sus empresas en forma eficiente, dándoles información de alta calidad, que les permita compararse con el mercado local, así como también con sus mercados objetivos.

9.6- Propuesta

A continuación presentaremos una serie de propuestas con el fin de contribuir a este difícil e importante tema:

- 1) Derogar los decretos 135/09 y siguientes que hagan referencia a las sociedades de menor importancia relativa, y emitir un decreto que establezca que son pymes las empresas comprendidas en los parámetros del decreto 504/07, y que las mismas deberán regirse por lo que establece el decreto 266/07.

- 2) Derogar por completo el decreto 103/91 y emitir un decreto que establezca 2 formatos de presentación de Estados Financieros:
 - a) Balance básico para las microempresas (ver anexo)
 - b) Balance completo para las pequeñas empresas en adelante
- 3) Obligar a todas las empresas a llevar contabilidad y presentar balances en forma anual firmados por Contador Público, siguiendo lo que recomendamos en los puntos 1 y 2 y aplicando en forma obligatoria el Arancel; esto último podría aplicarse mediante la emisión de un timbre emitido por el CCEAU y la CJPPU.
- 4) Establecer multas e imposibilidad de acceder a créditos a empresas que no presenten sus balances en forma anual, así como beneficios tributarios a los que sí lo hayan hecho.
- 5) Crear un nuevo organismo a fin de controlar o, tal como lo recomendaron alguno de los profesionales encuestados, jerarquizar a la AIN para que pueda cumplir dicho fin.
- 6) Obligar a la capacitación permanente de los profesionales contables con un mínimo de horas de cursos por año.
- 7) Establecer por parte de los organismos competentes (CCEAU, AIN y CPNCA), instructivos de buenas prácticas para el uso de las NIIF plenas por parte de las Pymes.

9.7- Reflexión

Luego de las conclusiones emitidas en los párrafos anteriores, creímos importante dejar nuestra reflexión del tema.

Hemos expuesto durante este trabajo que del total de empresas que existen en el medio local, aproximadamente 117.415 (99.5% a valores del 2008) son Pymes. Siendo estas las que mayor contribución hacen a la economía local y al empleo, deberían ser las que más supervisión reciban por parte de los organismos gubernamentales y profesionales.

Entendemos que para hacer crecer el país productivo al que todos aspiramos, las pymes deben crecer y evolucionar tanto en el contexto local como el internacional. Para esto, deben contar con información financiera que las equipare al contexto global en que se encuentran inmersas y las aproxime y por qué no las equipare a las grandes empresas.

BIBLIOGRAFÍA

Libros, informes, presentaciones y monografías

- Libro “Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (Pymes) 2009”.
- Libro “ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2009”
- El IFRS para Pymes en su bolsillo - Deloitte - Abril 2010.
- PYMES EN EL URUGUAY - INFORME 2008 – Ministerio de Industria, Energía y Minería - 2008
- Normas Contables Diferenciadas – Enrique Fowler Newton – Noviembre 2010
- Informe ROSC – Uruguay – Contabilidad y Auditoría 2006
- Estadísticas Básicas 2008 de la Universidad de la República – 2008
- Proyecto: La Transparencia Informativa en los Mercados Financieros - Bruno Gili - Abril 2008
- MEMORIA ANUAL 2008-2009 – CCEAU
- XXVI Conferencia Interamericana De Contabilidad - Título: ¿Es posible la aplicación de los Estándares Internacionales de Contabilidad en las PyMes? Autor: Mario E. Díaz Durán
- “Nueva normativa internacional para pequeñas y medianas empresas- Análisis crítico y su procedencia en la aplicación en el Uruguay”- Monografía de Esteban Dotti, Nicolás Norbis y Francisco Pesce, Enero 2008.
- “Análisis comparativo de Estados Contables según normas contables adecuadas y según normativa fiscal”- Monografía de Silvina Figueiras, Gisel Planchón y Gabriel Cáceres, Junio 2010.
- “Aplicación de las NIIF en la confección de los estados contables de las empresas- Su efecto en la calificación de créditos por parte de las Instituciones de Intermediación Financiera al evaluar a éstas”- Monografía de Ricardo Kacowicz, Matías Moscona y Diego Kacowicz, Mayo 2010.
- “Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en las Pequeñas y Medianas Empresas del Uruguay” – Monografía de Sebastián Albarenga, Martín Guerrero y Adrián De Ciampis, Febrero 2007.
- “Presentación de los Estados Contables”- Monografía de Ma. Eugenia Domínguez y Lucia Morales Rossi, Agosto 2010

Artículos de prensa escrita y multimedia

- Normas contables - pequeñas empresas - Diario El País - Suplemento Economía y Mercado - 29.06.2009 - http://www.elpais.com.uy/Suple/EconomiaYMercado/09/06/29/ecoymmer_426431.asp
- Normas contables: nuevos decretos - Diario El País - Suplemento Economía y Mercado - 12.04.2010 - http://www.elpais.com.uy/suplemento/economiaymercado/normas-contables-nuevos-decretos/ecoymmer_481862_100412.html
- Las microempresas en Uruguay - Teledoce - Telemundo - Espacio economía de Laura Raffo - 06.10.2010 - http://www.teledoce.com/noticia/13588_Las-microempresas-en-Uruguay/
- 7 de cada 10 proyectos promovidos pertenecen a PYMES - Teledoce - Telemundo - Espacio economía de Laura Raffo - 25.02.2011 - http://www.teledoce.com/noticia/19087_7-de-cada-10-proyectos-promovidos-pertenecen-a-PYMES/
- Reflotan proyecto para eliminar unipersonales - Diario El País - Sección Economía - 11.05.2010 - <http://www.elpais.com.uy/100511/pecono-487764/actualidad/reflotan-proyecto-para-eliminar-unipersonales/>

Normativa consultada

- Ley N° 16.060
- Pronunciamiento del Colegio de Contadores N° 10 y 11
- Decreto 103/91
- Decreto 105/91
- Decreto 200/93
- Decreto 162/04
- Decreto 266/07
- Decreto 504/07
- Decreto 99/09
- Decreto 135/09
- Decreto 283/09
- Decreto 37/010
- Decreto 65/010
- Circular N° 1938 - BCU

Páginas web consultadas

- Auditoría Interna de la Nación - www.ain.gub.uy
- DINAPYME - www.dinapyme.gub.uy
- Instituto Nacional de Estadística - www.ine.gub.uy
- Banco Central del Uruguay - www.bcu.gub.uy
- Diario El País - www.elpais.com.uy
- Deloitte - www.deloitte.com
- Banco República -
<http://www.brou.com.uy/web/guest/mypes/credito/productos/leasing>
- Banco Comercial –
<http://www.nbc.com.uy/nbc/empresas/16-empresas-prestamos/288-leasing?template=nbcDetail&showall=1&template=nbcDetail&showall=1>
- Discount Bank -
<https://www.discbank.com.uy/ibanking/productos/default.aspx?id=51>
- Banco Santander -
www.santander.com.uy/Publico/plantillas/Empresas/Leasing.asp?q_sec_id=25&q_pro_id=99&From=Pyme
- Presidencia de la República - www.presidencia.gub.uy
- Parlamento del Uruguay - www.parlamento.gub.uy
- Cursos de Derecho Comercial Uruguayo www.derechocomercial.edu.uy

ANEXO A: Decretos 504/007, 99/009, 135/009, 283/009, 37/010, 65/010

Decreto N° 504/007

Micro, pequeñas y medianas empresas – se modifican los parámetros económicos para su categorización.

Ministerio de Economía y Finanzas
Ministerio de Industria, Energía y Minería
Ministerio de Educación y Cultura
Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca

Montevideo, 20 de Diciembre de 2007

Visto: lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto N° 54/992, de 7 de febrero de 1992.

Resultando: I) que en virtud de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley N° 16.201, de 13 de agosto de 1991, el artículo 8 del decreto citado en el VISTO, categorizó a las unidades económicas en micro, pequeñas y medianas empresas (en adelante, denominadas en conjunto MPyMES), en función de su adecuación a determinados requisitos cuantitativos, estableciendo que la Dirección Nacional de Artesanías, Pequeñas y Medianas Empresas del Ministerio de Industria, Energía y Minería sería el órgano competente a los fines de su comprobación;

II) que por el artículo 1° del Decreto N° 266/95, de 19 de julio de 1995, se modificaron los criterios establecidos en el Decreto N° 54/992.

Considerando: que la realidad económica nacional impone reformular la categorización, a cuyos efectos se considera que la misma debe establecerse en función de criterios cuantitativos acerca del personal que las MPyMES ocupen en forma directa y su facturación anual, así como en función de criterios cualitativos, a fin de excluir la posibilidad de categorización de aquellas unidades económicas que sean controladas por una empresa que supere los límites cuantitativos o de aquellas unidades económicas que pertenezcan a un grupo económico que en su conjunto supere dichos límites.

Atento: a lo expuesto y lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley N° 16.201.

El Presidente de la República

DECRETA :

Artículo 1°.- Sustitúyese el artículo 8 del Decreto N° 54/992, de 7 de febrero de 1992, en la redacción dada por el artículo 1° del Decreto N°266/995, de 19 de julio de 1995, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"Artículo 8.- A todos los efectos que pudieran corresponder, establéese lo siguiente:

a) La categorización de una unidad económica como micro, pequeña o mediana empresa, se determinará en función del número de personal ocupado conjuntamente con su facturación anual, conforme los límites cuantitativos que a continuación se establecen para cada una de las categorías:

MICROEMPRESAS: Son las que ocupan no más de cuatro (4) personas y cuyas ventas anuales excluido el IVA, no superan el equivalente a dos millones (2.000.000) de unidades indexadas (U.I.).

PEQUEÑAS EMPRESAS: Son las que ocupan no más de diecinueve (19) personas y cuyas ventas anuales excluido el IVA, no superan el equivalente a diez millones (10.000.000) de unidades indexadas (U.I.).

MEDIANAS EMPRESAS: Son las que ocupan no más de noventa y nueve (99) personas y cuyas ventas anuales excluido el IVA, no superan el equivalente a setenta y cinco millones (75.000.000) de unidades indexadas (U.I.).

Se entiende como personal ocupado a estos efectos, tanto a aquellas personas empleadas en la empresa como a sus titulares y/o a los socios por los cuales se realicen efectivos aportes al Banco de Previsión Social.

Se entiende como facturación anual las ventas netas excluido el impuesto al valor agregado, luego de devoluciones y/o bonificaciones.

b) La Dirección Nacional de Artesanías, Pequeñas y Medianas Empresas, será el órgano competente para la expedición, previa solicitud de parte interesada, de certificados, cuya validez no podrá ser superior al año, que acrediten la inclusión de una unidad económica en alguna de las tres categorías individualizadas, toda vez que constate, de la documentación y declaraciones juradas que requiera, el cumplimiento de los requisitos establecidos.

c) Para la comprobación del límite relativo al personal se tendrá en consideración la fecha de solicitud. Para la comprobación del límite de ventas anuales se tendrá en consideración las efectuadas al cierre del último balance de la empresa, o al 31 de diciembre del último año si la empresa no estuviese obligada a balance, o al mes anterior a la fecha de solicitud en caso de que la empresa no hubiese cumplido el año desde su constitución, siempre que en el período mencionado no corresponda cierre de balance. En todos los casos el valor de la unidad indexada que se tomará en consideración será el vigente al fin del período de ventas tomado en cuenta.

d) No se considerarán a los efectos del presente decreto como micro, pequeñas o medianas empresas a aquellas que cumpliendo las condiciones establecidas de

Ventas y Personal Ocupado estén controladas por otra empresa que supere los límites establecidos en el literal a) o pertenezcan a un grupo económico que, en su conjunto, supere dichos límites."

Artículo 2º.- Comuníquese, publíquese, etc. **Dr. TABARÉ VÁZQUEZ, Presidente de la República;** JORGE LEPPA; DANILO ASTORI; JORGE BROVETTO; JOSÉ MUJICA.

Decreto N° 99/009

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 27 de febrero de 2009

VISTO: el artículo 91 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.-

RESULTANDO: **I)** que durante el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board), el que prosiguió la labor de la IASC cambiando la denominación a las futuras normas por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF -International Accounting Standards Committee Foundation), la que se encarga de fomentar la aplicación universal de las NIC y NIIF.-

II) que por Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007, las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2009, para las sociedades comerciales, son las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Internacional Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación de ese Decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

III) que en las normas contables adecuadas, se incluye la NIC 29 "Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias" que regula la preparación y presentación de la información contable de las entidades que presentan sus estados contables en la moneda de una economía hiperinflacionaria.-

IV) que en el Registro de Estados Contables creado por el artículo 97 (bis) de la Ley N° 16.060 en la redacción dada por el artículo 61 de la Ley N° 17.243 de 29 de junio de 2000, y en la nueva redacción dada por el artículo 500 de la Ley N° 18.362 de 6 de octubre de 2008, cualquier interesado puede acceder a estados contables de las sociedades comerciales que cumplan determinados requerimientos.-

V) que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados.

CONSIDERANDO: I) que resulta necesario regular el ajuste de los estados contables de las sociedades comerciales a los efectos de reconocer los efectos producidos por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.-

II) la conveniencia de la presentación de estados contables uniformes ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, que faciliten su control, registro y análisis.-

III) que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa.-

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008 respectivamente.-

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

DECRETA:

ARTICULO 1°.- Todas las entidades que emitan sus estados contables de acuerdo con normas contables adecuadas, deberán ajustar dichos estados para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda si cumplen al menos una de las condiciones enumeradas a continuación:

1) Sean emisores de valores de oferta pública.-

2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.-

3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-

4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555 de 18 de setiembre de 2002).-

5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.-

ARTICULO 2°.- Las entidades comprendidas en el artículo 1° del presente decreto, cuya moneda funcional sea el peso uruguayo, deberán aplicar la

metodología prevista por la NIC 29 para ajustar sus estados contables con el fin de reflejar los efectos producidos por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.-

ARTICULO 3°.- Las entidades no comprendidas en el artículo 1° del presente decreto, no estarán obligadas a ajustar en forma integral sus estados contables para reflejar los efectos producidos por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.-

Si optan por no realizar dicho ajuste, no podrán efectuar ningún ajuste parcial por re expresión en base a un índice general de precios, en los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009, debiendo tomar como saldos iniciales los que surjan del cierre del ejercicio inmediato anterior.-

En caso de realizar el ajuste de sus estados contables para reflejar los efectos producidos por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, deberán aplicar la metodología prevista por la NIC 29, admitiéndose la no re expresión de los rubros integrantes del Estado de Resultados en forma individual.-

Cualquiera sea la opción adoptada deberá revelarse en nota a los estados contables.-

ARTICULO 4°.- Para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2009, el índice general de precios a aplicar a efectos de efectuar el ajuste para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda nacional, será el índice de Precios al Consumo elaborado por el Instituto Nacional de Estadística.-

Aquellas entidades que hubieran utilizado el índice de Precios al Productor de Productos Nacionales para ajustar sus estados contables a los efectos de reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda nacional, podrán utilizar como saldos iniciales los ajustados con dicho índice. En el caso particular de los bienes de uso podrán utilizarse como saldos iniciales los antes referidos o sus valores razonables, determinados de acuerdo a las normas contables adecuadas, los que constituirán su costo atribuido a la fecha.-

ARTICULO 5°.- Los ajustes efectuados deberán ser contabilizados en los registros de la entidad.-

ARTICULO 6°.- Exceptúese de lo previsto en el presente decreto a aquellas entidades que deban emitir sus estados contables de acuerdo a normas contables establecidas por el Banco Central del Uruguay.-

ARTICULO 7°.- Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009.-

Se permite la adopción anticipada de la presente normativa. En caso de adoptarse en forma anticipada se podrá optar, para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1o de enero de 2009, entre la aplicación del índice, de Precios al Consumo o del índice de Precios al Productor de Productos Nacionales.-

ARTÍCULO 8.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Decreto N° 135/09

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 19 de marzo de 2009

VISTO: el artículo 91 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.-

RESULTANDO: I) que durante el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB -International Accounting Standards Board), el que prosiguió la labor de la IASC cambiando la denominación a las futuras normas por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF -International Accounting Standards Committee Foundation), la que se encarga de fomentar la aplicación universal de las NIC y NIIF.-

II) que por Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007, las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009, para las sociedades comerciales, son las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación de ese Decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

III) que en el Registro de Estados Contables creado por el artículo 97 (bis) de la Ley N° 16.060 en la redacción dada por el artículo 61 de la Ley N° 17.243 de 29 de junio de 2000, y en la nueva redacción dada por el artículo 500 de la Ley N° 18.362 de 6 de octubre de 2008, cualquier interesado puede acceder a estados contables de las sociedades comerciales que cumplan determinados requerimientos.-

IV) que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.-

CONSIDERANDO: I) la conveniencia de la presentación de estados contables uniformes ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, que faciliten su control, registro y análisis.-

II) que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa.-

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008 respectivamente.-

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DECRETA:

ARTICULO 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que no cumplan con una o más de las siguientes características:

- 1) Sean emisores de valores de oferta pública.-
- 2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.-
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-
- 4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555 de 18 de setiembre de 2002).-
- 5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.-

ARTICULO 2°.- Las entidades comprendidas en artículo 1° del presente decreto deberán adoptar como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera establecidas como tales en el artículo 1o del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y que se enumeran a continuación:

- NIC 1 - Presentación de Estados Financieros
- NIC 2 - Inventarios
- NIC 7 - Estado de flujos de efectivo
- NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- NIC 10 - Hechos ocurridos después de la fecha de balance
- NIC 16 - Propiedades, planta y equipo
- NIC 18 - Ingresos ordinarios
- NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera

- NIC 27 - Estados Financieros consolidados y separados
- NIC 28 - Inversiones en asociadas
- NIC 36 - Deterioro del valor de los activos
- NIC 37 - Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- NIC 41 - Agricultura
- NIIF I- Adopción por primera vez de las Normas internacionales de información financiera

Los bienes de cambio podrán ser valuados aplicando los criterios establecidos en el NIC 2 Inventarios o al precio de la última compra.-

Deberán reconocerse los pasivos por impuestos del ejercicio con cargo a resultados.-

Será de aplicación en lo pertinente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.-

El emisor revelará en las notas a los estados contables, que éstos han sido preparados de acuerdo con "normas contables simplificadas", entendiéndose como tales las enunciadas en el presente decreto.-

ARTICULO 3°.- En aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria establecidas en el artículo 2° del presente decreto, los emisores de estados contables de menor importancia relativa tendrán como referencia el cuerpo normativo del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y la doctrina más recibida. Se deberán aplicar los criterios contables que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.-

Los criterios contables utilizados en el marco de lo dispuesto en el párrafo anterior deberán ser revelados en notas a los estados contables.-

ARTICULO 4°.- A efectos de la presentación de los estados contables, los emisores de menor importancia relativa deberán aplicar lo establecido en el artículo 2o del Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007.-

ARTICULO 5°.- Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009. Se permite la adopción anticipada de la presente normativa.-

ARTICULO 6°.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Decreto N° 283/09

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 15 de junio de 2009

VISTO: el Decreto N° 135/0009, de 19 de marzo de 2009.-

RESULTANDO: que la redacción dada por el artículo 1o del citado Decreto podría dar lugar a distintas interpretaciones.-

CONSIDERANDO: que en su mérito resulta necesario dar nueva redacción al artículo 1° a los efectos de evitar dudas en su aplicación.-

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008 respectivamente.-

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DECRETA:**

ARTÍCULO 1°.- Sustitúyase el artículo 1o del Decreto N° 135/009 de 19 de marzo de 2009 por el siguiente:

"Artículo 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- 1) No sean emisores de valores de oferta pública.-
- 2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales no cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.-
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, no exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-
- 4) No sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002).-
- 5) No sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores".-

ARTÍCULO 2°.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Decreto N° 37/010

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 1 de febrero de 2010

VISTO: lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley N° 16.060 de 4 de septiembre de 1989 en la redacción dada por el artículo 100 de la Ley N° 18.083 de fecha 27 de diciembre de 2006.-

CONSIDERANDO: I) que la nueva normativa contable incluida en los Decretos N° 266/07 de 31 de julio de 2007, 99/09 de 27 de febrero de 2009, 135/9 de 19 de marzo de 2009 y su modificativo 283/09 de 15 de junio de 2009 y 538/09 de 30 de noviembre de 2009, requiere adecuar las normas de presentación incluidas en el Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991 a los efectos de su consistencia con la totalidad de la normativa antes referida.-

II) que resulta necesario establecer algunas soluciones de transición en la aplicación, por primera vez, de las disposiciones contenidas en las Normas Internacionales de Información Financiera que entran en vigencia para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2009.-

ATENTO: a lo informado por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/91 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008.-

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DECRETA:

ARTICULO 1°.- En aquellos casos en que las normas sobre presentación de estados contables previstas en el Decreto 103/91, su anexo y modelos, no sean compatibles o consagren soluciones contrarias a las establecidas en los Decretos N° 266/07 de 31 de julio de 2007, 99/09 de 27 de febrero de 2009, 135 /09 de 19 de marzo de 2009 y su modificativo 283/09 de 15 de junio de 2009 y 538/09 de 30 de noviembre de 2009, primarán estas últimas. En forma no taxativa y a solo vía de ejemplo corresponderá:

- presentar las cifras correspondientes del período anterior según lo establecen las Normas Internacionales de Información Financiera.
- no exponer partidas de ingresos o gastos como partidas o resultados extraordinarios.
- exponer las correcciones de errores y los efectos de los cambios en políticas contables según lo disponen las Normas Internacionales de Información Financiera.

- exponer en los estados contables las participaciones de los intereses minoritarios, sobre el patrimonio y los resultados del ejercicio, según lo disponen las Normas Internacionales de Información Financiera.

ARTÍCULO 2º.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo precedente, las siguientes disposiciones contenidas en el Decreto 103/91 serán de aplicación requerida:

- los criterios de clasificación y exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de situación patrimonial.
- Los criterios de clasificación y exposición de gastos por función en el Estado de resultados.

ARTÍCULO 3º.- Las disposiciones de la Norma Internacional de Información Financiera 3 - Combinaciones de negocios, declarada de aplicación obligatoria por el Decreto 266/07 del 31 de julio de 2007, aplicarán a todas aquellas combinaciones de negocios ocurridas al o luego del 1º de enero de 2009.-

ARTÍCULO 4º.- Aquellas entidades que deban presentar, en aplicación de las normas contables adecuadas en vigencia para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, estados contables consolidados podrán optar por no realizar la presentación de las cifras comparativas correspondientes en el primer ejercicio de aplicación.-

ARTÍCULO 5º.- Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2009 inclusive.-

ARTÍCULO 6º.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Decreto N° 65/010

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 19 de febrero de 2010

VISTO: el artículo 1º del Decreto 135/09, de 19 de marzo de 2009 y su modificativo 283/09, de 15 de junio de 2009 y el artículo 1º del Decreto 99/09, de 27 de febrero de 2009.-

RESULTANDO: I) que en julio del presente año 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB – International Accounting Standards Board) ha emitido una nueva Norma Internacional para PYMES (IFRS for

SMEs) y que ha sido traducida al idioma español por el Comité de Revisión de la IASCF y es de reciente difusión.-

II) que el desarrollo y publicación de esta norma, como norma separada del cuerpo de Normas Internacionales de Contabilidad emitido por el IASB, tiene como fin su aplicación a los estados financieros con propósitos de información general y otros tipos de información financiera “de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas”.-

III) que muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores y frecuentemente, el término PYMES se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.-

CONSIDERANDO: I) que la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas (CPNCA) no ha tratado aún la nueva Norma Internacional para PYMES recientemente emitida por el IASB.-

II) la inminencia del cierre de los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2009.-

III) que resulta conveniente mantener criterios diferenciales en la aplicación de las normas contables adecuadas para las sociedades de menor importancia relativa.-

ATENCIÓN: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de fechas 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008.-

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DECRETA:

ARTICULO 1°.- Sustitúyese el artículo 1° del Decreto N° 135/009, de 19 de marzo de 2009 en la redacción dada por el artículo 1° del Decreto 283/09, de 15 de julio de 2009, por el siguiente:

"ARTICULO 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- 1) No sean emisores de valores de oferta pública.-
- 2) Sus ingresos operativos netos anuales no superen las UR 200.000.-
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, no exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-
- 4) No sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002).-
- 5) No sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores".-

ARTÍCULO 2°.- Sustitúyese el artículo 1 del Decreto 99/09, de 27 de febrero de 2009, por el siguiente:

“ARTICULO 1°.- Todas las entidades que emitan sus estados contables de acuerdo con normas contables adecuadas, deberán ajustar dichos estados para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda si cumplen al menos una de las condiciones enumeradas a continuación:

- 1) Sean emisores de valores de oferta pública.-
- 2) Sus ingresos operativos netos anuales superan las UR 200.000.-
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-
- 4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002).-
- 5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores".-

ARTÍCULO 3°.- Lo establecido en el presente Decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2009.-

ARTÍCULO 4°.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

ANEXO B: Cuestionario utilizado para el trabajo de campo

Preguntas referentes al trabajo monográfico “Aplicación de las NIC/NIIF en las pequeñas y medianas entidades - Dec. 135/09 y 283/09”

- 1- El 19 de marzo de 2009 se promulgó el Decreto 135/09 con el fin de que las entidades de consideradas de menor importancia relativa, que son las que cumplen las condiciones del artículo 1º (con la redacción dada por el Decreto 283/09), apliquen como normas contables adecuadas las NIIF.
¿Cuál es su opinión respecto de éste decreto?
- 2- El Decreto 135/09 establece un conjunto menor de normas a aplicar y que de haber situaciones no previstas en las normas enumeradas, se tomará como referencia lo que establece el Decreto 266/07.
¿Qué sentido que tiene la aplicación del Decreto 135/09 cuando el 266/07 establece que para todas las empresas comprendidas en la Ley N° 16.060 se deben aplicar normas contables adecuadas?
- 3- En el mes de julio de 2009, se puso en vigencia la nueva NIIF para las Pymes. ¿Está al tanto de lo que establece esta norma?
- 4- ¿Cree usted que sería útil contar con un marco normativo diferente a las NIC/NIIF tradicionales para las Pymes?
- 5- Dado el alto % de empresas unipersonales (72 %) y teniendo en cuenta que una empresa unipersonal puede ser Pyme y que no está comprendida en los Decretos 266/07 y 135/09, ¿qué normas cree usted deberían aplicar éste tipo de empresas?
- 6- ¿Cree usted que desde el punto de vista de un empresario Pymes tiene utilidad que se apliquen normas contables internacionales en sus estados contables?
- 7- Es muy común escuchar a los profesionales discutir sobre la no conveniencia de usar las NIC/NIIF ya que es difícil trasladar el esfuerzo a los honorarios ¿verdad o mito? ¿por qué?
- 8- ¿Cree usted que sería necesario que hubiera sanciones para aquellas empresas que no apliquen las NIC/NIIF en sus estados contables? De ser afirmativa la respuesta ¿Cuáles cree que deberían ser dichas sanciones? y, ¿Cuál debería ser el órgano fiscalizador?

ANEXO C- Carta del CCEAU a la CPNCA

COLEGIO DE CONTADORES
ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES
DEL URUGUAY

Fundado el 18 de abril de 1893
Av. Libertador Brig. Gral. Lavalleja 1670, Pisos 2° y 3°
Teléfono 903.1000* - Fax: 902.6639
C.P. 11100 Montevideo - Uruguay



Miembro del Grupo de Integración del Mercosur
Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA)
Integrante de la Agrupación Universitaria
del Uruguay (AUDU)
Afilado a:
Federación Internacional de Contadores (IFAC)
Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)
Asociación de Economistas de América Latina
y el Caribe (AEALC)
Organización Latinoamericana de Administración (OLA)
Comité de Integración Latino Europa América (CILEA)

Montevideo, 16 de diciembre de 2009.

Señores Integrantes de la
Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas

Ref: 454/09 - Decretos 99/009 135/009 y 283/009

De nuestra mayor consideración:

Ante la divulgación en español (no oficial), de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIFs para las Pymes), el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU), plantea la necesidad de adecuar los decretos relativos al tema, dictados con anterioridad a la referida divulgación. Este hecho, de emitir NIIFs para Pymes, reconoce a nivel internacional la necesidad de adecuar las NIIFs para este tipo de entidades, también implica reconocer la existencia de un nuevo escenario, que requieren estudio y adecuación a las realidades concretas de cada país. Adecuación que es específica y no simplemente la exoneración de aplicar algunas de las normas completas.

Lo anterior, nos lleva a considerar en primer lugar, que debemos estar atentos a lo que ha sido la aplicación comparada de extractos de normas completas a las Pymes. Esto genera las más de las veces dificultades al profesional y a los reguladores, ya que las empresas no ven necesario incurrir en costos adicionales por informaciones que no son requeridas ni por ellas mismas ni por los agentes económicos con quienes se relacionan. Por ejemplo, a nivel de la asociación cooperativista internacional ACI, su presidente **“Ivano Barberini explica que algunos estándares no serían ni importantes ni útiles a las Pymes y particularmente a las cooperativas. En cuanto a la UE en su conjunto, el Parlamento Europeo ha sido muy claro en el Informe del 5 de febrero de 2008 liderado por el alemán conservador Alexander Radwan y que fue votado positivamente. En la página 21 (texto en inglés) dice: “Subraya que no hay mandato político que haya sido conferido al IASB para desarrollar IFRS (NIIFS) para las Pymes...”. Este Report Radwan es devastador en sus críticas al sistema del IASB. Declara que no se tiene en cuenta a los intereses de los usuarios ni de las Pymes, ni las empresas que operan solo local o nacionalmente.”**¹. Se demuestra que los esfuerzos profesionales teóricos, muchas veces chocan con la realidad empresarial, (más pragmática y de sentido común), siendo ésta el verdadero motor del desarrollo de la ciencia contable como lo reconoce el profesor Karthik Ramanna de la Harvard Business School en su trabajo “Are Global Standards Good for America?” publicado recientemente.

En segundo lugar, fundamentamos la necesidad de revisión de los decretos, en como la IASB ha considerado el concepto de Pyme, La definición de Pyme para fines de las NIIFs

¹ Citado por Dra. Claudia Sánchez Bajo titulado “Normas Contables Internacionales para PYMES” publicado el 13 de mayo de 2008 y presentado a la Reunión Especializada Grupos Cooperativas del Mercosur.



para Pymes es referida a entidades que: **a) No son requeridas de rendir cuentas públicamente** (*Una entidad que no rinde cuentas públicamente tiene las características siguientes: i) No está registrada ni en proceso de registrar en el mercado de valores sus instrumentos de deuda o de capital, y ii) Uno de sus principales negocios no es la función fiduciaria sobre activos de un gran número de participantes, tales como bancos, uniones de crédito, aseguradoras, fondos mutuales, bancos de inversión.*) y **b) Preparan estados financieros de propósito general.**

Como puede apreciarse en el concepto del IASB, la referida norma establece una definición cualitativa de Pymes, que sería inclusiva de la casi totalidad de las empresas uruguayas. Aunque también se establece después las potestades de cada jurisdicción, para cuantitativamente definir si una empresa es pequeña y mediana o no.

Los límites dispuestos por los decretos de la referencia, provocan una situación de perjuicio a las empresas uruguayas, con requerimientos cualitativos apartados de los establecidos por las normas comentadas y con requerimientos cuantitativos de mayor exigencia que los internacionales, en particular si se compara el concepto de Pyme definido por los criterios de clasificación de empresas en el Mercosur (de acuerdo a resolución N° 59/98, aprobada por el G.M.C. en diciembre de 1998).

El decreto 266/007 consagró la obligatoriedad de adoptar NIIFs completas quedando exceptuadas únicamente las entidades incluidas en los decretos 99/009 y 135/009 (en la redacción dada por el 283/009). **Ninguno de ellos pudo considerar el nuevo elemento que hoy aparece: la definición de Pyme y la divulgación de Normas Internacionales de Información Financiera especiales para ellas por la IASB.**

El incremento de entidades alcanzadas para aplicar las normas completas, no solo implica un tratamiento sin equidad respecto a similares de la región, sino que adiciona dificultades de control, con lo cual a posteriori por la vía de los hechos, la mayoría de las empresas probablemente opten por no aplicarlas, lo que generará un nuevo problema tanto a los profesionales como al mismo regulador.

Entendemos que es una oportunidad para racionalizar la situación retomando al menos como un primer paso la definición cuantitativa de Pymes establecida por el decreto 504/2007 que estableció en su Art.1º “A todos los efectos que pudieran corresponder, establécese lo siguiente” y pasa a definir los conceptos de calificación de PYMES.

Consideramos que esos criterios del decreto 504/2007 son incluso más restrictivos que los criterios arriba indicados de clasificación de empresas en el Mercosur, pero en todo caso son mas adecuados a la realidad que los limites establecidos en los decretos 283/009, 135/009 y 99/009.

COLEGIO DE CONTADORES
ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES
DEL URUGUAY

Fundado el 18 de abril de 1893
Av. Libertador Brig. Gral. Lavalleja 1670, Pisos 2° y 3°
Teléfono 903.1000* - Fax: 902.6639
C.P. 11100 Montevideo - Uruguay



Miembro del Grupo de Integración del Mercosur
Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA)
Integrante de la Agrupación Universitaria
del Uruguay (AUDU)
Afiliado a:
Federación Internacional de Contadores (IFAC)
Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)
Asociación de Economistas de América Latina
y el Caribe (AEALC)
Organización Latinoamericana de Administración (O.L.A.)
Comité de integración Latino Europa América (CILEA)

El CCEAU al reiterar su posición sobre este tema, **propone elevar los topes a los que hacen referencia los decretos 283/009, 135/009 y 99/009, armonizándolos a las disposiciones del decreto 504/2007.**

Para eso, sugiere modificar Adecuándolos al decreto 504/2007:
El numeral 2° del Art.1° del decreto 135/009 (283/009)
Los numerales 2° y 3° del Art.1° del Dec.99/2009

Solicitando tratamiento del asunto a la brevedad, y esperando resolución favorable a la opinión de la Profesión.

Atentamente,

Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay


Cr. Arturo Demaestri
Secretario


Cr. Jorge Bergalli
Presidente

Otros créditos
 Bienes de Cambio
Total Activo Corriente

Activo No Corriente
 Créditos a Largo Plazo
 Inversiones a Largo Plazo
 Bienes de Uso
 Intangibles
Total Activo No Corriente
TOTAL ACTIVO

PASIVO
Pasivo Corriente
 Deudas Comerciales
 Deudas Financieras BROU
 Deudas Financ. Otros Bcos
 Documentos a Pagar
 Deudas Diversas
 Provisiones
Total Pasivo Corriente
Pasivo No Corriente
 Deudas Comerciales
 Deudas Financieras
 Deudas Diversas
Total Pasivo No Corriente
TOTAL PASIVO

¿Los Saldos Deudores Directores o Socios, corresponden a retiros a cuenta de utilidades?
 si/no

TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO

Estado de Resultados

Ingresos Operativos
 Ventas Plaza Cortado
 Ventas Plaza Crédito
 Exportaciones
Total Ingr. Operativos Netos

Costos de los Bienes Vendidos o servicios Prestados
RESULTADO BRUTO

Gastos de Administración y Ventas
 Otros Gastos
 Otros Ingresos

RESULTADO OPERATIVO

Intereses Perdidos
 Intereses Ganados

Impuesto a la Renta

RESULTADO NETO

POSICION EN MONEDA EXTRANJERA.

Detalle en qué moneda percibe los ingresos la empresa (Si se percibe más de una moneda, especificar porcentajes de cada una)

Moneda	Porcentaje	%
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Moneda	Porcentaje	%

ACTIVOS EN M/E Detalle: _____
 PASIVOS EN M/E Detalle: _____

firmas responsables

Aclaraciones:

Activo Corriente y Pasivo Corriente (hasta un año) - **No Corriente** (más de un año)

Disponibilidades (Caja, cuentas en Bancos)

Inversiones Temporarias (Depósitos Bancarios, Valores Públicos)

Saldos Deudores Directores o Socios (Retiros a cuenta de utilidades o préstamos a los mismos)

Bienes de Cambio (Mercadería de reventa, productos terminados, productos en proceso, materias primas)

Bienes de Uso (Comprende inmuebles -tierras y mejoras-, herramientas, muebles y útiles, maquinarias, equipos, etc. Informar valores originales y revaluados menos amortizaciones acumuladas)

Intangibles (patentes, marcas, licencias, valor llave)

En Patrimonio, deducir Distribución Anticipada de Dividendos

NOTA (esta planilla será comparada con la Declaración Jurada a la DGI. Si Decl. Jur. DGI da resultado negativo, elevar a Unid. Coord. Mypes)