



Aspectos Diferenciales entre la Ley 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a la documentación y contabilidad

Cátedra: Derecho Comercial
Tutor: Dr. Siegbert Rippe

Autores:
María Agustina Martínez Irazoqui
María Dominique Vergnes Elduayen
Patricia María Vilaró Schroeder

**Trabajo Monográfico presentado ante la Facultad de Ciencias
Económicas y de Administración de la Universidad de la República para la
obtención de los títulos de Cr. Público- Plan 1990**

- Mayo, 2009 -

Agradecimientos

En primer lugar y muy especialmente, a nuestros padres: María del Huerto, Matías, Laura, Jean y María Virginia, quienes nos han brindado su apoyo incondicional a lo largo de todos estos años y se han convertido en testigos y partícipes de nuestros logros.

En segundo lugar a nuestro tutor Dr. Siegbert Rippe, responsable de la Cátedra de Derecho Comercial, por su colaboración y preocupación al momento de la selección del tema de estudio y a lo largo de nuestro trabajo. Así como también por la confianza depositada en nosotras al brindarnos la posibilidad de realizar un aporte a su Cátedra.

A nuestros hermanas y hermanos: Juanchi, Rafa, Joaco, Cathy, Vero, Jime, Flor y Ro por el apoyo continuo, por escucharnos y entendernos.

A nuestros abuelos, que con su experiencia de vida nos han brindado consejos oportunos y alentadores. Con especial cariño a Ana y Tata.

También muy especialmente a Gonza y Ale, por su cariño, su paciencia, sus palabras de aliento y por siempre estar presentes.

A nuestros tíos, tías, primos y primas, por hacernos sentir más en casa y acortar un poco las distancias.

A nuestras amigas y amigos por el entusiasmo que nos han brindado y que han hecho más amena esta labor, ya sea con una palabra justa o con la mejor de las sonrisas.

Y finalmente a todos, quienes sientan que han contribuido con la causa, principalmente a todos aquellos que alguna vez preguntaron "...y, cuánto les falta?..." porque de su inquietud supimos sacar las fuerzas para seguir adelante!

A todos ustedes, Muchas Gracias!!!

Agus, Domi y Pato.

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación monográfica se centra en los aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad.

Capítulo I: Causas que motivaron a realizar esta investigación, propósito y alcance.

Capítulo II: Marco conceptual. Definición de los principales conceptos a tratar en nuestro trabajo.

Capítulo III: Reseña sobre la evolución histórica de la normativa contable uruguaya y la normativa internacional.

Capítulo IV: Análisis comparativo de la L.S.C y las Normativa Internacional. Discrepancias y similitudes.

Capítulo V: Análisis del impacto de la aplicación de las NIIF en las Micro, Pequeñas y Medianas empresas. Breve comentario respecto a las Cooperativas.

Capítulo VI: Exposición sintética del Proyecto de creación del nuevo Ente Emisor. Objetivo y opiniones respecto a su creación y función.

Capítulo VII: Reseña de cómo los países de la región, principalmente aquellos integrantes del MERCOSUR, han encaminado sus acciones hacia la convergencia con la normativa internacional.

Capítulo VIII: Rol de la L.S.C (Sección X) .Transparencia informativa. . Realidad uruguaya en la aplicación práctica de las NIIF. Aspectos criticables del proceso de Convergencia. Principales diferencias entre la L.S.C y las NIC. Sugerencias.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
1. Justificación del tema	6
2. Introducción al objeto de estudio.....	6
3. Alcance	9
MARCO CONCEPTUAL.....	11
1. Concepto: Sociedades Comerciales.....	11
1.1 Definición de Sociedades Comerciales	11
1.2 Concepto de Empresa	12
1.3 Evolución del concepto de Empresa.....	13
1.4 Naturaleza Jurídica	13
2. Concepto: Contabilidad.....	14
2.1 Definición de Contabilidad.....	14
2.2 Requisitos de la información contable.....	16
2.3 Usuarios de los Estados Contables	16
2.4 Preparación de la información contable	18
2.5 Aspectos que determinan un modelo contable	19
3. Concepto: Normas Contables	21
3.1 Definición de Normas Contables.....	21
3.2 Función de las Normas Contables	22
3.3 Clasificación de Normas Contables.....	22
3.4 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	24
4. Documentación.....	25
4.1 Introducción al Derecho Comercial.....	25
4.2 Definición de Documentación	27
4.2.1 Título II del Código de Comercio (De las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio).....	27
4.2.2 Sección X de la L.S.C de 1989 (De la documentación y contabilidad)	28
4.2.3 Capítulo IV de la Ley N° 16.871 de 1997 (Registro Nacional de Comercio). 29	
4.3 Régimen Actual en materia de libros	29
4.3.1 Libros de Comercio	29
4.3.1.1 Contenido de los libros indispensables.....	30
4.3.1.2 Libros Auxiliares.	31
4.3.2 Libros Sociales	31
4.3.3 Otros documentos	32
4.4 Funcionalidades de los Libros de Comercio	32
4.5 Formas de llevar los Libros de Comercio.....	32
4.5.1 Teneduría Regular	32
4.5.2 Teneduría Irregular	35
EVOLUCIÓN HISTORICA DE LAS NCA EN EL URUGUAY	36
1. Contenido del capítulo.....	36



2. Evolución Histórica de Normas Contables Legales	37
2.1. Análisis de contenido	39
2.1.1 Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060.....	39
2.1.1.1 Ámbito de Aplicación.....	41
2.1.2 Decreto N° 335/90.....	42
2.1.3 Decreto N° 103/91.....	42
2.1.4 Decreto N° 104/91.....	44
2.1.6 Decreto N° 200/93.....	45
2.1.7 Ley N° 17.243	46
2.1.8 Decreto N° 253/01.....	47
2.1.9 Decreto N° 254/01.....	48
2.1.10 Decreto N° 162/04.....	48
2.1.11 Decreto N° 222/04.....	49
2.1.12 Decreto N° 90/05.....	49
2.1.13 Decreto N° 266/07.....	52
2.1.14 Ley N° 18.083	53
2.1.15 Ley N° 18.326	54
2.1.16 Ley N° 18.387	55
2.1.17 Decreto N° 99/09.....	56
2.1.18 Decreto N° 135/009.....	57
2.1.19 Decreto N° 146/009.....	58
3. Evolución Histórica de las Normas Profesionales.....	59
3.1 Pronunciamiento N° 4	60
3.2 Pronunciamiento N° 10	61
3.3 Pronunciamiento N° 11.....	62
3.4 Pronunciamiento N° 14.....	63
4. Evolución histórica Normas Internacionales de Contabilidad	63
4.1 Evolución institucional del IASC e historia de las NIC	63
4.2 Documentos emitidos por el IASC y el IASB.....	65
4.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).....	66
4.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	68
4.2.3 Interpretaciones Emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad	69
4.2.4 Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera	71
4.2.5 Borradores de Interpretaciones del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera	72
ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES (16.060) Y LA NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL (NIC/NIIF)	74
1. Reseña histórica.....	74
2. Comparación entre normativa contable nacional e internacional.....	75
2.1 Elementos Componentes de los Estados Contables	75
2.2 Información Comparativa.....	78



2.2 Estado de Situación Patrimonial.....	78
2.3 Estado de Resultados.....	81
2.4 Estado de Origen y Aplicación de fondos.....	82
2.5 Emisores de los Estados Contables.....	83
2.6 Presentación razonable de los Estados Contables.....	85
2.7 Cambios en las políticas contables.....	88
2.8 Neteo de partidas.....	88
2.9 Estados Contables Consolidados.....	89
3. Otros artículos contradictorios con las NCA.....	93
3.1 Artículo 94 (Amortizaciones extraordinarias y fondos de previsión).....	94
3.2 Artículo 101 (Pago de intereses a los accionistas).....	96
4. Conclusión.....	96
APLICACIÓN DE LAS NIIF EN MICRO, PEQUEÑAS, MEDIANAS Y GRANDES EMPRESAS. BREVE COMENTARIO RESPECTO A COOPERATIVAS.	97
1. Uruguay en búsqueda de su objetivo estratégico de integración económica.....	97
1.1 Proyecto de Convergencia.....	99
1.2 Proyecto de Transparencia Informativa en los Mercados Financieros.....	99
2. Concepto de PYMES.....	100
3. El IASB en la búsqueda de NIIF para PYMES.....	103
4. Razones del IASB para elaborar el Proyecto de NIIF para PYMES.....	104
5. Aplicación de la Normativa Internacional en las PYMES de Uruguay.....	105
6. Impacto de la Normativa Concursal en la contabilidad de las empresas uruguayas ..	107
7. Breve comentario de la aplicación de las NIIF en las Cooperativas.....	108
8. Conclusión.....	110
ENTE EMISOR DE NORMAS CONTABLES.....	111
3.1 Opiniones favorables.....	115
3.2 Criticas.....	116
3.3 Recomendaciones.....	117
3.4 Opinión del Cr. Miguel Larrimbe y del Cr. Alexander Fray.....	118
ANÁLISIS REGIONAL EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE.....	120
1. Situación Internacional.....	120
2. Situación en la región.....	122
2.1 Introducción.....	122
2.2 Adopción de las NIC/NIIF en los países del MERCOSUR.....	123
2.3 Adopción de las NIC/NIIF en otros países de América.....	125
2.3.1. Países con normas propias que han adaptado las normas IASB.....	125
2.3.2 Países con normas propias desarrolladas por organismos nacionales.....	125
2.3.3 Países que han adoptado las normas IASB de manera integral.....	125
3. Rol de los Colegios Profesionales en el Proceso de Convergencia.....	126
4. En relación al contexto regional, ¿Cuál es la situación de nuestro país?.....	127
4.1 Opinión del Cr. Alfredo Pignatta.....	127
4.2 Opinión según el Informe ROSC.....	128



CONCLUSIÓN	130
1. Rol de la L.S.C en el marco contable legal de nuestro país	130
2. Transparencia informativa.....	131
3. Realidad Uruguaya	133
4. Aspectos criticables del Proceso de Convergencia.....	134
4.1. Demora en la actualización de las NCA.....	134
4.2. Falta de preparación y capacitación para la adopción de los cambios en la normativa.....	135
4.3 Inconsistencias en los Decretos N° 266/007, N° 135/009 y N° 99/009	136
5. Principales diferencias entre la Ley y las NIC	137
5.1 Concepto de Estados Contables.....	137
5.2 Estado de Situación Patrimonial.....	138
5.3 Estado de Resultado	138
5.4 Información Comparativa.....	138
5.5 Estado de Origen y Aplicación de Fondos	139
5.5 Emisores de los Estados Contables	139
5.6 Estados Contables Consolidados	140
6. Síntesis de las sugerencias	140
ANEXOS	143
I. Entrevista realizada al Cr. Alexander Fry y al Cr. Miguel Larrimbe.....	143
II. Entrevista realizada al Cr. Alfredo Pignatta	147
III. Entrevista realizada al Cr. Bruno Gili	153
BIBLIOGRAFIA	160



CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

1. Justificación del tema

Dado que en la actualidad, los mercados de capitales mundiales no tienen fronteras y quienes participan en dichos mercados no deben de tener barreras para acceder a la información financiera de alta calidad, transparente y comparable que necesitan para tomar decisiones económicas bien fundadas; consideramos necesario la implementación, por parte de las empresas, de normas internacionales que unifiquen y homogenicen la información contable.

Sin embargo en nuestro país estas empresas se rigen por la L.S.C: “Ley de Sociedades Comerciales” que en algunos aspectos presenta discrepancias con las Normas Internacionales Contabilidad. Es por ello que encontramos de gran interés investigar dichas divergencias, así como también las medidas que se han tomado en búsqueda de esta convergencia.

2. Introducción al objeto de estudio

La L.S.C particularmente en su Sección X, denominada “De la documentación y contabilidad” y en general a lo largo de su extenso articulado, incluye una variada gama de disposiciones novedosas y de suma importancia en materia de contabilidad y Estados Contables, además introduce una serie de novedades en materia de plazos para preparación, presentación, examen, aprobación, visación, y publicidad de los Estados Contables y exige que las empresas informen anualmente siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales han sido alineados con las NIIF a partir del 2004.

Variadas normas contables figuran en su articulado, no obstante lo cual, en razón de la vastedad del tema, hay también una remisión a la reglamentación para el establecimiento de otras (lo cual se dispone en el Art. 91). Se abre camino pues, a través de esta facultad legal, a que por la vía del decreto, se flexibilice y actualice la normativa muy rígida y escasa relativa a los registros contables, impuesta por el Código de Comercio. Lamentablemente, la facultad otorgada por la L.S.C excluía el caso del comerciante individual, por lo que la modificación de las viejas disposiciones sobre libros de contabilidad no tenían un alcance general. La exclusión del comerciante individual de esta flexibilización fue corregida en el año 1997, al promulgarse la Ley N° 16.871 (Art.51).

Resulta evidente que la actividad de emisión de Normas Contables Adecuadas (en adelante NCA), al amparo de lo dispuesto en el Art.91 de la Ley, no es una tarea a termino, son frecuentes los cambios en las relaciones económicas entre diferentes entes, así como su



grado de interdependencia, la aparición de nuevos y sofisticados instrumentos y concomitantemente, la normativa contable internacional está en un continuo proceso de ajuste y profundización.

La profesión del Contador Público abarca diversas actividades, entre las que destacamos, la preparación y presentación de los Estados Contables de una organización, labor que integra parte fundamental de las prácticas de contabilidad, información financiera y auditoría del sector empresarial del Uruguay y que se encuentra regulada por diversas normas que desarrollaremos en el Capítulo II Marco Conceptual. En la preparación de Estados Contables ante determinadas situaciones no siempre se llega a la misma solución, adoptando muchas veces diferentes tratamientos contables. Las diferencias se pueden originar, entre otras, por:

- las condiciones sociales, económicas y legales imperantes en cada país, lo que influye en el grado de desarrollo de las normas contables,
- la existencia de usuarios con diferentes objetivos en la información contable, (por Ej. lo que se relaciona con las diversas fuentes de financiamiento de las empresas - mercado de capitales o instituciones de crédito-, los accionistas, el fisco, etc.).
- la propia subjetividad de la información contable en sí misma.

Ante una situación concreta, el emisor debe definir en primer lugar la norma a aplicar, para lo cual debe optar en un marco normativo en el cual pueden coexistir:

- normas impuestas por organismos locales (fiscales, financieros, bursátiles, etc.),
- pronunciamientos técnicos profesionales,
- normativa de organismos internacionales de crédito o contralor,
- normas de otros gobiernos o asociaciones profesionales de otros países,
- las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), etc.

Esta existencia simultánea no es necesariamente armónica en todas las ocasiones.

A todo esto, si consideramos que las normas, en la mayoría de los casos, surgen como consecuencia de la necesidad de reglamentar una situación ya existente, el profesional contable recibe a menudo el desafío de nuevas situaciones no contempladas en el cuerpo normativo en vigencia.

Considerando la incansable dinámica de los cambios en todo aquello que es objeto de tratamiento contable (nuevos negocios, globalización de mercados, nuevos instrumentos financieros, nuevas formas de asociación, etc.) y la lentitud de los emisores de normas en responder a estas inquietudes, se manifiesta la necesidad del profesional de ejercitar su ingenio y criterio frente a los mismos.

Por lo anterior, el conocimiento teórico del contador resulta fundamental para el planteamiento de soluciones ante los vacíos normativos, lo que alienta la investigación contable generadora de nuevas normas o de modificaciones a las existentes.

Frente a todo ello corresponde preguntarse si se necesitan normas generales, sean nacionales o internacionales, para preparar y presentar Estados Contables.

La respuesta no puede ser otra que afirmativa, dado que hablar un lenguaje común, permite la comparabilidad, la confiabilidad y la consistencia de la información contable, lo cual requiere de la aplicación de reglas comunes, y esto es válido tanto para la valuación de los bienes y transacciones, la revelación de los datos o la revisión por parte de terceros independientes. Todo ello a su vez dependiendo del ambiente, nacional o internacional, en que la información deba presentarse y/o analizarse.

En síntesis, sólo la existencia de un cuerpo orgánico de normas contables armonizadas puede asegurar el cumplimiento de los objetivos y de las características relevantes de la información contable.

En la Universidad de la República, el plan de estudios 90 vigente de la carrera de Contador Público de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, apunta a preparar futuros profesionales en el área contable con sólidos conocimientos referentes a las NCA y en particular a las NIC.

Los estudios se realizan profundizando las NIC revisadas, en desmedro de la normativa legal vigente, quizás por el convencimiento de los docentes de que estas últimas no acompañan el desarrollo de la teoría contable a nivel internacional. Esto provoca cierta incertidumbre en los estudiantes sobre qué normas aplicar en su futura actividad laboral y cierta inquietud sobre los motivos del rezago de la normativa legal.

A nivel de egresados, tanto en el Colegio de Contadores como en la UPAE (Unidad de Perfeccionamiento y Actualización de Egresados de la Universidad de la República) se dictan cursos de capacitación entre los que se incluyen algunos que tratan específicamente sobre las NIC revisadas y las normas legales así como sobre la incidencia de las modificaciones en la práctica profesional.

Por lo expuesto, podemos concluir entonces que existe una coincidencia entre los distintos organismos de formación reseñados, en cuanto a la promoción y difusión de las NIC revisadas como marco teórico del ejercicio profesional. Sin embargo, existen sustanciales diferencias entre éstas y la normativa contable legal, surge así nuestra inquietud de profundizar en este tema ya que la normativa contable legal también forma parte de las bases teóricas para el correcto desempeño de la profesión.

3. Alcance

Como profesional en la materia y como estudiantes, es necesario conocer los requerimientos vigentes que existen en materia de presentación de Estados Contables ante la Asamblea de Accionistas, Organismos Públicos, Auditoría Interna de la Nación, Instituciones financieras y Registro de Valores del Banco Central, y las NCA en el Uruguay referentes a dicho tema y con dicho conocimiento contribuir al fortalecimiento de las prácticas de contabilidad y auditoría, así como al mejoramiento de la transparencia financiera en el sector empresarial. Estos esfuerzos respaldan los siguientes objetivos de desarrollo: (a) lograr que el clima empresarial sea más atractivo para la inversión extranjera directa e impulsar el desarrollo del mercado de capitales; (b) ampliar las oportunidades para una mayor integración con el MERCOSUR, los Estados Unidos y la Unión Europea; y (c) mejorar el buen gobierno y la responsabilidad de rendir cuentas de las empresas públicas.

La globalización y la apertura de los mercados, han generado necesidades de información que muchos usuarios consideran no satisfechas. En el Uruguay se ha hablado de falta de transparencia, de falta de normas adecuadas, de falta de aplicación de las normas vigentes, entre otras causas.

Cabe preguntarse si los planteos encuentran motivo real en la no-existencia de normas o en la no adecuada aplicación de las mismas.

El marco legal en materia de contabilidad del Uruguay se basa en un marco normativo que fue desarrollado relativamente hace bastante tiempo y que satisfacía las necesidades del Uruguay de ese entonces. En las primeras redacciones de la L.S.C, normativa contable legal por excelencia junto a los decretos que la reglamentan, podía interpretarse que existían ciertas diferencias con las NIC, por ejemplo el Art.89 inciso 3 (Estados Contables consolidados) con la NIC 27 “Estados Contables Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias”, entre otras.

Desde su aprobación en 1989 hasta el año 2008 inclusive, se ha ido modificando algunas de sus principales disposiciones en materia contable a través de la Ley N° 17.423 (Ley de Urgencia I), la Ley N° 18.083 (Reforma Tributaria) y la Ley N° 18.362 (Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal Ejercicio 2007), subsanando parte de estas diferencias y ajustando su texto a la normativa contable internacional. No obstante la adopción de las NIC y actualmente de las NIIF, el impulso del Uruguay en pos de una más firme integración a la economía mundial plantea varios desafíos a la profesión. Uno de estos es el desarrollo de su capacidad técnica para encarar las NIIF y la demanda de una información financiera empresarial de mayor calidad, lo que a su vez permitirá que los bancos monitoreen el riesgo crediticio con mayor efectividad y que creen condiciones favorables para atraer la inversión extranjera directa.

En el marco de los Proyectos de Transparencia Informativa de los Mercados Financieros y Creación del Nuevo Ente Emisor de Normas Contables, nuestro objetivo es investigar, identificar y analizar las discrepancias que la L.S.C como norma contable legal presenta o



“Aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad”.

presentaba en su texto original con las NIC, el impacto de este proceso de convergencia en las empresas del Uruguay y la situación de los países del MERCOSUR en dicho proceso.



CAPÍTULO II

MARCO CONCEPTUAL

El título de nuestra monografía “Aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad” integra cuatro conceptos fundamentales que constituyen el hilo conductor de la investigación monográfica, Sociedades Comerciales, Contabilidad, NCA y Documentación.

1. Concepto: Sociedades Comerciales

1.1 Definición de Sociedades Comerciales

Establece la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 (en adelante L.S.C.) que habrá sociedad comercial cuando dos o mas personas, físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada, con el fin de participar en sus ganancias y soportar las pérdidas que ella produzca.

Pueden distinguirse varios elementos en la conceptualización de la Ley.

a) En primer lugar, el requerimiento de dos o más personas participantes; estas pueden ser físicas o jurídicas. El segundo caso atiende a la existencia de sociedades comerciales vinculadas, controladas y controlantes. La sociedad, en consecuencia, debe de nacer con el acuerdo y participación de dos personas; la Ley admite que transitoriamente pueda quedar reducida a un solo socio, siempre que en un plazo determinado se reconstruya la pluralidad. No obstante puede darse en una sociedad anónima que una persona llegue a adquirir y mantenga la totalidad del capital.

b) Un segundo elemento tiene que ver con la obligación de realizar aportes por parte de cada uno de los socios, con los que se constituye el patrimonio inicial de la sociedad.

La aplicación de estos aportes al ejercicio de una actividad comercial organizada, constituye el tercer elemento del concepto de sociedad según la definición legal. La actividad comercial, en un sentido amplio, debe estar presente para que la sociedad sea comercial, no obstante según el Art. 4, se reputarán como tales aquellas con objeto no comercial que adopten alguno de los tipos sociales previstos en la Ley (comercialidad formal). A su vez, debe tratarse de una actividad organizada, el contrato debe prever los

lineamientos fundamentales de la organización. Este aspecto vincula sustancialmente el concepto de sociedad comercial con el de empresa.

c) Por último, es esencial en estas entidades la finalidad de participar en las ganancias y soportar las pérdidas que eventualmente se produzcan.

Las sociedades comerciales se consideran regularmente constituidas con su inscripción en el Registro Nacional de Comercio, salvo las anónimas y las de responsabilidad limitada que para cuya regularidad deben de realizar las publicaciones que la Ley exige. Cabe apuntar que la sociedad nace con la celebración del contrato independientemente de que no se haya cumplido con las formalidades de inscripción y publicidad. Desde la firma del contrato pueden verificarse hechos económicos que darán lugar a la correspondiente registración contable. Nos indica Siegbert Rippe en “Sociedades Comerciales” que la Ley establece para la inscripción, sin que ésta se verifique, que la sociedad existe como sociedad en formación, pasando luego a ser considerada como irregular o de hecho.

En las sociedades en formación los socios, administradores y representantes son solidariamente responsables por los actos a nombre de la entidad, dicha responsabilidad cesa, en cuanto a los actos indispensables para la constitución de la sociedad, cuando se culminen las formalidades y para los demás, una vez ratificados por la sociedad. En las irregulares o de hecho, la responsabilidad no cesa en tanto no se cumplan con los extremos necesarios para su regularidad.¹

El concepto enumerado en el punto a), como se indicó anteriormente se vincula estrechamente con el concepto de empresa, por lo que nos parece adecuado realizar un breve análisis de éste y su vinculación con el de sociedades comerciales.

1.2 Concepto de Empresa

El concepto de empresa no se encuentra formulado en el Derecho Comercial uruguayo, si bien en el ámbito de la actividad mercantil se encuentra ampliamente difundido.

La caracterización de empresa que usualmente se emplea proviene de la economía, considerándose pues que empresa es la organización de los factores de producción, esto es básicamente capital y trabajo, para la producción o intercambio de bienes y servicios para el mercado con el fin de obtener una ganancia.

De la referida noción económica se destacan los siguientes elementos: a. se trata de una organización económica, un ente complejo, una actividad económica organizada; b. es apta para producir bienes materiales o inmateriales, o prestar servicios, o para intercambiarlos,

¹ CENDOYA, César. Contabilidad y Sociedades Comerciales: Contempla las nuevas disposiciones legales y reglamentarias. 6ta Ed. Montevideo: FCU, 2005.



bien por dinero o por otra especie; c. lo producido se encuentra destinado al mercado general, esto es, al espacio en el que se encuentra e intercrusa la oferta y la demanda y al que acceden empresarios y consumidores; d. la actividad se realiza con el propósito de obtener beneficios, aún cuando ello no es la esencia del concepto.²

1.3 Evolución del concepto de Empresa

El término de empresa tiene su origen en el comienzo de la producción organizada que data de la Alta Edad Media. Apareció cuando los procedimientos económicos de producción hicieron que los artesanos dejaran de trabajar en pequeña escala y lo hicieran para un intermediario que ofrecía dichos productos a sectores más amplios de público. El concepto de artesano llevaría al de manufactura, y el intermediario sería el empresario.

Más adelante viene la etapa de equiparación del concepto de empresa con el de fábrica. Las formas de producción llevaron a que el empresario reuniera en un mismo edificio (establecimiento) bajo su dirección y responsabilidad de sus colaboradores, los que elaboraban allí los productos. El advenimiento de la fábrica significó la decadencia del artesanado, siendo tomada como diferencia de la modalidad de producción, la que a su vez determinó el diferente tratamiento jurídico.

El Código de Comercio francés de 1807, entre otros, atribuyó a la empresa de fábrica o manufactura la calidad de acto de comercio como forma de someterla a los tribunales mercantiles, tendencia que adoptó el siglo pasado los Códigos latinoamericanos, entre ellos el uruguayo. De esta forma la organización empresarial devino comercial por imposición legal y la fabricación rudimentaria y personal quedó en manos de artesanos sin referencia legal expresa respecto a su régimen jurídico.

Con el tiempo las organizaciones dedicadas a la producción de bienes inmateriales, y a los servicios, tuvieron idéntica consideración legal que las fábricas, productoras de bienes materiales.³

1.4 Naturaleza Jurídica

Se identifican diversas tendencias en la búsqueda de la naturaleza jurídica de la empresa.

Algunos autores le atribuyen personería jurídica sosteniendo su identidad con las sociedades comerciales.

² RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatríz; LONGONE, María Rosa y MILLER, Jhon. Instituciones de Derecho Comercial Uruguayo. Segunda Edición – Actualizada y Ampliada.

³ Ibid.

Resumiendo las distintas posturas planteadas por Rippe en su obra titulada “Instituciones del Derecho Comercial Uruguayo”, hay quienes sostienen que la empresa es una universalidad, basándose en que se desarrolla una explotación de factores productivos que estarían indicando su asentamiento, y es de esta forma que se identifican con el concepto de establecimiento comercial.

Por otro lado están aquellas tendencias que la definen como una actividad, partiendo de la teoría económica, caracterizándola como un conjunto de bienes y actividades económicamente orientados a un mismo destino.

Actualmente, en la doctrina se analizan dos aspectos:

- del punto de vista de la morfología, siendo este un análisis estático.
- Como proceso de producción, en un análisis dinámico de la combinación de factores de producción que ella implica.

Por último consideramos de interés hacer mención a los varios conceptos que se distinguen en nuestro derecho: Empresa – Sociedad Comercial – Establecimiento Comercial.

La referencia a la empresa implica la consideración de una noción económica relacionada con la organización de factores de producción o con la forma o modo de realizar la una actividad, esto es, de manera organizada.

Por otra parte, sociedad comercial hace referencia al sujeto de derecho que ejerce una actividad económica, mientras que establecimiento comercial es el soporte normalmente físico de la realización de la actividad, entendiéndose como el conjunto de bienes corporales e incorporeales necesarios para el desarrollar la misma, y la empresa no es en si misma un sujeto de derecho, en todo caso, lo es el empresario individual o social, ni es un objeto de derecho, calificación jurídica que corresponde, no a la empresa sino al establecimiento comercial.⁴

2. Concepto: Contabilidad

2.1 Definición de Contabilidad

Otro de los conceptos que vamos a estar manejando permanentemente en el transcurso de éste trabajo monográfico, es el de Contabilidad. Para comprender su significado y todo lo que implica decidimos destacar diversas definiciones.

⁴ RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatríz; LONGONE, María Rosa y MILLER, Jhon. Op. Cit. p.13



En primer lugar, definiciones de autores:

*Enrique Fowler Newton*⁵: La Contabilidad, parte integrante del sistema de información de un ente, es la técnica de procesamiento de datos que permite obtener información sobre la composición y evolución del patrimonio de dicho ente, los bienes de propiedad de terceros en poder del mismo y ciertas contingencias. Dicha información debería ser de utilidad para facilitar las decisiones de los administradores del ente y de los terceros que interactúan o pueden llegar a interactuar con él, así como para permitir una eficaz vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente.

*Carlos García Casella*⁶: La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de casa ente u organismo social y de la proyección de los mismos vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación.

Listado de definiciones agrupadas por orientaciones doctrinarias:

Escuela Anglosajona (Comité de Terminología del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos)⁷: La Contabilidad es el arte de registrar, clarificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, operaciones y hechos que tienen, por lo menos en parte un carácter financiero e interpretar los resultados de dicho hechos y operaciones (...).

*Escuela Europea – Continental*⁸: La Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.

En resumen podemos establecer que con frecuencia la contabilidad es el lenguaje del mundo de los negocios, pero ¿llevar las cuentas de una empresa se puede considerar un lenguaje? Creemos que sí, ya que el objetivo de la contabilidad es describir lo que ha ocurrido en la empresa (información histórica) y cuál es su situación actual desde un punto de vista financiero como consecuencia de ese pasado.

La palabra contabilidad procede del latín “computare”, que significa computar, contar, calcular. A partir de una contabilidad primitiva, en la que lo que se hacía era esencialmente calcular, se ha ido desarrollando lo que hoy es toda la teoría contable y sus aplicaciones. La contabilidad podría definirse como la parte del sistema de información que, más o menos

⁵FOWLER NEWTON, Enrique. Contabilidad Básica. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1992.

⁶ GARCIA CASELLA, Carlos. Trabajo presentado en las 3as Jornadas Rioplatenses de Profesores de Practica profesional realizadas en la Universidad de Morón – Republica Argentina, Junio 2000.

⁷ Introducción a la Contabilidad, Curso 2002, Repartido Complementario, Unidades 1 a 6, Oficinas de Apuntes del CECEA: citado por CHAVES, CHYRIKINS, DEALECSANDRIS, PAHLEN ACUÑA y VIEGAS en Teoría Contable. Ediciones Macchi: Buenos Aires, 1998.

⁸ Ibid.



elaborada, existe en toda organización, que registra, clasifica y resume sucesos traducibles en unidades monetarias, ya ocurridos o que se estima que van a ocurrir en un futuro. En principio, estos datos indican cuáles son los recursos económicos y financieros de los que dispone la unidad económica objeto de análisis.⁹

2.2 Requisitos de la información contable

Para que esta información sea útil a aquellos que la emplean, ha de satisfacer una serie de requisitos, aunque a veces en la práctica no sea fácil cumplirlos; éstos son:

- *Utilidad.*
- *Pertinencia.*
- *Confiabilidad.*
- *Claridad.*
- *Comparabilidad.*
- *Oportunidad.*
- *Sistematicidad.*¹⁰

Cuando los directivos, gerentes o administradores de una empresa toman decisiones necesitan información oportuna, precisa, actual, integra y veraz, para ello cuentan con canales de información formales e informales, internos y externos; la contabilidad es un subsistema del sistema de información de una organización que brinda información específica sobre el patrimonio y su evolución en el tiempo, por ejemplo si un funcionario no respeta el horario de llegada al trabajo o tiene un mal rendimiento en su trabajo ese tipo de información no lo brinda la contabilidad, eso lo brindan los canales internos, la contabilidad trata hechos de carácter económicos y muestra como éstos influyen en el patrimonio.

2.3 Usuarios de los Estados Contables

Existen dos tipos de usuarios de la información contable:

⁹ ROSENDORFF, Andrés; MATTOS, Cristina; PAVESE, Enrique; VARELA, Héctor. Teneduría de libros. 3ª Edición. Montevideo: Ideas, 1992.

¹⁰ FOWLER NEWTON, Enrique. Op. Cit.



1) Internos: pertenecen a la organización y precisan esta información para el buen desempeño de su función, la que además varía según sea una persona de nivel más operativo o más jerárquico, en el primer caso se trata de información menos global y más detallada, y en el segundo caso es más general, global o estratégica.

2) Externos: que actúan o que potencialmente actuarán con la empresa.

En resumen, los usuarios de Estados Financieros incluyen inversionistas actuales y potenciales, empleados, financistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, organismos públicos y el público en general. Ellos utilizan los Estados Financieros para satisfacer algunas de sus diferentes necesidades de información. Estas necesidades incluyen las siguientes:

Inversionistas. Los suministradores de capital de riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a obtener de las inversiones, por lo tanto, necesitan información que les ayude a determinar si deben adquirir, mantener o vender. Los accionistas están también interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la empresa para pagar dividendos.

Empleados. Los trabajadores en general, y las agrupaciones sindicales están interesados en la situación financiera de la empresa (estabilidad), en su rentabilidad y capacidad para responder al pago de sus remuneraciones y otros beneficios.

Financistas. Los proveedores de recursos ajenos a los propietarios de la entidad están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la misma para pagar los préstamos y sus correspondientes intereses, en los plazos convenidos.

Proveedores y otros acreedores comerciales. Están interesados en la información que les permita determinar si los montos que se les adeudan serán pagados a su vencimiento por un período más corto que el que interesa a un financista, a menos que dependan de la continuidad de la entidad por ser un cliente importante.

Clientes. A los clientes les interesa disponer de la información acerca de la continuidad de la empresa, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo o dependen comercialmente de ella.

Organismos públicos. Las entidades gubernamentales están interesadas en la distribución de los recursos y, por lo tanto, por el desempeño de las empresas. También requieren de la información destinada a regular la actividad de las empresas, fijar políticas tributarias y utilizar esta información para preparar sus estadísticas nacionales macroeconómicas y otras.

Público en general. Todas las personas, directa o indirectamente, están afectadas por la actividad de las empresas y pueden requerir información acerca de su desarrollo, perspectivas y alcance de sus actividades.

Aunque existen necesidades de información que son comunes a todos los usuarios citados, no todas ellas pueden quedar cubiertas sólo por los Estados Financieros. Puesto que los inversionistas son los suministradores de capital-riesgo a la empresa, las informaciones contenidas en los Estados Financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan obtener de tales Estados Financieros.¹¹

2.4 Preparación de la información contable

La información contable se elabora siguiendo un método específico, que recoge, clasifica y sintetiza los acontecimientos que pueden resultar importantes para sus usuarios. Las consecuencias de estos hechos, generalmente, se expresarán en unidades monetarias. Los datos así obtenidos se plasman en unos cuadros de síntesis que son los Estados Financieros o Contables. Cuando la información es dirigida a usuarios internos se trata de informes contables que la entidad no tiene obligación de producir y en los que puede reservarse para sí, los criterios para su emisión y exposición, dentro de este grupo están los informes gerenciales. A los Estados Contables Básicos los ubicamos dentro de los que están dirigidos a usuarios externos.

Los organismos profesionales de distintos países aprueban principios y conceptos que deberían orientar la preparación y presentación de Estados Contables; estos principios contribuyen a considerar a los Estados Contables como modelos contables que utilizando símbolos alfabéticos y numéricos buscan representar la verdadera situación patrimonial, económica y financiera de un ente y su evolución. Según Fowler Newton los Estados Contables son modelos que pretenden describir la situación y evolución patrimonial de los entes que los emiten y que han sido diseñados para representar la realidad que pretenden describir. Las descripciones se hacen siguiendo ciertas normas contables.

- a) Los Estados Contables Básicos en el Uruguay son:
- b) Estado de Situación Patrimonial (ESP)
- c) Estado de Resultado (ER)
- d) Estado de Evolución del Patrimonio (EEP)
- e) Estado de Origen y Aplicación de Fondos (EOAF)
- f) Las Notas a los Estados Contables Básicos. (ECB)

¹¹ Conceptualización basada en el curso Clase Ejecutiva dictado por RODRIGUEZ MORALES, Rafael y GALIÁN ÚBEDA, Isidoro. España, 2005.



a) El ESP es una foto de la empresa en un momento determinado que muestra los bienes, derechos y obligaciones que tiene la empresa. Esta es una definición legal, pero más allá de eso, en términos financieros muestra la inversión (el Activo), en forma decreciente en cuanto a su liquidez, desde el más líquido al menos líquido y a su vez me lo muestra separado en dos categorías : Activo Corriente y Activo No Corriente.

Todo lo que está en el Activo es inversión, puede invertirse en activo fijo o también en Capital de Trabajo (Activo Circulante menos Pasivo Circulante).

Del otro lado del ESP se muestra el financiamiento de la empresa, puede financiarse con endeudamiento con terceros (Pasivo) y/o con fondos propios (Patrimonio). Este financiamiento se muestra desde el más exigible (acreedores) al menos exigible (accionistas) ya que éstos se van a llevar lo que les corresponde en la medida que la empresa gane.

b) El ER muestra la gestión de la empresa en un período, separado en dos estructuras muy diferenciadas, Estructura Operativa y Estructura Financiera

Una empresa pueda perder al nivel operativo o al nivel de financiamiento, puede pasar que gane a nivel de operación pero que luego tenga muchos resultados financieros negativos y en su conjunto me de un resultado del ejercicio negativo. Las soluciones de la empresa dependerán de cual es la estructura que hay que modificar.

c) El EEP muestra básicamente las variaciones cuantitativas y cualitativas del Patrimonio, cuanto varió y porque varió. Esto es muy importante, pues lo que se define como resultado es cualquier variación del patrimonio excepto aquella que derive de los aportes.

d) El EOAF es un estado intermedio entre dos ESP y además trata de mejorar la información del ER. Si observamos, por ejemplo, un ESP en el año 0 y existen \$500 en el rubro caja y luego observamos el ESP en el año 1 y existen \$ 1000 en caja, tuvimos un claro aumento. Es el EOAF el que se encarga de explicar y demostrar cómo se pasó de una situación a la otra, cómo se generaron los fondos y cómo se utilizaron.

f) Por último las Notas, en las que se amplía la información contenida en los Estados Contables, dentro de ellas se encuentra el Cuadro de Revaluación de Bienes de Uso.

2.5 Aspectos que determinan un modelo contable

Puede decirse que los Estados Contables constituyen un resumen de todos los elementos que definen el modelo contable, los aspectos que determinan un modelo contable son:

- *Unidad de medida:* moneda de cuenta que la contabilidad necesita para homogeneizar y medir los recursos y las obligaciones y su evolución; se usa para valuar a los distintos elementos de los EC y ésta debería ser estable.
- *Criterio de valuación de activos y pasivos a emplear:* existen dos criterios básicos, 1) Valores Históricos: nos basamos en el valor de costo histórico de adquisición de los bienes y 2) Valores Corrientes: nos basamos en el valor del bien en la fecha que se realiza la medición contable, el valor representativo de la potencialidad económica de un bien para la empresa en un momento dado.
- *Concepto de Capital a mantener:* es la base para determinar la ganancia, si al finalizar el periodo tengo mayor riqueza que al comienzo no motivada por aportes de propietarios, entonces hay ganancia. Existen dos corrientes: 1) Capital financiero o monetario: Consideramos el Capital inicial y final expresado en moneda nominal y la diferencia es la ganancia; 2) Capital físico o capacidad operativa: Tendremos ganancia cuando hay excedente monetario luego de reponer los activos consumidos en la producción de bienes o servicios. El concepto de capacidad operativa se basa en la continuidad de la empresa.
- *Criterio de realización de ganancia:* momento en el que reconocemos una ganancia que es consecuencia de un proceso ganancial y no de un hecho aislado y particular.¹²

Finalmente, cuando nos referimos a información contable de cualquier tipo además de ser actual, oportuna y precisa también debe cumplir con los requisitos de homogeneidad, uniformidad, comparabilidad, claridad y verificabilidad.

La principal responsabilidad, en relación con la preparación y presentación de los Estados Financieros, corresponde a la gerencia de la empresa. La misma a sus efectos, selecciona y aplica las políticas contables, de forma que los Estados Financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada norma contable.¹³

¹² Conceptualización basada en Introducción a la Contabilidad, Curso 2002, Repartido Complementario, Unidades 1 a 6, Oficinas de Apuntes del CECEA; Unidad IV. Op. Cit.

¹³ Marco para la preparación y presentación de los Estados Contables.



3. Concepto: Normas Contables

3.1 Definición de Normas Contables

Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus Estados Financieros.

Un primer paso sería analizar distintas opiniones, habrá gente que estudie más del tema y elaborará determinada teoría, que trata de explicar los hechos a través de hipótesis, circunstancias, a partir de las cuales podemos formar teorías doctrinarias cuya aplicación a la realidad no es obligatoria.

En un segundo nivel tenemos la teoría contable normativa, la oficial, un determinado organismo regulador estudia las distintas teorías, vota, opta por alguna y determina cuál es la teoría a la que su postura se adhiere.

Para elaborar las teorías tanto doctrinaria como normativa puede usarse dos enfoques diferentes:

- 1) Inductivo: partir de situaciones particulares y en función de estas derivarlo a tratamientos generales.
- 2) Deductivo: partir de lo general y luego derivarlo a lo particular.

Se entiende que los marcos conceptuales son la teoría contable “oficial” que respalda la emisión de las normas contables, sirven para lograr coherencia entre las diferentes normas particulares y están estructurados en general con una base de pensamiento deductivo. No son un pronunciamiento, ni una NIC, si hay oposición entre lo que dicte el marco conceptual y la NIC, prevalece lo que dicta la NIC. El marco conceptual se refiere a la contabilidad financiera (la que surge del sistema de contabilidad de la empresa para ser presentada ante terceros) y no de la contabilidad gerencial (la que sirve para la toma de decisiones y no surge siempre del sistema de contabilidad).

Por último tenemos las normas contables, obviamente tienen que estar sujetas a las teorías contables, porque no sería lógico que la norma no cumpliera con la teoría contable.¹⁴

Según el Pronunciamiento N° 10 y el Decreto N° 162/04 las NCA son todos aquellos criterios técnicos, previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la

¹⁴ Clase desgravada de Superior, Facultad de Ciencias Económicas, Montevideo 2001, dictada por el profesor ROSSI, Walter.



información contable (Estados Contables) y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación económica y financiera de una organización.

Ahora bien, para relacionar cómo se vinculan las teorías, las opiniones y las normas decidimos poner el siguiente ejemplo, se compra un inmueble en una zona que se valorizó por lo tanto el valor del inmueble aumentó, la cuestión que se plantea es porqué debe amortizarse, se tendrán muchas opiniones y discusiones, pero en definitiva se amortiza porque una norma así lo dice. Puede discutirse a los tres niveles, a nivel de opinión, a nivel de teoría (doctrinaria o normativa), pero se llega a que una norma específica que trata el tema exige amortizar. Entonces cualquier tema podemos discutirlo: a nivel de opiniones, a nivel de teoría contable doctrinaria o normativa, y por último a nivel de normas contables.

3.2 Función de las Normas Contables

Los Estados Contables Básicos (ECB) son confeccionados por la entidad y se dirigen a un número indeterminado de usuarios. Por ello, es necesario contar con normas que facilitan a sus emisores y receptores la exposición e interpretación de la información que contiene.

Las Normas Contables permiten crear un marco normativo de referencia con el fin de lograr uniformidad en los objetivos de la información suministrada, definir terminología a usar en la presentación de la información y obtener información armonizada, es decir, comparable en el tiempo y en el espacio; todo esto forma parte de un amplio marco de seguridad jurídica.¹⁵

3.3 Clasificación de Normas Contables

Para analizar los distintos tipos de normas contables podemos clasificar las mismas en:

Normas contables profesionales: Son emitidas por organismos representativos de la profesión contable. Quienes defienden su aplicación señalan que las normas contables deben ser emitidas por los profesionales del área contable por ser los que tienen conocimientos técnicos al respecto. Sin embargo hay quienes critican esta solución señalando que los entes emisores de normas contables deberían estar integrados no solo por profesionales del área contable sino también por quienes emiten Estados Contables así como por los usuarios de los mismos, de forma que se tengan en cuenta sus opiniones y se eviten soluciones demasiado teóricas. Otra de las críticas que se efectúa a la emisión de normas contables efectuadas por cuerpos profesionales es la falta de coercitividad de las mismas en la medida que son obligatorias únicamente para los profesionales, pero en

¹⁵ Introducción a la Contabilidad, Curso 2002, Repartido Complementario, Unidades 1 a 6, Oficinas de Apuntes del CECEA. Op. Cit.



principio no obligan a los empresarios, es decir, a los emisores de Estados Contables. Hasta 1990 el Colegio de Contadores y Economistas había emitido en agosto de 1981 el Pronunciamiento N° 4 “Fuente de normas contables para la presentación adecuada de los Estados Contables”, que establecía cuales eran las fuentes a las que debía recurrirse para determinar las normas contables a aplicar al preparar los Estados Contables. A partir de 1990/91 el Colegio sustituye dicho pronunciamiento por el N° 10 “Fuente de normas contables para la presentación adecuada de los Estados Contables” y aprueba además el pronunciamiento N° 11 “Normas Contables Internacionales obligatorias y optativas”. Estos dos pronunciamientos son los que regulan, a partir de 1990, la normativa contable profesional en nuestro país. Los pronunciamientos pueden ser tomados en cuenta por el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo para la aprobación de las normas contables legales pero no hay una obligatoriedad ni sistematicidad en cuanto a la necesaria consistencia entre estas dos fuentes de normas.

Normas contables legales: Están constituidas por leyes, decretos y resoluciones que tienen relación con aspectos contables. Frente a las normas contables profesionales, las de carácter legal tienen la ventaja de ser obligatorias. Sin embargo, son generalmente criticadas por su poco tecnicismo. Muchas veces tienen influencia de carácter político o fiscal. Las únicas normas de carácter general eran las del Código de Comercio de 1866 que básicamente imponía obligaciones de carácter muy general “seguir un orden uniforme de contabilidad en idioma español y tener los libros necesarios para tal fin” y otras de carácter fundamentalmente formalistas en cuanto a los requisitos que debían cumplir los libros de comercio. Por otra parte, existían algunas disposiciones de aplicación parcial a algunos sectores de actividad: disposiciones del Banco Central obligatorias para los bancos, disposiciones del Ministerio de Salud Pública obligatorias para las mutualistas de asistencia médica y disposiciones del Instituto Nacional de Carnes obligatorias para los frigoríficos. También existía el Decreto N° 827/76 (derogado por el Decreto N° 103/991) que establecía los requisitos de presentación que debían cumplir aquellas empresas que presentaban sus Estados Contables a la Auditoría Interna de la Nación. Para la emisión de las NCA el Poder Ejecutivo creó, mediante la Resolución N° 90/91 (modificada luego por la Resolución N° 580/07 y 166/08) la “Comisión Permanente de NCA” entre cuyos cometidos estaba asesorar al Poder Ejecutivo con relación a las NCA y a la emisión de ejemplos que tiendan a facilitar la divulgación y comprensión de dichas normas. Con este asesoramiento fueron emitidos los Decretos N° 103/91, 105/91 y 200/93. Actualmente, la normativa contable vigente en nuestro país esta conformada por ejemplo por la L.S.C, Grupos de Interés económico y Consorcios, los Decretos N° 103/91, 266/07, 146/009, 135/009 y 99/009.

Normas contables institucionales: Son las que emiten determinadas instituciones y obligan a aquellos que tienen un convenio acordado con las mismas. Tal es el caso del Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial, las Bolsas de Valores de determinados países. Los comentarios que pueden hacerse con respecto a este tipo de normas son los mismos que para las normas contables de carácter legal. Su principal ventaja es su



coercitividad para quienes contratan con la institución. Se les efectúan críticas muchas veces en relación a su falta de tecnicismo.

Normas contables particulares: son establecidas por las propias empresas, por ejemplo las normas que las compañías internacionales imponen a sus subsidiarias. Generalmente estas normas no se utilizan para preparar los Estados Contables locales de las subsidiarias, aunque sirven para preparar la información para terceros de la Casa Matriz.¹⁶

Se ha señalado que las normas profesionales obligan solo a los profesionales y las normas legales obligan a toda la comunidad en general alcanzando tanto a los profesionales como a las entidades que están sujetas a contralor. Lograr los objetivos referidos a una efectiva aplicación de las normas profesionales, implica realizar una acción coordinada con aquellos organismos que posean potestades para legislar. Dada entonces la existencia de dos cuerpos normativos paralelos, en la práctica pueden existir conflictos entre ambos tipos de normas, lo que genera dificultades profesionales al elegir las políticas contables a seguir. El camino más adecuado sería compatibilizar ambos tipos de normas.

3.4 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

Constituyen una categoría de normas contables distintas, que tiene para nuestro país, una importancia fundamental. Veremos como de alguna manera, tanto normas contables profesionales como las normas contables legales están referidas a las NIC. La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) fundada en 1973 tenía como función la de contribuir al desarrollo y adopción de principios de contabilidad que sean relevantes, balanceados e internacionalmente comparables, el fomentar su observación en la presentación de los Estados Financieros y promover su aceptación y cumplimiento en todos los países del mundo.¹⁷

El IASC, actualmente denominado IASB (International Accounting Standards Board), acumula una experiencia de treinta años en la emisión de estándares. La sucesiva emisión de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) por parte de dicho organismo, ha generado un cuerpo normativo conceptual y teórico basado en principios, que cuenta con amplia difusión y comprende los principales temas relativos a la elaboración de Estados Contables. En su trayectoria, el Comité se ha caracterizado por la emisión de normas amplias, flexibles, de forma que la normativa de cada país pueda adaptarse a las NIC, buscando de alguna manera facilitar la armonización de las prácticas contables.

¹⁶ LARRIMBE, Miguel; SCARPELLI, Alvaro. Capítulo II: Las NCA en el Uruguay. Manual de Presentación de Estados Contables. 1ª Edición, Octubre 1998.

¹⁷ Ibid.

Por tal motivo, resulta conveniente su aplicación en nuestro país teniendo en cuenta el proceso de integración, globalización de las economías y el alto grado de aceptación internacional de las mismas.

Las normas emitidas por el IASB son las NIIF (International Financial Reporting Standards-IFRS) y las interpretaciones correspondientes son las Internacional Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC).

Existen dos interpretaciones del término IFRS, uno amplio y otro restringido; la definición restringida comprende solamente las normas emitidas por el IASB llamadas NIIF y la definición amplia comprende:

- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
- Interpretaciones a las NIC (SICs)
- Interpretaciones a las NIIF (IFRICs)

En nuestro país, con el Decreto N° 266/07 de 31/07/07, se entiende que las NCA de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/09 para las Sociedades Comerciales son las NIIF en su sentido amplio, dentro de las que se incluyen las versiones de las NIC revisadas y aprobadas luego de diciembre de 2003. Es importante mencionar que el 6/09/07 las NIC fueron nuevamente revisadas lo cual no corre para el Decreto N° 266/07.

4. Documentación

4.1 Introducción al Derecho Comercial.

Creemos que a los efectos de abordar el concepto de documentación propiamente dicho, vale la pena repasar lo que implica el Derecho Comercial, Derecho que enmarca a la L.S.C, siendo en definitiva la base de nuestro análisis.

El Derecho Comercial como lo conocemos en la actualidad se ha ido formando a lo largo de la historia, procurando su adaptación a las exigencias de una realidad en continuo cambio. Siendo de rigor enunciar en forma amplia que el Derecho Comercial es la rama de derecho que regula la actividad comercial, precisamente el contenido de esta última ha evolucionado a lo largo de los años.

El origen del cuerpo normativo que hoy conocemos como Derecho Comercial se ubica en la Edad Media. Siguiendo en ese entonces tendencia subjetivista, se trataba de normas que regulaban la actividad de los sujetos integrantes de las corporaciones: mercaderes o comerciantes.

Posteriormente opera una etapa de tendencia objetiva respecto de la materia de regulación de esta rama del derecho, merced a la influencia del Código de Comercio francés de 1807 y la enunciación de actos de comercio con su efecto de atribución de competencia procesal a los tribunales de comercio.

Por último y desde fines del siglo pasado, se ha comenzado a hablar de un retorno a la tendencia subjetiva en la regulación del derecho comercial.

El Derecho Comercial actual se caracteriza por estar atravesando un proceso de globalización, determinado por el elevado número de acuerdos internacionales, la adopción de leyes uniformes y los sucesivos procesos de integración regional que se vienen produciendo.

Por otra parte se puede afirmar que se observa la progresiva generalización y extensión que ha ido teniendo esta rama del derecho. El Derecho Comercial que surgió como un derecho profesional, relativo exclusivamente a aquellos que ejercían la profesión de comerciante, se extiende hoy a toda la sociedad que opera en cuentas bancarias, paga con cheques, firma vales para adquisiciones de consumo familiar, celebra contrato mercantiles, es socia o accionista de sociedades comerciales, es titular de marcas y patentes, etc.¹⁸

Desde el comienzo se creó la necesidad de ordenar, documentar, registrar, contabilizar y analizar las actividades de los comerciantes para conocer el estado de sus negocios. Tiempo después todo comerciante se vio en la obligación de guardar los documentos que instrumentaban sus negocios, registrar cada operación, formular balances en periodos regulares, etc. En nuestro país estas obligaciones se plasmaron en el Código de Comercio y son la base y el fundamento para la aplicación de la Sección X en los aspectos de contabilidad, es decir, en toda empresa comercial la base documentaria relativa a los hechos económicos es lo primero que produce efectos sobre la contabilidad. Toda anotación contable debe tener como respaldo un acto de negocio que a su vez debe ser documentado. Basándose en ese apoyo documental el comerciante registra en sus libros las operaciones insumo de sus futuros Estados Contables.¹⁹

¹⁸ RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatríz; LONGONE, Maria Rosa y MILLER, Jhon. Op. Cit.

¹⁹ Autor: CAPUTTI Menéndez, Raúl. Dirigido por GAGGERO, Eduardo; PEREZ IDIARTEGARAY, Saul; RIPPE, Siegbert. Análisis exegético de la Ley N° 16060: Sociedades Comerciales. Montevideo: FCU, 1992.



4.2 Definición de Documentación

Dada esta breve introducción, damos paso al análisis específico del concepto de documentación el cual está estrechamente vinculado al de Teneduría Regular de libros. El régimen actual en materia de libros se encuentra establecido en las siguientes normas legales:

- Título II Del Código de Comercio
- Sección X de la L.S.C de 1989
- Capítulo IV de la Ley N° 16.871 de 1997

4.2.1 Título II del Código de Comercio (De las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio).

El Código de Comercio le impuso al comerciante la obligación de llevar los libros de comercio en su Art. 44, incisos 2 y 3:

"Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidos en la Ley mercantil.

Entre estos actos se cuentan:

...

2º. La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad en idioma español, y de tener los libros necesarios para tal fin.

3º. La conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante, así como la de todos los libros de la contabilidad...”

Impuso, asimismo, el tipo de libros que debe llevar, su número y ciertas formalidades para la Teneduría Regular, que les confiere eficacia legal. El Art. 55 dispone:

"Los libros que los comerciantes deben tener indispensablemente, son los siguientes:

1º. El libro diario.

2º. El de inventarios.

3º. El copiator de cartas."

El Código es liberal, no obstante, con relación a los métodos y sistemas contables sólo se exige regularidad (Art. 54), un orden uniforme de contabilidad, que se utilice el idioma español y que se lleven los libros que se consideran indispensables (Art. 44).

Esta liberalidad ha sido limitada por normas posteriores. Para las sociedades anónimas se impone que hagan sus balances tipo según las NIC. Los bancos deben ajustar sus balances a las instrucciones del Banco Central. También, cede la liberalidad cuando se trata de presentar balances y cuentas de ganancias y pérdidas, ante la Dirección General Impositiva.

4.2.2 Sección X de la L.S.C de 1989 (De la documentación y contabilidad)

La L.S.C, en las normas de la Sección X sobre documentación y contabilidad, fundamentalmente, se refiere al inventario y al balance que se deben formular anualmente, conteniendo normas precisas sobre su contenido. Se establece que es obligación de los administradores de la sociedad, elaborar esos documentos y que, además, deberán preparar otros documentos que han de poner a consideración de los socios o accionistas de la sociedad, estos los aprobarán o desaprobarán.

La L.S.C admitió que, respecto de las sociedades comerciales, la reglamentación habilitase a llevar la contabilidad por los medios técnicos disponibles, en reemplazo o complemento de los libros obligatorios.

El Art. 91, inciso 2, dispone:

“La reglamentación establecerá las NCA a las que habrán de ajustarse los estados”.

En función de las facultades atribuidas por la Ley a la Administración, se dictaron varios decretos.

El Decreto N° 103/991 estableció cómo deben formularse los Estados Contables de las sociedades comerciales.

Luego, el Decreto N° 540/991 autorizó a las sociedades comerciales a llevar su contabilidad en hojas móviles o fichas microfilmadas.

El Decreto N° 162/04 aprueba como NCA de aplicación obligatoria, las NIC emitidas hasta la fecha de publicación del decreto (19 de mayo del 2004).²⁰

²⁰ Página Web: RODRÍGUEZ LÓPEZ, Carlos Eduardo, “Régimen Actual en materia de libros”, in. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Carlos Eduardo; & BADO CARDOZO, Virginia. *Preguntas y Respuestas de Derecho Comercial*, <http://www.derechocomercial.edu.uy>, descargado el día 18 de abril del 2009. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseContab00.htm>

El Decreto N° 266/007, establece como NCA las NIIF adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación del presente decreto (31 de julio del 2007), traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la AIN.

4.2.3 Capítulo IV de la Ley N° 16.871 de 1997 (Registro Nacional de Comercio)

La Ley N° 16.871 extendió a todos los comerciantes la posibilidad de reemplazar los libros obligatorios, por hojas móviles pre o post numeradas correlativamente o por fichas microfilmadas.

Por lo tanto, hoy los libros constituyen un instrumento que puede utilizarse para llevar la contabilidad pero no el único. La contabilidad, también, puede ser llevada mediante hojas móviles o fichas microfilmadas.²¹

4.3 Régimen Actual en materia de libros

Los libros pueden clasificarse en tres categorías:

- Libros de Comercio
- Libros Sociales
- Otros documentos

4.3.1 Libros de Comercio

Denominamos "libros de comercio" aquellos que se encuentran regulados por el Código de Comercio. Tanto el comerciante como las sociedades llevan estos libros.

Algunos libros de comercio son necesarios, como el libro diario, el inventario y el copiador de cartas. Otros no son imprescindibles, como el libro mayor, quedando librado a la voluntad del comerciante llevarlo o no.

Algunos son libros de contabilidad, como el libro diario, el inventario y el mayor, y otros no, como el libro copiador de cartas.²²

²¹ Página Web: RODRÍGUEZ LÓPEZ, Carlos Eduardo, “Régimen Actual en materia de libros”, in. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Carlos Eduardo; & BADO CARDOZO, Virginia. *Preguntas y Respuestas de Derecho Comercial*, <http://www.derechocomercial.edu.uy>, descargado el día 18 de abril del 2009. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseContab00.htm>.



Resumiendo podemos decir que los libros de comercio se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Libros indispensables
- Libros auxiliares

4.3.1.1 Contenido de los libros indispensables

Entonces, los libros obligatorios establecidos en el Código de Comercio según el Art.55, son para todo comerciante los siguientes:

- Libro diario
- Libro inventario y
- Libro copiador de cartas.

A continuación exponemos los principales cometidos de cada uno de estos libros:

Libro diario: cada una de las operaciones que realiza diariamente el comerciante, por orden cronológico, Art. 56; se determinan tres excepciones a esta norma: las partidas para gastos domésticos, que basta asentarlas globalmente, Art. 56 inciso final; en caso que lleve libro de caja, se lo considera parte integrante del diario no siendo necesario que asiente en este último cada uno de los pagos verificados, Art. 57, el caso de los comerciantes por menor, que deben asentar día por día en el libro diario, la suma total de las ventas al contado, y por separado la suma total de las ventas al fiado, Art. 58;

Libro de Inventarios: se abrirá con la descripción de todos los valores que forme el capital del comerciante al iniciar su giro y luego en los 3 primeros meses del ejercicio anual adoptado por el comerciante, se extenderá el balance general de su giro, Art. 59;

Libro Copiador: se trasladan a él todas las cartas que se escribieron relativas a su comercio, por el orden de sus fechas, no constituyendo propiamente un libro de contabilidad, artículos 63 y 64.²³

Algunos autores opinan que el literal A) del Art.87, tiene un error conceptual, según el Art.56 del Código de Comercio “El libro de inventarios se abrirá con la descripción exacta

²² Página Web: RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri & RODRÍGUEZ LÓPEZ, Carlos Eduardo, “Libros”, in. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Carlos Eduardo; & BADO CARDOZO, Virginia. *Preguntas y Respuestas de Derecho Comercial*, <http://www.derechocomercial.edu.uy>, descargado el día 18 de abril del 2009. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReLibrosBasicos.htm>

²³ RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatriz; LONGONE, Maria Rosa y MILLER, Jhon. Op. Cit.



del dinero, bienes muebles y raíces, créditos y cualquier otra especie de valores que formen el capital del comerciante al tiempo de empezar su giro”. Conceptualmente el inventario se integra solo con la descripción de los bienes que el comerciante pone a trabajar en el giro de su empresa, sean bienes, créditos o cualquier especie de valores. Es pues, solo los bienes que figuran en el activo del comerciante lo que integra el inventario. Cuando se va a preparar el balance posterior, se realiza el balance de apertura en el que se incluye a efectos ilustrativos el pasivo a la fecha del inicio de las actividades.²⁴

4.3.1.2 Libros Auxiliares.

El sistema del Código de Comercio admite la existencia de otros libros, no indispensables, de los cuales solo menciona al Libro de Caja en el Art. 57. En general estos libros que son denominados “auxiliares”, constituyen un desdoblamiento del Libro Diario, siendo por tantos libros sistemáticos, en los que se destaca en la práctica el Libro Mayor.²⁵

Este último libro no es señalado en el Código de Comercio no porque sea menos importante que el Copiador de Cartas que en la práctica es un mero auxiliar, sino porque el legislador pensó que no era necesario imponer su obligación debido a que sus cuentas pueden reconstruirse a partir del Libro Diario.²⁶

4.3.2 Libros Sociales

Denominamos "*libros sociales*" aquellos que no son libros de contabilidad en ningún caso y se encuentran regulados por la L.S.C. En algunos de los libros sociales se lleva el registro de las acciones nominativas (Libro de registro de títulos nominativos - Art. 333 L.S.C) o de las escriturales (Libro de registro de títulos escriturales - Art. 334 L.S.C), que hubiere emitido una sociedad anónima. En otros se registra la asistencia a Asambleas (Libro de asistencia a asamblea general y especial - Art. 335 y 337 de la L.S.C respectivamente). En otros se llevan las actas de las sesiones de los órganos sociales (Libros de registro de actas de de asamblea - Art.360 L.S.C, de órgano de administración - Art.103 L.S.C y de órgano de control interno - 408 L.S.C).²⁷

²⁴ Autor: CAOUTTI MENÉNDEZ, Raúl. Dirigido por GAGGERO, Eduardo, PÉREZ IDIARTEGARAY, Saul, RIPPE, Siegbert. Op. Cit.

²⁵ RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatriz; LONGONE, Maria Rosa y MILLER, Jhon. Op. Cit.

²⁶ ROSENDORFF, Andrés; MATTOS, Cristina; PAVESE, Enrique; VARELA, Héctor. Op.Cit

²⁷ Página Web: BADO, Virginia, “Esquema sobre teneduría de libros”, in. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Carlos Eduardo; & BADO CARDOZO, Virginia. *Preguntas y Respuestas de Derecho Comercial*, <http://www.derechocomercial.edu.uy>, descargado el día 18 de abril del 2009. <http://www.derechocomercial.edu.uy/EsqTendelibros.htm>



4.3.3 Otros documentos

Asimismo existen “otros documentos” útiles para la vida societaria como por ejemplo: la memoria (Art. 92 L.S.C), el informe del órgano de control interno (Art. 95 L.S.C) y el proyecto de distribución de utilidades.²⁸

4.4 Funcionalidades de los Libros de Comercio

Los libros de comercio constituyen, de esta forma, instrumento legal para la documentación contable de la actividad mercantil en protección de diversos intereses.

En primer lugar, en protección del interés del propio comerciante quien logra con éstos libros tener un control de los insumos y gastos, de las entradas y salidas del dinero, en fin, conocer la situación económica de su negocio y poder de esta forma orientar sus negociaciones.

En segundo lugar, el interés del propio comercio resulta protegido mediante la reglamentación de la contabilidad que debe llevar el comerciante y el cumplimiento de dichas normas, pudiendo recurrirse a los libros de comercio como medio de prueba de las obligaciones comerciales.

En último lugar, y más modernamente, también el fisco ve protegido su interés en el cumplimiento de las normas relacionadas con la teneduría de libros, disponiendo así de fuentes regulares para la determinación de los montos de impuestos a percibir.²⁹

4.5 Formas de llevar los Libros de Comercio

La mera obligación de tener libros, no alcanza para considerar que se está cumpliendo con lo exigido, sino que además existen condiciones y formalidades que deben cumplirse en cuanto a la forma de llevar los libros de comercio, el cumplimiento o no de las mismas determina si estamos frente a una teneduría regular o irregular.

4.5.1 Teneduría Regular

Los libros que la Ley señala como indispensables y los que se usan de acuerdo con las necesidades de cada empresa no pueden ser llevados según el criterio de cada comerciante,

²⁹ Página Web: BUGALLO, Beatriz, “El Comerciante y su Estatuto”, descargado el día 18 de abril del 2009, http://beatriz.bugallo.info/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=101

hay una manera específica de hacerlo y existen ciertos requisitos que se deben cumplir, esto se conoce como Teneduría Regular cuyo concepto no debe confundirse con el de contabilidad.

Cuando hablamos de Teneduría Regular, nos referimos al proceso rutinario de registrar, clasificar y resumir la información de cada una de las transacciones efectuadas por la empresa; por consiguiente, se pueden llevar las anotaciones con el mayor orden y claridad posible. Implica el cumplimiento de requisitos concernientes al aspecto exterior de los libros de comercio o a su contenido interior, formalidades extrínsecas (Art.65) e intrínsecas (Art.66).

En general, las formalidades tienen como finalidad evitar el falseamiento de las constancias en la contabilidad, impidiendo agregados y sustituciones, y con ello se garantiza la verosimilitud de los libros de comercio.

Formalidades Extrínsecas.

Como formalidades extrínsecas se exige en el Art.65 del Código de Comercio que los libros deben:

- estar encuadernados, forrados y foliados;
- tener todas sus hojas “rubricadas” por el Registro Nacional de Comercio.

Para el caso particular de las sociedades comerciales, y procurando una actualización con las tecnologías que han modificado la técnica contable, el Art. 91 de la L.S.C autoriza al Poder Ejecutivo a reglamentar un sistema mediante el cual las sociedades puedan emplear todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o como complemento de los libros obligatorios.

La reglamentación de esta última norma dio origen al Decreto N° 540/991 del 4 de Octubre de 1991, quien determinó que la documentación tiene la misma eficacia probatoria que los libros de comercio, siendo iguales los efectos de la teneduría regular, Art. 6°.

La Ley N° 16.871, de 28 de setiembre de 1997, Ley de Registros y su decreto reglamentario, regulan actualmente los aspectos fundamentales de los libros de comercio, habiendo recogido y de alguna manera sustituido, la mayoría de las normas del Decreto N° 540/991.

Según dispone el artículo 51 de Ley N° 16.871, el Registro de Comercio habilitará los libros que los comerciantes estén obligados legalmente a llevar. En caso que se trate de comerciantes domiciliados en el interior del país, los libros podrán ser habilitados ante el Registro de Propiedad Inmueble de su domicilio.

La solicitud de habilitación de libros de comercio deberá cumplir con los requisitos y formalidades que se establezcan internamente por la Dirección Nacional de Registros, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos que establece la Ley.

Tratándose de sociedades comerciales regularmente constituidas la Ley dispone que la solicitud de habilitación de libros de comercio deberá ser presentada con:

- datos para ubicar la inscripción;
- certificado extendido por escribano o contador público.

Tratándose de personas físicas y sociedades comerciales no inscriptas, el certificado deberá establecer:

- datos individualizantes tales como: nombres y apellidos completos del solicitante o socios, edad, números de cédula de identidad u otro documento oficial igualmente identificatorio en caso de extranjeros, estado civil, nombre del cónyuge o ex cónyuge cuando correspondiera, domicilio;
- giro o ramo del negocio;
- número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes;
- denominación, en su caso.

Por su parte, el Art. 52 de la Ley de Registros, permite que los comerciantes, sin distinguir si se trata de sociedad comercial- persona jurídica- o persona física, puedan reemplazar los libros establecidos en el Art. 55 del Código de Comercio por hojas móviles pre o post numeradas correlativamente o por fichas microfilmadas.

En este caso, el Art. 46 del decreto reglamentario, dispone que, una vez realizadas las registraciones los comerciantes presentarán al Registro las hojas móviles referidas, encuadradas en piezas que contendrán mil folios como máximo numeradas correlativamente, debiendo quedar un folio al final, en el cual el Registro realizará la certificación correspondiente.

Según el Art. 97 (Bis) con la redacción dada por Ley N° 18.362 en su Art. 501 que sustituye la redacción dada por el Art. 61 de la Ley N° 17.243, “ las sociedades, cualquiera sea su forma, cuyos activos totales al cierre de cada ejercicio anual superen las 30.000 UR (treinta mil unidades reajustables) o que registren ingresos operativos netos durante el mismo período que superen las 100.000 UR (cien mil unidades reajustables), deberán registrar ante el órgano estatal de control sus estados contables dentro del plazo que establezca la reglamentación. La sociedad que se encuentre en omisión de registrar sus Estados Contables no podrá distribuir utilidades resultantes de la gestión social. El órgano estatal de control, en caso de infracción a las prohibiciones precedentes, aplicará las

sanciones que disponga la reglamentación, en el marco de lo establecido por el Art. 412 de la presente ley.

Los Estados Contables permanecerán en la entidad registrante a disposición de cualquier interesado”.

Para el caso de utilización del sistema de fichas microfilmadas de hojas móviles, la intervención del Registro de efectuará mediante el perforado de las mismas, con indicación de la fecha efectuada.

En cuanto al Libro Copiador de Cartas, sigue vigente la disposición del Decreto N° 540/991, por ser especial y por no haber sido derogado en forma expresa el referido decreto. En dicho sentido, se establece la posibilidad de sustitución por la conservación y archivo de la correspondencia enviada, en orden progresivo de fechas, con iguales requisitos de intervención a los ya mencionados, Art. 5.

Formalidades Intrínsecas

Como formalidades intrínsecas, establece el Código de Comercio, Art. 66, que deben llevarse en idioma español, sin alterar el orden, no dejando blancos, ni raspaduras, enmendaduras o tachas y sin mutilar parte alguna del Libro.

4.5.2 Teneduría Irregular

La irregularidad en la forma de llevar los libros origina la pérdida de la eficiencia probatoria.³⁰

Por lo tanto, la omisión total de llevar libros, hasta la mera irregularidad en algún asiento de algún libro, provoca que se considere a la teneduría como irregular, lo cual tiene consecuencias bastante graves para el comerciante o la sociedad comercial omisos.

De esta manera culminamos el Capítulo II Marco Conceptual en el que nos propusimos definir, analizar e introducir al lector en los principales conceptos que se trataran a lo largo del trabajo y que están esencialmente comprendidos en la Sección X de la L.S.C así como en las NCA en el Uruguay.

³⁰ RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatríz; LONGONE, Maria Rosa y MILLER, Jhon; Op. Cit.



CAPÍTULO III

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS NCA EN EL URUGUAY

Desde la aprobación del Código de Comercio en adelante, diversas normas, de diferentes jerarquías jurídicas, origen y ámbito de aplicación han regulado el procesamiento contable y la formulación de Estados Contables en el Uruguay. Algunas en el marco de la Ley, otras en decretos del Poder Ejecutivo o de resoluciones de otros órganos del estado. Unas veces de aplicación generalizada y otras para entes de determinado giro o tipo social. También de carácter profesional a través de pronunciamiento del Colegio de Contadores y Economistas y Administradores del Uruguay.

Este capítulo apunta a la descripción general e interpretación de la evolución histórica y situación presente de la aplicación en el Uruguay de las NIC incluyendo la exposición y valoración de las causas que la determinan.

1. Contenido del capítulo

Para el desarrollo de este capítulo procederemos de la siguiente manera:

En primer lugar presentaremos una breve referencia histórica a nivel nacional, sobre las normas legales desde la aprobación de la L.S.C, en el año 1989, hasta nuestros días.

Luego efectuaremos una síntesis del contenido tanto de la Ley como de los decretos reglamentarios enumerados en la evolución histórica, a efectos de poder visualizar el objetivo que enmarca cada uno.

A continuación realizaremos el mismo procedimiento para las normas contables profesionales e internacionales vinculadas con la contabilidad y documentación de manera de entender como no solo las normas legales uruguayas han evolucionado sino también las profesionales e internacionales como resultado del cambio global.

Al finalizar este capítulo, tendremos las herramientas y conocimientos necesarios para proceder con nuestro objeto de estudio, que es analizar las diferencias entre la L.S.C y las NIC referente a la contabilidad y documentación.

2. Evolución Histórica de Normas Contables Legales

En 1989 - Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 (L.S.C).

En 1990 - Decreto N° 355/990 reglamentario de la L.S.C.

Objetivo: Regulación de las Sociedades Comerciales.

En 1991 - Decreto N° 103/91, 104/91 y 105/91.

Objetivo Decretos N° 103/91 y N° 105/91: Formular Estados Contables Uniformes para todas las sociedades comerciales.

Objetivo Decreto N° 104/91: Reglamentar el inciso 2 del Art. 91 de la L.S.C. (Teneduría de Libros).

En 1993 - Decreto N° 200/93.

Objetivo: Adoptar parte de las NIC (con salvedades) como NCA en Uruguay.

En 2000 - Ley N° 17.243 (Ley de Urgencia I).

Objetivo: 1- Modificar plazo para poner en consideración de los accionistas o socios la documentación contable e informes en las Sociedades Abiertas.

Objetivo: 2- Obligar el registro de los Estados Contables de las Sociedades Comerciales ante el Órgano Estatal de Control.

En 2001 - Decreto N° 253/01 y 254/01.

Objetivo 253/01: Reglamentar el Art. 97 Bis de la L.S.C. Se crea el Registro de Estados Contables a cargo de la Auditoría Interna de la Nación (AIN).

Objetivo 254/01: Reglamentar el Art. 97 de la L.S.C. Se modifica plazo de aprobación de los Estados Contables de los socios para las sociedades anónimas abiertas.

En 2004 - Decreto N° 162/04 y 222/04.

Objetivo 162/04: Establecer como obligatorias todas las NIC (emitidas por el IASB). Se derogan los Decretos N° 105/91 y 200/93.

Objetivo 222/04: Modificar al Decreto N° 162/04.

En 2005 - Decreto N° 90/05.

Objetivo: Estados Contables Comparativos, NIIF 1.

En 2007 - Decreto N° 266/07 y Ley N° 18.083 (Reforma Tributaria).

Objetivo Decreto N° 266/07: Establecer como NCA obligatorias todas las NIC, NIIF e interpretaciones adyacentes.

Objetivo Ley N° 18.083: Respecto a la Sección X, modificar el Art.91, de la L.S.C. Libera de la obligación de presentar Estados Contables según NCA a las sociedades comerciales que tengan la totalidad de sus activos radicados en el exterior.

En 2008 - Ley N° 18.362 (Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal Ejercicio 2007) y Ley N° 18.387 (Declaración Judicial del Concurso y Reorganización Empresarial).

Objetivo Ley N° 18.362: Modificar los artículos 87, 88, 89, 90 y 97 (Bis) de la L.S.C con la intención de unificar criterios con las NIC y autoriza a la DGI a proporcionar a la AIN información sobre los Estados Contables de las firmas contribuyentes.

Objetivo Ley N° 18.362: Regular la declaración judicial de concurso respecto a cualquier deudor, persona física o jurídica, que se encuentre en estado de insolvencia.

En 2009

Decreto N° 99/09 - Ajuste por Inflación a los Estados Contables.

Decreto N° 146/009 - Reglamentario de los Artículos 4° y 7° de la Ley N° 18.387 del 23 de Octubre del 2008.

Decreto N° 135/009 - Definición de las entidades de menor importancia relativa y las normas contables internacionales aplicables a éstas.

Objetivo Decreto N° 99/09: Reconocer en los Estados Contables, los efectos producidos por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Incentivar la presentación de Estados Contables Uniformes ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, para que faciliten su control, registro y análisis.

Establecer criterios diferenciales para las sociedades de menor importancia relativa.

Objetivo Decreto N° 146/009: Definir concepto de NCA determinado en el Art. 4 numeral 1) de la Ley N° 18.387.

Controlar la estimación de valor de los bienes y derechos determinada en el Art. 7 numeral 2) de la Ley N° 18.387.

Especificar pautas de presentación de Estados Contables, según lo dispuesto en el Art. 7 numeral 4) de la Ley N° 18.387.

Objetivo Decreto N° 135/009: Presentación uniforme de los Estados Contables ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, que faciliten su control, registro y análisis.

Establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa.

2.1. Análisis de contenido

2.1.1 Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060

Las primeras normas contables de carácter legal en nuestro país surgieron en 1866 con la aprobación del Código de Comercio, el cual se basó en códigos similares de otros países. En sus artículos 54 a 80, regulaba en forma muy general, los requisitos de todo comerciante en materia de contabilidad y de libros de comercio. Entre ellos, se establecía cuales eran los libros obligatorios (Diario, Inventarios y Copiador de Cartas), todas sus formalidades y la obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad en idioma español.

Al desarrollarse el país y al aumentar la actividad de distintas entidades como las instituciones financieras surgió la necesidad de determinar normas parciales para regular su actividad y por tanto sus registraciones contables. Es así que surgieron normas dictadas por el Banco Central del Uruguay. De la misma forma, el Ministerio de Salud Pública emitió normas aplicables a las mutualistas de asistencia médica y a su vez, el Instituto Nacional de Carnes creó normas contables para frigoríficos.

En el año 1976 el Poder Ejecutivo aprueba el Decreto N° 827/976 tendiente a uniformizar la presentación de Estados Contables en nuestro país. El mismo establece los requisitos de presentación de los Estados Contables de algunas empresas ante la Inspección General de Hacienda (hoy Auditoría Interna de la Nación), órgano estatal de control. El decreto perdió respaldo legal al quedar derogadas por la L.S.C las normas del Código de Comercio que lo sustentaban; no obstante el Art.7 del Decreto N° 335/90 extendió su aplicación hasta la aprobación por el poder ejecutivo, de nuevas normas sobre presentación de Estados Contables. Puede decirse que las disposiciones de carácter legal relativas a la materia contable en el Código de comercio no se tuvieron en cuenta, y se justifica por la antigüedad de estas normas. La contabilidad es bastante más que un elemento de prueba, es una parte del sistema de información de un ente que a través de la presentación de ciertos informes sirve de base para la adopción de decisiones en el ámbito interno y externo. Por otra parte el avance espectacular en el desarrollo del instrumental apto para el procesamiento de datos, ha dejado totalmente “fuera de juego” a esta normativa mas que centenaria. La L.S.C

busca combatir estas limitaciones e incursiona en el tema de presentación de información contable a terceros y en el de nuevas técnicas de procesamiento de datos.³¹

A partir de la L.S.C del 4 de setiembre de 1989, se introdujeron cambios significativos en la normativa contable legal. Detallaremos a continuación los más relevantes.

El Art. 87 en su versión original, estableció la obligatoriedad de los administradores de la sociedad de formular como mínimo:

- a) El inventario de los diversos elementos que integren el activo y pasivo social a dicha fecha.
- b) El balance general (Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultado)
- c) La propuesta de distribución de utilidades, si las hubiera.

Por otra parte, se incorporó a la normativa legal la obligatoriedad de preparar los Estados Contables de acuerdo con NCA, de tal modo que reflejen con claridad y razonabilidad la situación patrimonial de la sociedad, los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas.

El Art. 89 en su versión original, con relación al contenido y exposición del Estado de Situación Patrimonial, estableció que se debía exponer activos, pasivos, provisiones, capital, reservas y resultados, con un grado de detalle que permitiera formarse un juicio adecuado sobre la composición del patrimonio y sobre el valor de los elementos que lo integran. Además, la Ley exigía que se revelara mediante notas a los Estados Contables los criterios empleados para la valuación de activos y pasivos, estableciendo que dichas notas formaban parte del Estado de Situación Patrimonial. Debía aclararse, asimismo, si los criterios anteriormente mencionados coincidían o no con los aplicados en el balance anterior e informarse la incidencia de tales cambios en el patrimonio y en los resultados.

Respecto a las sociedades controlantes se exigía un requerimiento adicional, y era la de presentar como información complementaria los Estados Contables consolidados de la controlante y la o las controladas ya que deberían presentar Estados Contables anuales consolidados como parte integrante de los Estados Financieros.

El Art. 90 en su versión original, establecía que el Estado de Resultados debía prepararse exponiendo por separado los resultados originados en la actividad ordinaria de la sociedad y los provenientes de operaciones extraordinarias, discriminando rubros negativos y positivos, de modo de poder formarse un juicio claro sobre el volumen y contenido de cada rubro.

El Art. 91 en su redacción original establecía que las NCA a las que habrán de ajustarse los Estados Contables de las sociedades comerciales, serán establecidas por la reglamentación,

³¹ CENDOYA, César. Op. Cit. Contabilidad y Sociedades Comerciales. Op. Cit.

agregando asimismo que "podrá autorizar para estas sociedades el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes".

A los efectos de reglamentar el Art. 91 de la Ley N° 16060, el Poder Ejecutivo creó a través de la resolución 90/991 la Comisión Permanente de NCA. El trabajo de esta comisión está destinado a proponer al Poder Ejecutivo normas para que las sociedades comerciales apliquen en la preparación de sus Estados Contables, así como, asesorarlo sobre el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios, y emitir ejemplos que tiendan a facilitar la divulgación y comprensión. A partir de esta comisión surgieron el Decreto N° 103/991 "Estados Contables Uniformes", Decreto N° 105/991 y Decreto N° 200/993.

2.1.1.1 Ámbito de Aplicación

La L.S.C, como su propio nombre lo indica, es un sistema legal orientado a regular las sociedades comerciales y este concepto acota los objetivos, alcances y límites de la misma.

La Ley no abarca las Sociedades Civiles, las que se siguen rigiendo por las normas del Código Civil y su legislación complementaria. Tampoco incluye expresamente a las cooperativas por poseer una naturaleza especial ajena y distinta al concepto de mercantilidad, aún así sus disposiciones se aplican en forma subsidiaria.

A su vez la Ley tampoco alcanza ni modifica regímenes especiales previstos oportunamente por el legislador con criterios y enfoques de política económica, tales como:

- 1) Las sociedades de inversión creado por la Ley N° 11.073 del 1948
- 2) Las sociedades anónimas agropecuarias previstas en la Ley N° 13.068
- 3) Las sociedades que realizan actividades de intermediación financiera se siguen sujetando al régimen especial del decreto Ley N° 15.322 de setiembre de 1982
- 4) Las sociedades anónimas cuyo único objeto sea el de realizar operaciones en calidad de usuarias de zonas francas se siguen constituyendo de acuerdo al régimen excepcional de la Ley N° 15.921 de setiembre de 1987

Más adelante, analizaremos las modificaciones introducidas al texto original de la L.S.C en pro de un avance en el proceso de homogenización con las normas contables internacionales.

2.1.2 Decreto N° 335/90

La L.S.C originalmente se remite sólo al Registro Público de Comercio, como organismo controlante de la legalidad de los documentos de las sociedades en general.

Por el Art. 252 la Ley ordena presentar el contrato social ante el órgano de control y formula toda la tramitación posterior. Por el Art. 253 se dispone que el testimonio de la resolución administrativa, emitida por ese órgano de control, sea inscripto en el Registro Público de Comercio. Por lo tanto parece que existen por lo menos dos organismos Públicos que intervienen en la formación de las sociedades anónimas. En ningún momento la Ley revela quien es ese órgano de contralor estatal. Ante el vacío legal el Poder Ejecutivo emite el Decreto N° 335/90 el cual cuenta con tres capítulos.

En el capítulo 1: Órgano Estatal de Control, dispone que la Inspección General de Hacienda será quien ejerza las funciones del Órgano Estatal de Control de las Sociedades Anónimas (actualmente la AIN) y determina las atribuciones de dicho organismo.

En el capítulo 2: De las Sociedades Anónimas, se establecen normas acerca de las obligaciones de las Sociedades Anónimas, de las obligaciones de las Sociedades Anónimas abiertas y sanciones.

En el capítulo 3: Disposiciones Especiales y Transitorias, se aborda diversos temas dentro de los cuales nos resulta pertinente el Balance Especial (Art. 6), como Estados Contables Uniformes (Art. 7).³²

2.1.3 Decreto N° 103/91

El Decreto N° 103/91 establece las normas a seguir en la presentación de los Estados Contables de sociedades comerciales. Define los elementos a incluir en la presentación, la estructura a seguir y la información a incluir, permaneciendo vigente en la nueva normativa.

Se establece que los Estados Contables deberán formularse de acuerdo a las normas establecidas en el mismo, indicando en sus disposiciones finales que los términos contables y los criterios de exposición utilizados por el decreto tienen prioridad sobre los contenidos en las NIC. Actualmente esto es relativo, ya que al haberse pronunciado un decreto de igual jerarquía jurídica (Decreto N° 266/007), en el cual se establece un nuevo marco contable, existen ciertas situaciones en las cuales se pueden generar contradicciones, y no necesariamente va a tener prioridad el Decreto N° 103/91. En el Capítulo IV Análisis Comparativo profundizaremos en éste tema.

32 Autor: CAPUTTI MENÉNDEZ, Raúl. Dirigido por GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, Saul, RIPPE, Siegbert. Op. Cit.

La nueva normativa no ha introducido cambios respecto a la presentación de Estados Contables a ser presentados ante Organismos Públicos, debiendo seguirse lo dispuesto por el decreto, es decir, los mismos deben estar formulados de acuerdo a NCA, haber sido aprobados por la mayoría social u órgano competente de la sociedad y estar acompañados por un informe de compilación emitido por Contador Público.

Este decreto promueve la presentación de Estados Contables resumidos para exponer en forma sintética la situación patrimonial, económica y financiera de la empresa, incluyendo los detalles explicativos en las notas a los Estados Contables. La estructura establecida es la siguiente:

- Estado de Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Anexos:
 - Bienes de Uso, Intangibles, Inversiones en Inmuebles y Amortizaciones.
 - Estado de Evolución del Patrimonio.
 - Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- Notas.

En el Estado de Situación Patrimonial los activos se clasifican en corrientes y no corrientes, dependiendo que los mismos se conviertan en efectivo en un plazo inferior o superior al año.

Los activos se presentan por su valor neto y el ordenamiento de los capítulos se hace de acuerdo a su grado decreciente de liquidez, en el caso de los activos corrientes, y de acuerdo a la importancia cuantitativa de cada grupo, para el caso de los activos no corrientes.

Al igual que para el caso de los activos, también se mantiene el criterio de clasificación de los pasivos en corrientes y no corrientes dependiendo que su vencimiento se produzca en el plazo de un año o más.

Los pasivos se presentan deduciendo los intereses no devengados, clasificados en función del grado de certidumbre de su existencia en sentido decreciente en los siguientes capítulos: Deudas, Provisiones, tanto dentro del pasivo corriente como del no corriente.

Dentro del patrimonio, los rubros se deben ordenar de acuerdo al grado decreciente de limitaciones legales o contractuales para su distribución en los siguientes capítulos: Capital, Aportes y Compromisos a Capitalizar, Ajustes al Patrimonio, Reservas, Resultados Acumulados.

Dentro del Estado de Resultados, se incluyen los resultados de cada ejercicio distinguiendo los ordinarios de los extraordinarios y los ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

En lo que tiene que ver con los anexos, establece que los mismos se presentarán con el fin de aclarar determinadas situaciones de los Estados Contables mediante una discriminación apropiada.

Agrega como anexo el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, sin establecer ni definir el concepto de fondos a utilizar, incluyendo “a título de ejemplo” cuatro estados: uno con el concepto de fondos igual a Capital de Trabajo, otro igual a Recursos Totales y dos con el concepto de fondos igual a Efectivo y Equivalente de Efectivo uno por el método directo y otro por el método indirecto.

2.1.4 Decreto N° 104/91

Este decreto modifica en parte, la forma de llevarse los libros de comercio, por las sociedades comerciales, posibilitando que sean sustituidos los libros diario e inventario por hojas móviles pre o post numeradas correlativamente.

También se permite sustituir el copiador de carta por el archivo de la correspondencia enviada en orden progresivo de fechas.

Por último previene que esta forma de proceder tendrá los mismos efectos probatorios que los libros de comercio.

Este decreto es ajustado y complementado por el Decreto N° 540/91, el cual también autoriza el empleo de fichas microfilmadas que contengan las citadas fichas móviles. Una vez realizadas las registraciones dichas hojas encuadradas en piezas de hasta mil folios, deben presentarse a la habilitación del Registro Nacional de Comercio. En el caso de fichas microfilmadas la intervención se realiza por perforación en cada una de ellas. La presentación de los documentos para su intervención debe realizarse por lo menos una vez al año, dentro del menor de los siguientes plazos:

- 30 días posteriores a la aprobación de los Estado Contables por parte de los socios o accionistas
- 210 días contados desde el cierre del ejercicio económico.

Por último la Ley N° 16.871 del 28 de Setiembre de 1997 extendió en su Art. 52 esta flexibilización.

2.1.5 Decreto N° 105/91

El Decreto N° 105/991, actualmente derogado, conceptualizaba y establecía las NCA a las que debían ajustarse los Estados Contables de las sociedades comerciales. Las definía como todos aquellos criterios técnicos, previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente.

Consideraba a las NIC, emitidas por el International Accounting Standards Committee (IASC), como un cuerpo normativo que englobaba la mayoría de los temas de la práctica contable. Sobre esta base aprobaba como NCA en el Uruguay de aplicación obligatoria, las NIC números: 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 y 10, con las siguientes salvedades:

- a) el numeral 21 de la NIC 1: Los Estados Financieros debían mostrar las cifras relativas del período anterior, era optativo.
- b) el numeral 26 de la NIC 2 era optativo: La fórmula LIFO podía usarse siempre que se mostrara la diferencia entre el monto de los inventarios con LIFO y el monto que fuera menor si se aplicaba, FIFO, promedio ponderado y el valor neto de realización. Era de aplicación estricta el sistema de costo histórico.
- c) los numerales 9 y 17 de la NIC 5 eran optativos: Los Estados Financieros debían mostrar las cifras del período anterior, y las revelaciones relativas a la inversión de los accionistas debían hacerse por separado. Asimismo, debía revelarse toda la información importante que fuera necesaria para hacerlos claros y comprensibles.
- d) la NIC 7 era obligatoria para aquellas sociedades que debían presentar sus Estados Contables ante el órgano estatal de control, siendo optativa para las demás sociedades comerciales.

Se establecía además que cuando se quisieran utilizar criterios contables en aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria, se tendría como referencia por orden, las restantes NIC y la doctrina más recibida, debiéndose aplicar aquellos criterios que fueran de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuaban a las circunstancias particulares del caso considerado.

2.1.6 Decreto N° 200/93

El Decreto N° 200/993, hoy derogado, complementaba las disposiciones del Decreto N° 105/991, estableciendo como NCA de aplicación obligatoria las NIC números: 11, 12, 13, 14, 16, 17 y 18, con las siguientes salvedades:

- a) el numeral 48 de la NIC 11 era de aplicación siempre que no contrariara lo establecido por el inciso 2 del Art. 89 de la L.S.C. Dicho numeral establecía la revelación de los cambios en la política de contabilidad utilizada para contratos de construcción.
- b) la NIC 12 era optativa con excepción del numeral 40, el gasto de impuestos del período debía incluirse en la determinación de la utilidad neta de la empresa, el cual es obligatorio.
- c) la NIC 13 era optativa a excepción de los numerales 23, 24, 25 y 26 que eran obligatorios.
- d) la NIC 14 era optativa. La norma establecía políticas para presentar información financiera por segmentos a efectos de brindar una mejor información para la toma de decisiones.

2.1.7 Ley N° 17.243

El Art. 97 de la L.S.C se modifica con el Art. 60 que incorpora un plazo de 120 días para la aprobación por parte de los socios o accionistas de los Estados Contables en Sociedades anónimas abiertas contados desde la finalización del ejercicio.

El Art.61, por su parte establece un agregado al Art. 97 de la L.S.C:

“Las sociedades, cualquiera sea su forma, cuyos activos totales al cierre de cada ejercicio anual superen las 30.000 UR (treinta mil unidades reajustables), o que registren ingresos operativos netos durante el mismo período que superen las 100.000 UR (cien mil unidades reajustables), deberán registrar ante el órgano estatal de control sus Estados Contables dentro de los ciento ochenta días siguientes a la finalización de su ejercicio económico.

La definición de las pautas que guiarán los cometidos del Registro y la instrumentación de las mismas corresponderán a una Comisión Asesora integrada por delegados de las instituciones privadas y públicas que determinará la reglamentación, la cual será presidida por un delegado del Ministerio de Economía y Finanzas.

La sociedad no podrá distribuir utilidades resultantes de la gestión social sin que previamente haya registrado los Estados Contables correspondientes al último ejercicio cerrado. El órgano estatal de control, en caso de infracción a las prohibiciones precedentes, aplicará las sanciones que disponga la reglamentación, en el marco de lo establecido por el Art. 412 de la presente Ley.

Los Estados Contables permanecerán en la entidad registrante por un lapso de tres años a disposición de cualquier interesado.”

La Comisión Asesora prevista en el inciso segundo del Art. 97 (bis) fue creada por el Decreto N° 298/00 publicado en el Diario Oficial el 24 de octubre de 2000 con una



integración con representantes de diferentes sectores: el Ministerio de Economía y Finanzas, la Auditoría Interna de la Nación, la Cámara de Industrias del Uruguay, la Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay, el Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay, la Liga de Defensa Comercial y la Asociación de Bancos del Uruguay.

2.1.8 Decreto N° 253/01

En primer lugar se crea la obligatoriedad de registrar los Estados Contables ante la Auditoría Interna de la Nación como organismo estatal de control.

Esta obligatoriedad alcanza a todas aquellas sociedades que sin importar su forma, obtienen un activo total al cierre del ejercicio anual que supera los U.R 30.000, o que registran ingresos operativos netos en igual período, que superan las U.R 100.000.

El valor de la unidad reajutable (U.R.) aplicable, será el vigente a la fecha de cierre del Ejercicio.

La documentación que deberá ser presentada a los efectos de su inclusión en el mencionado Registro comprenderá:

- Información general de la empresa: Nombre, Razón Social, Domicilio, Fecha de Balance, Número de RUC, Giro Principal según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme.
- Estado de Situación Patrimonial.
- Estado de Resultados.
- Cuadro de Bienes de Uso, Intangibles e Inversiones en Inmuebles-Amortizaciones.
- Cuadro de Evolución del Patrimonio.
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- Notas a los Estados Contables.

Por otro lado establece una serie de requisitos a cumplir por los Estados Contables a la hora de ser presentados ante la A.I.N. Estos son:

A) estar formulados de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991 y determinados de acuerdo con NCA, aplicándose en lo pertinente lo establecido por los Artículos 515, 516 y 517 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989 y acompañados por certificación de profesional que posea título de Contador Público o equivalente, habilitado para su ejercicio en el territorio nacional. Las certificaciones



aceptadas a tales efectos serán: el informe de compilación, el de revisión limitada o el de auditoría, elaborados de acuerdo a las normas generalmente aceptadas al respecto.

B) estar aprobados por la mayoría social o el órgano competente de la sociedad.

C) la documentación a registrar deberá estar firmada por los representantes legales de la sociedad.

Se establece plazo máximo para presentar los Estados Contables, el mismo es de 180 días siguientes a la finalización de su ejercicio económico.

2.1.9 Decreto N° 254/01

Establece que las Sociedades Abiertas deberán presentar, para la aprobación de los socios-accionistas, en un plazo máximos de 120 días desde el cierre del ejercicio económico:

- los Estados Contables,
- el Proyecto de utilidades,
- la memoria, y
- el informe del Sindico o Comisión Fiscal

2.1.10 Decreto N° 162/04

Comienza definiendo concepto de NCA. Establece que las mismas son todos aquellos criterios técnicos, previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable (Estados Contables) y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación económica y financiera de una organización.

Luego dispone lo siguiente:

- Obligatoriedad de aplicación de las NIC, vigentes a la fecha de publicación del presente decreto
- Obligatoriedad de presentar el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, pudiendo optar entre fondos igual disponibilidades o fondos igual capital de trabajo.
- Opción de recurrir a la doctrina más recibida, cuando sea necesario utilizar criterios contables en aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria.

- Tener en cuenta el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, en caso de dudas de interpretación de las normas contables.
- Mantener la estructura de los Estados Contables establecido por el Decreto N° 103/91 a los efectos de dar cumplimiento de presentar Estados Contables comparativos dispuestos según las NIC.
- Derogar los Decretos N° 105/91 y 200/93.

2.1.11 Decreto N° 222/04

Propone las siguientes modificaciones al Decreto N° 162/04:

- Aplicabilidad obligatoria de la NIC 7 para aquellas sociedades que hayan optado para la elaboración del EOAF, utilizar el concepto de fondos igual efectivo y equivalentes. Se daba la opción de adoptar el concepto de fondos igual a efectivo y equivalente, pero no se hacía referencia a ninguna norma que regulara su aplicación. En cambio, cuando se utilice el concepto de fondos igual capital de trabajo, no existe una NIC que reglamente dicho concepto.
- Recurrir en caso de dudas a la interpretación de las normas contables al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Interpretaciones. Aparentemente se había tenido la intención de considerar a dichas interpretaciones en el primer decreto, pero debido a errores en el texto publicado, la redacción quedó un tanto confusa.

Esta norma intentó dar una solución a los problemas no resueltos por el Decreto N° 162/04, pero dado que algunos temas quedaron pendientes, posteriormente se emitió el Decreto N° 90/005 en el cual se pretendió aclarar algunos aspectos.

2.1.12 Decreto N° 90/05

Establece que las NIC vigentes a la fecha de publicación del Decreto N° 162/04 son aquellas que están traducidas oficialmente al idioma español, aprobadas por el IASB o por su antecesor IASC, publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos e insertas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación. A nivel nacional se fija un marco normativo concreto, el cual no deja lugar a dudas respecto a que las normas vigentes son las publicadas en la página Web antes mencionada, y que sólo podría variar con la emisión de un nuevo decreto.

Por otra parte, considerando que la NIC 1 exige la preparación y presentación de Estados Contables comparativos, se establece en este decreto la opción de confeccionarlos conforme a lo exigido por la NIIF 1, o lo establecido en su Art. 3.

En los siguientes párrafos desarrollaremos los principales ítems de la NIIF 1, y posteriormente analizaremos detenidamente el Art.3, dando una visión global de los mismos, de forma de comprender las dos opciones planteadas por este decreto.

La NIIF 1 fue emitida por el International Accounting Standards Board en el mes de junio de 2003 y se aplica en los primeros Estados Financieros elaborados de acuerdo a las NIIF, que sean presentados a partir del 1 de enero de 2004. En particular en Uruguay, se aplica a los Estados Financieros cuya fecha de presentación sea posterior a la emisión de este decreto.

En el balance de apertura que la empresa elabore como punto de partida para la aplicación de las NIIF, se exige que:

- Se reconozcan todos los activos y pasivos para los cuales sea obligatorio según las NIIF.
- No se reconozcan partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten.
- Se reclasifiquen las partidas reconocidas según principios contables anteriores si éstas no concuerdan con los establecidos en las NIIF.
- Se apliquen las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos en los Estados Financieros.

Establece algunas excepciones para aquellos requerimientos en áreas específicas donde no se justifica la relación costo/beneficio.

Las políticas contables pueden diferir de las que se aplicaban de acuerdo al marco normativo anterior. Los ajustes que surjan de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de la transición, deberán reconocerse directamente en las reservas por ganancias acumuladas, o si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto. Asimismo se deberá revelar la información acerca de los efectos de dicha transición, sobre la posición financiera, la rentabilidad financiera y los flujos de efectivo.

En general, esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las NIIF vigentes en la fecha de presentación de sus primeros Estados Financieros. Sin embargo, establece dos categorías de exclusiones a este principio, se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF, y se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos contenidos en las mismas.

Podríamos citar como ejemplo de lo descrito en el párrafo anterior, la excepción que establece la norma en cuanto a la valoración de las partidas de activo fijo (inmovilizado

material). En la aplicación por primera vez, las alternativas para determinar el costo según las NIIF son:

- a) valor razonable en la fecha de transición
- b) importe revaluado en la fecha de transición o previamente, siguiendo la normativa anterior, tal que en el momento de la revalorización dicho importe fuera comparable al valor razonable o al costo amortizado según las NIIF.
- c) valor razonable a la fecha de un suceso particular que motivó la determinación del mismo

En conclusión, esta norma pretende solucionar ciertos problemas que se presentan cuando uno aplica las NIIF por primera vez, ya que puede resultar muy complejo aplicar el método retrospectivo para determinadas partidas. Por este motivo, consideramos que fue una decisión correcta, incluir la NIIF 1 dentro de la normativa vigente en Uruguay.

Según el Art. 3 del decreto, en caso de no aplicar la NIIF 1 se deberá aplicar como mínimo los procedimientos que se detallan en los siguientes párrafos.

El procedimiento a aplicar en principio, es ajustar a las nuevas normas los saldos del activo y pasivo al comienzo del primer ejercicio en que se apliquen las mismas. A los efectos de presentar dentro del patrimonio la diferencia ocasionada por dicho procedimiento, se ajustarán las Ganancias Retenidas o los Ajustes al Patrimonio, según corresponda. En caso de no poder discriminarse el ajuste entre ambos conceptos, se imputará a los saldos iniciales de Ajustes al Patrimonio. En el Estado de Evolución del Patrimonio la diferencia se expone como modificación a los saldos iniciales.

Este decreto resuelve un tema que podría dar lugar a discusiones y que podría tener, por ejemplo, impacto en la política de distribución de utilidades. Si los ajustes ocasionaran una ganancia, y ésta fuera reflejada en el Estado de Resultados, la misma tendría un impacto importante en la empresa, ya que por la Ley N° 16060 es obligatorio distribuir como dividendo mínimo el 20 % (veinte por ciento) de las utilidades netas. Esto podría causar un problema de liquidez, cuando en realidad es un tema estrictamente contable, de aplicación de un marco normativo. Por otra parte, si lo que se hubiera generado fuera una pérdida importante en el ejercicio, podría influir en la calificación de deudores dada por el Banco Central del Uruguay, con el consiguiente efecto en las provisiones.

El segundo procedimiento a aplicar, por el Art. 3, es presentar una nota o anexo explicando y conciliando las diferencias existentes entre los Estados Contables correspondientes al último ejercicio presentado de acuerdo a la normativa anterior, y los preparados según la actual.

A los efectos de cumplir con las disposiciones del Decreto N° 162/04, se puede optar por no presentar información comparativa del Estado de Resultados, el Estado de Origen y

Aplicación de Fondos, Anexos y Notas a los Estados Contables, pero sí se exige presentar la misma para el Estado de Situación Patrimonial.

La información comparativa exigida, puede presentarse de dos formas:

En el cuerpo del Estado de Situación Patrimonial, exponiendo los saldos del ejercicio anterior reexpresados por el nuevo marco normativo, y los del ejercicio en curso.

En las Notas a los Estados Contables, en las cuales se muestre la transición. Se expresa que hay que presentar una nota explicando el saldo al inicio antes de la aplicación del nuevo marco normativo, los ajustes realizados, y los saldos del año anterior ajustados. Luego se podría agregar una columna para presentar los saldos de este año, de forma de exponer el comparativo.

En las Notas a los Estados Contables deberá exponerse que este es el primer ejercicio en que han sido aplicadas las normas establecidas por el Decreto N° 162/04 y sus modificativos, así como los procedimientos seguidos para presentar la información comparativa. En el ejercicio para el cual su aplicación es optativa, es importante aclarar expresamente que se ha aplicado dicho decreto, ya que al mencionar que los Estados Contables se confeccionaron de acuerdo a NCA, puede llegar a dar lugar a confusión por estar vigentes ambos marcos normativos.

Finalmente, en su Art. 6, se establece que el texto de la NIIF 1 sea insertado en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación. A pesar de disponer su publicación, y que dicha norma se hace obligatoria, continúa sin estar disponible en la página.

Este decreto fue un aporte importante a la nueva normativa, ya que aclara varios conceptos que no tenían una explicación clara en los anteriores; permite usar una norma que es de gran utilidad cuando se adopta por primera vez el nuevo marco (NIIF 1); aporta soluciones respecto a la complejidad de presentar Estados Contables comparativos; y establece precisamente como se puede ajustar el saldo inicial, y a las cuentas a las que se deben imputar los ajustes.³³

2.1.13 Decreto N° 266/07

Se establece como NCA 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.

³³ FARIÑA, Dyana. Normas Contables Adecuadas en el Uruguay. Decreto 162/2004. Su impacto en el trabajo de Auditoría. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos34/normas-contables-uruguay>



Las normas referidas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad.
- c) Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.

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

Por otra parte a efectos de la presentación de los Estados Contables se seguirá utilizando la estructura básica del anexo y los modelos de Estados Contables del Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991, adaptando los mismos a la presentación de información comparativa requerida por las normas referidas en el Art. 1° del presente decreto, en particular la NIC 1.

Los Estados Contables básicos comprenden:

- a) Estado de situación patrimonial.
- b) Estado de resultados.
- c) Estado de origen y aplicación de fondos.
- d) Estado de evolución del patrimonio.
- e) Notas a los Estados Contables.

En cuanto a la elaboración del EOAF se deberá aplicar lo establecido en la NIC 7 - Estado de Flujo de Efectivo.

Las Notas a los Estados Contables deberán contener, además de las revelaciones requeridas por el Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991, la información requerida por las normas referidas en el Art. 1° del presente Decreto.

La aplicación obligatoria del Decreto comienza a regir para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2009.

Para los ejercicios en curso a la fecha de publicación del presente decreto, así como para aquellos que se iniciaban entre esta fecha y el 31 de diciembre de 2008, se podía optar entre la aplicación de las normas del Art. 1° en su totalidad o del cuerpo normativo contenido en los Decretos N° 162/04, de 12 de mayo de 2004; 222/004, de 30 de junio de 2004 y 90/005, de 25 de febrero de 2005.

2.1.14 Ley N° 18.083

Modifica con su Art. 100, los artículos 47, 91 y 279 de la L.S.C, de 4 de setiembre de 1989.

Lo más destacable es que respecto al Art.91 adiciona la posibilidad de no presentar los Estados Contables según NCA para aquellas sociedades comerciales que tengan la totalidad de los activos radicados en el exterior.

2.1.15 Ley N° 18.326

El objetivo que enmarca la presente Ley es actualizar la L.S.C en pro de unificar criterios con las NIC y decretos reglamentarios.

Su principal cometido es modificar con sus artículos 500 y 501, los artículos 87, 88, 89 y 97 (bis) de la L.S.C referentes a: Información a Presentar, Normas Generales, Estado de Situación Patrimonial y Registro de Estados Contables respectivamente.

Con respecto al Art. 87 (Información a presentar) modifica el concepto de “Balance General” por “Estados Contables”, como requisito mínimo de información a presentar a terceros, junto con el inventario de los diversos elementos que integren el activo y pasivo social a dicha fecha y la propuesta de distribución de utilidades, si las hubiera.

Al Art. 88 (Ejercicio Económico) por su parte, se le eliminan los criterios de razonabilidad y claridad en la presentación de los Estados Contables, y se le deja como único contenido del mismo, la duración del ejercicio económico a utilizar.

El cambio más sustancial de esta Ley, se da con la modificación del Art. 89 (Estados Contables), ya que en primer lugar se elimina todo lo referente a la regulación del ESP y en segundo lugar se modifica una de las principales disposiciones contradictorias entre la L.S.C y las NIC, la cual profundizaremos en el Capítulo IV Análisis Comparativo referida a los Estados Contables Consolidados.

Básicamente lo que propone la Ley N° 18.362, con su Art. 500, es dejar al Art. 89 de la L.S.C, más general y abarcativo. Es decir, propone referirse a Estados Contables en vez de balance general, así como también dejar librado a la reglamentación la información necesaria a incluir en dichos Estados Contables. Respecto a los Estados Contables Consolidados, le cambia el sentido de la redacción de la L.S.C, dejando como obligatorios los consolidados y secundarios los individuales.

Por otro lado, el Art. 501, reglamenta el Art. 97 (Bis) referente a Registro de Estados Contables y el cambio sustancial que propone es eliminar el plazo de 180 días para la presentación de los Estados Contables ante el organismo de control, así como también el plazo de tres años para los terceros interesados. El primer plazo lo deja librado a la reglamentación, mientras que al segundo lo deja indefinido.

La presente Ley dispone con su Art. 502, que la fecha de aplicación de las medidas tomadas, regirán a partir del 1° de enero del 2009 y con su Art. 503 la derogación del Art. 90 de la L.S.C de 4 de setiembre de 1989.

Como ultima medida, en su Art. 504 autoriza a la DGI a proporcionar a la AIN toda información relacionada con los Estados Contables de las firmas contribuyentes y ésta última está obligada a guardar el secreto tributario.

2.1.16 Ley N° 18.387

La nueva legislación concursal y de reorganización empresarial promueve la supervivencia de las unidades productivas económicamente viables, así como la eficiente y equitativa legislación de las que no lo son, protegiendo de esta forma la inversión, el empleo y las relaciones comerciales sanas y leales.³⁴

A los efectos de nuestra investigación monográfica, solo analizaremos los artículos que se vinculen con nuestro objeto de estudio, de manera de no extendernos con otros temas referidos en la Ley que van más allá de nuestra temática.

De esta forma los artículos 4 y 7, de la presente Ley se relacionan con la L.S.C al referirse a NCA y presentación de Estados Contables, respectivamente.

Con respecto a las NCA, el Art.4, referente a la presunción de insolvencia del deudor, establece en su numeral 1°, que la misma se puede determinar cuando exista un pasivo superior al activo, determinados de acuerdo con NCA.

Con respecto a la presentación de Estados Contables, el Art.7, inciso 4, dispone lo siguiente para la solicitud de concurso por parte del deudor:

“Si el deudor estuviera obligado a llevar contabilidad, acompañará los Estados Contables que determine la reglamentación y, en su caso, la memoria del órgano de administración y el informe del órgano de control interno, correspondientes a los tres últimos ejercicios, si existieran. Los Estados Contables deberán ser acompañados de informe firmado por contador público o establecer expresamente la causa por la cual no fue posible obtener dicha firma. Si el deudor hubiera contratado auditoria externa de sus Estados Contables, acompañará igualmente los informes de auditoria correspondientes a los Estados Contables presentados. En caso de falta de presentación de cualquiera de estos recaudos, indicará la causa por la cual no puede aportarlos.”

Ambos artículos están reglamentados por el Decreto N° 146/09 emitido y aprobado en marzo del 2009 y cuyo contenido expondremos más adelante.

³⁴ Página Web: http://www.ucu.edu.uy/docs/Ley_concursal.pdf



2.1.17 Decreto N° 99/09

Impone la obligación de ajustar por inflación a las entidades que cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

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

Establece, de este modo, que para las entidades que se encuentren comprendidas dentro de alguno de estos casos, deberán ajustar por inflación según lo dispuesto en la NIC 29.

A su vez, para las entidades no comprendidas, da la opción de ajustar o no por inflación. Pero en caso de optar indica que se deberá hacer según la NIC 29. Si optan por no realizar dicho ajuste, no podrán realizar ningún ajuste parcial por reexpresión en base a un índice general de precios, en los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero del 2009, debiendo tomar como saldos iniciales los que surjan del cierre del ejercicio inmediato anterior. Cualquiera sea la opción adoptada deberá revelarse en nota a los Estados Contables.

El índice general de precios a aplicar a efectos de efectuar el ajuste será el Índice de Precios al Consumo, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística.

Según este decreto, 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 dichos índices. 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 NCA, lo que constituirán su costo atribuido a la fecha.

Los ajustes efectuados deberán ser contabilizados en los registros de la entidad.

Se exceptúa de lo previsto, para aquellas entidades que deban emitir sus Estados Contables de acuerdo a normas contables establecidas por el Banco Central.

La vigencia del presente decreto es a partir del 1° de enero del 2009.

2.1.18 Decreto N° 135/009

Se determina en primer lugar, cuales entidades se consideran de menor importancia relativa, y establece que son aquellas que no cumplen con una o más de las siguientes características:

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

Para las que si lo cumplen, deberán adoptar como NCA de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Intermediación Financiera establecidas como tales en el Art. 1° del Decreto N° 266/007 del 31 de Julio de 2007 y que el presente Decreto califica como “normas contables simplificadas”:

NIC 1- Presentación de Estados Financieros

NIC 2- Inventarios

NIC 7- Estados 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 1- Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de información financiera.

Los bienes de cambio podrán ser valuados aplicando los criterios establecidos en la NIC 2 de inventarios o al precio de la última compra. Además se las obliga a reconocer los pasivos por impuestos como una pérdida del ejercicio.

Se deberá tener en cuenta, 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.

Para las entidades de menor importancia relativa tendrán como referencia el cuerpo normativo del Decreto N° 266/07 y la doctrina más recibida. 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.

A efectos de la presentación de los Estados Contables las sociedades deberán utilizar la estructura básica del anexo y los modelos de Estados Contables previstos en el Decreto N° 103/91.

La vigencia del presente Decreto es a partir del 1° de enero del 2009, aunque se permite la adopción de las normas contables simplificadas en forma anticipada.

2.1.19 Decreto N° 146/009

Establece, en primer lugar, que las NCA, citadas en el Art.4 de la Ley N° 18.387, son las establecidas, para cada actividad, por la Ley y la reglamentación aplicable a la misma.

En caso de no existir reglamentación especial para el tipo de persona física o jurídica involucrada, se entenderá por NCA las contenidas en la reglamentación aprobada por el Poder Ejecutivo, en el marco de las potestades otorgadas por el Art. 91 de la Ley N° 16.060, con la redacción dada por el Art. 100 de la Ley N° 18.083.

En segundo lugar, se refiere a la estimación de valor de los bienes y derechos determinado por el Art.7 de la referida Ley, y determina que el deudor deberá indicar los criterios de valuación utilizados para cada uno de los mismos. En caso de apartarse de alguno de los criterios mencionados en el presente artículo, deberá justificarlo.

En tercer lugar, reglamenta la presentación de los Estados Contables, y hace una distinción entre, sociedades comerciales, sociedades no comerciales y empresas unipersonales.

Para las sociedades comerciales, determina que deberán presentar los Estados Contables según NCA exigidas por la L.S.C y por su reglamentación.

Para el caso de las sociedades no comerciales, establece que deberán presentar los Estados Contables que hayan presentado a los terceros interesados, como por ejemplo a Instituciones Financieras, y expresaran en que medida dichos estados se ajustan a las NCA de las sociedades comerciales.

Para el caso de las empresas unipersonales, que no posean contabilidad suficiente, determinan que deberán presentar los Estados Contables que hayan presentado a terceros, como por ejemplo acreedores, bancos o DGI. De no haber sido emitidos Estados Contables en los tres años anteriores, no deberán dar cumplimiento al requisito impuesto por el Art.7 numeral 4.

Por último, reglamenta la presentación de un informe de Contador Público Independiente. Al respecto establece que si, el deudor contrató auditoria externa, deberá adjuntar los informes correspondientes a los Estados Contables adjuntados.

De no contar con un informe de auditoria externa, el deudor deberá presentar el tipo de informe emitido por Contador Público exigido por la DGI y AIN para dar cumplimiento al registro de los Estados Contables, o por los bancos acreedores, de acuerdo con las normas dictadas por el Banco Central del Uruguay.

3. Evolución Histórica de las Normas Profesionales

A principios de la década de los ochenta, el Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay (hoy Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay), con el asesoramiento de su Comisión de Investigación Contable, comenzó una actividad de emisión de normas contables de carácter profesional en el Uruguay. En agosto de 1981 formuló el Pronunciamiento N° 4, sobre “Fuentes de Normas Contables para la presentación adecuada de los Estados Contables”. Esta norma contable fue sustituida por el Pronunciamiento N° 10, emitido por el Colegio de Contadores en abril de 1990 junto con el Pronunciamiento N° 11.

Al día de hoy el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, tiene aprobado los Pronunciamentos N° 10 "Fuentes de Normas Contables para la presentación adecuada de los Estados Contables", el N° 11 "Normas Contables Internacionales obligatorias y optativas" y el N° 14 “Estados Contables ajustados por la variación del poder adquisitivo de la moneda” que son los que regulan a partir de 1990 la normativa contable profesional en nuestro país.

Estos pronunciamientos son tomados en cuenta por el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo para la aprobación de las normas contables legales, pero no hay una obligatoriedad ni sistematicidad en cuanto a la necesaria consistencia entre estas dos fuentes de normas. La diferencia sustancial radica en cuáles de estas normas se definen como de aplicación obligatoria y cuáles como de aplicación opcional, en uno y otro caso.

3.1 Pronunciamiento N° 4

En agosto de 1981, a partir de la necesidad creada por una circular del Banco Central del Uruguay que solicitaba a las Instituciones Financieras tener información contable de sus clientes acompañadas de un informe (certificación) de Contador Público, la Comisión de Investigación Contable del Colegio elevó al Consejo Directivo el proyecto de un pronunciamiento sobre “Fuentes de las Normas Contables para la presentación de los Estados Contables”, el cual acompañaba con el informe que incluimos a continuación:

“Nuestra profesión se ha encontrado frecuentemente sin guías precisas de actuación en lo que se refiere a las normas que deben seguirse para presentar Estados Contables.

La buena formación universitaria y doctrinaria de nuestros profesionales ha logrado paliar esa dificultad, pero creemos que es el momento de efectuar definiciones que eliminen o limiten al máximo la posibilidad de aplicación de normas disímiles frente a situaciones similares. Estas definiciones deben efectuarse por el organismo representativo de la Profesión, que en nuestro país es el Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay. La Comisión de Investigación Contable ha estructurado un plan para estudiar diferentes tópicos de la teoría contable básica y sus distintas aplicaciones y presentar oportunamente pronunciamientos para la aprobación del Consejo Directivo. Ese será un trabajo de largo alcance que no deberá detenerse nunca en el tiempo. No obstante, será sumamente difícil que dichos pronunciamientos puedan cubrir todos los aspectos que se deben tener en cuenta al presentar los Estados Contables y por esta razón será necesario recurrir a otras fuentes de normas contables.

Entendemos, pues, imprescindible, que el primer pronunciamiento que aconseje esta Comisión se refiera a las fuentes de las normas para la presentación adecuada de los estados contable.”

En la parte dispositiva el Pronunciamiento N° 4 establecía en una primera parte, la definición de “Informes contables”, “Estados Contables” y “Normas contables” y una segunda parte en donde determinaba las “fuentes de normas contables”.

Al definir Normas Contables establecía que eran: “todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada, la situación patrimonial, económica y financiera de un ente.”

Es necesario destacar que dicha definición de Norma Contable ha sido reproducida por el Pronunciamiento N° 10 del Colegio, el Decreto N° 105/91 (derogado) y el Decreto N° 162/04. Más allá de esas definiciones que fijan las normas como criterios técnicos, los citados Pronunciamiento y Decretos establecen imperativamente (con el distinto poder coercitivo que determina un pronunciamiento del Colegio o una norma de derecho positivo) la obligatoriedad de aplicación de determinados “criterios técnicos”.

Al establecer el orden de las fuentes incluía en primer lugar los pronunciamientos del Colegio y en un segundo orden a las “Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee)”. Este pronunciamiento se constituyó en el cuerpo normativo profesional en relación a Normas Contables Adecuadas vigente hasta abril de 1990, fecha en la que se aprobó el Pronunciamiento N° 10.³⁵

3.2 Pronunciamiento N° 10

Explica en primer lugar en qué consisten los Estados Contables Básicos y cuáles son los considerados obligatorios en nuestro país; luego define el término normas contables como los criterios técnicos utilizados para determinar y exponer la situación patrimonial, económica y financiera del ente.

Posteriormente enumera las fuentes de normas contables estableciendo el orden de jerarquía de las mismas.

Debe recurrirse en primer lugar a los pronunciamientos emitidos por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

En un segundo nivel, se debe recurrir a las NIC declaradas obligatorias para nuestro país a partir de la fecha en que así lo establezca el Colegio de Contadores.

El motivo principal por el cual se remite a las NIC probablemente tenga su origen en que éstas tienen la ventaja de emanar de un organismo internacional de la profesión que cuenta con un amplio respaldo político y técnico. Por otra parte, se trata de normas amplias, flexibles y que permiten una adaptación rápida a nuestro medio.

En un tercer nivel, al cual debe recurrirse cuando el tema objeto de análisis no es tratado por ninguna de las NIC declaradas obligatorias en nuestro país, se ubica la doctrina más recibida. Puede acudirse a:

- los textos y tratados reconocidos y coincidentes sobre los puntos en cuestión.

³⁵ROSSI BAYARDO, Walter. Informe de Consultoría de Diagnóstico y Plan de Acción en relación a la búsqueda de convergencia de las Normas de Contabilidad y Auditoría aplicadas en Uruguay y las Normas Internacionales sobre dichos temas. Disponible en: www.cceau.com.uy



- las NIC optativas, actualmente serían las aprobadas con posterioridad a la publicación del Decreto N° 162/04.

- las resoluciones de las Conferencias Internacionales de Contabilidad y los pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

- las resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur y su antecesora, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas.

- los pronunciamientos de organismos profesionales de otros países.

En el caso de existir varias normas contables dentro de un mismo grupo de los mencionados precedentemente, aplicables con el mismo fin, será necesario seleccionar y utilizar aquellas que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.

3.3 Pronunciamiento N° 11

Establece en primer lugar cuáles son las NIC de aplicación obligatoria en nuestro país. De acuerdo al mismo, se consideran en el Uruguay las NIC 1 a 20, estableciendo ciertas excepciones en cuanto a la obligatoriedad de las mismas, señalándolas como optativas.

Las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad son las que se consideraban de aplicación optativa:

- NIC 7 "Estado de Cambios en la Situación Financiera".

- NIC 12 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre Renta".

- NIC 14 "Presentación de la Información Financiera por Sectores".

- NIC 19 "Contabilidad de los Beneficios por Retiro en los Estados Financieros de los Patrones".

En el momento en que se emitió este pronunciamiento implicó un gran avance e introdujo cambios sustanciales en materia contable, pero en el presente existe una brecha significativa entre la normativa profesional y legal, dado que ésta última ha sufrido cambios recientemente. El Colegio debería considerar dentro de sus prioridades la actualización de la normativa a nivel profesional para adecuarse a la realidad vigente en nuestro país.

3.4 Pronunciamiento N° 14

A pesar que el país había vivido un largo proceso inflacionario y con altos índices en la evolución de los precios y a pesar de varios intentos de la Comisión Permanente de NCA por emitir una norma contable al respecto, no existía ninguna norma que obligara a contemplar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en los Estados Contables de las empresas.

Es así que el Colegio, el 22 de diciembre de 1999, con el asesoramiento de la Comisión de Investigación Contable declaró que se consideraba obligatoria en nuestro país la NIC 29. Estableció además que “cuando no se esté en presencia de los supuestos enunciados por la NIC 29, que caracterizan a una economía hiperinflacionaria; en la preparación de los Estados Contables que se presenten para ser utilizados por usuarios externos como base para la toma de decisiones, se deberá cumplir con el siguiente procedimiento:

Realizar una evaluación del efecto provocado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, esto es, determinar si el mismo resulta o no relevante en los Estados Contables. Cuando se considere que dicho efecto es significativo, se deberán ajustar los Estados Contables aplicando la metodología planteada por la NIC 29. Cuando se considere que dicho efecto no es significativo, el ajuste de los Estados Contables será optativo.

En conclusión, si analizamos la evolución del contenido de los Pronunciamientos del Colegio no queda dudas de que desde hace más de veinte años se ha trazado una línea hacia el uso de las NIC como Normas Contables de aplicación para la preparación y presentación de los Estados Contables en el Uruguay. Sin embargo, la falta de coercitividad de las normas del Colegio ha limitado las consecuencias en la aplicación de las mismas en el ejercicio profesional.

4. Evolución histórica Normas Internacionales de Contabilidad

La ausencia durante muchos años de normas obligatorias en lo vinculado a presentación de informes vinculados a terceros obligó a los profesionales de la contabilidad en Uruguay a buscar fuentes alternativas. Criterios de aceptación más o menos aceptados a nivel nacional e internacional, sobre aspectos de suma importancia como los de valuación de activos y pasivos, la asignación de resultados a periodos y los relativos a la exposición de la información contable a ser presentada a terceros.

4.1 Evolución institucional del IASC e historia de las NIC

En 1973 - Cuerpos privados independientes de 10 países fundan el IASC con el fin de uniformizar los Principios de Contabilidad aplicados.



En 1975 - Se publican las primeras NIC: la NIC 1 Revelación de políticas contables y la NIC 2 Valoración y presentación de inventarios en el contexto de costo histórico.

En 1981 - Se crea el Grupo Internacional de Consulta (integrado por varias organizaciones internacionales, bolsas de valores y reguladores).

En 1982 - El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo 13 países designados por IFAC y 4 miembros representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información contable.

En 1983 - IFAC reconoce y considera al IASC como emisor de Normas Internacionales de Contabilidad. Los miembros del IASC incluyen todos los cuerpos de Contadores Públicos miembros de IFAC (116 instituciones de 85 países).

En 1987 - Se formó el “Comité de Comparabilidad” con el fin de eliminar distintas posibilidades de tratamientos alternativos que mostraban las NIC hasta ese momento.

En 1989 - La Federación Europea de Contabilidad apoya la armonización internacional y decide tener una mayor participación en el IASC. IFAC crea la Comisión del Sector Público (PSC). El IASC emite el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables. Debe tenerse en cuenta que no es una norma contable y por tanto no define reglas para ningún caso particular; tampoco tiene poder derogatorio sobre ninguna NIC y en caso de eventuales contradicciones la norma prevalece sobre aquel, se tomara al marco conceptual como guía.

En 1990 - El Comité de Comparabilidad emite un informe para eliminar 21 tratamientos alternativos admitidos en 10 NIC

En 1994 - Se crea un Consejo Consultivo (llamado el grupo G4+1) formado por el IASC conjuntamente con el FASB, Junta de normas del Reino Unido, CICA y Junta de Normas de Australia, con el fin de uniformizar los Marcos Conceptuales, el cual tiene responsabilidades de supervisión y financiación

En 1995 - La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Federación Internacional de Bolsas de Valores (IOSCO) para completar las normas contables fundamentales y recomienda que las empresas multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea adopten las NIC

En 1996 - Se crea el Comité de Desarrollo Estratégico con el objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y funcionamiento futuro del IASC así como finalizar el proyecto de completar las NIC fundamentales.

En 1997 - Se forma el Comité Permanente de Interpretaciones (Standing Interpretations Committee - SIC) formado por 12 miembros con derecho a voto.

En 1998 - IASC amplía su composición a 140 entidades profesionales pertenecientes a 101 países. En diciembre IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales definidas en 1996 con la aprobación de la NIC 39.

En 1999 - Los Ministros de Finanzas del G7 conjuntamente con el Fondo Monetario Internacional (FMI) dan su apoyo a las NIC con el fin de “fortalecer la arquitectura financiera internacional”. El Consejo del IASC aprueba por unanimidad su reestructuración y decide convertirse en un consejo formado por 14 miembros individuales (12 con dedicación exclusiva) dependiente de un Patronato o de una Fundación.

En 2000 - IOSCO recomienda que sus miembros permitan a las empresas multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en todas las emisiones y colocaciones de valores. El comité de designaciones elige como presidente del IASC a Arthur Levitt quien a su vez es presidente de la SEC. Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y la constitución de un nuevo IASC.

En 2001 - Se publican los miembros y se anuncia el nuevo nombre del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, (IASB – International Accounting Standards Board), se constituye también la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El 1 de abril, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades del IASC en relación con la emisión de las normas de contabilidad. Las NIC y SICs vigentes a esa fecha son adoptadas por el IASB.

En 2002- El Comité de Interpretación de Normas (SIC) cambia su denominación a International Financial Reporting Standards Committee (IFRIC) y amplía sus objetivos, que no solo abarca la interpretación de las NIC existentes y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sino que también se encargará de elaborar y proporcionar guías de temas a ser tratados por futuras NIIF. En junio la Unión Europea aprueba el Reglamento 1.606 en la cual se exige la publicación de las NIC y NIIF para que las empresas que coticen en las bolsas de valores elaboren sus Estados Contables de acuerdo a las NIC o NIIF a partir del año 2005. El IASB y el FASB emiten un acuerdo de intención conjunto sobre la convergencia de las normas de contabilidad

En 2003 - El IASB organiza y celebra mesas de debate público sobre la regulación contable de instrumentos financieros en la cual participan 108 organizaciones. El Comité Regulador Contable de la Unión Europea recomienda la adopción de las NIC vigentes excepto las NIC 32 y 39. La Comisión acepta la recomendación y confirma así la obligación de aplicar dichas normas a partir del año 2005.

4.2 Documentos emitidos por el IASC y el IASB

Estructura de documentos



A la fecha se han emitido los siguientes documentos:

Marco Conceptual para la Presentación y Preparación de Estados Contables emitido en 1989, y no ha tenido modificaciones a la fecha.

- 41 NIC (8 derogadas)
- 7 NIIF
- 8 CINIIF (interpretaciones de las NIIF)
- 33 SICs (17 reemplazadas)
- 1 IFRIC. (Hay ocho borradores en estudio)

4.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

La nómina de las normas emitidas hasta la fecha y su situación actual es la siguiente:

<i>Norma</i>	<i>Tema</i>	<i>Última Revisión</i>
NIC 1	Presentación de Estados Financieros	2003
NIC 2	Inventarios	2003
NIC 3	Estados Financieros Consolidados	Derogada
NIC 4	Contabilización de la Depreciación	Derogada
NIC 5	Información a ser revelada	Derogada
NIC 6	Contabilidad e inflación	Derogada
NIC 7	Estados de Flujo de Efectivo	1992
NIC 8	Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables	2003
NIC 9	Costos de Investigación y Desarrollo	Derogada
NIC 10	Hechos Ocurridos después de la fecha del Balance	2003
NIC 11	Contratos de Construcción	1993
NIC 12	Impuesto sobre las Ganancias	2000



<i>Norma</i>	<i>Tema</i>	<i>Última Revisión</i>
NIC 13	Presentación de Activos Corrientes y Pasivos Corrientes	Derogada
NIC 14	Información financiera por segmentos	Derogada por IFRS 8
NIC 15	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios	Derogada 2003
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	2003
NIC 17	Arrendamientos	2003
NIC 18	Ingresos Ordinarios	1993
NIC 19	Beneficios a los empleados	2002
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	1983
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	2003
NIC 22	Combinaciones de negocios	Derogada IFRS 3
NIC 23	Costos por intereses	2007
NIC 24	Informaciones a revelar sobre partes relacionadas	2003
NIC 25	Contabilización de las inversiones	Derogada
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro	1987
NIC 27	Estados Financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias	2003
NIC 28	Contabilización de inversiones en empresas asociadas	2003



<i>Norma</i>	<i>Tema</i>	<i>Última Revisión</i>
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	1989
NIC 30	Informaciones a revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares	Derogada IFRS 7
NIC 31	Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos	2003
NIC 32	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	2003 e IFRS 7
NIC 33	Ganancias por acción	2003
NIC 34	Información financiera intermedia	1998
NIC 35	Operaciones en discontinuación	Derogada IFRS 5
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	2004
NIC 37	Provisiones, Activos contingentes y pasivos Contingentes	1998
NIC 38	Activos Intangibles Marzo	2004
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	Marzo 2004
NIC 40	Inversiones en propiedades	Marzo 2004
NIC 41	Agricultura	2001

4.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Las normas emitidas hasta la fecha son las siguientes:



<i>Norma</i>	<i>Tema</i>	<i>Última Revisión</i>
NIIF 1	Primera adopción de las NIIF	2003
NIIF 2	Pagos basados en acciones	2004
NIIF 3	Combinaciones de negocios	2004
NIIF 4	Contratos de Seguros	2004
NIIF 5	Activos no corrientes disponibles para la venta y operaciones discontinuadas	2004
NIIF 6	Exploración y evaluación de activos minerales	2004
NIIF 7	Instrumentos financieros - revelaciones	2005

4.2.3 Interpretaciones Emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad

SIC 1	Uniformidad/diferentes fórmulas de costos para inventarios	Reemplazada
SIC 2	Uniformidad/capitalización de los costos por intereses	Reemplazada
SIC 3	Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas.	Reemplazada
SIC 5	Clasificación de instrumentos financieros. Cláusulas de pagos contingentes.	Reemplazada
SIC 6	Costos de modificación de los programas informáticos existentes.	Reemplazada
SIC 7	Introducción del Euro.	
SIC 8	Aplicación por primera vez de las NIC como base de contabilización.	Reemplazada
SIC 9	Combinaciones de negocios – Clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses.	Reemplazada



SIC 10 Ayudas gubernamentales – sin relación específica con actividades de operación.	Reemplazada
SIC 11 Variaciones de cambios en moneda extranjera – capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes.	
SIC 12 Consolidación – Entidades con cometido especial.	
SIC 13 Entidades controladas conjuntamente Aportaciones no monetarias de los participantes.	
SIC 14 Propiedades, planta y equipo – Indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas.	Reemplazada
SIC 15 Arrendamientos operativos – Incentivos.	
SIC 16 Capital en acciones – acciones propias en cartera	Reemplazada.
SIC 17 Capital – Costos de una transacción de capital	Reemplazada.
SIC 18 Uniformidad – Métodos alternativos	Reemplazada.
SIC 19 Moneda de los Estados Financieros – Medición y presentación de Estados Financieros según las NIC 21 y NIC 29.	Reemplazada
SIC 20 Método de la participación – Reconocimiento de pérdidas.	Reemplazada
SIC 21 Impuesto a la Renta – Recuperación de activos no depreciables revaluados.	
SIC 22 Combinaciones de negocios – Ajustes subsecuentes de valores razonables y llave informados inicialmente.	Reemplazada
SIC 23 Propiedad, planta y equipos – Costo de revisiones o reparaciones generales.	Reemplazada



SIC 24 Ganancias por acción – Instrumentos financieros que pueden ser cancelados en acciones.	Reemplazada
SIC 25 Impuesto a la Renta – Cambios en la situación impositiva de una empresa o sus accionistas.	
SIC 27 Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento.	
SIC 28 Combinación de negocios – Fecha del intercambio y valor razonable de instrumentos de capital.	Reemplazada
SIC 29 Información a revelar – Acuerdos de concesión de servicios.	
SIC 30 Moneda de informe – Traducción de la moneda de medición a la moneda de presentación.	Reemplazada
SIC 31 Ingresos ordinarios – Permutas que comprenden servicios de publicidad.	
SIC 32 Activos intangibles – Costos de sitios Web.	
SIC 33 Consolidación y método de la participación – Derechos de votos potenciales y distribución de participaciones en la propiedad.	Reemplazada

4.2.4 Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera

CINIIF 1: Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares.

CINIIF 2: Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos similares.

CINIIF 4: Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento.

- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental.
- CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónico.
- CINIIF 7 Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
- CINIIF 8 Alcance de la NIIF 2.
- IFRIC 9 Reassessment of Embedded Derivatives.
- IFRIC 10 Interim Financial Reporting and Impairment.
- IFRIC 11 IFRS 2 - Group and Treasury Share Transactions.
- IFRIC 12 Service Concession Arrangements.
- IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes.
- IFRIC 14 IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction.

4.2.5 Borradores de Interpretaciones del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera

- | | |
|---|-----------|
| IFRIC D1 Emission Rights | Borrador. |
| IFRIC D3 Determining Whether an Arrangement Contains a Lease. | Borrador |
| IFRIC D4 Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds. | Borrador |
| IFRIC D5 Applying IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies for the First Time. | Borrador |
| IFRIC D6 Multi-employer Plans. | Borrador |
| IFRIC D7 Consolidation-Special Purpose Entities. | Borrador |



IFRIC D8 Members’ Shares in Co-operative Entities.	Borrador
IFRIC D9 Employee Benefit Plans with a Promised Return on Contributions or Notional Contributions.	Borrador
IFRIC D10 Liabilities Arising from Participating in a Specific Market Waste Electrical and Electronic Equipment.	Borrador
IFRIC D12 Service Concession Arrangements - Determining the Accounting Model.	Borrador
IFRIC D13 Service Concession Arrangements - the Financial Asset Model	Borrador
IFRIC D14 Service Concession Arrangements - the Intangible Asset Model	Borrador
IFRIC D17 IFRS 2 Group and Treasury Share Transactions.	Borrador
IFRIC D15 Reassessment of Embedded Derivatives.	Borrador
IFRIC D16 Scope of IFRS 2	Borrador
IFRIC D18 Interim Financial Reporting and Impairment.	Borrador
IFRIC D19 IAS 19 – The Asset Ceiling: Availability of Economic Benefits and Minimum Funding Requirements.	Borrador
IFRIC D20 Customer Loyalty Programmes.	Borrador

Habiendo establecido como han evolucionado las normas legales, profesionales e internacionales, como requisito a las exigencias de la globalización, procederemos a analizar en el siguiente capítulo el objeto de estudio de este trabajo monográfico, las diferencias entre la L.S.C y las NIC. Analizaremos el impacto que generó el proceso de alineación de la normativa nacional a la normativa internacional en nuestro país, ahondando en aquellos aspectos contradictorios o diferenciales entre ambas.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES (16.060) Y LA NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL (NIC/NIIF)

En este capítulo realizaremos un análisis de las principales diferencias entre la L.S.C y la normativa contable internacional. Como hemos comentado en capítulos anteriores, en la actualidad los mercados de capitales mundiales no tienen fronteras y quienes participan en dichos mercados no deben de tener barreras para acceder a la información financiera de alta calidad, transparente y comparable necesaria para la toma de decisiones económicas bien fundadas. Consideramos necesaria la implementación, por parte de las empresas, de normas internacionales que unifiquen y homogenicen la información contable.

Es por ello que entendemos de gran importancia la posibilidad de aplicar de forma integral las NIIF en sentido amplio, y para ello es necesario que no existan diferencias con la normativa nacional, o por lo menos que éstas estén analizadas y existan alternativas de aplicación.

1. Reseña histórica

Recordemos entonces que en el año 90 se pone en vigor la L.S.C., en cuya discusión participó el Colegio de Contadores, siempre atento a las necesidades de la profesión. La Ley inicialmente proyectada, incluía una serie de disposiciones totalmente desactualizadas en materia de Finanzas y Contabilidad. De la discusión generada, el Parlamento sintetizó el punto estableciendo que los Estados Contables debían ajustarse a NCA pero no aceptó que estas fueran los pronunciamientos del Colegio. Su redacción final resultó en un articulado poco coherente que, por un lado, hacía referencia a que las normas serían objeto de decreto (Art. 91) y por otro lado establecía normas contables generales que no contribuían a dilucidar adecuadamente los temas (Art. 89 y 90) o en otros casos erróneos desde el punto de vista de la teoría contable y de las prácticas existentes a nivel internacional (Art. 94 y Art. 101). No obstante lo anterior la Ley permitió comenzar un proceso de establecimiento de normas contables de origen legal y desde su promulgación hasta el día de hoy se han llevado a cabo una serie de modificaciones en el texto original de manera de eliminar ciertas inconsistencias que presentaba con la normativa internacional.

Nuestro propósito es, identificar cuáles eran las inconsistencias contables de la Sección X de la L.S.C y determinar si con las recientes modificaciones fueron subsanadas o existen aún puntos por mejorar.



A continuación, abordaremos el texto del Decreto N° 103/91, aún vigente, con el fin de detectar las disposiciones que podrían en algunos casos no coincidir con las establecidas en las NIC lo que generaría un conflicto entre dos disposiciones regulatorias en materia de contabilidad y complicaciones para los profesionales al decidir qué norma aplicar.

En ese sentido resulta muy importante tener en cuenta dos disposiciones contenidas en el propio decreto que resuelven el problema; por una parte el decreto establece que los *“Estados Contables Uniformes constituyen por sí una forma de NCA”*. Es decir que las disposiciones contenidas en el decreto se consideran NCA. Por otra parte, establece *“los términos contables y los criterios de exposición utilizados en el presente decreto tienen prioridad sobre los contenidos en las NIC”* disipando cualquier tipo de duda al respecto.

Tal como lo indicamos en el Capítulo anterior, el Decreto 103/91 tuvo como objetivo modificar, actualizar y ampliar el ámbito de aplicación del Decreto N° 827/76, las principales modificaciones que introduce son:

- Amplía el ámbito de aplicación de los Estados Contables Uniformes a todas las Sociedades comprendidas en la L. (el anterior decreto obligaba solo a las Sociedades Anónimas).
- Elimina dos de los anexos: el de “Costos de producción y ventas” y el de “Gastos del ejercicio”.
- Agrega como anexo el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, sin establecer ni definir el concepto de fondos a utilizar, incluyendo “a título de ejemplo” cuatro estados: uno con el concepto de fondos igual Capital de Trabajo, otro igual a Recursos Totales y dos con el concepto de fondos igual Efectivo y Equivalente de Efectivo uno por el método directo y otro por el método indirecto.
- Establece en forma detallada el conjunto de notas que deben acompañar los Estados Contables.

Ahora bien, pasamos entonces al análisis propiamente dicho de las inconsistencias que creemos que existen en la normativa contable legal y reglamentaria de nuestro país respecto a la internacional.

2. Comparación entre normativa contable nacional e internacional

2.1 Elementos Componentes de los Estados Contables

La finalidad perseguida en el Decreto N° 103/91 con la presentación de los Estados Contables Uniformes es la de mejorar la información de las empresas, evitando la



heterogeneidad de los criterios en la presentación de los mismos, facilitar su comparación y perfeccionar el análisis de los Estados Contables, tanto por parte de los directores o propietarios en su utilización interna en la empresa como por terceros interesados.

Por su parte la NIC 1 busca establecer las bases para la presentación de los Estados Financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los Estados Financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los Estados Financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido.

Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

El Decreto N° 103/91 establece que los Estados Contables Uniformes presentaran la siguiente estructura:

- Estado de Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Anexos
 - a) Cuadro de Bienes de Uso, Intangibles, Inversiones en Inmuebles y Amortizaciones
 - b) Estado de Evolución del Patrimonio
 - c) Estado de Origen y Aplicación de fondos
- Notas

Por su parte la NIC 1 establece que un juego completo de Estados Financieros comprende:

- un balance
- un estado de resultados
- un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre:
 - a) todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o bien.
 - b) los cambios en el patrimonio neto distintos de los precedentes de las transacciones con los propietarios que actúan como tales.
- un estado de flujos de efectivo; y

-notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

En particular, cuando hace mención a un estado de cambios en el patrimonio, incluye las variaciones a los resultados acumulados al inicio que son consecuencia de cambios en las políticas contables (de acuerdo al tratamiento punto de referencia según NIC 8).

A su vez invita a que todo aquel que desee, podrá presentar junto a los Estados, un análisis financiero elaborado por la gerencia, u otros informes y/o estados tales como los relativos al valor añadido o información medioambiental.

Es relevante sin duda que el usuario conozca que piensa hacer la gerencia y a qué se enfrentará la empresa en el futuro, para así, obrar en consecuencia.

Es claro que dicho informe se realizará por fuera de los Estados Contables.

En nuestro país de acuerdo al Art. 92 de la L.S.C, la memoria explicativa del balance general queda fuera de los Estados Contables. Esta exclusión es importante por dos causas:

- La calidad de la información que se muestra, ya que al no ser un Estado Contable la información incluida en ella puede contener información que no se debería de incluir en los Estados Contables, como por ejemplo información subjetiva.
- Reafirma la no inclusión de la misma dentro del cuerpo de los Estados Contables.

Además de lo anterior, la L.S.C en su Art. 87, antes de ser reformado por el Art. 500 de la Ley N° 18.362, establecía que el balance general estaba compuesto por el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados, lo cual generaba una diferencia con las normas contables profesionales (recordemos que el pronunciamiento N° 10 define como Estados Contables Básicos, además del ESP y ER, el EEP y el EOAF).

Dicho concepto se amplía con el Decreto N° 103/91 que agrega a éstos dos últimos como componentes de los Estados Contables en los Anexos y agrega también a las Notas. Si bien los incluye como Estados Contables, no les da la jerarquía que les otorga la NIC 1, donde no forman parte de los anexos sino de los Estados Financieros específicamente.

A partir de la reforma mencionada, se sustituye la expresión de Balance General por Estados Contables, y de esta manera creemos que queda implícito en el texto de la Ley el concepto de Estados Contables generalmente aceptado en concordancia con lo establecido en la NIC 1.

2.2 Información Comparativa

El formato obligatorio de los Estados Contables establecido en el Decreto N° 103/91 es problemático en dos sentidos: (a) no revela las ganancias antes de impuestos, y (b) no requiere de información comparativa (ej, el año previo), lo que está en contradicción directa con la NIC 1, Presentación de Estados Contables y el marco normativo de las NIIF.

Dado que la comparación con periodos previos es un elemento básico de cualquier análisis financiero para propósitos de inversión o de crédito, la utilidad de los Estados Contables para analizar adecuadamente la condición financiera de la empresa se ve limitada.

Es decir, la NIC 1 revisada, la cual es obligatoria en nuestro país desde la emisión del Decreto N° 162/91 y reafirmada su obligatoriedad con el Decreto N° 266/07, establece en su numeral 36:

“A menos que una Norma o Interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los Estados Financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los Estados Financieros del periodo corriente.”

Nada de esto está mencionado en el Decreto N° 103/91, por lo que entendemos deberá aplicarse según lo establece el numeral antes transcripto. Como indicamos en párrafos anteriores, el decreto prevalece sobre la normativa internacional en caso de discrepancias relativas a denominaciones y criterios de exposición a utilizar.

Pero si uno razona dicha disposición con más detenimiento, concluye que todo aquello que esté mencionado en las NIC y que no esté contemplado en el decreto o no lo contradiga debe de ser por tanto, llevado a la práctica según lo indiquen éstas.

En resumen, teniendo en cuenta el Decreto N° 266/07 y lo indicado anteriormente, a efectos de dar cumplimiento a la presentación de Estados Contables, se mantendrá la estructura de los Estados Contables establecida por Decreto N° 103/91 y se presentará la información de forma comparativa tal como lo requiere la NIC 1 y si es relevante, también se presentará de forma comparativa las notas.

2.2 Estado de Situación Patrimonial.

Una de las principales modificaciones introducidas en la Ley N° 18.362, fue la eliminación de la referencia exclusiva al estado de situación patrimonial (Art. 89) y al estado de resultado (Art.90). El nuevo Art. 89 dice que “Los Estados Contables deberán ser elaborados y presentados de acuerdo a NCA”, en nuestra opinión, la nueva redacción, es

práctica al dejar la preparación y presentación de Estados Contables en manos de las NCA, es decir, el Decreto N° 103/91 y las NIIF.

De esta manera se evita duplicar la regulación de los ESP y ER en la normativa legal. No obstante, creemos que la solución completa sería dejar todo en manos de las NIIF, dado que siguen existiendo diferencias con el Decreto N° 103/91 o dictar un nuevo decreto que contemple los aspectos positivos del mencionado decreto y corrija las disposiciones contradictorias.

Continuando con nuestro análisis, respecto a la estructura del Estado de Situación Patrimonial, el Decreto N° 103/91 establece que se conformará de la siguiente manera:

- Activos y Pasivos corrientes; son corrientes aquellos a los cuales se estima tendrán una realización dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio. Entendiendo por realización, la transformación del activo y/o pasivo en dinero o su equivalente, ya sea como un derecho o una obligación.
- La parte no corriente será aquella cuya realización sea en un periodo posterior a transcurrido un año luego de la fecha de balance. A su vez el ordenamiento de cada grupo dentro del activo y pasivo va a variar.
- El activo corriente se ordena de acuerdo al grado decreciente de liquidez globalmente considerada en cada grupo. En el activo no corriente el ordenamiento debe hacerse atendiendo en forma principal a la importancia cuantitativa de cada grupo.
- Por su parte el pasivo corriente como el no corriente se han de ordenar de acuerdo al grado de certidumbre de su existencia.
- Por último el Patrimonio se debe agrupar de acuerdo al grado decreciente de limitaciones legales o contractuales para su distribución. En lugar de Capital Social, se utiliza la denominación Capital, probablemente para evitar el uso de una denominación que en la L.S.C. aparejó tantas discusiones.

La NIC 1 establece en su numeral 51: *“La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance, de acuerdo con los párrafos 57 a 67, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.”*

De esta manera se plantea una opción que no había sido tenida en cuenta por el Decreto N° 103/91, la del ordenamiento en base a la liquidez. Sin embargo ésta no sería aplicable debido a que el decreto establece la forma de presentación y no admite otra distinta.

De manera de no perder la información referente a la fecha de recuperación o cancelación del activo o pasivo, respectivamente, la NIC 1 establece en su numeral 52: *“Independientemente del método de presentación adoptado, la entidad revelará para cada rúbrica de activo o pasivo, que se espere recuperar o cancelar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de balance o después de este intervalo de tiempo el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de transcurrir doce meses a partir de la fecha de balance.”*

La necesidad de mezclar las bases de presentación surgirá, según esta NIC, cuando una entidad realice actividades diferentes.

La NIC 1 en su numeral 57 establece: *“Un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:*

- (a) se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;*
- (b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;*
- (c) se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha de balance; o*
- (d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de balance.*

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.”

Se debe de entender por ciclo normal de la operación de una entidad el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y en el caso que el ciclo normal de operación de una entidad no resulte claramente identificable, la NIC 1 establece que se asumirá que el mismo es de doce meses.

En su numeral 60 establece lo que queda comprendido como pasivo corriente: *“Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:*

- (a) se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;*
- (b) se mantenga fundamentalmente para negociación;*
- (c) deba liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha de balance; o*
- (d) la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de balance.*

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.”

Se aplican a los pasivos los mismos conceptos de ciclo normal que vimos para los activos.

En el numeral 63 plantea el caso de una partida que vence dentro de los doce meses pero que se renovará a largo plazo. En este caso la norma plantea que puede mostrarse como no corriente para lo cual coloca varias condiciones:

- el plazo original fue por un periodo de más de 12 meses
- la empresa tiene la intención de refinanciar la obligación en una base a largo plazo y
- dicha intención es soportada por un convenio para refinanciar, o para reprogramar pagos, el cual se completa antes de que los Estados Financieros sean aprobados.

Tenemos entonces dos alternativas para definir los activos y pasivos corrientes:

- a) en función del ciclo de operaciones
- b) en función del plazo de liquidación

El Decreto N° 103/91, sin embargo, adopta el criterio de los doce meses estrictamente.

2.3 Estado de Resultados

El Decreto N° 103/91 mantiene la misma línea que las disposiciones de la L.S.C en cuanto a considerar la existencia de partidas ordinarias y extraordinarias en el ER de una empresa.

El Art. 90 de la L.S.C, actualmente derogado por el Art. 502 de la Ley N° 18.362, expresaba lo siguiente:

“(Estado de resultados). El estado de resultados del ejercicio deberá indicar, por separado, los originados en la actividad ordinaria de la sociedad y los provenientes de operaciones extraordinarias, discriminando los rubros positivos y negativos en la medida necesaria para permitir formarse un juicio claro sobre el volumen y contenido de cada uno de los rubros.”

El Art. 90 se trataba de una norma de exposición clara y adecuada desde el punto de vista técnico, que de alguna manera delimitaba el marco dentro del cual la reglamentación podía moverse.

Por su parte, el Decreto 103/91 considera resultados ordinarios *“aquellos resultados atribuibles al ejercicio, que resultan de las operaciones normales que constituyen el objeto de la empresa”*. En cambio se consideran extraordinarios *“aquellos resultados atípicos y*

excepcionales, identificados con el ejercicio económico en el que se registran y cuya importancia material justifica su expresa demostración”

La normativa contable internacional apunta a restringir la categorización de resultados como extraordinarios puesto que se considera que invita a la interpretación errónea o a la manipulación.

Particularmente, en su numeral 85, la NIC 1 (revisada en el año 2003) establece: “*La entidad no presentará, ni en el estado de resultados ni en las notas, ninguna partida de ingresos o gastos con la consideración de partidas extraordinarias*”, por lo que todas las transacciones de la compañía se presentarán como de las actividades ordinarias al considerar que es la naturaleza de la transacción la que debe determinar su presentación y no su frecuencia. Sin embargo, la NIC 1 exige que se informe en las notas la naturaleza e importe de las partidas significativas de ingresos o gastos.

Es así que encontramos otra diferencia con lo dispuesto en el Decreto N° 103/91 y en la L.S.C en su ya derogado Art. 90.

Relacionado al ER, también consideramos el tratamiento que se establece para los errores fundamentales.

El Decreto N° 103/91 los llama resultados de ejercicios anteriores e indica que hay que incluirlos en el ER. Estos errores u omisiones se refieren a equivocaciones que se desean subsanar. Cuando estos errores u omisiones son detectados se genera una partida por resultado de ejercicios anteriores (AREA).

Por su parte la NIC 8 llama errores fundamentales a los errores descubiertos en el periodo actual y son de tal magnitud y significación que los Estados Contables de uno o más ejercicios anteriores pueden llegar a no ser considerados confiables. La NIC 8 revisada es más exigente con respecto a la necesidad de revelar los efectos de los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores del ejercicio previo. Acepta además como único tratamiento permitido el de punto de referencia, en el que se establece que los errores u omisiones deben ser corregidos contra la cuenta de resultados acumulados, sin pasar entonces por resultados del ejercicio.

Nuevamente estamos frente a una contradicción entre las NIC y el Decreto N° 103/91, que los profesionales han resuelto de diversas formas.

2.4 Estado de Origen y Aplicación de fondos.

Dentro de la información contable a presentar, requerida ya sea por el Decreto N° 103/91 o por la NIC 1 se incluye el EOAF, analizaremos su evolución y sus conceptos principales ya sea desde la perspectiva de la normativa nacional y de la normativa internacional.

Para la preparación de dicho Estado, en principio, el Decreto N° 103/91 establecía la posibilidad de que las empresas optaran entre definir fondos como:

- Capital de trabajo.
- Disponibilidades
- Recursos totales

Las empresas podían optar por presentar un estado de fuentes y usos de fondos, el cual además no tenía porqué presentar un desglose de flujos de efectivo por actividades (de operación, inversión y financiación); de lo cual resultaba un tipo de estado menos útil para los inversionistas y usuarios que evalúan la condición financiera de una empresa.

Estas diferencias limitaban la utilidad de los Estados Contables uruguayos para propósitos de inversión y crédito. En la práctica, los inversionistas y los prestamistas estaban obligados a realizar innecesarios y trabajosos cálculos manuales para poder emplear la información financiera.

En consecuencia, tanto la enmienda del Decreto N° 103/91 como el requisito de una presentación moderna de los Estados Contables por parte de todas las empresas uruguayas, que satisfagan las actuales necesidades de los inversionistas, deberían ser prioritarios para las autoridades.

Actualmente, teniendo en cuenta lo dispuesto por el Decreto N° 266/07, el EOAF es de aplicación obligatoria para todas las empresas, integra los Estados Contables Básicos y para su elaboración se tiene como referencia dentro del conjunto de las NIC obligatorias, la NIC 7 (Estado de Flujo de Efectivo).

Por lo tanto, creemos que el conflicto entre el Decreto N° 103/91 y la NIC 7 sobre qué concepto de fondos utilizar, se resuelve con el Decreto N° 266/07 que elimina la posibilidad de utilizar el concepto de fondo como capital de trabajo, siendo únicamente aceptado el concepto de fondo como disponibilidades.

2.5 Emisores de los Estados Contables

Una vez definidas y analizadas las diferencias en cuanto al tipo de información contable a presentar, creemos necesario hacer mención de quienes son los que se encuentran obligados a presentar la misma.

Según el Decreto N° 103/91, los obligados se encuentran establecidos en su artículo 1° que dice lo siguiente: “ Las sociedades comerciales deberán formular sus Estados Contables de acuerdo a las normas establecidas en este decreto, el anexo y los modelos que se agregan y

forman parte del mismo”. Se refirma de esta manera el concepto establecido por la L.S.C, de que deben preparar Estados Contables las Sociedades Comerciales.

La NIC 1, es en este punto un poco mas especifica, estableciendo dentro del alcance de la norma lo siguiente: “Esta Norma se aplicará a todo tipo de Estados Financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).”

Establece que “Estados Financieros con propósitos de información general son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”; “comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil”.

“Las reglas fijadas en esta Norma se aplicarán de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren Estados Financieros consolidados o separados, como se definen en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*.”

En el caso que se trate de la preparación y en contenido de Estados Financieros intermedios que se presenten en forma condensada, estos deberán regirse por lo dispuesto en la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*.

El numeral 5 de la NIC 1 establece que esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo también a las pertenecientes al sector público. Por lo que aquellas entidades que no persigan finalidad lucrativa, ya pertenezcan al sector privado o público, o bien a cualquier tipo de administración pública, que deseen aplicar esta Norma; podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los Estados Financieros, e incluso a cambiar las denominaciones de los Estados Financieros.

Por último en su numeral 6 establece que: “las entidades que carecen de patrimonio neto, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y aquellas entidades cuyo capital no es patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación de las participaciones de sus miembros o participantes en los Estados Financieros.

Luego de esto, como mencionábamos anteriormente, vemos que la NIC 1 es más clara y precisa en cuanto a determinar el alcance de su aplicación en lo que refiere a quienes son los que se ven obligados con esta norma.

2.6 Presentación razonable de los Estados Contables

Adentrándonos en el análisis de los primeros artículos de la Sección X de la L.S.C, nos encontramos frente al Art. 88, artículo de gran importancia debido a que introduce por primera vez la obligación de preparar los Estados Contables cumpliendo con las NCA.

Respecto a este punto en particular el inciso 2 de dicho artículo en su versión original establecía: *“Los Estados Contables deben confeccionarse en base a NCA, apropiadas a cada caso, de modo que reflejen con claridad y razonabilidad la situación patrimonial, los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas”.*

Era este inciso el que mayor relevancia tenía sobre la confección de los Estados Contables, pues indicaba la forma y los principios que debían aplicarse para su realización. La forma de aplicación, eran las más apropiadas a cada caso según las NCA y los principios aplicables, eran los de claridad y razonabilidad, a fin de que se refleje el estado de situación y el resultados de la empresa.³⁶

Hasta ese momento las únicas disposiciones que en materia de contabilidad y Estados Contables existían, eran las referidas a llevar determinados libros así como también la obligación de llevar un orden uniforme de contabilidad; ambas establecidas en el Código de Comercio.

En el inciso final del artículo antes mencionado se establecía: *“Para la elaboración de los Estados Contables correspondientes a cada ejercicio, se seguirán las mismas formas y los mismo métodos de evaluación utilizados en los ejercicios precedentes.”*

En él se prevenía sobre la manera de realizar cambios en las formas y en los métodos avaluatorios utilizados en los ejercicios precedentes. Los cambios de estos elementos, debían fundarse y aprobarse razonablemente por la mayoría social o asamblea en su caso. Se quería con esta medida impedir antojadizamente los cambios en los criterios avaluatorios de los Estados Contables, que pudiesen llevar a confusión en la interpretación racional de los mismos.³⁷

Esta situación ha ido evolucionando con el tiempo y en particular este artículo ha sido modificado por la Ley N° 18.632:

“ARTÍCULO 88 (Ejercicio económico).- El ejercicio económico será de un año y su fecha de cierre será determinada por los administradores de la sociedad. La duración del ejercicio sólo podrá ser modificada excepcionalmente con aprobación de la mayoría social o de la asamblea en su caso y tratándose de una sociedad anónima abierta con la conformidad del órgano estatal de control.”

³⁶ Autor: CAPUTTI MENÉNDEZ, Raúl. Dirigido por GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, Saul, RIPPE, Siegbert. Op. Cit.

³⁷ Ibid.

Como vemos, el nuevo Art. 88 poco tiene que ver con el anterior, sin embargo gran parte de los conceptos que éste plasmaba son recogidos por la nueva redacción del Art. 89:

“ARTÍCULO 89 (Estados Contables).- Los Estados Contables deberán ser elaborados y presentados de acuerdo con NCA. Toda referencia al término balance general se considerará efectuada a Estados Contables. En los casos en que las NCA requieran la preparación de Estados Contables consolidados, los emisores deberán presentar además sus Estados Contables individuales. La reglamentación determinará la información básica que deben contener los Estados Contables.”

Vemos que no se hace referencia, en este nuevo texto, a principios tales como claridad y razonabilidad; entendemos que los mismos se encuentran implícitos en los decretos vigentes, en las NIIF y en el Marco Conceptual.

Sin embargo la presentación razonable de la información constituye otro punto de comparación entre la NIC 1 y el Decreto N° 103/91.

El Decreto N° 103/91 comparado a su antecesor, el Decreto N° 827/76, es más exigente respecto a la información que debe suministrarse a través de las notas, y sugiere que las mismas tengan títulos que permitan identificar con claridad el tema que cada una trata, sean numeradas correlativamente y referenciadas en los Estados Contables, mencionando su existencia entre paréntesis a continuación del capítulo o rubro.

Las principales notas que propone son:

- Información básica sobre la empresa.
- Principales políticas contables (exige la revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas adoptadas al preparar los Estados Contables. Esta nota debería de incluir la definición del modelo contable con el que estamos trabajando, es decir: unidad de medida utilizada, valuación de activos y pasivos, concepto de capital a mantener y criterio de realización de la ganancia. Además se incluyen, por ejemplo, método aplicado para corregir la inflación en la información contable, criterio de conversión de la moneda extranjera, definición de fondos con que elaboramos el EOAF, cambios en las políticas contables, etc.
- Información referente a los activos y pasivos.
- Revelaciones particulares.
- Posición en moneda extranjera.
- Hechos posteriores.

- Criterios aplicados para la determinación del beneficio.³⁸

Por su parte la NIC 1 establece que “la presentación razonable exige proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos fijados en el *Marco Conceptual*.”

La NIC dispone que los Estados Contables deben presentar razonablemente la posición financiera, el desempeño y los flujos de efectivo de una empresa. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a Estados Financieros que proporcionen una presentación razonable.

Una empresa cuyos Estados Financieros cumplen con las NIIF debe revelarlo explícitamente en las Notas. En los Estados Financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de éstas.

En el numeral 16 se establece que: “Las políticas contables inadecuadas no quedarán legitimadas por el hecho de dar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto”.

En su párrafo 20 establece que “la empresa debe escoger las políticas contables que aseguren que los Estados Contables cumplan con todas las NIIF e interpretaciones”.

Esta presentación razonable de la que estamos hablando también requiere que la entidad:

(a) Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. En la NIC 8 se establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una Norma o Interpretación que se aplique específicamente a una partida.

(b) Presente la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

(c) Suministre información adicional cuando los requisitos exigidos por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, así como de otros eventos o condiciones, sobre la situación y el desempeño financieros de la entidad.

La NIC establece además de las políticas contables definidas, que para que la información sea presentada de forma razonable y consistente es necesario que la presentación y clasificación de las partidas en los Estados Financieros se conserve de un ejercicio al siguiente, a menos que:

³⁸ LARRIMBE, Miguel; BARSANTINI, Jorge y SEIJAS, Alicia. Las Normas Contables en el Uruguay. 1ª Edición, Octubre 1991.



- un cambio importante en la naturaleza de las operaciones de la empresa o una revisión de la presentación de su estado financiero demuestre que el cambio dará como resultado una presentación mas apropiada de los sucesos o transacciones, o
- un cambio en la presentación sea requerido por una Norma Internacional de Contabilidad o por una interpretación.

Vemos entonces que la intención del Decreto N° 103/91 referente a la presentación razonable a través del uso de notas está en la misma línea que la NIC 1, tal vez no con tanto detalle, pero al fin de cuentas, si las NIC aportan más información a presentar que no contradigan las disposiciones del decreto y mejoran la integridad de la presentación de los Estados Contables no habría ningún problema en aplicarlas en su totalidad.

2.7 Cambios en las políticas contables

Antes de la modificación introducida por el Art. 500 de la Ley N° 18.362, el inciso 2 del Art. 89 de la L.S.C exigía que cuando se cambiaran los criterios de valuación de activos y pasivos se debía informar la incidencia que el cambio tenía sobre el patrimonio y los resultados. Por otra parte, el mismo inciso establecía que debía revelarse si los criterios seguidos coincidían con los del ejercicio anterior. En este artículo se incluía un elemento esencial para la correcta lectura e interpretación de los Estados Contables, las notas, en las que debía explicarse con corrección y razonabilidad, los criterios seguidos en la formulación del Estado Contable.

No obstante, la importancia de este artículo, el mismo fue modificado y sus disposiciones no quedaron incluidas en la nueva redacción. De todas maneras, aunque la Ley actualmente no menciona explícitamente la exigencia de revelar en notas los cambios en las políticas contables, en nuestra opinión esta importante disposición no se perdió, sino que está contenida en las NCA obligatorias en el Uruguay, esto es, en la NIC 8 y en el Decreto N° 103/91.

2.8 Neteo de partidas

A manera de ir concluyendo con los aspectos más generales de los Estados Contables, consideramos oportuno comentar que tanto la NIC 1 como el Decreto N° 103/91 establecen que no se deben de expresar partidas activas y pasivas de forma compensada; no se deberán netear los saldos deudores con los acreedores, salvo que tengan ciertas características. En este caso, encontramos entonces otra coincidencia entre ambas normativas.

2.9 Estados Contables Consolidados

Pasamos ahora a considerar una de las principales inconsistencias presentes en la Ley respecto a las disposiciones de las NIC, los Estados Contables Consolidados.

El Art. 89 de la L.S.C en su redacción inicial, establecía en su inciso 3: “Las sociedades controlantes en virtud de participaciones sociales o accionarias deberán presentar como información complementaria, Estados Contables Consolidados.”

Es decir, cuando se presentaban Estados Contables de una sociedad controlante ante la asamblea de socios o accionistas, debía incluirse como información complementaria los Estados Contables Consolidados de la controlante y la o las controladas.

La NIC 27 referente a “*Estados Contables Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias*” por su parte, establece la obligatoriedad de presentar Estados Contables Consolidados como informe principal dentro de dichos estados. Esto queda establecido por el párrafo 9, el cual establece: “*Una controladora, distinta de las descritas en el párrafo 10, elaborará Estados Financieros consolidados, en los cuales consolidará sus inversiones en las subsidiarias, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.*”

Por su parte el párrafo 10 refiere a: “*No será necesario que la controladora elabore Estados Financieros consolidados si, y sólo si:*

(a) *dicha controladora es, a su vez, una subsidiaria sin accionistas minoritarios o con accionistas minoritarios (incluyendo a los titulares de acciones sin derecho a voto), que han sido informados de que la controladora no presentará Estados Financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello.*

(b) *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 mercados locales y regionales).*

(c) *la controladora no registra, ni está en proceso de hacerlo, sus Estados Financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y*

(d) *la controladora última, o alguna de las controladoras intermedias, elaboran Estados Financieros consolidados que están disponibles para el público y cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera.”*

Siguiendo el razonamiento sobre el requerimiento de presentación de los Estados Contables Consolidados, destacamos los siguientes artículos:

El Art.49 (Sociedades Controladas) de la L.S.C en su inciso 1° establece: “(Sociedades controladas).- *Se considerarán sociedades controladas aquellas que, en virtud de participaciones sociales o accionarias o en mérito a especiales vínculos, se encuentren*

bajo la influencia dominante de otra u otras sociedades. Una sociedad controlada no podrá participar por un monto superior al de sus reservas disponibles, en la controlante ni en una sociedad controlada por ésta, si se constatan participaciones que excedan dicho monto se aplicará lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 47.”

“Artículo 47. (Participación de sociedades en otras sociedades).- Ninguna sociedad, excepto las de inversión, podrá participar en el capital de otra o de otras sociedades por un monto superior a su patrimonio. Se exceptúa el caso en que el exceso en la participación resulte de la recepción de acciones liberadas.

Las participaciones que excedan de dicho monto deberán ser enajenadas dentro del año siguiente a la fecha de aprobación de los Estados Contables de los que resulte que el límite ha sido superado. Esta constatación deberá ser comunicada a la sociedad o sociedades participadas dentro del plazo de diez días de la aprobación de los referidos Estados Contables. El incumplimiento de la obligación de enajenar el excedente producirá la suspensión de los derechos a votar y a percibir las utilidades hasta que se cumpla con aquélla.

Serán sociedades de inversión aquellas que expresen en sus estatutos sociales que el objeto principal será participar en otras sociedades.”³⁹

En el Art. 48 se define a las sociedades vinculadas: *“Se considerarán sociedades vinculadas cuando una sociedad participe en más del 10% (diez por ciento) del capital de otra. Cuando una sociedad participe en más del 25% (veinticinco por ciento) del capital de otra, deberá comunicárselo a fin de que su próxima asamblea tome conocimiento del hecho.”*

Es en el Art. 89 de la L.S.C en su redacción anterior, donde encontramos el apartamiento con la NIC 27 al exigir la confección de Estados Contables Consolidados a las sociedades controlantes como estados secundarios a los individuales, mientras que la NIC 27 los establece como estados principales dentro del cuerpo de los Estados Contables, lo cual es correcto ya que son los que brindan mayor y mejor información del grupo (conjunto de la compañía controladora y sus subsidiarias).

Sin embargo la Ley establecía que eran los Estados No Consolidados de la controlante los que debían aprobar los socios o la asamblea de accionistas.

También encontramos que la exigencia del Art.89 se daba únicamente cuando el control surgía de “participaciones sociales o accionarias”, descartando el caso en que el control surgiese de la existencia de “especiales vínculos” según lo establece el Art.49.

³⁹ Redacción dada por el Art.100 de la Ley N° 18.083 de la Sección Normas de Adecuación de Sociedades Comerciales.

Otro punto a destacar es que la Ley no define con precisión a partir de qué nivel de participación social o accionaría se entiende que una sociedad es controlante. Por eso debemos recurrir a las NCA. En primera instancia cabe mencionar que la NIIF 3 (la cual reemplazó a la NIC 22 de Combinaciones de Negocios) define como empresa controlada a toda aquella entidad que tenga una o más subsidiaria. Define también control como: “*El poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio, con el fin de obtener beneficios de sus actividades*”.

Por otra parte la NIC 27 establece en su párrafo 13: “*Se presumirá que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de otras subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de otra entidad, salvo que se den en las circunstancias excepcionales en las que en que se pueda demostrar claramente que tal posesión no constituye control. También existirá control cuando una controladora, que posea la mitad o menos del poder de voto de otra entidad, disponga:*

- (a) *de poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;*
- (b) *del poder para dirigir las políticas financiera y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o por algún tipo de acuerdo;*
- (c) *del poder de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, siempre que la entidad esté controlada por el mismo;*
- (d) *del poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, siempre que la entidad esté controlada por el mismo.”*

La presentación de Estados Contables Individuales de la controlante (Estados Contables no consolidados), esta prevista en la propia NIC 27 que en su párrafo 37, establece: “*Cuando se elaboren Estados Financieros separados, las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que no se clasifiquen como mantenidos para la venta (o estén incluidas en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizarán utilizando una de las dos alternativas siguientes:*

- (a) *al costo, o*
- (b) *de acuerdo con la NIC 39*

Se aplicará el mismo tipo de contabilización a cada una de las categorías de inversiones. Las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que se clasifiquen como mantenidas para la venta (o estén incluidas en un grupo de activos

para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 se contabilizarán de acuerdo con dicha NIIF.”

Dada su jerarquía en el ordenamiento jurídico nacional, la L.S.C prevalece sobre los decretos, entonces aunque las NIC eran de aplicación obligatoria según la reglamentación, la diferencia con la NIC 27 se mantenía; hasta que se aprobó el 6/10/08 la Ley N° 18.362 cuyo objetivo fue la actualización de la L.S.C en su plan de convergencia y armonización con la normativa internacional.

El inciso 3 del Art. 89 vigente a la fecha, establece: “...*En los casos en que las normas contables requieran la preparación de Estados Contables consolidados, los emisores deberán presentar además sus Estados Contables individuales. La reglamentación determinará la información básica que deben contener los Estados Contables.*”

De esta manera se puede apreciar que cambió el sentido de la L.S.C dejándola en concordancia con lo dispuesto en la NIC 27, es decir, se hace obligatoria la presentación de Estados Contables Consolidados como parte integrante del cuerpo principal de los Estados Contables y se deja como adjunto los Estados Contables Individuales.

Creemos que si bien la Ley fue modificada respecto a este tema, alineándose con una de las recomendaciones del Informe ROSC aún le estaría faltando incluir expresamente la exigencia de que los Estados Contables Consolidados, cuando son aplicables, sean auditados.

Asimismo, faltaría que la Ley en otros artículos que refiere a información financiera, mencionara explícitamente que el directorio y los síndicos son responsables de los Estados Contables Consolidados y de los Estados Contables de la persona jurídica.

Por otra parte al establecer que la reglamentación determinará la información básica a incluir en dichos estados, está indirectamente estableciendo que se realizará lo que disponga la NIC 27, por estar ésta dentro de todas las NIC que hace obligatorias el Decreto N° 266/07.

De acuerdo a la opinión del Cr. Alexander Fry, según entrevista mantenida, “*esta claro que hoy no hay obstáculos legales para aplicar las NIC, excepto el Decreto N° 103/91. Creo que los problemas más grandes se fueron corrigiendo.*”

Un ejemplo concreto sobre la problemática que implica la presentación o no de los Estados Contables Consolidados planteado en la referida entrevista es el siguiente: si se tiene un acuerdo de covenants con un Banco, por ejemplo, donde se establece que la razón corriente de la empresa tiene que ser 1, o mejor. Una vez elaborados los Estados Contables Consolidados, vemos que dicho ratio no da dentro de los parámetros establecidos por los covenants, entonces se nos puede plantear la interrogante de cuál es el Estado Contable que debemos presentar al Banco, ¿el consolidado o el individual? El Banco nos va a indicar que de acuerdo a la normativa vigente se debe de presentar los Estados Contables Consolidados,

pero la empresa podría alegar que el contrato fue firmado con anterioridad a esta actualización de la Ley y que prefiere presentar los individuales que cumple con la condición y no el consolidado que no la cumpliría. En Europa se planteaba la siguiente situación: los balances legales eran individuales, y los balances para la bolsa se debían de presentar de acuerdo a las NIC; por lo tanto se planteaba la discusión frente al Banco, sobre cuál era el Balance que realmente importaba. En realidad los Balances individuales según la normativa contable no tiene mucho sentido, son obligatorios frente a la DGI, ya que en Uruguay no se pueden presentar declaraciones juradas por grupo económico, también son obligatorios ante el Tribunal de Cuentas, limitando de esta manera su responsabilidad. Sin embargo a los que son usuarios de bolsa les interesa que se presenten los Estados Contables Consolidados, porque en ellos se muestran los recursos totales que maneja la gerencia, sin importar los individuales.⁴⁰

Como opinamos anteriormente, la L.S.C debería contener una disposición específica donde exija que los estados consolidados sean obligatoriamente auditados, el hecho de que no lo requieran, desde la perspectiva internacional, resulta inusual y preocupante, dado que esos estados por lo general son los más relevantes para los inversionistas, en la medida que proporcionan una imagen integral de los principales indicadores financieros de un grupo económico, mientras que la "persona jurídica" sólo proporciona una visión parcial y hasta distorsionada. Por tanto, los Estados Contables Consolidados son considerados por la mayoría de inversionistas y otros usuarios como más importantes que aquellos de la persona jurídica para la toma de decisiones. Siendo la opinión de los auditores muy importante debido a que le otorgan un grado más de confiabilidad a la información presentada en los Estados Contables, a través de la emisión de una opinión basada en los conocimientos técnicos y profesionales a través de los cuales analizaron la información contenida en dichos Estados Contables.

En definitiva, creemos que la modificación del Art. 89 de la L.S.C favoreció para que la Ley contemplara la importancia de los Estados Contables Consolidados tal como lo hacen las NIC por todos los motivos antes expuestos.

3. Otros artículos contradictorios con las NCA

Dentro de la Sección X de la L.S.C se incluyen además otras disposiciones específicas respecto a normas contables que en nuestra opinión, están en contradicción con las NCA. No obstante, en la medida que está establecido en la propia Ley, tienen una mayor jerarquía que las NCA que son establecidas por decreto, por lo que deberían ser de aplicación prioritaria.

⁴⁰ Ejemplo planteado en la entrevista mantenida con el Cr.Alexander Fry y el Cr.Miguel Larrimbe



En la práctica creemos que no se generan dificultades en la medida que se refieren a situaciones muy particulares y en algunos casos son normas optativas que en la práctica rara vez se aplicaron. A continuación comentaremos los artículos que contienen las situaciones anteriormente indicadas, es decir, el Art. 94 (amortizaciones extraordinarias y fondos de previsión) y el Art. 101 (Pago de intereses a los accionistas).

Respecto a estos artículos que implican ciertas inconsistencias de la L.S.C con las NCA, la opinión del Cr. Larrimbe en la entrevista mantenida es la siguiente, “...*hay algunas cosas que dice la Ley y que tienen que ver con cosas de normas contables, que son letra muerta, nunca se aplicaron, todo ese sistema de fondos de amortización y ese tipo de cosas nunca se aplicaron, inclusive todo ese famoso tema de las primas de emisión que debían llevarse a resultados nunca nadie lo hizo, y se corrigieron con el Decreto N° 103. Entonces realmente las partes mas negativas de la Ley nunca se llegaron a aplicar y la parte que podía tener mas efecto, que era la de los estado contables consolidados, se buscaron soluciones como ponerlo como un anexo o bueno la corrección a la hora de cambiar la Ley*”. Esto último, se refiere a las modificaciones que la Ley ha recientemente recibido para lograr la armonización con la normativa contable internacional.

3.1 Artículo 94 (Amortizaciones extraordinarias y fondos de previsión)

A los efectos de abordar el tema de las amortizaciones extraordinarias, fondos de previsión y el pago de intereses a los accionistas establecidos en la L.S.C, tomamos como referencia la exposición del Cr. Miguel Larrimbe en el libro titulado “Las Normas Contables en el Uruguay”:

“El Art. 94 (amortizaciones extraordinarias y fondos de previsión) establece lo siguiente: “Los socios o la asamblea de accionistas podrán resolver que se efectúen amortizaciones extraordinarias o se constituyan fondos de previsión observando lo dispuesto en la ultima parte del articulo anterior”.

La última parte del articulo 93, refiriéndose a la constitución de reservas, dice: “En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas siempre que las mismas sean razonables, respondan a una prudente administración y resulten aprobadas por socios o accionistas que representen la mayoría del capital social, sin perjuicio de las convenidas en el contrato”.

Este articulo, desde mi punto de vista, amerita dos interpretaciones. Uno puede pensar, las amortizaciones y las provisiones que deben constituirse están establecidas en las NCA, las NCA requieren que los bienes de uso se amorticen para reflejar su depreciación u obsolescencia y establecen que deben contabilizarse todas las provisiones que se consideren necesarias, después de efectuar una evaluación a la fecha de preparación de los Estados Contables. Si la norma se refiere a eso, la primera interpretación indicaría que este artículo es innecesario. Si realmente se refiere al hecho de constituir las

amortizaciones y las provisiones referidas por las normas contables vigentes, no habría por qué repetirlo ya está dicho en el Art.88 inciso 2.

Pero yo pienso, que este artículo puede ameritar una segunda interpretación, que se podría considerar muy negativa. Podría interpretarse que una vez preparados los Estados Contables de acuerdo con NCA, después de haberse constituido las amortizaciones y las provisiones que son necesarias de acuerdo con esas normas, la Asamblea de Accionistas tendría facultades para decidir la constitución de amortizaciones o provisiones adicionales (...) como una forma de modificar los resultados que surgen de la aplicación de NCA.

Bajo esta segunda interpretación las disposiciones del artículo 94 estarían en abierta contradicción con las NCA.

Si la segunda interpretación es válida, las sociedades podrán, cuando sus resultados sean demasiado altos, constituir a través de la Asamblea, provisiones adicionales, innecesarias desde el punto de vista de las normas contables. En el futuro, cuando los resultados parezcan ser insuficientes, tendrán aun la oportunidad de liberar esas provisiones y esas amortizaciones.

Sin embargo, del análisis del contexto de la Ley se puede concluir que esta segunda interpretación no puede ser la que pensó el legislador.

Por ejemplo, el artículo 320 de la Ley establece un dividendo mínimo obligatorio del 20% que deben pagar las sociedades anónimas. Para no cumplir con ese dividendo mínimo obligatorio el mismo artículo señala que se requerirá el voto conforme del 75% de los accionistas y la aprobación de la Sindicatura.

Ahora bien, para crear amortizaciones y provisiones “extraordinarias”, según el Art. 94, será necesario obtener la aprobación de la mayoría social, es decir, el 51%. Nos preguntamos ¿Sería racional que el legislador – que está preocupado porque se distribuya el dividendo mínimo y establece que únicamente puede dejar de pagarse con una mayoría especial del 75 % - establezca por otro lado que una mayoría simple pueda eliminar la posibilidad de distribuir dividendos creando amortizaciones y provisiones extraordinarias? Esto no parece lógico teniendo en cuenta el énfasis que los autores de la Ley han puesto en la distribución obligatoria de dividendos, como forma de proteger a las minorías. Por eso, yo digo que el Art.94 es absolutamente innecesario. De no haber sido incluido en la Ley, nada cambiaría, sus disposiciones se superponen con las del Art.88 inciso2”⁴¹

Aclaremos que en la actualidad el artículo respecto al cual el Cr. Miguel Larrimbe fundamenta su análisis (Art. 88 inciso 2) fue modificado por el Art. 500 de la Ley N° 18.362, no obstante, aún así el razonamiento es válido siempre y cuando se refiera al nuevo Art. 89 inciso 1.

⁴¹ LARRIMBE, Miguel; BARSANTINI, Jorge y SEIJAS, Alicia. Op.Cit.



3.2 Artículo 101 (Pago de intereses a los accionistas)

Continuando con el análisis, respecto a dicho artículo se establece lo siguiente:

“En las sociedades anónimas abiertas el estatuto o la asamblea de accionistas podrán disponer que mientras la sociedad no inicie sus operaciones comerciales se pague a los accionistas un interés sobre sus acciones, cuya tasa no podrá exceder la de los títulos de deuda pública en moneda nacional no reajutable. Ese interés no podrá pagarse por un periodo que exceda de tres años y su importe se incluirá entre los gastos de constitución y de primer establecimiento, los que serán amortizados en el plazo máximo de cinco años a partir del cese del pago de intereses.

En nuestra opinión, el pago de intereses a los accionistas estipulado en el Art. 101 no puede considerarse activo. Para que exista un cargo diferido como propone la Ley (gastos de constitución y de primer establecimiento) los intereses pagados deberían estar asociados a la obtención de beneficios futuros. No es posible afirmar que el pago de intereses a los accionistas este vinculado a actividades o hechos que generaran en el futuro algún tipo de utilidades para la empresa, por lo que no podrían considerarse activo.”⁴²

Nos adherimos a las conclusiones del Cr. Miguel Larrimbe, por considerarlas apropiadas para nuestro análisis.

4. Conclusión

De esta manera concluimos con el tema central de nuestro trabajo monográfico, la comparación de las disposiciones específicas respecto a normas contables contenidas en la L.S.C y las NIC. Actualmente, pensamos que las diferencias encontradas se han ido solucionando a través de la reglamentación del Art. 91 de la L.S.C y con la aprobación de las Leyes N° 17.243, 18.303 y 18.363. Aún así, creemos que el Decreto N° 103/91 representa un obstáculo en el proceso de convergencia y por ende consideramos necesaria su reformulación a modo de adecuarlo a las formas de presentación de los Estados Contables en el Uruguay de acuerdo a lo exigido por las NIC.

⁴² LARRIMBE, Miguel; BARSANTINI, Jorge y SEIJAS, Alicia. Op.Cit.



CAPITULO V

APLICACIÓN DE LAS NIIF EN MICRO, PEQUEÑAS, MEDIANAS Y GRANDES EMPRESAS. BREVE COMENTARIO RESPECTO A COOPERATIVAS.

Actualmente, en el orden internacional, la profesión contable está frente a una misma preocupación: la convergencia hacia la adopción y aplicación uniforme a nivel mundial de normas de contabilidad, normas de auditoría y normas éticas.

El Uruguay ha sido uno de los primeros países latinoamericanos en mostrar interés y preocupación por el avance hacia la adopción de las normas internacionales de contabilidad, como parte de su objetivo estratégico de lograr una mayor y más sólida integración económica dentro del MERCOSUR y a nivel mundial.

Tomar el camino de la convergencia con las normas globales y alinear sus normas y prácticas con aquellas observadas en los EEUU o la UE, fue la opción adoptada para lograr el objetivo antes mencionado, y hace de la modernización de su marco institucional de contabilidad y auditoría un fin primordial a llevar a cabo.

No obstante, esto plantea una serie de desafíos a la profesión contable, principalmente en lo referente a la construcción de su capacidad técnica de modo que permita hacer frente a la normativa contable internacional y a la demanda de información financiera empresarial de mejor calidad y transparencia, lo que a su vez permitirá crear condiciones favorables para atraer inversiones extranjeras.

1. Uruguay en búsqueda de su objetivo estratégico de integración económica

En los hechos, la integración del marco institucional contable uruguayo a lo dispuesto internacionalmente, se ha llevado a cabo a partir de los decretos reglamentarios aprobados por el Poder Ejecutivo en función de las facultades atribuidas por el Art. 91 la L.S.C.

Recientemente, se han elaborado dos proyectos que buscan cumplir el objetivo de la armonización de la normativa contable nacional con la internacional, lo que implica la aplicación homogénea de las NIIF dado que se han convertido en el cuerpo de normas contables de aceptación más generalizada a nivel mundial.

Ahora bien, nos preguntamos porqué las NIIF son el camino adecuado a seguir, planteada la interrogante, nos pareció de interés mencionar lo dispuesto por la Cra. Victoria Buseta y el Cr. Mario E. Díaz Duran en el Boletín del CCEA Junio 2005 respecto a los fines globales de aplicar las NIIF a nivel mundial:

- a) Mejor comprensión de los Estados Contables
- b) Eliminación de trabas al flujo de capitales
- c) Reducción de costos de preparación
- d) Facilitar presentaciones “ultra fronteras”



- e) Mayor facilidad para la realización de auditorias
- f) Homogeneidad en la medición de resultados
- g) Mejor evaluación de la situación de la empresa

Además hacen un resumen de algunas razones para aplicarlas:

- a) Madurez de las normas
- b) Generación del conocimiento contable en países desarrollados
- c) Decisión de la comunidad europea
- d) Apoyo y compromiso del IOSCO
- e) Caso Enron, Andersen y Worldcom de EEUU
- f) Enfoque basado en principios
- g) Exigencia de la educación y el avance del conocimiento contable
- h) Negocios globales
- i) El mundo se mueve hacia las NIIF

Y también ciertas críticas:

- a) Países con diferente desarrollo económico
- b) Dirigidas por países desarrollados
- c) Promoción de visión anglosajona
- d) Presencia de trasnacionales y firmas de auditorias
- e) No aplicables a PYMES, complejas y difíciles de entender⁴³

Respecto a la aplicación de las NIIF, destacamos también lo dispuesto por Enrique Fowler Newton en su presentación “Cómo apartarse de una NIIF sin vulnerar las NIIF” en Noviembre de 2008 en las III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración: *“Para que la presentación sea “razonable”, los Estados Financieros deben proporcionar una representación fidedigna (faithful representation) de los efectos de las transacciones y de otros hechos y condiciones, según las definiciones y los criterios de reconocimiento fijados en el marco conceptual adoptado por el IASB.(...) Para preparar Estados Financieros, hay que:*

- *Seleccionar y aplicar normas contables.*
- *Presentar la información de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.*
- *Si es necesario, agregar información.*
- *Fiabilidad, según el Marco Conceptual, la información es fiable cuando:*

1. *Está libre de error material y de sesgo o prejuicio.*

⁴³ BUSETA, Victoria; DÍAZ DURAN, Mario E. La información financiera y los estándares internacionales de contabilidad. En: Boletín del CCEA, Junio 2005.

2. *Los usuarios pueden confiar en que constituye una representación fidedigna de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.*
- *Presunción referida a los efectos de la aplicación de las NIIF, la presentación razonable se logra aplicando las NIIF (y, si fuere necesario, agregando información adicional a la requerida por ellas). ”⁴⁴*

1.1 Proyecto de Convergencia

Continuamos con el análisis de los dos proyectos que se están llevando adelante para cumplir con el objetivo estratégico del Uruguay de alcanzar una mayor integración económica a nivel mundial.

Por un lado está el Proyecto de Convergencia cuyo fin es el de fortalecer la capacidad técnica de los contadores locales llevándola al nivel de las NIIF. Éste proyecto de asistencia técnica ha contado con la participación del CCEA y ha sido co-financiado por un fondo autónomo administrado por el BID (Banco Interamericano de Desarrollo) conocido como el FOMIN (Fondo Multilateral de Inversiones).

El objetivo general del Proyecto Convergencia es el de facilitar la transición hacia las normas internacionales en el Uruguay, mediante la colaboración del CCEA para identificar áreas que requieren ser mejoradas, y para luego apoyar en el diseño e implementación de un plan de acción dirigido a encarar las debilidades.

Tiene cuatro componentes principales:

- (i) investigación y "convergencia"; esto incluye el desarrollo de un sistema de monitoreo que ayude al CCEA a mantenerse al día con respecto a los nuevos desarrollos relativos a las normas internacionales;
- (ii) la difusión y la construcción de capacidades, principalmente a través de una serie de seminarios de capacitación sobre normas internacionales;
- (iii) mejorar la calidad de la practica profesional; y
- (iv) desarrollar propuestas para que las autoridades puedan actualizar el marco legal de contabilidad y auditoria del Uruguay, especialmente la L.S.C y los decretos relacionados, para así eliminar algunas de las discrepancias existentes con las NIIF.

1.2 Proyecto de Transparencia Informativa en los Mercados Financieros

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 exigencia de adopción de NIIF en proceso sostenido y efectivo. Este Proyecto de Transparencia Informativa en los Mercados Financieros, es co-financiado por el FMI y la profesión, fue encarado por el MEF

⁴⁴ FOWLER NEWTON, Enrique. Cómo apartarse de una NIIF sin vulnerar las NIIF. III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Montevideo 5 al 7 de Noviembre 2008.



y presentado al Poder Ejecutivo y contó con el apoyo de una consultoría que investigó cuáles eran los obstáculos de índole legal para la aplicación de las NIIF identificando como temas contables a profundizar en la actual CPNCA:

- Inconsistencias de la Ley N° 16060 en referencia a temas contables.
- Presentación de Estados Contables consolidados.
- Plazos legales de presentación y registro de Estados Contables.
- Ajuste por inflación.
- PYMES.

El objetivo del proyecto es mejorar la transparencia de la información en los mercados, a través de la mejora de la calidad y divulgación de la información de los sectores corporativos y financieros, tanto del sector privado como público. La mejora en la calidad de la información de las empresas será el resultado de la adopción de las NIIF y de los estándares y prácticas internacionales de auditoría.

Los componentes del programa son:

1. Mejorar y fortalecer el marco institucional para la presentación, registro y divulgación de información financiera de las empresas.
2. La existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las NIIF. Lo cual supone:
 - a) Adoptar las NIIF
 - b) Fortalecer el marco institucional
3. Construir el marco regulatorio para la Auditoría. Lo cual supone:
 - a) Adopción de las NIA y el código de ética de IFAC
 - b) Sistema de Supervisión Independiente.

Entre las acciones de corto plazo que se han llevado a cabo, en el marco de este proyecto, está la firma del contrato entre el IASCF y la AIN en Julio 2007 para facilitar el proceso de adopción de las NIIF en su versión actual con la aprobación del Decreto N° 266/07 que hace obligatoria su aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2009.

2. Concepto de PYMES

En primer lugar, tenemos presente que cualquier tipo de Sociedad Comercial de la L.S.C. puede catalogarse como micro, pequeña o mediana empresa.

La realidad de la estructura empresarial de nuestro país según datos estadísticos indica que en Uruguay el 99.4 % de las empresas son PYMES, empleando el 66.80 % del personal ocupado y el 84 % de las empresas emplean menos de 4 personas⁴⁵.

A nivel nacional la definición está comprendida en el Decreto N° 504/07 en su Art. 1° sustituye el Art. 8 del Decreto N° 54/92, de 7 de febrero de 1992, en la redacción dada por el Art. 1° del Decreto N° 266/95, de 19 de julio de 1995, cuya nueva redacción es la siguiente:

"Artículo 8.- A todos los efectos que pudieran corresponder, establécese 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

⁴⁵ Boletín Técnico N° 25 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay. Información de Publicaciones Oficiales, Profesionales y Periodísticas, Octubre - Noviembre 2004.

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."

Como vemos ésta, es una definición asociada al tamaño en la que se tienen cuenta dos condiciones: Personal ocupado y Ventas Anuales.

A nivel internacional, el IASB, en su proyecto de NIIF para PYMES considera que la definición de PYMES no radica en el tamaño de la empresa, sino en su compromiso de información pública:

1. No tienen obligación pública de rendir cuentas; es decir que no registran, o no están en proceso de registrar sus Estados Financieros en una comisión de valores o en otra organización reguladora con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público; o no mantienen activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros ajenos a la entidad (bancos, aseguradoras, intermediario de bolsa, fondo de pensiones o de inversión o una entidad bancaria de inversión).
2. Publican Estados Financieros con propósitos de información general para usuarios externos, comprendiendo entre otros a los propietarios no implicados en la gestión de la empresa, a los acreedores actuales o potenciales y a quienes deben calificar los créditos.

El IASB supone que es esencial dar una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la NIIF para las PYMES, de forma que:

1. Pueda decidir sobre las normas que sean apropiadas para esa clase de entidades, y

2. Las autoridades reguladoras nacionales, emisores de normas y entidades que informan así como sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la NIIF para las PYMES.

De ese modo, las jurisdicciones entenderán que existen algunos tipos de entidades a las que no se dirige esta propuesta. El IASB reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deben utilizar la NIIF para las PYMES recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los emisores de normas.⁴⁶

3. El IASB en la búsqueda de NIIF para PYMES

La aplicación de las NIIF en las PYMES es un tema que se viene discutiendo en la profesión tanto a nivel regional como nacional y está suscitando bastantes dificultades y polémicas.

Sobre tal base, en la última Conferencia Interamericana de Contabilidad se planteó la necesidad de profundizar la discusión con relación a la aplicabilidad de los estándares de contabilidad del IASB en los entes pequeños y medianos que no cotizan sus títulos en mercados de valores. El IASB reaccionó a una serie de cuestionamientos hechos desde organismos regionales como la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), que exigió a través de la Declaración de Costa Rica (2004) contemplar estas iniciales dificultades de aplicación de las NIC/NIIF en las PYMES.⁴⁷

Las necesidades y la importancia de este tipo de empresas en las economías emergentes fundamentaron la necesidad de contar con un juego simplificado y completo de normas que fueran apropiadas para compañías más pequeñas, no registradas, pero siempre basado en las NIIF completas y así el IASB elaboró un borrador en el que se propuso dicha versión simplificada.

El 15 de febrero de 2007 publicó el Proyecto de una Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES (NIIF para las PYMES), el cual contaba con tres documentos:

- a. Proyecto de Norma
- b. Guía de implementación del proyecto, que incluye Estados Financieros ilustrativos y una lista de comprobación.
- c. Fundamentos de las Conclusiones

⁴⁶ Fundamento de las Conclusiones sobre el Proyecto de Norma Normas Internacionales de información financiera para pequeñas y medianas empresas.

⁴⁷ Pagina Web : <http://www.reformacontable.net/?p=41>



Las traducciones en francés, español y alemán fueron publicadas en abril o a principios de mayo de 2007 para comentario público hasta el 1 de Octubre del 2007. En particular, en setiembre de 2007 el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, recibió del IASB una invitación a enviar comentarios y sugerencias sobre este proyecto hasta el 1° de octubre de 2007. La importancia del asunto llevó a que se invitara profesionales y otros grupos de interesados a participar de una jornada donde se analizó el borrador de la norma.

4. Razones del IASB para elaborar el Proyecto de NIIF para PYMES.

En resumen, el desarrollo de una NIIF a la medida de las necesidades y para ser utilizada sólo por PYMES trae consigo una serie de finalidades específicas:

1. Proporcionar un juego simplificado y completo de normas que sean apropiadas para compañías más pequeñas, que no cotizan, pero siempre basado en las NIIF completas con las modificaciones según los requerimientos de los usuarios y considerando la relación costo-beneficio.
2. Eliminar opciones de tratamientos contables, eliminar temas que por lo general no son relevantes para este tipo de empresas, y simplificar el reconocimiento y medición.
3. Permitir a inversores, prestamistas y otros usuarios, comparar el desempeño financiero y los flujos de efectivo de las PYMES, reduciendo la dificultad de la preparación de sus Estados Financieros.
4. Proporcionar a las economías en desarrollo una base de información contable reconocida internacionalmente, ayudando a la definición de normas en muchos países y ofreciendo un proceso claro de adopción completa de las NIIF.
5. Asegurar que la norma permite Estados Financieros de propósito general “auditables”, que permitan la emisión de opinión sobre la presentación razonable de la posición financiera, desempeño y flujos de efectivo.
6. Simplificar el lenguaje, utilizando términos comunes en lo posible, para ayudar a las PYMES en la preparación de sus Estados Contables.
7. Desarrollar una norma que será apropiada y fácilmente aplicada por las PYMES más pequeñas: las micro que tengan sólo algunos empleados.

En resumen, la intención del estándar propuesto era proporcionar un sistema simplificado y autónomo de los principios de contabilidad apropiados para las PYMES pero basado en las



NIIF completas. La propuesta consistía en eliminar los asuntos que no son generalmente relevantes a este tipo de empresas y simplificar los métodos para el reconocimiento y la medición. El cambio afectaría en menor medida a las grandes empresas ya que en muchos casos aplican gran parte de la normativa vigente al contar con importantes estructuras contables, la asesoría de profesionales externos y en la mayoría de los casos presentan balances auditados.

Según el IASB, la falta de un adecuado marco normativo de información financiera para las PYMES constituye un obstáculo para su posibilidad de brindar Estados Contables precisos y confiables, lo que limita su capacidad para acceder al crédito y al capital de largo plazo.

El aplicar la NIIF para PYMES podría beneficiar a la entidad en su relación con entidades financieras para obtener crédito, con sus proveedores o clientes nacionales o internacionales mediante la presentación de información razonable sobre su situación y su desempeño financiero.

Dado que el IASB no tiene la potestad para obligar a ninguna entidad a aplicar sus normas esa responsabilidad recae en los legisladores y reguladores. En algunos países, el gobierno ha delegado esa potestad a un organismo emisor de normas independiente o a un organismo contable profesional.

Según lo informado en la entrevista mantenida con el Cr. Pignatta, dicho borrador no ha logrado obtener la aprobación general de los países involucrados y que por el momento su elaboración se encuentra suspendida.

5. Aplicación de la Normativa Internacional en las PYMES de Uruguay

En el caso concreto de Uruguay, la preocupación de crear un cuerpo normativo específico para las PYMES tiene relación directa con una de las recomendaciones del Informe ROSC que tomando en consideración que las NIIF son normas exigentes y complejas, plantea que reforzar su cumplimiento en todas las empresas tanto para la contabilidad como para la auditoría debe ser una prioridad para las autoridades uruguayas con el fin de lograr su cumplimiento estricto y, por lo tanto, para poder contar con una calidad de información financiera que satisfaga las necesidades de los inversionistas con experiencia internacional. Adicionalmente, ello garantizaría que sea confiable la información financiera presentada a los bancos por las empresas que solicitan créditos, fortaleciendo así la capacidad del sector bancario de manejar el riesgo crediticio.⁴⁸

En nuestro país, un avance concreto e importante para el marco contable y de auditoría del Uruguay, fue la Resolución de DGI N° 562/008 del 22/4/2008 con vigencia para los

⁴⁸ Informe ROSC: Informe sobre la observancia de códigos y normas (IOSN).



ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2007 que sustituye la Resolución N° 1093/2005 y exige a los medianos contribuyentes la presentación de sus Estados Contables junto a sus declaraciones de renta anual, acompañados de un informe de revisión limitada y estableció que éstos deben prepararse en conformidad con los Decretos N° 103/991 y N° 266/07.

Los grandes contribuyentes, también están obligados a presentar Estados Contables auditados, pero se supone que para éstos no es gran novedad debido a la obligación que ya tenían de presentarlos ante diversos organismos públicos, instituciones financieras, AIN, entre otros.

Esta medida planteó varias cuestiones, primero, muchas de las medianas empresas no disponían de cuentas auditadas y, en muchos casos, ni siquiera preparaban Estados Contables y segundo, algunas entidades comerciales que no estaban incluidas bajo la L.S.C (por ejemplo las empresas unipersonales) se vieron afectadas por esta resolución.

A consecuencia de la nueva medida, se necesitó contratar un auditor y dedicar recursos significativos para preparar sus Estados Contables de acuerdo a las NIIF (incluyendo un conjunto exhaustivo de notas). Esto incrementó considerablemente el mercado para la oferta de servicios de auditoría, representando nuevos ingresos para la profesión pero mayores costos para las empresas.

Sin perjuicio de reconocer que las NIIF actualmente cubren la gran mayoría de los temas a nivel de la práctica contable y cuentan en términos generales con un alto grado de aceptación internacional, el Poder Ejecutivo ha dado cuenta de las dificultades prácticas que afrontan las empresas de reducida dimensión económica en dar cumplimiento a la totalidad de las citadas normas y por tal motivo, en los meses de febrero y marzo de 2009 aprobó los Decretos N° 135/09 (aprobado 19/03/09) y N° 99/09 (aprobado el 27/02/09) con la intención de contemplar dicha situación.

En estos decretos, no se define explícitamente un cuerpo de normas contables para PYMES, simplemente se determina qué normas contables deben aplicar las “entidades de menor importancia relativa” acotando el grupo de NIIF obligatorias según el Decreto N° 266/007. Ese tipo de entidades son aquellas que no cumplen con alguna de las condiciones definidas en el Art. 1° del Decreto N° 135/09 y a través del Decreto N° 99/09 se establece que aquellas entidades que emitan sus Estados Contables de acuerdo con NCA y sí cumplan con al menos una de las condiciones definidas en su Art. 1° (que son las mismas que el Art. 1° del Decreto N° 135/09) deberán ajustar dichos estados para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

En definitiva, mediante nuestra investigación hemos detectado dos posturas frente a la situación contable de las PYMES. Algunos opinan que la experiencia en nuestro país a partir de la implementación de las NIC con el Decreto N° 162/04 demostró que fueron las pequeñas y medianas empresas, las más afectadas al no contar con la infraestructura y los

recursos necesarios para afrontar estos cambios y que es necesario contar con un cuerpo de normas contables en una versión más simplificada para PYMES.

Por ende, la utilidad del Decreto N° 135/09 es relativa, depende si podemos interpretar o no que el concepto de PYME está vinculado al de “Entidad de menor importancia relativa”.

De esto se desprende la segunda postura que sostiene que este decreto no ha aportado grandes cambios a la aplicación práctica de las NIIF, ya que las PYMES al manejar operaciones sencillas, no tienen dificultad en aplicar las NIIF más complejas.

En nuestra opinión, la dificultad práctica de adaptar los Estados Contables no depende del tamaño de la empresa, sino del grado de complejidad de sus operaciones, que hará que se apliquen o no determinadas NIIF para contabilizarlas. El hecho de que la legislación debe establecer requisitos de información financiera para las PYMES adecuadas a su menor tamaño, transacciones más simples y un rango más estrechos de partes interesadas, es algo que creemos necesario de realizar para mejorar el marco contable legal.

6. Impacto de la Normativa Concursal en la contabilidad de las empresas uruguayas

Otra de las acciones que demuestran el interés por avanzar en el proceso de convergencia en la aplicación de las NIIF en las empresas en todas sus posibles etapas, inicio, desarrollo, madurez y crisis, es la exigencia de la Ley N° 18.387 que determina que toda persona física que realice actividad empresarial o persona jurídica civil o comercial que se encuentre en estado de insolvencia deberá presentar sus Estados Contables de acuerdo a las NCA.

El Decreto N° 146/009 reglamenta lo dispuesto en los Art. 4 y 7 de la referida Ley y establece cuáles son las normas contables adecuadas para las sociedades comerciales, para los deudores no organizados como sociedades comerciales y para las empresas unipersonales que no poseen contabilidad suficiente.

Las NIIF están enfocadas a las empresas que verifiquen el principio de empresa en marcha y no están orientadas a empresas en crisis y en procesos falenciaris. Esto implica que los Estados Contables deben ser preparados sobre la base del concepto de negocio en marcha a menos que la gerencia tenga la intención de liquidar la empresa o que no tenga otra alternativa que hacerlo. Si la situación determina alguna duda o directamente no se preparan sobre dicha base, la NIC 1 establece que ésta situación debe revelarse.

No obstante con la aprobación de la Ley N° 18.387 y su decreto reglamentario N° 146/009, las NCA deben aplicarse también a las empresas que no cumplen con este principio y se encuentran en una situación de crisis.

Específicamente los artículos 4 y 7 de la Ley N° 18.387 en sus incisos 1 y 4 respectivamente disponen lo siguiente:

Artículo 4 (Presunciones relativas de insolvencia): El estado de insolvencia del deudor se presume en los siguientes casos:

1) Cuando exista un pasivo superior al activo determinados de acuerdo a NCA...

Artículo 7 (Solicitud de concurso por el deudor):

4) Si el deudor estuviera obligado a llevar contabilidad, acompañara los Estados Contables que determine la reglamentación y, en su caso, la memoria del órgano de administración y el informe del órgano de control interno, correspondiente a los tres últimos ejercicios, si existieran. Los Estados Contables deberán ser acompañados de informe firmado por contador público o establecer expresamente la causa por la cual no fue posible obtener dicha firma. Si el deudor hubiera contratado auditoría externa de sus Estados Contables, acompañara igualmente los informes de auditoría correspondiente a los Estados Contables presentados. En caso de falta de presentación de cualquiera de estos recaudos, indicara la causa por la cual no puede aportarlos.

La lógica de esta nueva reglamentación no es generarle un problema a la empresa en crisis, sino incentivarla a que sea prolija, tenga la información al día y confeccione adecuadamente su balance, ya que cuando tenga problemas financieros, contará con el apoyo necesario para evitar su disolución.

7. Breve comentario de la aplicación de las NIIF en las Cooperativas

El Art. 515 de la L.S.C estableció que las disposiciones de la Ley serían aplicables a las Cooperativas en lo no previsto por sus leyes especiales y en cuanto fuera compatible, haciendo de la L.S.C una norma supletoria para el caso de las Cooperativas.

Pero luego, el 24 de Octubre de 2008 fue promulgada la Ley General de Cooperativas 18.407 (en adelante LGC) la cual en su Art. 224 derogó expresamente, entre otras Leyes y decretos-Leyes, al Art. 515 de la L.S.C.

Sin embargo, el inciso 1 del Art. 3 de la LGC dispone prácticamente lo mismo en cuanto al carácter supletorio de la L.S.C:

ARTÍCULO 3º. (Régimen y derecho cooperativo).- Las cooperativas se regirán por las disposiciones de la presente Ley y, en general, por el derecho cooperativo. Supletoriamente se regirán por las disposiciones de la Ley de sociedades comerciales en lo no previsto y en cuanto sean compatibles.

Derecho cooperativo es el conjunto de normas especiales, jurisprudencia, doctrina y prácticas basadas en los principios que determinan y regulan la actuación de las organizaciones cooperativas y los sujetos que en ellas participan.

Creemos que dicho carácter supletorio también está implícito en lo dispuesto en el inciso 2 del Art. 78, dado que la AIN ha impartido instrucciones a estas entidades a fin de que observen las mismas normas que aquellas establecidas por la L.S.C para las sociedades comerciales, lo cual por el Art. 91 de la citada Ley implicaría la adopción de las NIIF como NCA.

ARTÍCULO 78. (Ejercicio económico, contabilidad, memoria y Estados Contables).- El ejercicio económico será anual, salvo en los casos de constitución, extinción o fusión de la cooperativa, o en otros casos extraordinarios, debidamente autorizados por la Auditoría Interna de la Nación.

La contabilidad será llevada con arreglo a las disposiciones legales vigentes y a las disposiciones y criterios impartidos por la Auditoría Interna de la Nación u otros organismos competentes.

A la fecha de cierre del ejercicio, en un plazo máximo de ciento ochenta días, el Consejo Directivo presentará los Estados Contables, la memoria sobre la gestión realizada y la evolución del número de socios en el período y el proyecto de distribución de los excedentes de gestión o de absorción de pérdidas, a la Asamblea General con informe de la Comisión Fiscal y del auditor si correspondiere.

En América Latina, aunque las NIIF tienen una orientación de información para el mercado y las cooperativas no cotizan en bolsa de valores, estas últimas pueden o incluso deben tener un interés en aplicar las NIIF:

- Algunos países como Uruguay, pueden exigir la aplicación de las NIIF a todas las formas de empresas, incluyendo las cooperativas, financieras o no.
- Las cooperativas pueden tener interés en aplicar voluntariamente las mismas reglas de contabilidad como Sociedades Anónimas para no ser consideradas como “diferentes” o de “segunda clase” desde el punto de vista contable.
- Financistas externos pueden exigir balances con base de las NIIF para facilitar la decisión sobre los términos de un crédito.⁴⁹

Los aspectos económicos, patrimoniales y financieros en la legislación derogada estaban escasamente regulados, por lo cual la adecuada redacción contenida en la LGC es, sin duda, muy bienvenida. Además de ello, llega en buen momento, por cuanto el sector cooperativo está reivindicando la necesidad de que se tengan en cuenta sus particularidades a la hora de

⁴⁹ Recopilación realizada a solicitud de la RECM – Reunión Especializada de Cooperativas del MERCOSUR y emitida en Montevideo, a los quince días del mes de agosto de 2005 por el Cr. Público – Lic. en Adm. BACCINO, Aldo.

la registración, contabilización y exposición de los diversos bienes, derechos y obligaciones.⁵⁰

8. Conclusión

En definitiva, en el orden internacional podemos decir sin temor a equivocarnos que la profesión contable, está frente a una verdadera revolución que realmente va a marcar un antes y un después: la convergencia hacia la adopción y aplicación uniforme a nivel mundial de normas de contabilidad, normas de auditoría y normas éticas.

En el Uruguay la armonización con las NIIF es una de sus prioridades y consideramos forma parte de un proceso de mejora continua de la profesión contable a nivel nacional en pos de alcanzar un equilibrio y un nivel acorde a los estándares internacionales existentes.

Por los motivos antes expuestos y dada la importancia social y económica de las cooperativas en nuestro país, si bien no forman parte del concepto de sociedades comerciales incluido en la L.S.C, creemos que es recomendable su integración al plan de armonización antes mencionado.

⁵⁰ REYES LAVEGA, Dr. Esc. Sergio, Página Web: <http://www.neticoop.org.uy/article2512.html>



CAPÍTULO VI

ENTE EMISOR DE NORMAS CONTABLES

Es nuestra intención en este capítulo hacer una breve referencia al proyecto de creación del nuevo *Ente Emisor de Normas Contables*, para lo cual tomamos en cuenta los comentarios del Cr Gonzalo Luca (Socio de la consultora Deloitte y profesor de la Cátedra de Superior en la Facultad de Ciencias Económicas), la desgravación sin redacción de la Asamblea extraordinaria de socios del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay del 11 de setiembre del 2008 y las opiniones del Cr. Miguel Larrimbe y del Cr. Alexander Fray (Socio de la consultora KPMG) expuestas en la entrevista que mantuvimos con los mismos.

1. Introducción

Con fecha 21 de julio de 2008 el Poder Ejecutivo envió al parlamento un Proyecto de Ley referente a la creación del Ente Emisor de Normas Contables. El mismo, constituye un interesante esfuerzo de conformar una institucionalidad creíble y eficiente que lidere el proceso de emisión de NCA de aplicación obligatoria y de regulación de las prácticas de auditoría, en la búsqueda de una mejora en la transparencia informativa en los mercados.

La norma se asentará en tres pilares:

- aclarar el acceso a información de calidad, para lo que se requiere aplicar reglas de calidad
- contar con un órgano emisor de normas contables, que controle su cumplimiento y aplique sanciones
- construcción de un sistema para mejorar las prácticas de auditorías.

Fuentes del MEF afirmaron que se buscará dar “seguridad a la actividad económica, para que los agentes presenten información confiable y de fácil acceso”. De acuerdo al proyecto, estarán obligados a presentar la información todas las empresas sin importar su tamaño, aunque en una primera etapa las exigencias serán mayores para las que cuenten con el volumen suficiente para cotizar en bolsa.

No obstante, se adoptarán criterios “flexibles” y “adaptables” a la situación particular del resto de las unidades productivas de menor escala.

La presentación del proyecto fue realizada en un plenario que tuvo lugar en la Bolsa de Valores. La apertura estuvo a cargo de Fernando Lorenzo, y contó con la presencia de representantes del Banco Central, la Dirección General Impositiva y el resto de los agentes que estarán vinculados a la operativa de la nueva unidad. Tal como lo hiciera con el proyecto de Ley de Concursos y Reorganización Empresarial, el MEF abrió un período de consulta para recoger sugerencias de los actores involucrados en la iniciativa. El proyecto de Ley fue redactado durante el 2008 y aún sigue en suspenso su aplicabilidad.

Indudablemente, en caso de aprobarse el citado proyecto, impactará en aquellos que de una u otra forma se encuentran vinculados al proceso de emisión de Estados Contables. Es por esto que hemos entendido de interés difundir los aspectos más relevantes del mismo.

2. El Proyecto de Ley

Se propone la creación del “Instituto de NCA” (INCA) con la finalidad de promover la ejecución de la política pública de transparencia informativa en los mercados.

Los cometidos del INCA serán:

- la emisión, divulgación e interpretación de NCA de aplicación obligatoria,
- el contralor de la aplicación de las normas emitidas, y
- el asesoramiento a los organismos estatales respecto a la mejora continua de la transparencia informativa.

Para cumplir con el primer cometido se propone, entre otras, las siguientes atribuciones:

- adoptar y/o adaptar normas contables reconocidas internacionalmente,
- emitir normas contables en los aspectos no contemplados en la normativa internacional,
- desarrollar actividades de divulgación y capacitación con relación a las normas emitidas,
- promover actividades de investigación, difusión y publicación de la normativa contable.

En lo que a nuestro juicio constituye la mayor novedad de este proyecto, es que se propone que el INCA pueda:

- regular y controlar la aplicación de las NCA por parte de los emisores de Estados Contables, y

- aplicar las sanciones que pudieran corresponder.

Con respecto al primer punto, el proyecto establece que dichas actividades “con el alcance que determine la reglamentación” podrán ser realizadas “en forma directa o indirecta”, en cooperación o a través de “unidades reguladoras sectoriales, de profesionales y firmas que prestan servicios de auditoría, asesoramiento contable o de otro tipo de agentes”.

Con respecto al segundo punto, y dado su interés, transcribimos íntegramente el Art. 6° propuesto:

“El Instituto controlará, de parte de los emisores de Estados Contables, el adecuado cumplimiento en la aplicación de las NCA de carácter obligatorio en la formulación de los mismos.

El Instituto, en caso de violación de la presente Ley, podrá aplicar al ente emisor de Estados Contables, a los integrantes de su órgano de administración o dirección, así como al titular de empresas unipersonales, sanciones de observación, apercibimiento y multa, que serán en todos los casos de carácter público.

La tipificación de las infracciones que dará mérito a la aplicación de sanciones será establecida por la reglamentación de la presente Ley, así como, en cada caso, la entidad y monto de estas últimas. El procedimiento para su aplicación estará regulado por las normas del debido proceso, garantizando el derecho de defensa de los involucrados.

El monto de las multas a establecer deberá graduarse de acuerdo a la entidad de la infracción y su máximo no podrá superar el importe equivalente a 100.000 Unidades Indexadas.

En caso de que la infracción contenga o se relacione con elementos aparentemente dolosos, el Instituto deberá presentar la correspondiente denuncia penal.”

Indudablemente, el tema de la capacidad sancionatoria, constituye el elemento más importante y polémico del proyecto de Ley bajo análisis.

Es bueno precisar que el proyecto incluye un artículo en el que se delimita la responsabilidad por la emisión de Estados Contables. Establece que dicho proceso es “de entera responsabilidad de los administradores de la entidad emisora”, siendo éstos, el órgano de dirección o administración en el caso de sociedades y el titular en el caso de empresas unipersonales.

Los profesionales que trabajen en relación de dependencia, tendrán la responsabilidad prevista para los dependientes en las normas de derecho común, salvo que efectúen una actuación dictaminante. En tal sentido, “los Contadores Públicos que firmen informes profesionales de Auditoría, Revisión Limitada y Compilación de Estados Contables serán

responsables, en el marco de las disposiciones que regulan su actuación profesional, de acuerdo con el alcance de los trabajos profesionales para los cuales hayan sido contratados”

Finalmente, con relación a la dirección y administración del Instituto se propone la creación de un Directorio compuesto por tres miembros rentados. La designación le corresponderá a “el Presidente de la República actuando en Consejo de Ministros previa venia de la Cámara de Senadores”. Los integrantes del Directorio serán personas que “aseguren independencia de criterio, eficiencia, objetividad e imparcialidad en su desempeño siendo éste incompatible con el ejercicio de la actividad profesional en el área contable, con exclusión de la actividad docente.”

La Comisión Asesora de NCA será un órgano asesor del Directorio del INCA. La misma estará “integrada por el Presidente del Directorio del Instituto y por representantes honorarios designados por el Poder Ejecutivo” a propuesta de los “usuarios” y los “emisores” de los Estados Contables; “de las profesiones contable y jurídica, de la academia y de representantes de los siguientes organismos estatales de control: Banco Central del Uruguay, Dirección General Impositiva, Auditoría Interna de la Nación”.⁵¹

3. Opiniones de profesionales del Colegio de Contadores del Uruguay respecto al Nuevo Ente Emisor

Una vez que se planteo el objeto de la creación del Ente Emisor y su propuesta para llevarlo a cabo, surgieron diversas opiniones de diferente índole por profesionales expertos en la materia, que como usuarios y responsables de la emisión de la información contable se han visto involucrados y con derecho de sugerir y recomendar cambios a la propuesta formulada.

El principal involucrado ha sido el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, que con su deber de representar y defender los derechos de sus profesionales, contadores básicamente, ha intervenido en forma exhaustiva en el tema, generándose dentro del mismo diversas opiniones, a favor y en contra del proyecto.

Como es un proyecto que aun no se ha aprobado, consideramos de interés, exponer lo que opinan dentro del Colegio al respecto, de manera que el lector pueda interiorizarse con el tema, y pueda extraer sus propias conclusiones. También incorporamos la opinión de dos profesionales independientes al Colegio, el Cr. Larrimbe y el Cr. Fray, que con motivo de la entrevista realizada, opinaron sobre este tema manifestando en esa oportunidad su punto de vista. Consideramos apropiado incluirla dentro de nuestro trabajo monográfico de manera de obtener una visión panorámica, más clara y objetiva.

⁵¹ LUCA, Gonzalo. Comentarios Tributarios. En: Boletín Interno de Deloitte, 2008.



3.1 Opiniones favorables

Según el Cr. Pignatta, la creación de un organismo que emita normas contables en el Uruguay tiene la ventaja de independizar la emisión de dichas normas del Poder Ejecutivo. Es decir se despolitizaría la situación. Por otra parte considera que puede ayudar a definir adecuadamente las responsabilidades por la emisión de Estados Contables, los Contadores deben tener clarificada su responsabilidad frente a la emisión de éstos.

Desde 1991 hasta el presente todas las normas contables han sido emitidas por el Poder Ejecutivo, lo cual le da coercitividad a las normas, pero al no existir control en su aplicación, no todos las aplicaron; por ejemplo en ese tiempo existieron períodos netamente hiperinflacionarios y sin embargo no todos realizaron el ajuste a pesar que indirectamente estaba vigente la NIC 29.

A eso se le agrega otra deficiencia, pasaron 13 años desde la emisión del Decreto N° 105/91, hasta la emisión del Decreto N° 162/04, que actualizará la normativa.

El Cr. Pignatta entiende que no es bueno que sea el Colegio ni tampoco el Estado, el responsable de la emisión de NCA en el Uruguay. El primero, no cuenta con la coercitividad necesaria, y el segundo suele demorarse a la hora de mantener actualizada la normativa contable nacional en referencia a los requerimientos internacionales.

Es por ello que el Colegio apoya a la creación de un ente intermedio que le de coercitividad y a su vez tenga un apoyo técnico y un involucramiento de todos los actores en la emisión de un estado contable.

Ésta es la primer razón por la que el Colegio, para Pignatta, se encuentra a favor de este proyecto ya que (al contrario de lo que piensan algunos) tiene por principal objetivo retirar de la esfera del Poder Ejecutivo la emisión de normas contables, (hasta ahora se emiten por decreto) para pasar a este nuevo ente emisor.

Otro hecho que consideran positivo constituye el desempeño de la comisión asesora con un mayor protagonismo que la actual. Si bien en ella participa el Estado (DGI, BCU, AIN) lo hace en un plano de igualdad con los otros usuarios, con los representantes de las empresas (Cámaras de Comercio e Industria), los órganos académicos (Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR y las facultades privadas) y los profesionales (nuestro Colegio).

Entienden que esa integración logra un equilibrio de fuerzas entre todos los involucrados en la emisión de la información contable, brinda garantías de ecuanimidad y consenso en las decisiones que adopte.

Por otra parte al estar presente el Estado y otros usuarios de los Estados Contables se presume que se deberá hacer una sola presentación de los mismos, y no un tipo de estado para cada institución.

En tercer lugar destacan la posibilidad de controlar el cumplimiento de las mismas, lo cual le da realmente la naturaleza de norma, explicitando sanciones por no cumplimiento, pero aclaran que las sanciones previstas son las que surgen del ordenamiento jurídico actual. No se impone más ni menos de lo que ya existía, no existiendo modificaciones al respecto.

3.2 Críticas

En primer término, la Cra. Anabella Bossi no está de acuerdo con lo planteado por el artículo 5 del literal F, donde se establece “regular y controlar, con el alcance que determine la reglamentación, la aplicación de las NCA por parte de los emisores de Estados Contables”. Interpreta que “regular y controlar se refiere en forma directa o indirecta, en cooperación o a través de la actividad de unidades reguladoras sectoriales, de profesionales y firmas que presten servicios de asesoría, asesoramiento contable u otro tipo de agentes”.

Por la redacción, entiende que se está habilitando a que la reglamentación delegue el control en nuestros pares. De esta manera entiende que el control pierde seriedad con este artículo. No se puede poner a alguien que emite Estados Contables a controlar a otro que también los emite.

En segundo término, la Cra Estela Revelo expone y critica el Art. 11 relacionado con exoneraciones tributarias, el mismo establece: “Exonérese al instituto de toda clase de tributos de carácter nacional, excepto las contribuciones de seguridad social y aquellos cuyos hechos generadores estén vinculados a eventuales actividades de prestación de servicios que el instituto realice en competencia con prestadores privados”. Entiende sobre este artículo, que no es correcto si es un instituto tiene que controlar, se encuentre en competencia con el resto de los profesionales.

Por último, el Cr. Félix Cukerman, critica que el proyecto se encuentra planteado en términos totalmente genéricos, no ve que se que se tenga en cuenta la realidad nacional de que el 99% de las empresas son PYMES. Y a su vez, que desde el punto de vista de la profesión, el 99% de los profesionales ejercen la profesión de forma liberal.

En la Comunidad Europea, que había una realidad de 7 millones de empresas, había 70.000 que tenían obligación en aquel momento de aplicar las NIC, y todas las demás estaban exoneradas o tenían determinado tratamiento particular. En Uruguay, por su parte, se hicieron obligatorias la aplicación de las NIC, y a partir de 2009 de las NIIF, a todas las compañías. Ese factor es relevante y debería estar por lo menos expuesto formalmente en los considerados del proyecto de Ley. Del mismo modo con relación a los profesionales, la realidad uruguaya no son solo las grandes firmas de auditoría, la realidad uruguaya está compuesta por 6.000 colegas (el 80 o 90%) lo que marca una relación de actividad que tiene que ser contemplada de alguna manera en la forma de regular la profesión.

3.3 Recomendaciones

Sin duda, para Pignatta, están totalmente de acuerdo con el proyecto, pero también en este caso entienden que se plantean en él muchos temas que pueden ser discutibles y perfectibles.

Dentro de los temas que el Colegio plantea como mejorables referentes al Proyecto del Ente Emisor, podemos encontrar:

- 1- Establecer en forma preceptiva que los miembros que designe el Poder Ejecutivo deban ser Contadores Públicos.
- 2- Establecer que en la medida que los Estados Contables se confeccionan para satisfacer las necesidades de los usuarios, se debería establecer la obligatoriedad de su aplicación en aquellos casos que así sea necesario.
- 3- El hecho de que las sanciones sean públicas no es de recibo por muchos contadores. Que entienden que muchas veces el sancionar en forma pública sobre todo en una primera instancia no es de recibo en una norma ni siquiera de carácter penal.
- 4- Posiblemente también realizar algunos ajustes de redacción, de manera de lograr una mejor versión.

Son por estos motivos que en el mismo momento que fue presentado el proyecto, el Colegio formó una comisión para seguir estudiando el tema y en el futuro poder servir de apoyo a la propuesta que eventualmente se formule al Parlamento.

En la sesión del día 1° de octubre de 2008, la Comisión de Hacienda, comentó que si bien, el Colegio de Contadores, a través de sus instituciones normales de trabajo, ya sea el Consejo Directivo, la Mesa Directiva y las Comisiones Técnicas Permanentes, fue partícipe de primer nivel en la redacción del proyecto sobre el nuevo Instituto de Normas Contables que fuera enviado al Parlamento por parte del Ministerio de Economía y Finanzas. Posteriormente un grupo de contadores entendió necesaria la realización de una asamblea extraordinaria, en la que en forma mayoritaria, se rechazó el proyecto en la forma que estaba redactado por no concordar con el contenido de alguno de sus artículos. La Asamblea resolvió además nombrar una Comisión, que en coordinación con el Consejo directivo, elabore las enmiendas necesarias.

A partir de ese momento, se elaboró un proyecto sustitutivo que generó polémica nuevamente. Respecto a éste último, el Cr. Bruno Gili opinó lo siguiente:

Tal como están redactados el proyecto de creación del INCA y el proyecto sustitutivo estoy absolutamente convencido que la presentación de este último solo puede generar (o ya generó) pérdida de prestigio para la profesión.

En primer término es totalmente fuera de lo que en este siglo se está manejando para la información contable, que los Estados Contables pueden emitirse de acuerdo a lo que la empresa emisora quiera (ver Art. 6).

En segundo término plantear el Art. 4° en el contexto de esta Ley es totalmente improcedente. Esta Ley no regula la profesión, sino la emisión de Estados Contables. En este momento se está elaborando un proyecto de regulación de la profesión y además está a consideración del Parlamento una Ley de Colegiación Profesional.

El Art. 2 establece responsabilidades de profesionales actuantes que no estaban establecidas en el proyecto original.

El Art. 5° supone limitaciones que son poco concebibles para una profesión como la nuestra. Hay seguramente muchas otras organizaciones que deben tener transparencia en sus operaciones y que no están contempladas en este listado limitativo. Parece importante que se conozcan los Estados Contables de las grandes mutualistas, de los clubes deportivos, de las organizaciones sociales, de las grandes sociedades que operan en el campo industrial y agropecuario, de las cooperativas, de los grandes deudores del sistema financiero. No es posible dejar en manos de esas organizaciones las normas que van a usar para sus Estados Contables. No es posible desamparar a los colegas que van a actuar en relación a la emisión de esos Estados Contables dejándolos a cargo de la discusión con los emisores de las normas a aplicar.

3.4 Opinión del Cr. Miguel Larrimbe y del Cr. Alexander Fray

Según el Cr. Fray, todos los países que se aprecian de avanzados o civilizados en materia contable tienen un ente que se ocupa de emitir las NCA. La falta de avance que se dio en el Uruguay por aproximadamente 15 años, fue porque no existía dentro de la estructura del Estado un responsable que las emitiera y controlara de forma periódica. De tanto en tanto el Colegio de Contadores iba y emulaba. Pero por lógica tenía que haber dentro del Estado un responsable, y eso lo tenía que resolver el Poder Ejecutivo.

Por eso cuando se planteó la creación del Ente Emisor, según el Cr Larrimbe, las discusiones no fueron respecto a su existencia, sino a la constitución, de quién dependía y qué sanciones podía aplicar, pero no en cuanto a que debía crearse una organización que emita notas contables.

En cuanto a la constitución, el Cr. Fray opina, que el modelo a seguir como ejemplo podría ser el del FASB, porque los profesionales y empresarios asisten a un comité técnico donde son pares con el Estado. En nuestro país las normas siempre fueron aprobadas por el Poder Legislativo por el poder que da la Ley. En el Uruguay el único que puede emitir normas es el Estado, por la Constitución, y por el artículo 91 de la L.S.C. No es como el FASB que tiene poder coercitivo para emitir normas.

El Cr. Larrimbe, por su parte, considera que la Comisión debería estar involucrada por, los que emiten los Estados Contables, los que las usan, el Estado como organismo de control, y la profesión. Es decir, que sugiere, la constitución que tiene la comisión permanente de NCA.

Hoy por hoy, según el Cr. Fray, la comisión tiene carácter de asesor, y es el Poder Ejecutivo quien después aprueba todo o parte de sus propuestas. Sucede así pues, debido a que es el Estado quien tiene el poder de emitir.

En cuanto al proyecto de Ley, el Cr. Fray cree que el cuestionamiento no fue tanto por la existencia del INCA sino un poco su constitución, su ubicación y después más que nada, porque se pensaba que era un error exigirle a las pequeñas empresas que aplicaran todas las NICS. Sin embargo esta situación de las PYMES quedaría contemplada por los decretos emitidos en febrero y marzo del presente año, referidos al Ajuste por inflación, Normas Contables para Pequeñas Empresas; así como también el decreto reglamentario de la Ley N° 18.387.

4. Conclusión

Es absolutamente necesario fijar una pauta común para que todos entendamos de qué estamos hablando, es decir un lenguaje común y sobre todo que se adapte a las necesidades de la realidad uruguaya.

Las normas contables son totalmente imprescindibles para ayudar a la transparencia de la información en los mercados y son un factor de tranquilidad para los profesionales que asumen la responsabilidad de preparación de los Estados Contables. Las reglas claras establecen un camino que de seguirlo cubre las responsabilidades de los que se encargan de emitirlos.

El Instituto emisor es una mejora sin duda respecto a la situación actual, pero aún le quedan aspectos por mejorar o aclarar respecto ciertos temas que no han quedado claros para los profesionales, quienes en definitiva deberán acatar y aplicar lo que determine el mismo.

Hasta el momento, el proyecto del Nuevo Ente Emisor de Normas Contables ha quedado pendiente de estudio, y nuestro fin, era simplemente brindar una noción general del mismo y las diversas opiniones que surgieron entre los profesionales.

CAPÍTULO VII

ANÁLISIS REGIONAL EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE

1. Situación Internacional

La transparencia informática se ha convertido en un requisito indispensable para el adecuado funcionamiento del orden socio-económico de los países. Suficientes estudios apuntan al hecho de que los inversionistas responden positivamente en la medida en que exista la percepción de que la Información Financiera de las empresas refleja adecuadamente su situación. De allí la necesidad de normas que puedan garantizar que la adecuada información económica y financiera de las empresas llegue a los usuarios.

La apertura de los mercados mundiales y la consiguiente globalización de los mercados de capitales han hecho obligante la comparabilidad de la Información Financiera. La mayor presencia de las empresas en los mercados internacionales está llevando al establecimiento de reglas globales.⁵²

Podemos decir que con la globalización se eliminaron las fronteras entre los países, y que el contar con información uniforme, comparable y de alta calidad se ha vuelto un requisito indispensable para el correcto funcionamiento y desarrollo de las economías

Si observamos lo que está pasando con la profesión en el resto del mundo, vemos que la gran mayoría de los países (más de 120) en Asia, Europa, América, África, están todos frente a una misma preocupación: la convergencia hacia la adopción y aplicación uniforme a nivel mundial de normas de contabilidad, normas de auditoría y normas éticas.

Se pretende con la aplicación de las NIC resolver los problemas de uniformidad en la presentación de los Estados Financieros, en este sentido numerosos profesionales y entidades económicas a nivel mundial han invertido grandes estudios y esfuerzos. En mayo del año 2000 la Organización Internacional de los Organismos Rectores de la Bolsa, (IOSCO), recomendó a todos sus miembros la utilización de las NIC, actualmente NIIF. En el año 2002 se firmó el Acuerdo Norwalk con el propósito de lograr convergencia entre las IFRS y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos

⁵²MORILLO MIGUENS y Asociados. Los nuevos desafíos de las ciencias contables en el marco de las normas internacionales de contabilidad. Disponible en:
http://www.degerencia.com/articulo/los_nuevos_desafios_de_las_ciencias_contables_en_el_marco_de_las_normas_internacionales_de_contabil



USGAAP. Grandes esfuerzos se han hecho en este sentido, con la presencia permanente de un miembro de IASB en las oficinas del FASB para facilitar el intercambio de información y la cooperación entre ambas organizaciones, sin embargo algunos analistas entre ellos la firma Deloitte, manifiestan su preocupación dado la existencia de numerosas dificultades debido a la complejidad y amplitud de las normas e interpretaciones de las USGAPP frente al IFRS.

Siguiendo ahora con la revisión del estado de los principios en uso, a pesar de que las NIC han sido adoptadas por la Unión Europea y por los países del MERCOSUR, su aplicación todavía es poco homogénea. Algunos países las han adoptado de forma parcial, otros lo han hecho sólo para cierta categoría de empresas y otros han desarrollado sus normas locales sobre el Marco Conceptual de las NIC.

Es entonces que a partir de los primeros años de esta década la Federación Internacional de Contadores comenzó a presionar, en una primera instancia, y posteriormente a exigir que para ser miembros no alcanzaba solo con pagar una cuota anual sino que también se debía cumplir con las normas que la misma impartía. También a la emisión de las mencionadas normas o “recomendaciones” de Auditoría, de Contabilidad para el Sector Público y de Ética, se sumó la emisión de las NIC. Hace siete años, IFAC asumió la responsabilidad de establecer la totalidad de la normativa que regula o tiene que ver con nuestro ejercicio profesional.

También a partir de ese momento se cambió el procedimiento de emisión de las normas para asegurar la participación directa o indirecta de todos los miembros de la Federación como forma de legitimar su emisión.

Los organismos profesionales nacionales o regionales que querían seguir siendo miembros de la Federación, fueron obligados a cumplir con la normativa que el mismo emitía. Para cumplir con el proceso de aplicación de esas normas se establecieron plazos razonablemente largos, permitiendo asimismo un proceso gradual de adopción y aplicación. En una primera instancia alcanzaba con mostrar adhesión a las normas o el compromiso de “buscar” la convergencia, en la actualidad se exige la firma de un compromiso y un cronograma para el logro de ese objetivo. Paralelamente organismos internacionales de crédito impulsaron este proceso otorgando apoyo financiero para facilitar este proceso de convergencia. Uruguay fue un ejemplo de ello.

A partir de esta asunción de protagonismo del IFAC, muchos países mostraron su adhesión al nuevo proyecto y orden, pero otros (EEUU, Canadá, Japón, Argentina, Brasil, Chile, etc.) que ya tenían un cuerpo normativo propio y muy bien estructurado, se aferraron a los mismos y en un primer momento se resistieron a este proceso de unificación de las normas a nivel internacional. Pero esta resistencia duró poco, en la actualidad Chile adoptó la normativa del IFAC, Argentina firmó un cronograma de convergencia para el año 2011, Brasil para un año antes, EEUU para dentro de tres a cinco años, Japón y Canadá también dieron ese paso.

Caso especial es México que hace tres ó cuatro años, creó un Instituto (financiado por el Estado, Colegio, emisores y usuarios) para adaptar las normas internacionales a la realidad mexicana, actualmente están considerando la alternativa de dejar la adaptación y pasar directamente a la adopción.

Como decíamos, en la actualidad más de 120 países en el mundo han mostrado y firmado su adhesión a las Normas Internacionales de Contabilidad de Auditoría y Ética.⁵³

2. Situación en la región

2.1 Introducción

En Latinoamérica las normas contables poseen un enfoque local matizado con la internacionalización de la Economía, producto de Acuerdos Regionales y Tratados Internacionales como MERCOSUR, Comunidad Andina, NAFTA entre otros; se verifica actualmente un proceso diferenciado de adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) sin integración intrarregional.⁵⁴

Particularmente nos interesará centarnos en el Mercado Común del Sur, en adelante MERCOSUR, el cual incluye a Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. Los países, Bolivia y Chile son miembros asociados.

Uruguay está buscando no solo revitalizar sus vínculos económicos con Argentina y Brasil sino también impulsar su integración en los mercados mundiales. Luego de la crisis de 1999-2002, la participación de las exportaciones uruguayas a Argentina y Brasil cayó del 42% en 1999 al 18% en el 2004. Uruguay no solo es miembro del MERCOSUR, sino que también es sede de una de sus principales instituciones (la Secretaria Permanente). Una de las prioridades del gobierno de nuestro país es la de ampliar los beneficios de su participación en el MERCOSUR la cual tuvo un impacto limitado a lo largo de la última década. Las iniciativas que promueven esta meta incluye, entre otras, la armonización de los estándares empresariales entre los países miembros.

Esta iniciativa, tal como lo mencionamos en capítulos anteriores, integra uno de los objetivos y recomendaciones del Informe ROSC, el cual dispone que logrando la

⁵³ Desgravación: Asamblea Extraordinaria de Socios del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, 11.09.2008, PIGNATTA, Alfredo.

⁵⁴ MORILLO MIGUENS y Asociados. Los nuevos desafíos de las ciencias contables en el marco de las normas internacionales de contabilidad. Op. Cit.



armonización con las NCA, Uruguay logrará una mejor integración económica con el MERCOSUR, los Estados Unidos así como también la Unión Europea.⁵⁵

Actualmente están teniendo lugar conversaciones entre las autoridades de los países miembros para la unificación de los reglamentos y normas de contabilidad y auditoría, con la esperanza de que esto, junto con otras medidas, contribuya a estimular el comercio y la inversión transfronteriza.

Además, la estrategia de gobierno para un "Uruguay Integrado" busca una mayor diversificación de su base exportadora, mas allá del MERCOSUR; en ese contexto el país busca desarrollar relaciones económicas más cercanas con los Estados Unidos y la UE.⁵⁶

2.2 Adopción de las NIC/NIF en los países del MERCOSUR

Consideramos interesante presentar las conclusiones extraídas en el Primer Congreso del MERCOSUR de Contabilidad, Auditoría y Tributación llevado a cabo entre el 5 y el 7 de Mayo 2004, cuyo objetivo fue promover el desarrollo y la profundización de los temas de Contabilidad, Auditoría y Tributación en la Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay mediante una mayor integración, el análisis de la problemática de la actuación profesional, el intercambio de conocimientos y la comparación de experiencias en dichas materias.

Nos adherimos a las mencionadas conclusiones debido a nuestra total concordancia y al considerarlas esenciales para este proceso de armonización e integración con la normativa contable internacional:

1. Existe una generalizada coincidencia en la necesidad de armonizar los estándares de contabilidad aplicados en la región para permitir la presentación de información razonablemente homogénea.
2. En general, existe una tendencia cada vez mayor a la utilización de los pronunciamientos internacionales emitidos por la IASB como referencia para la emisión de normas propias en cada país.
3. Se identificó como conveniente que entre las líneas de investigación a encarar a futuro se incluyan las asimetrías existentes entre las distintas normativas vigentes dentro de los países de la región y entre ellos, así como propuestas que conduzcan a atenuar dichas asimetrías.

⁵⁵ Informe ROSC. Op. Cit.

⁵⁶ Ibid.



4. Se reconocen los esfuerzos realizados para la armonización de las Normas contables en los países de la región y los avances logrados, sin embargo el proceso no ha sido fácil por las características particulares de cada país.
5. El avance de la utilización de las Normas Internacionales de Contabilidad ha sido diferente en los países de la región, tal como se explica seguidamente:
 - *Argentina* dictó sus normas propias inspiradas en las Normas Internacionales de Contabilidad, existiendo en la actualidad, una alta armonización con éstas. Además se han adaptado y emitido un grupo de nuevas normas argentinas que recogen los conceptos y regulaciones de las normas IASB.
 - *Bolivia* ha emitido sus propias Normas contables considerando como fuente las NIC. Los temas no previstos en su cuerpo normativo se remiten a las NIC. Podemos decir que las normas contables locales se basan en las normas IASB. Sin embargo, estas normas contables no comprenden diversos temas que sí se incluyen en las normas IASB.
 - *Brasil* considera que las normas internacionales carecen de jurisdicción para su observación obligatoria, pero la comunidad profesional mantiene una clara tendencia hacia la aceptación de su esencia.
 - *Chile* hace varios años que emite las normas locales conciliadas con las NIC.
 - *Paraguay* ha adoptado directamente las NIC., aunque su utilización sólo es de carácter compulsivo para ciertos tipos de empresas. Como consecuencia de la falta de colegiación obligatoria.
 - *Uruguay* se encuentra en un proceso paulatino de adopción de las NIC., siendo a la fecha todas las NIIF obligatorias. En Uruguay, a partir de 2004, se exige a las sociedades comerciales la presentación de Estados Financieros basados en normas IASB, de acuerdo con lo especificado por el gobierno y el organismo profesional contable.
6. Con el objetivo de avanzar en la armonización regional, se consideró necesario la constitución de un Comité Permanente integrado por los organismos representativos de la profesión (oficiales si existieran) o la revitalización del GIMCEA (grupo de integración MERCOSUR de contabilidad, economía y administración).⁵⁷

⁵⁷ Primer Congreso del MERCOSUR de Contabilidad, Auditoría y Tributación 2004. Comité Técnico de Contabilidad (miembros presentes en el congreso): KOLIVER, Olivio - Presidente (Brasil); AMBROSIO, Ricardo - Presidente Alterno (Argentina), GONZÁLEZ AYALA, Marta - Vicepresidente (Paraguay); BIONDI, Mario - Secretario (Argentina); GONZALEZ, Ivonne - Relatora (Chile), ALBOR, Oscar J. - Vocal (Argentina), DÍAZ DURAN, Mario E. - Vocal (Uruguay); ESCAURIZA, Julio C. - Vocal (Paraguay); FRY,



2.3 Adopción de las NIC/NIIF en otros países de América

2.3.1. Países con normas propias que han adaptado las normas IASB

En *Venezuela*, la emisión de normas está a cargo de la Federación de Contadores Públicos, que ha modificado diversas normas nacionales para adaptarlas parcialmente a las normas IASB.

En *Ecuador*, la Superintendencia de Compañías adoptó oficialmente las Normas Ecuatorianas de Contabilidad emitidas por la Federación Nacional de Contadores de Ecuador. Estas normas han sido desarrolladas sobre la base de las normas IASB.

2.3.2 Países con normas propias desarrolladas por organismos nacionales

En *Colombia* también tienen como guías las normas locales. La emisión de normas contables está a cargo del Congreso de la República de Colombia.

2.3.3 Países que han adoptado las normas IASB de manera integral

En *Costa Rica*, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por el organismo profesional contable y requerido por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En *Panamá*, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por el organismo profesional contable y por norma de gobierno (adopción legal); asimismo, la adopción incluye toda la normatividad IASB vigente internacionalmente.

En *Perú*, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú y por norma de gobierno (Ley General de Sociedades); la adopción incluye toda la normativa IASB con vigencia internacional.⁵⁸

Alexander - Vocal (Uruguay); MATHEU, Luis M. -Vocal (Argentina). Disponible en: www.consejo.org.ar/congresos/antecedentes/1mercotur.htm

⁵⁸ VILCHEZ, Perey. Actualidad Contable: Armonización de las Normas Contables en los países de América. Disponible en: <http://pergamo.pucp.edu.pe/contabilidadynegocios/files/contabilidadynegocios/Vilchez-Contabilidad-y-Negocios-5-julio-2008.pdf> .



3. Rol de los Colegios Profesionales en el Proceso de Convergencia

Los Colegios Profesionales son los organismos responsables de la eficiencia en el desarrollo de la contabilidad y la entrega de información que la entidad en circunstancias económicas, jurídicas y culturales, requiere para el desarrollo de sus actividades. Tienen la responsabilidad de definir las normas por medio de las cuales deben regirse los profesionales contadores de cada país. Los consejos profesionales que establecen o deberían establecer las normas contables, son los llamados a tomar las riendas de la armonización y a promulgar normas que sean compatibles con las de los demás países.

Es por ello que otro aspecto importante a tener en cuenta al exponer la situación en la región es el concepto de Colegiación y Matriculación, y cómo es llevada adelante por los distintos países integrantes del MERCOSUR.

La Colegiación es sólo un aspecto de la reglamentación profesional. El Colegio Profesional surge como necesidad de que exista un órgano con fuerza legal, paraestatal, en quien delegar la garantía del ejercicio profesional. Es el órgano que lleva la Matrícula, que consiste en un registro actualizado y oficializado de los profesionales, con control de los títulos, su vigencia y sus reválidas, resultando esto, condición indispensable para ejercer.

Se sostiene que la pertenencia a ese órgano profesional natural (Consejo o Colegio) debería tener dos vertientes:

- a) La idoneidad mostrada por el profesional en su matriculación.
- b) El ejercicio adecuado de la profesión conforme a las exigencias permanentes de las normas profesionales técnicas y éticas.

Ambas vertientes son indispensables para servir al bien común (mejor desarrollo de los profesionales, mejor ejercicio profesional).

La situación en la región es diversa, ya que Uruguay y Paraguay, a pesar de varios intentos, no poseen Colegiación ni Matriculación, mientras que Argentina y Brasil sí la tienen

En Uruguay, la afiliación al Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay es voluntaria, por lo cual no sería un verdadero colegio. Cumple funciones gremiales, técnicas e incluso éticas a la vez, pero con alcance limitado a sus socios.

Puede ser respetado y oído, pero no posee la delegación del Estado respecto a constituirse en un cuerpo profesional que se autorregula, en forma válida para todos los profesionales en ciencias económicas.

En Argentina la reglamentación de los profesionales se sustenta en ciencias económicas en la Ley Nacional N° 20.488 del año 1973. Contiene un detalle minucioso a tal punto de que,

para cada título establece una descripción taxativa de lo que cada profesional puede realizar en el ejercicio de su profesión.

En Brasil, por su parte, no se llega a ese extremo, pero sí se dictaron normas diferentes para cada una de las profesiones de los graduados en Ciencias Económicas. El decreto-ley 9.295 del Año 1946 crea el Consejo Federal de Contabilidad y los Consejos Regionales de Contabilidad, teniendo en cuenta su constitución, sus atribuciones y el origen de sus ingresos.

En Paraguay, como se dijo, se presenta una situación similar a Uruguay, ya que no se ha colegiado.⁵⁹

4. En relación al contexto regional, ¿Cuál es la situación de nuestro país?

4.1 Opinión del Cr. Alfredo Pignatta

Pienso que Uruguay es un país líder en la adopción de la normativa internacional tanto en contabilidad como de auditoría. Cuando la mayoría de los países, en este momento, como vimos, están adoptando las normas o prometen aplicarlas en el futuro, nuestra profesión hace casi 30 años, ya mostró su adhesión a las mismas. Considerando entonces, por un lado, este contexto internacional, del compromiso implícito y explícito que hemos asumido de alinearnos al resto de las naciones del mundo, no sólo porque otros lo han asumido, sino porque además de haber sido casi los primeros en adoptarlos, sentimos y estamos convencidos que es lo mejor para nuestra profesión, tanto desde el punto de vista técnico como desde el punto de vista ético, lo que le da un adecuado y sólido respaldo a nuestra labor profesional. Es por esos motivos, en este contexto que nos hemos animado a adoptar los siguientes pasos:

1. Apoyo a la creación de un Ente Emisor de Normas Contables.
2. Emisión de un nuevo pronunciamiento sobre la adopción de NIA.

⁵⁹ Material preparado por EMMI, Blanca. Bibliografía utilizada: Documento de la comisión del MERCOSUR del Colegio de Contadores, Ec. y Adm del Uruguay 27/07/93; Publicación del “1er Encuentro Nacional de Profesionales Universitarios”, AUDU, 05/1994; Declaración emitida por los asistentes a ese 1er. Encuentro; Informe al Plenario de dicho Encuentro, del tema: “La Colegiación, una Herramienta de la Integración”; Ponencia: “Simetrías y asimetrías del ejercicio profesional en el MERCOSUR. Bases para una ley marco regulatoria” Svetlichich, M-Nemmer, J; Rivera 22/08/1993; “La Ética: Una Fiesta”; Vitta, José Vicente; Fundación Síntesis. 23/05/2001.

3. Analizar el control de la aplicación de las normas contables por parte de las empresas y de las normas de auditoría por parte de los profesionales.
4. Emisión de un nuevo Código de Ética.
5. Adopción de un Plan de Desarrollo Profesional continuado o Plan de educación continuado.⁶⁰

4.2 Opinión según el Informe ROSC

Considerando el objetivo estratégico del Uruguay de alcanzar una mayor integración económica dentro del MERCOSUR y a nivel mundial, la mejor solución será continuar buscando la convergencia con las normas internacionales y, por ende, adoptar la versión más reciente de las NIIF.

Adicionalmente, si bien las NIIF han sido adoptadas, todavía se aplican una serie de regulaciones diferentes a una variedad de empresas dependiendo de su sector o forma jurídica.

Tal es el caso de los Frigoríficos, Instituciones Médicas e incluso las Instituciones Financieras.

En el caso de los Frigoríficos debido a las transformaciones biológicas que generan cambios en los activos sobre los que se trabaja en esta actividad, se presentan dificultades para la aplicación de métodos contables tradicionales basados en costos históricos. Las valuaciones al costo son, en general, menos confiables que las valuaciones a su valor de mercado, si se tiene en cuenta la asociación con el costo de los insumos, la generación de activos biológicos adicionales (descendencia) y la larga duración de los ciclos productivos. Todos estos factores hacen necesario el desarrollo de normas que regulen y establezcan pautas específicas para la preparación de Estados Contables de la actividad agropecuaria. Este sector está sujeto a arreglos regulatorios que no obligan explícitamente el uso de las NIIF, las normas contables de este sector son emitidas por el INAC (Instituto Nacional de Carnes).

En el caso de las Instituciones Médicas que funcionan bajo la supervisión del Ministerio de Salud Pública, están obligadas a aplicar las “Normas de Contabilidad generalmente aceptadas en el país” lo que generalmente se interpreta como la versión vigente de las NIIF.

Por su parte las Instituciones Financieras se rigen por la normativa Banco Centralista que difiere en varios puntos con la normativa internacional. Sin embargo la SIIF está

⁶⁰ Desgravación: Asamblea Extraordinaria de Socios del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, 11.09.2008, PIGNATTA, Alfredo.



considerando una posible armonización de sus normas contables con las NIIF con el fin de que sea más rigurosa la información financiera presentada por los bancos uruguayos.

Si bien este es un tema de menor importancia, una mayor consolidación del marco legal en el Uruguay beneficiaría al clima empresarial y también podría contribuir a reducir el costo de hacer negocios en el país.

Finalmente, la adopción de las NIIF, implica el impulso del Uruguay en pos de una más firme integración a la economía mundial lo que plantea varios desafíos a la profesión. Uno de estos es el desarrollo de su capacidad técnica para encarar las NIIF y la demanda por una información financiera empresarial de mayor calidad, lo que a su vez permitirá que los bancos monitoreen el riesgo crediticio con mayor efectividad y que creen condiciones favorables para atraer la inversión extranjera directa.

Otro desafío es el de afianzar la práctica de auditoría a través de acciones que exijan y controlen el cumplimiento de la normatividad, y mediante un proceso de otorgamiento de licencias mejorado, equivalente al de los más altos estándares internacionales.⁶¹

De esta manera, culminamos el análisis regional (MERCOSUR y otros) en cuanto a la adopción de la normativa contable internacional emitida por el IASB en el marco del proceso de convergencia, en el cual el Uruguay está inmerso dada la globalización de los mercados.

⁶¹ Informe ROSC. Op. Cit.

CAPITULO VIII

CONCLUSIÓN

El objetivo central de nuestra monografía ha sido analizar en el marco de los proyectos de convergencia, transparencia de los mercados financieros y creación del nuevo ente emisor, qué diferencias sustanciales existían y aún existen entre la normativa contable de nuestro país y la internacional.

Buscamos centrar el análisis fundamentalmente en las disposiciones de la Sección X (de documentación y contabilidad) de la L.S.C y sus decretos reglamentarios, y consideramos interesante además, investigar cómo ha sido el impacto de este proceso de mejoramiento de la contabilidad e información financiera en las PYMES, por ser la gran mayoría de las empresas que operan en el mercado uruguayo.

Hemos decidido exponer nuestra conclusión de manera tal que fuera posible visualizar claramente los principales temas o aspectos analizados a lo largo del trabajo que van desde el rol de la L.S.C en el marco contable legal de nuestro país, en el proyecto de transparencia, pasando por la realidad uruguaya, por los aspectos criticables del proceso de convergencia y de los decretos reglamentarios, hasta las principales diferencias detectadas entre la normativa contable nacional e internacional, dentro de cada una destacando cuáles fueron solucionadas y cuáles quedan por solucionar. Por último desarrollamos una serie de sugerencias que podrían hacer más pequeña la brecha existente entre la L.S.C, sus decretos reglamentarios y las NIIF.

1. Rol de la L.S.C en el marco contable legal de nuestro país

El Uruguay fue uno de los primeros países latinoamericanos que avanzó hacia la adopción de las NIC y creemos que la L.S.C fue el punta pie inicial que permitió comenzar un proceso de establecimiento de normas contables de origen legal. Hasta entonces, la profesión actuaba, tanto en la preparación de Estados Contables como en la certificación o dictamen sobre los mismos en, base a los elementos teóricos que se transmitían a nivel académico o a partir de pronunciamientos profesionales generados en eventos internacionales o nacionales. Antes de aprobarse la L.S.C, con las únicas disposiciones que se contaban, eran las establecidas en el rígido Código de Comercio limitadas exclusivamente a describir y establecer los requerimientos que debían tener esos registros y la forma de escrituración en ellos pero no incluía ninguna disposición referente a la presentación de Estados Contables a terceros interesados. La idea era asegurar la historia



del comerciante a los efectos de su utilización futura como forma de prueba, fundamentalmente la para presentación en juicio o su uso en distintas instancias legales (impositivas, leyes sociales, societarias, etc.).

Entendemos que la primer norma contable, con efecto significativo en el Uruguay, fue el Decreto N° 827/761, dictado a efectos de uniformizar la presentación de los Estados Contables de las sociedades anónimas, y de fijar los criterios de exposición, sin definir pautas en relación al reconocimiento y valuación de los distintos elementos que componían los Estados Contables.

Por ello, en ese contexto, limitado y escaso de NCA, se aprueba en setiembre de 1989 la L.S.C, la cual creemos significó un gran avance en el proceso de definición de normativa contable que guiara a la profesión en su labor de preparación de Estados Contables.

Destacamos como primer aspecto positivo, que en el Art. 91 inciso 1 la Ley autoriza a la reglamentación a definir cuáles son las normas contables a las que deberán adecuarse los Estados Contables. Esta facultad que otorga la Ley a la reglamentación es muy positiva ya que permite que la actualización de las normas contables sea más ágil y dinámica, y se adapte con mayor flexibilidad a los cambios propuestos por el IASB.

Como segundo aspecto positivo, destacamos que el Art. 91 en su inciso 3 flexibiliza la tradicional forma de teneduría regular de los libros de comercio impuesta por el Código de Comercio, al autorizar a las sociedades comerciales el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios, lo cual agiliza y se adecua a la realidad de los negocios.

De esta manera, creemos que el rol que la Ley juega dentro del marco contable legal es fundamental, porque desde su aprobación comenzó un proceso de reglamentación cuyo objetivo principal fue y es el proceso de convergencia hacia las NIC/NIIF en el que además se debe tener en cuenta los efectos que puedan ocasionar en la información financiera actual la aplicación de dichas normas; realizar capacitaciones; adecuación de los sistemas informáticos, definir la existencia de un período de transición y tener la seguridad de que las nuevas normas se aplicarán en forma efectiva y total a partir del 1° de enero de 2009 tal como lo dispuso el Decreto 266/007.

2. Transparencia informativa

En nuestra opinión, el hecho de alinearnos con las normas internacionales implica establecer reglas claras y comunes para toda la profesión. Se trata de mejorar la contabilidad, la información financiera, las prácticas de auditoría y respaldar los esfuerzos de Uruguay por incrementar la inversión privada y, consecuentemente, asegurar un crecimiento económico sostenido y acelerado. Tal como lo vimos en capítulos anteriores,

los beneficios de largo plazo asociados con las mejoras en las prácticas contables y de auditoría de las empresas incluyen:

- Un mejor clima empresarial que fomente la confianza del inversionista y que, por lo tanto, pueda atraer inversiones nacionales y extranjeras, lo que requiere de un alto nivel de transparencia financiera de parte de las empresas privadas y públicas que operan en los mercados domésticos, así como el cumplimiento de parte de estas empresas de sólidas prácticas de responsabilidad, de rendir cuentas y buen gobierno. Estas condiciones implican un régimen de información financiera que proporcione a los inversionistas, acreedores y otras terceras partes una información oportuna y precisa para sus inversiones y otras decisiones de negocios.
- Una mayor integración económica a nivel regional e internacional al cumplir prácticas financieras similares a aquellas de sus principales socios económicos. De esta forma, la lectura e interpretación de la información se facilita no solamente para el usuario local, sino para cualquier posible inversor del exterior.

A partir de las entrevistas realizadas y de la lectura de vasta bibliografía referente a dicho tema, podemos concluir que existe una tendencia a pensar en que la globalización y la apertura de los mercados han generado necesidades de información que muchos usuarios consideran no satisfechas, que en Uruguay se ha hablado de falta de transparencia, de falta de normas adecuadas o de falta de aplicación de las normas vigentes.

Vemos que la L.S.C y la mejora de sus “inconsistencias en referencia a temas contables” son objetivo clave dentro del plan de adopción de las NIIF a su versión actual, que a su vez, forma parte del programa de acciones a corto plazo del proyecto de transparencia informativa en los mercados financieros.

Un claro ejemplo de la preocupación por mejorar la transparencia informativa fue la reciente aprobación de la Ley N° 18.362 que modificó los principales artículos de la Sección X de la L.S.C y que en definitiva hace más exigente los requisitos de presentación de la información contable de las sociedades comerciales.

Teniendo en cuenta que una mayor integración con la Unión Europea, los Estados Unidos y otros importantes socios económicos, es una de las actuales prioridades del Uruguay, y dado que los inversionistas, prestamistas y potenciales socios comerciales de aquellos países prefieren trabajar con la versión más actualizada de las normas internacionales, consideramos que la L.S.C en este aspecto fue promotora en el logro de dicho objetivo estratégico y está mejorando para ayudar en el proceso de convergencia.

3. Realidad Uruguaya

Uruguay nunca ha pretendido ni ha tenido la posibilidad de dictar normas propias en materia contable, por eso tanto las normas profesionales como legales se han adaptado a las NIIF.

Así surge de la conjunción de la posición de la profesión contable expresada a través del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, de la orientación de las instituciones de formación profesional, y de la existencia de las normas legales vigentes, un común denominador, la tendencia a considerar la normativa contable internacional como NCA.

Al mismo tiempo se aprecia un mayor requerimiento de aplicación de NCA por parte de diversos entes de contralor y de usuarios, ejemplo Auditoría Interna de la Nación, Bolsa de Valores, Banco Central del Uruguay, instituciones de intermediación financiera, analistas de inversiones, etc.

Ahora bien, hay un punto polémico y discutido en todo este proceso de adopción de NIC/NIIF, y es básicamente, las supuestas dificultades prácticas que deben afrontar las PYMES en dar cumplimiento a la totalidad de las citadas normas.

De acuerdo a lo que hemos investigado, podemos identificar dos posturas, una que opina que la experiencia ha demostrado que la aplicación de las NIIF en la preparación de los Estados Contables de las PYMES resulta dificultosa, onerosa e incluso inaplicable para algunas de ellas al no contar principalmente con la infraestructura y los recursos necesarios para afrontar estos cambios; la otra postura cree que la simplicidad de las operaciones de las PYMES hace que las NIIF más complejas no les sean un problema en la práctica, ya que la aplicación de las mismas no dependen del tamaño de la empresa sino de las operaciones que realiza, por ejemplo si la empresa tiene un leasing va a tener que registrarlo tal como lo dice la norma, pero si solo compra y vende mercaderías, la NIC 39 por ejemplo, no le va a afectar de ninguna manera.

Desde nuestro punto de vista, la aplicación de las NIIF en las PYMES no es tan dificultosa como aparenta ser, y decimos esto porque, las NIIF son en definitiva guías, principios generalmente aceptados para la correcta contabilización de las operaciones que cada empresa adapta a su realidad, sin que implique esto un cambio drástico en lo que ya venía aplicando. Además, el empresario tiene que reconocer que las NIIF que va a aplicar no están en directa relación con el tamaño de su empresa, sino con la complejidad de sus operaciones. Por lo tanto, creemos que las PYMES están en condiciones de aplicar las NIIF en la medida que los distintos tipos de operaciones que realizan así lo requieran.

Sin embargo, reconocemos que aquellas empresas que no aplicaban esta normativa de forma exhaustiva en la preparación de sus Estados Contables y que ahora deberán hacerlo, puede que incurran en mayores costos debido a que el profesional que se encargue de esta

tarea debe capacitarse adecuadamente y a su vez la estructura informática de la empresa debe ser apta para brindar toda la información requerida para el cumplimiento de los estándares establecidos por esta normativa; creemos también que esto ha de insumir mayor tiempo de trabajo y por lo tanto mayor costo por hora/hombre.

Como futuras profesionales estamos de acuerdo en que la presentación de Estados Contables adecuados a la normativa internacional, es fundamental tanto para pequeñas como grandes empresas por un tema de transparencia informativa, de comparabilidad y en definitiva de igualdad. El mundo avanza, la normativa cambia, y el hecho que las PYMES usen las NIIF las pone al nivel que el mercado exige mejorando su competitividad. Como mencionamos anteriormente, si bien creemos que le va a significar mayor costo, estamos seguras que en relación al costo-beneficio, le aporta valor agregado a las PYMES contar con Estados Contables que utilicen un lenguaje internacional, que brinden información clara, comparable, confiable e integral, atractiva a todo tercero interesado, posibilitando así la obtención de datos útiles para la toma de decisiones,

Tanto la CPNCA como el Poder Ejecutivo han dado cuenta de las aparentes dificultades prácticas que afrontan las PYMES y de alguna manera buscaron solucionarlas con la aprobación de los Decretos N° 135/009 y N° 99/099. En ellos, se establecen una serie de criterios o condiciones, que de no ser cumplidas por determinados entes emisores de Estados Contables, implican formar parte de las sociedades comerciales de menor importancia relativa, lo que su vez permite acceder a un conjunto de NIIF simplificadas.

Por lo que podemos concluir, estas condiciones no están directamente asociadas al concepto de PYME el cual se asocia más con el tamaño de la empresa (cantidad de empleados y ventas anuales). Sin embargo, es difícil pensar que una PYME pueda cumplir con alguno de estos criterios que van desde emisores de valores de oferta pública, cumplimiento de los requisitos de activos o ingresos operativos netos anuales para estar obligados al registro de los Estados Contables, o un determinado porcentaje de endeudamiento con el BCU, hasta sociedades controlantes o controladas, entre otros. Por lo tanto, indirectamente creemos que se está contemplando la situación de este tipo de empresa y que es correcto crear un cuerpo de normas específico, de manera de obligar a las empresas a su cumplimiento; aunque ya esté implícito en la simplicidad de sus operaciones el tipo de normas contables que deben aplicar.

4. Aspectos criticables del Proceso de Convergencia

4.1. Demora en la actualización de las NCA

Creemos que si bien ha sido favorable la actitud del Estado en contemplar las dificultades prácticas mencionadas, le ha insumido muchos años la actualización de la normativa



contable legal uruguayo respecto a la internacional. Concretamente pasaron trece años desde la aprobación del Decreto N° 105/91 para emitir un nuevo decreto (Decreto N° 162/04) que “actualizara” la normativa, luego tres años más para contemplar las NIIF con el Decreto N° 266/07 y en definitiva, dieciocho años en total para considerar la realidad contable de las denominadas “entidades de reducida dimensión económica” con los Decretos N° 135/09 y N° 99/09.

Aún así, sigue existiendo un problema, toda la reglamentación hace alusión al Art. 91 de la L.S.C, por lo cual, apunta específicamente a las sociedades comerciales y continúa dejando fuera de su ámbito de aplicación a aquellas entidades que no son sociedades comerciales, para las que no queda claramente definida la normativa a la que deberán adecuarse sus Estados Contables. Otro punto discutible, es que si bien las NIIF han sido adoptadas, todavía se aplican una serie de regulaciones diferentes a una variedad de empresas dependiendo de su sector o forma jurídica, por ejemplo, frigoríficos, instituciones médicas, instituciones financieras, etc. lo que hace que el marco contable legal no esté del todo homogenizado. Aunque este es un tema de menor importancia, creemos que una mayor consolidación del marco legal beneficiaría al clima empresarial y también podría contribuir a reducir el costo de hacer negocios en el país.

4.2. Falta de preparación y capacitación para la adopción de los cambios en la normativa

Otro aspecto criticable en la adopción de las NIIF, es que el tiempo concedido a las partes interesadas para que se preparen fue muy corto, especialmente cuando se compara con la experiencia de otros países. Tomando en cuenta la magnitud del cambio introducido por el Decreto N° 162/04, el periodo entre la fecha de su promulgación (mayo del 2004) y su aplicación efectiva (tan pronto como junio del 2005) fue excesivamente breve como para permitirles a las empresas, auditores y reguladores estar adecuadamente preparados para operar bajo la totalidad de las NIIF. De hecho, según el Informe ROSC, la experiencia mundial de adopción de las NIIF muestra que el periodo de transición debe ser de por lo menos cuatro años, para así posibilitar las siguientes actividades de preparación:

- (a) un análisis a fondo de cada norma y la interpretación relacionada, para identificar los principales cambios que ellas introducirán y las dificultades que probablemente plantee su primera aplicación, y como es que tales dificultades pueden ser mitigadas;
- (b) la evaluación de las necesidades que tendrán las empresas de actualizar su tecnología de información con el fin de brindar la información requerida por las NIIF;
- (c) encuestar a los profesionales contables para evaluar el estado de su conocimiento de las NIIF y las correspondientes necesidades de capacitación; y

(d) para cada empresa, realizar pruebas de la "vida real" de la aplicación de las NIIF en las cuentas del año previo y estimar sus principales impactos.

Hoy en día, las condiciones para el cumplimiento de las NIIF están dadas, es decir, se trabajó para alinear la normativa contable nacional con la internacional; se cuenta con la L.S.C que dispone en su nuevo Art.89 que los Estados Contables se prepararán de acuerdo a NCA y en su Art. 91 delega a la reglamentación la facultad de establecer qué se entiende por NCA, los decretos finalmente aprobados contemplan la más reciente versión de las NIIF, y consideran las circunstancias de las pequeñas empresas, sólo resta contar con un efectivo mecanismo de control que garantice el adecuado cumplimiento.

En este aspecto concluimos que no alcanza con la existencia de normas ni con su obligatoriedad manifestada en los textos legales, es necesario que su aplicación sea fiscalizada y eventualmente, los apartamientos, sancionados. Creemos que el proyecto de creación del INCA, intenta ser una posible solución a este problema, pero aún quedan aspectos a perfeccionar para poder llegar a un acuerdo que contemple a todas las partes interesadas.

4.3 Inconsistencias en los Decretos N° 266/007, N° 135/009 y N° 99/009

Si bien reconocemos que estos decretos han contribuido significativamente en el proceso de convergencia con la normativa internacional, no dejamos de destacar que presentan ciertas inconsistencias a mencionar.

En primer lugar, opinamos que el Decreto N° 266/007 es un tanto contradictorio, dado que si bien hace obligatorias todas las NIC entre ellas la NIC 1, por otro lado reafirma la vigencia o la obligatoriedad de mantener la estructura del Decreto 103/991 aún cuando entre dichas normas existen sustanciales diferencias (analizadas en el Capítulo IV).

En segundo lugar, a través de nuestra investigación encontramos que existen diferentes opiniones acerca de la aplicación práctica del Decreto N° 135/009. Algunos opinan que ha sido favorable al contemplar la realidad contable de las PYMES, otros opinan que no ha aportado grandes cambios a la aplicación práctica de las NIIF, ya que éstas de por sí, al manejar operaciones sencillas, no tienen dificultad en aplicarlas pues sus operaciones no entran en el ámbito de las NIIF más complejas.

Por último, el Decreto N° 99/009 si bien reconoce la importancia del ajuste por inflación en los Estados Contables, el hecho de obligar a usar el IPC como índice de reexpresión, vuelve más engorrosa y costosa la actividad contable en la empresa. El contador deberá fiscalmente ajustar los bienes de uso usando el IPPN tal como lo exige la normativa fiscal y por otra parte deberá ajustar contablemente los mismos por el IPC según este decreto, lo cual evidentemente genera problemas de costo-beneficio a la empresa.

5. Principales diferencias entre la Ley y las NIC

Las diferencias entre la L.S.C (Sección X) y las NIC han sido parte fundamental de nuestro objeto de estudio, por eso creemos que cabe mencionar en este último capítulo cuáles han sido las más destacadas, así como también cuáles de ellas se han subsanado y cuáles aún siguen vigentes. Pretendemos dar al lector una última visión panorámica de la situación entre la normativa legal nacional y la internacional.

5.1 Concepto de Estados Contables

En cuanto al concepto de Estados Contables, comparando las disposiciones de la NIC 1 con el texto original de la L.S.C, identificamos que las diferencias sustanciales son:

- 1) Concepto de Balance: El término que la L.S.C utiliza, refiere al estado de situación patrimonial y al estado de resultados. Interpretamos por otra parte que el utilizado en la NIC refiere únicamente al estado de situación patrimonial, por el simple hecho de que hace mención aparte del estado de resultados.
- 2) EOAF, EEP y Notas: La L.S.C en su texto original no incluye como parte integrante de los Estados Contables ni al EOAF, EEP y las Notas como si lo hace la NIC 1.

Parte de la primera diferencia fue solucionada a través de los artículos 500 y 503 de la Ley N° 18.362, que eliminaron las disposiciones de la L.S.C en cuanto al ESP y ER. De esta manera se evita la regulación de un mismo tema en distintas normas y se toma como punto de referencia la normativa internacional. El proceso estaría completo si se dejara de aplicar aquellas disposiciones del Decreto N° 103/91, aún vigente, que mantienen diferencias con las NIIF. Otro aspecto que cabe destacar como paso a la homogenización, es la reforma del Art. 87 de la L.S.C por el Art. 500 de la Ley N° 18.362, en el cual se cambió el término Balance General empleado por la redacción original de la L.S.C por el término Estados Contables quedando en concordancia con la NIC 1.

Con respecto a la segunda diferencia, el Decreto N° 103/91 brinda una solución parcial al agregar al EOAF, EEP y a las Notas como parte integrante de los Estados Contables. Si bien no fueron incluidos dentro del cuerpo principal de los Estados Contables como sí lo hace la NIC 1, creemos que fue un gran avance de unificación con la normativa internacional. Actualmente con la aprobación del Decreto N° 266/07 se soluciona totalmente este tema al incluir al EOAF, EEP y a las Notas dentro del cuerpo principal de los Estados Contables Básicos.

5.2 Estado de Situación Patrimonial

Mientras que el Decreto N° 103/91 establece como criterio de clasificación de las partidas de activo y pasivo en corriente y no corriente en base al plazo de realización dentro de los doce meses siguientes al ejercicio, la NIC 1 adiciona la posibilidad de considerar corriente, las partidas de activo y pasivo, cuando se satisfagan criterios distintos a los doce meses. Dada la vigencia del decreto y su jerarquía ante las NIIF, es el concepto de los doce meses el que se debe de aplicar.

5.3 Estado de Resultado

La principal diferencia entre el Decreto N° 103/91 y las NIIF es el uso de partidas extraordinarias. Mientras el decreto da la posibilidad de clasificar los resultados en ordinarios y extraordinarios, las NIIF apuntan a utilizar únicamente los ordinarios, puesto que el uso de resultados como extraordinarios invita a la interpretación errónea o a la manipulación. Opinamos que la derogación del Art. 90 de la L.S.C, es una forma de contemplar este último criterio y alinearse con la normativa internacional.

El tratamiento de errores fundamentales en las NIIF es distinto que el usado en el decreto. Estas plantean como única posibilidad corregirlos contra la cuenta de Resultados Acumulados mientras que el decreto sugiere la creación de una partida por Resultado de Ejercicio Anteriores (AREA) que afecta el Resultado del Ejercicio.

La L.S.C no dispone nada específico sobre este tema, simplemente en el Art. 89 en su versión original planteaba que en caso de cambio de criterio de valuación debía de informarse su incidencia en el patrimonio y en los resultados. Pero insistimos, no se refería a errores, simplemente a cambios en los criterios de valuación, de todas formas ésta disposición no aparece en la nueva redacción de la L.S.C.

5.4 Información Comparativa

El Decreto N° 103/91 implicó un gran avance para su época, pero también significó un obstáculo en dos sentidos:

- (a) no revela las ganancias antes de impuestos, y
- (b) no requiere de información comparativa (ej, el año previo), aspecto fundamental que sí considera la NIC 1.

Dicha situación se regulariza en el Art.2 del Decreto N° 266/07 que no solo hace obligatoria la aplicación de las NIIF sino también el uso de la estructura básica del anexo y los modelos de Estados Contables del Decreto N° 103/991 adaptando los mismos a la presentación de información comparativa requerida por las NIIF.

Aún así, esta situación nunca llegó a ser una contradicción directa pues el Decreto N° 103/91 nunca se pronunció al respecto, lo que sí podemos interpretar a partir de la siguiente disposición del propio decreto “*Los términos contables y los criterios de exposición utilizados en el presente decreto tienen prioridad sobre los contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad*” es que cuando las NIIF dispongan algo que discrepa con el decreto relativo a denominaciones y criterios de exposición, prevalecen las disposiciones del mismo, ahora bien, si no discrepan y tampoco fueron contempladas en él, perfectamente pueden regir las disposiciones de las NIIF.

En definitiva, creemos que el Decreto N° 103/91 fue en su inicio, de gran utilidad práctica para la profesión y el mercado, no obstante, consideramos que la exigencia de su aplicación en estos tiempos significa retroceder en el proceso de homogenización e integración que se pretende dar a la normativa contable uruguaya respecto a la internacional.

5.5 Estado de Origen y Aplicación de Fondos

Si bien la presentación de este Estado es obligatoria a partir del Decreto N° 103/91 y la NIC 1; encontramos diferencia en el concepto de fondos a utilizar. El decreto da la posibilidad de considerar a los fondos como Capital de trabajo, Disponibilidades o Recursos totales; por su parte la NIC 7, establece únicamente el concepto de fondos igual a Disponibilidades.

Este conflicto entre el Decreto N° 103/91 y la NIC 7 sobre qué concepto de fondos utilizar, se resolvió con el Decreto N° 266/07 que al hacer obligatorias todas la NIC, entre ellas la NIC 7, eliminó la posibilidad de utilizar el concepto de fondo como Capital de trabajo o Recursos totales, siendo únicamente aceptado el concepto de fondo igual a Disponibilidades.

5.5 Emisores de los Estados Contables

Otra diferencia que cabe destacar es sobre las personas que se encuentran obligadas a presentar la información contable.

Según el Decreto N° 103/91, las sociedades comerciales son las que deberán formular sus Estados Contables de acuerdo a las normas y anexos establecidas en este decreto.

La NIC 1, por su parte, es en este punto un poco mas especifica, estableciendo que esta norma se aplicará a todo tipo de Estados Financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las (NIIF). El numeral 5 de la NIC 1, más concretamente, establece que esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo también a las pertenecientes al sector público.

Es así que se puede decir que la NIC 1 es mucho más clara y abarcativa que el Decreto N° 103/91, en cuanto al alcance de su aplicación. Esta diferencia deja entrever una gran deficiencia del mismo en cuanto a la gran cantidad de empresas que quedaron desamparadas y que de no haber sido por el Decreto N° 266/07 que hace obligatorias todas las NIC aún seguirían sin pautas claras de reglamentación.

5.6 Estados Contables Consolidados

Pasamos ahora a considerar una de las principales inconsistencias presentes en la L.S.C respecto a las disposiciones de las NIC, los Estados Contables consolidados. Tema que ha dado origen a amplias discusiones en el ámbito profesional y que ha sido contemplado en el Proyecto de Transparencia en los Mercados Financieros como punto a mejorar en la práctica contable.

La L.S.C en su texto original planteaba como obligatoria la aprobación de los Estados Contables individuales de la sociedad ante la asamblea de accionistas y dejaba a los Estados Contables consolidados como información complementaria, quitándole de esta manera su debida importancia.

Por otro lado la NIC 27, obligatoria por el Decreto N° 266/07, a diferencia de la Ley, considera obligatoria la presentación de los estados consolidados, porque en definitiva son los que brindan mayor información sobre el conjunto de la compañía controladora y sus subsidiarias, dejando como complemento el individual.

Es así que se plantea la diferencia entre ambas normativas y surge un tema de discordancia, que fue solucionado con la modificación del Art.89 de la L.S.C por el Art. 500 de la Ley N° 18.362. Este nuevo artículo en su inciso 3, cambió el orden de prioridad en la presentación de los Estados Contables individuales y consolidados, determinando que cuando las NCA dispusiesen la presentación de Estados Contables consolidados, los emisores deberán además presentar los individuales; entendiéndose por NCA las NIC/NIIF, interpretamos que se da lugar a lo dispuesto por la NIC 27 que es la que trata dicho tema específicamente.

6. Síntesis de las sugerencias

Consideramos que la L.S.C fue el primer paso en este proceso hacia la homogenización de las normas contables. Paso que se convirtió indispensable a raíz de la integración mundial y la globalización de los mercados de capitales.

Como todo puntapié inicial aportó elementos favorables así como también otros que no fueron tan claros y/o de fácil aplicabilidad.

Gran parte de esas deficiencias se fueron corrigiendo a lo largo de todos estos años, a través de leyes y decretos que recogieron la necesidad de adecuarnos a la normativa internacional, sin dejar de lado la realidad de nuestro país, buscando la manera de que dicha normativa fuera aplicable a las empresas que en él coexisten.

Si bien la normativa nacional converge en gran medida con la internacional, y nuestro país comienza a sintonizar con el resto de los países en el mundo, consideramos apropiado plantear una serie de sugerencias basadas en la exhaustiva investigación realizada de manera de agregar valor a nuestro trabajo:

- La L.S.C y sus decretos reglamentarios están pensados para las sociedades comerciales, entonces creemos que para que el marco contable legal de nuestro país avance en la homogenización, es necesario considerar una posible armonización de las normas contables particulares de cierto tipo de empresas (Instituciones Financieras, Médicas, Frigoríficos, entre otras) con las NIIF. El fin de esto sería facilitar el trabajo de tener que elaborar diferentes balances de acuerdo al organismo ante el cual deba presentarlos. Eliminar las diferencias cuando sea posible, otorgándole adecuada consideración a las particularidades existentes en cada actividad, implica reducir la brecha y fortalecer las prácticas de contabilidad e información de todas las empresas uruguayas.
- Intensificar la educación académica que ayude a afianzar la capacidad técnica de los futuros profesionales para operar con normas internacionales, ya sea que se estén aplicando actualmente o vayan a ser aplicadas en el futuro.
- Reforzar la capacidad de los actuales profesionales para mejorar su competencia técnica e incrementar la confianza que los inversionistas y las entidades empresariales ponen en la profesión. Esto conducirá a un mayor reconocimiento y percepción del valor de los servicios brindados por los profesionales uruguayos.
- Mejorar la efectividad del registro de Estados Contables anuales, obligando a la presentación de los mismos a un espectro mayor de empresas que aquellas comprendidas por la L.S.C. El que la información financiera de un conjunto más amplio de entidades esté disponible para los inversionistas facilitará las actividades de inversión y crédito en el Uruguay.
- La normativa contable adecuada ya está claramente definida, lo que estaría pendiente es culminar con la creación de un ente especializado que se encargue de actualizarla y controlar su cumplimiento, disminuyendo así el tan burocrático proceso de emisión de Normas Contables. Este nuevo organismo tendría que estar integrado por personal idóneo para lograr un efectivo desempeño de su labor.

- Considerar la posibilidad de crear de un conjunto de normas específicas para PYMES que unifique los requerimientos de información de los distintos organismos públicos ante los que se presentan los Estados Contables (Fiscal, Financiero, AIN, etc.) y contar con equipo técnico que esté en constante actualización de este cuerpo de normas evitando que se vuelvan obsoletas. Entendemos que el Decreto N° 135/09 no es un conjunto de normas específicas sino que limita las NIIF a aplicar en aquellas entidades definidas en su Art.1 que pueden comprender o no a las PYMES.
- Derogar el Decreto N° 103/91 y en su lugar, crear un nuevo decreto que mantenga sus aspectos positivos y útiles para la preparación de los Estados Contables, y modificar aquellas disposiciones que contradicen las NICs (resultados extraordinarios, tratamiento de errores fundamentales, concepto de fondos en el EOAF) agregando también aquellas que se volvieron obligatorias a través del Decreto N° 266/07 (información comparativa, notas).
- Eliminar aquellas disposiciones de la Sección X de la L.S.C que en la actualidad son “letra muerta”, como por ejemplo el Art. 94 y 101 referidos a amortizaciones extraordinarias, fondos de previsión y pago de intereses a los accionistas respectivamente.

De esta manera, culminamos nuestro trabajo de investigación monográfica, esperando haber sido claras y contundentes en el análisis de las diferencias entre la normativa contable nacional e internacional; en un contexto de cambio, de convergencia y de transparencia informativa. Anhelamos haber brindado al lector una visión panorámica de la situación que afecta tanto al mercado como a nuestra profesión, y una serie de posibles soluciones para colaborar con el plan de armonización mundial.

ANEXOS

I. Entrevista realizada al Cr. Alexander Fry y al Cr. Miguel Larrimbe

18 de Marzo de 2009

¿Considera usted que la L.S.C en su Sección X de Documentación y Contabilidad presenta alguna inconsistencia?

Cr. M. Larrimbe: *En realidad la Ley tiene una serie de incongruencias relacionadas con la contabilidad y eso se debe probablemente a que la misma no fue redactada por especialistas en el tema, es decir, contadores sino que fue redacta básicamente por abogados. Nosotros con el Colegio de Contadores lo que logramos fue introducir algunos cambios sobre todo en lo referente a Normas Contables Adecuadas. Fue un gran esfuerzo que hizo el Colegio para modificar la reglamentación ya que lo dispuesto por el texto de la Ley originalmente no decía eso. En realidad, la participación del Colegio fue sobre el final y si bien nosotros llevamos en ese momento una serie de modificaciones que corregía muchas normas que incluía el texto de la Ley 16.060 y que a nosotros nos parecía que estaban mal, no hubieron muchas instancias para poder modificarla y entonces se dejó eso librado a la reglamentación, la cual en definitiva es la que dicta las normas, en ese sentido se ha ido mejorando.*

Nuestra formación académica, ha hecho hincapié en la importancia de las NIC, hoy por hoy NIIF pero sentimos que a lo largo de la carrera, no se profundiza en el análisis de las diferencias entre la L.S.C y las NIIF, ¿cuál creen que es, o que son, estas diferencias?

Cr. A. Fray: *Una de las diferencias más importantes es la que refiere a los Estados Contables Consolidados, las NIC están escritas para presentar este tipo de estados; la NIC 27 dice que el balance individual se debe de realizar en el caso de que el mismo sea solicitado, no así, si no se los requieren.*

Cr. M. Larrimbe: *Por otra parte, existen también algunos puntos que trata la L.S.C relacionados con Normas Contables, que rara vez fueron aplicados y/o analizados. Entre ellos podemos citar temas como el sistema de fondos de amortización, primas de emisión que debían llevarse a resultados, entre otros. Alguno de los cuales podemos decir que se corrigieron con el Decreto N° 103/91. Es entonces, que podríamos llegar a decir que las partes mas negativas de la L.S.C nunca se llegaron a aplicar.*



¿Podríamos decir que con la nueva redacción del Art. 89 de la L.S.C, esta diferencia quedó solucionada?

Cr. A. Fray: *Básicamente creo que si, por lo menos a grandes rasgos, faltarían ultimar algunos detalles.*

Lo que falta es definir cuando existe conflicto entre los dos Balances, ¿cuál prima sobre el otro? Para los contadores es claro que el balance importante es el consolidado, el individual lo requiere el Tribunal de Cuentas, la DGI y los abogados. Debiéndose esto a que ellos priorizan el aspecto formal; si tienen que embargar a una compañía tengo que tener un inventario de los activos, y eso lo ven en los Estados Contables individuales, en el consolidado estarían afectando activos de distintas identidades jurídicas; cuando en un embargo la garantía de los acreedores son los activos de la empresa, los activos de la empresa son: acciones de la subsidiaria, efectivo en caja, etc., son enfoques distintos. En la práctica faltaría limar asperezas en cuanto a cual va a ser el Estado Contable que prime sobre el otro, falta el decreto reglamentario.

Un ejemplo concreto sobre la problemática que implica la presentación o no de los Estados Contables consolidados sería el siguiente: si se tiene un acuerdo de covenants con un Banco, por ejemplo, donde se establece que la razón corriente de la empresa tiene que ser 1, o mejor. Una vez elaborados los Estados Contables consolidados, vemos que dicho ratio no da dentro de los parámetros establecidos por los covenants, entonces se nos puede plantear la interrogante de cuál es el Estado Contable que debemos presentar al Banco, ¿el consolidado o el individual? El Banco nos va a indicar que de acuerdo a la normativa vigente se debe de presentar los Estados Contables consolidados, pero la empresa podría alegar que el contrato fue firmado con anterioridad a esta actualización de la Ley y que prefiere presentar los individuales que cumple con la condición y no el consolidado que no la cumpliría. En Europa se planteaba la siguiente situación: los balances legales eran individuales, y los balances para la bolsa se debían de presentar de acuerdo a NIC; por lo tanto se planteaba la discusión frente al Banco, sobre cuál era el Balance que realmente importaba.

Cr. M. Larrimbe: *La L.S.C a través del Art. 91 te decía que cuando se tuviera que consolidar se debería de hacer, el tema radicaba únicamente en que no era obligatorio; en cuanto a la forma de cómo debía hacerse, había que aplicar las NIC.*

¿Cuál es su opinión respecto a la adecuación de la nueva normativa contable vigente en nuestro país a partir de la aprobación de los Decretos 162, en el 2004, y el 266 en el 2007?, principalmente teniendo en cuenta que la mayoría de las empresas de nuestro país son pequeñas y medianas.

Cr. A. Fray: *Valoramos la importancia de la obligatoriedad en la aplicación de las NIC, sin embargo en nuestro país el tamaño de la mayoría de las empresas hace que se vuelva un poco difícil el cumplimiento de dichos decretos.*

Es por ello que creo que la nueva normativa esta pensada para solucionar lo antes mencionado, por lo que creo que es mejor hablar de las soluciones y no de los problemas. Esta solución ha de complementarse con una serie de decretos que están a punto de publicarse, en los cuales de alguna manera se va a regular a las pequeñas empresas. Se establecen una serie de supuestos, por ejemplo según el endeudamiento que tengan con el BCU, si tiene que presentar o no sus Estados Contables ante la AIN; una serie de condiciones que la divide en dos a las empresas, aquellas que deberán aplicar todas las normas y las que no. Esto es la solución a lo que ustedes nos estaban planteando.

¿Qué opinión le merece el período de capacitación concedido a los profesionales, previo a la aprobación del Decreto 162/04 que hace obligatoria las NIC vigentes a la fecha de su publicación (19/05/04)?

Cr. A. Fry: *Considero que están las dos bibliotecas, por un lado el Uruguay, con la costumbre de todo a “último momento”, en el que se propone la preparación respecto a algún tema con dos años de anticipación y finalmente la gente no se prepara porque piensa que el último día va a surgir algo que lo derogue. No es como en Europa, la otra biblioteca, donde por ejemplo cuando se quisieron aplicar las IFRS, se dio un plazo largísimo y además, se preparó a la gente, se fijaron los sistemas de computación, se estableció un proyecto, con una oficina de proyecto, con todo lo que hay que tener, hicieron el año comparativo y después al tiempos se volvió aplicable a todos.*

En cuanto a la información comparativa que exige la NIC 1 así como el Decreto 162 pero no lo hace el Decreto 103, ¿cuál es el que prima?

Cr. A. Fray: *En cuanto a la información comparativa es claro que hay que presentarla. El Decreto N° 103/91 es un obstáculo para que se apliquen las NIC por completo debido a que establece que cualquier discrepancia existente entre ambos, prima el decreto frente a las NIC.*

Claro ejemplo de ello es el tema de los resultados de ejercicios anteriores, existe un tratamiento distinto entre el decreto y las NIC 8; son claros ejemplos de obstáculos a remover, pero son obstáculos reglamentarios no legales, es un decreto.

Ahora bien, algunas de las cosas más rígidas del decreto se ha ido dejando de usar, como por ejemplo el tema de los resultados, no necesariamente uno tiene que pasar por el estado de resultados los resultados de ejercicios anteriores, muchas veces no se hace. Yo pienso que los nuevos decretos reglamentarán con respecto al Decreto N° 103/91.

Cr. M. Larrimbe: *De manera general, si el decreto pide algo que no esta en la norma, hay que cumplirlo, así como también si las NIC piden algo que no esta en el decreto, se debe de cumplir también. El tema es cuando estamos frente a una contradicción, es entonces donde prima el Decreto.*

¿Existe discrepancias en cuanto al tratamiento a dar al los resultados de ejercicios anteriores a través del Decreto y de las NIC?

Cr. M. Larrimbe: *El Decreto N° 103/91 decía, que las modificaciones a los resultados de ejercicios anteriores, se deben incluir en el Estado de Resultados, como resultados de ejercicios anteriores.*

Por su parte la NIC 8, decía al principio que se podían usar cualquiera de las dos alternativas, ya sea resultado de ejercicios anteriores o resultados acumulados. Después hubo una etapa en la que existía un tratamiento preferido, mientras que hoy se deben de incluir obligatoriamente dentro de resultados acumulados, vemos así que también las NIC evolucionan. De permitir las dos alternativas pasaron a tener un tratamiento preferido, luego un tratamiento alternativo, y finalmente hoy de establece como debe hacerse, surge de esta manera una nueva contradicción.

¿Qué opinión les merece a ustedes la creación de un ente emisor?

Cr. A. Fray: *Todos los países que se aprecian de avanzados o civilizados en materia contable tienen un ente que se ocupa de emitir normas. En realidad la falta de avance que se dio en el Uruguay por 15 años o más, fue porque no existía dentro de la estructura del estado un responsable de la emisión.*

Creo que lo más adecuado sería una estructura similar al FASB, donde los profesionales y empresarios asisten a un comité donde son pares con el Estado.

Cr. M. Larrimbe: *Creo que las discusiones no tienen que ver tanto a la existencia sino con su constitución, de quien dependería y que sanciones podría aplicar.*

Personalmente pienso, que en la creación de Normas Contables deberían estar involucrados, los que la emiten los Estados Contables, los que las usan, el Estado como organismo de control, y la profesión. Siguiendo de esta forma la lógica de la integración de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas.

El cuestionamiento no fue tanto la existencia del INCA sino un poco su constitución, su ubicación y después lo que se pensaba que era un error es el exigirle a las pequeñas empresas que aplicaran todas las normas internacionales de contabilidad.

II. Entrevista realizada al Cr. Alfredo Pignatta

7 de Mayo de 2009

Nuestra formación académica, ha hecho hincapié en la importancia de las NIC, hoy por hoy NIIF pero sentimos que a lo largo de la carrera, no se profundiza en el análisis de las diferencias entre la L.S.C y las NIIF, ¿cuál cree que es, o que son, las diferencias fundamentales entre la L.S.C y las NIIF? ¿Cuáles cree que se han subsanado y cuáles no?

Primero en cuanto a los objetivos pienso que no existen diferencias, el Art. 87 de la L.S.C plantea la necesidad de información económica-financiera, lo cual coincide con el Marco Conceptual.

Pero existen diferencias concretas como por ejemplo en cuanto al concepto de consolidar. Las normas internacionales hablan de consolidar de acuerdo al capital, pero la ley solo habla de consolidar en función de especiales vínculos y no solo del capital. De igual manera este tema está siendo estudiado pero tampoco es un tema que tenga gran trascendencia, debido a que las empresas que consolidan son las que tienen subsidiarias asociadas y en nuestro país representan apenas un 2% o menos del total.

Otra diferencia es que según la L.S.C las reservas o las amortizaciones se hacen en función de lo que decida la asamblea.

Creo entonces que esas serian las diferencias más grandes en cuanto a la Ley, pero en cuanto a los principios considero que ambas normativas parten de los mismos.

Atendiendo ahora un poco a la reglamentación, ¿Qué diferencias encuentra entre las NIIF y los decretos?

Cuando nos adentramos en el análisis de los decretos podemos considerar al Decreto N° 105/91 y al Decreto N° 200/91, que si bien ya están derogados, hacían obligatorias las NIC vigentes en el 91' las cuales luego fueron modificadas, lo que implicaba que en la práctica se estaban aplicando normas que estaban desactualizadas, eran obligatorias legalmente pero no estaban vigentes. Por otra parte, el Decreto N° 162/04 ajusta las normas contables a las legales, y ahora se terminó simplemente de adaptar, adecuar, es decir, volver obligatorias las NIIF que están vigentes hoy. Esto lleva a que se sigan manteniendo estas dos diferencias fundamentales.

En cuanto al Decreto N° 103/91, esta vigente desde el año 1991, y presenta diferencias con respecto a las NIIF, como por ejemplo el concepto de resultados de ejercicios anteriores, resultados del tratamiento del interés minoritario que al principio se tomaba como pasivo, después de pasivo a patrimonio, y finalmente quedó como patrimonio.



En cuanto a las notas, las del decreto están todas incluidas en las NIC, pero existen otras en las NIC que no están contempladas en el decreto.

Otra diferencia se nos presenta en el tratamiento del patrimonio del ajuste por inflación, que la NIC 29 establece que hay que ajustar el patrimonio, y la diferencia volcarla a resultados acumulados; en cambio el decreto dice que hay que ajustarla contra ajustes al patrimonio.

En cuanto a la comparabilidad de los Estados Contables, ¿Cómo se resolvió la divergencia entre lo que establecen las NIIF y el Decreto N° 103/91?

Lo que planteaba el Decreto N° 103/91 fue salvado a través del Decreto N° 162/04 y del N° 266/007 que establecen que a estos efectos se usa la estructura del Decreto N° 103/91 pero se deben presentar los Estados Contables comparativos.

¿Qué opinión le merece la Ley de Rendición de Cuentas N° 18.362 que modificó los artículos principales de la Sección X de la L.S.C?

En principio creo que tiende a adecuarse, va en línea con los decretos y, con la nueva normativa.

¿Cree usted que los nuevos decretos que reglamentan la normativa aplicable a las PYMES son adecuados?

Los nuevos decretos en relación a las PYMES y al ajuste por inflación, digamos, que no son adecuados, en principio porque lo que la contabilidad refleja son hechos o actos, no importa el tamaño de la empresa. Si uno contrata un leasing tanto le da que la empresa sea chica o grande, se debe de contabilizar de la misma manera. O también, si hay inflación hay para las grandes o para chicas.

En definitiva las operaciones que realizan las PYMES son muy simples, compran y venden contado, o con pocos deudores, todos los problemas que se plantean en la NIC 39 no aparece en su día a día, porque no tienen derivados, no hacen opciones; es por ello que serían aplicables en principio todas las NIC. Entonces lo que creo es que la gente encuentra problemas donde no los hay, el problema importante es el desconocimiento de la norma que dificulta la aplicación correcta de las mismas.

Es decir, en una pequeña empresa las operaciones que hace son simples, entonces podemos decir que las NIC son simples; las dos más difíciles serían la NIC 39 y la NIC 12, de la NIC 39, aplicarán solo las dos primeras páginas y para la NIC 12, se podrá tener pérdidas de ejercicios anteriores, se las convierte, se les aplica el 25 % y se tiene el impuesto diferido, y ese tema de diferencia entre previsión de deudores incobrables

contables y fiscales, no creo que esté presente en estas empresas, porque la pequeña empresa mueve la mayoría al contado.

¿Cuál es su opinión con respecto a la creación de un ente emisor?

Creo que es necesario ya que aquí en Uruguay se han dado distintas alternativas. En un primer momento hasta el 80' no había normas, solo el Decreto N° 827/76 y el Código de Comercio. También en la década de los 90' el Colegio emitió el Pronunciamiento N° 4 en el cual establecía que primero se debían de aplicar las normas del Colegio y después de las NIC.

Ya en la década de los 90', antes de la existencia de la Ley, las NIC no eran aplicadas por nadie, las normas del Colegio no tienen poder coercitivo, y la mayoría de los Contadores con mas años no sabían ni de su existencia, ni de su contenido. Es entonces que el Colegio de Contadores emite los Pronunciamientos N° 10 y N° 11, donde se estableció aquellas NIC que eran obligatorias y aquellas que se deberían de aplicar de forma sustitutiva. Pero aún así tampoco se aplicaron de forma generalizada. Quiere decir que el hecho que las normas contables las emita el Colegio puede ser muy favorable, pero no tiene aplicación práctica, porque nadie o casi nadi las usa.

Después del la Ley 16.060, en el año 1991, se emitieron dos decretos, que en los hechos volvía las NIC obligatorias. El Art. 4 del Decreto N° 105/91 decía que eran obligatorias determinadas NIC y en caso que hubieran hechos no contemplados en las obligatorias, se aplicaba en forma sustitutiva las otras NIC, quiere decir que en el año 2000 eran obligatorias todas las NIC vigentes, todas aquellas que quedaron atrasadas más todas las nuevas vigentes, sin embargo tampoco nadie las aplicó porque no existía un organismo que se encargara de controlar su aplicación, incluso hemos tenido períodos de inflación del 100% en un año (en el año 92, 93) o inflación del 100% en tres años, cantidad de veces, hasta el año 2004, sin embargo nadie ajustaba por inflación.

Como este caso, existen tantos otros que son contemplados por las NIC que no estaban regulados por ninguna norma, y nadie estaba obligado a cumplir con las NIC. El hecho que las emita el Estado pero no la controle tampoco sirve, entonces la conclusión a la que se llegó en este proyecto, es que se permita a un órgano que dependa del Estado, políticamente, que establezca la normativa a aplicar, por medio de decretos; que se cree un órgano técnico y que a su vez controle la aplicación de las normas.

Es decir, cuando las emitió el Colegio no sirvió, cuando las emitió el Estado y no las controló, tampoco sirvió; entonces el próximo paso es éste, que las emita el Estado y controle que se apliquen.

¿Por qué cree que no se crea y que al día de hoy este proyecto se encuentra paralizado?

Porque todo cambio implica adaptarse y muchas personas de la vieja escuela creen no encontrarse preparados. Profesionales que obtuvieron su título con anterioridad a los 90',



no vieron en su momento ninguna norma internacional, y debido a ello creen que se les volvería imposible afrontar este cambio. Sin embargo, lo que establecen las normas es aplicar lo que ellos también aprendieron, simplemente que se les da una base teórica de porqué se hace de determinada manera, pero no es distinto de lo que se hace usualmente, salvo casos muy particulares como la NIC 12 o algún otro caso muy puntual, pero lo demás es aplicable perfectamente.

El otro problema que tiene, o por lo menos que opone resistencia, es que se crea un organismo estatal lo cual encarece los gastos del estado y más en este periodo cerca de las elecciones, no creo que estén todos propensos a hacerlo.

Lo que es probable es que de surgir, dependa de la Auditoría Interna de la Nación y no se constituya como un ente emisor autónomo.

¿Cuál cree que sería el papel de la Comisión Permanente?

La comisión va a seguir funcionando, de hecho emitió estos 2 decretos el N° 135/009 y N° 99/009, y ahora está preparando algunos sobre la parte de consolidación y posiblemente la modificación del Decreto N° 103/91. Mientras el Ente no exista, la comisión elevará esto y saldrán por decreto, como hasta ahora.

Existen también algunos artículos que son de difícil aplicación o que se plantean como un tema poco claro al momento de aplicarlos, tal es el caso de los artículos 101 y 94 de la L.S.C referidos a amortización extraordinaria y pago de intereses. A partir de su experiencia y conocimiento, ¿cómo cree que se resuelven en la vida diaria de una empresa situaciones como estas?

Hasta ahora no he visto que ninguna asamblea de socios, se plantee en el orden del día hacer amortizaciones extraordinarias. Podrán hacer reservas pero no fondos de provisiones o amortizaciones.

Están en la ley pero no son aplicables, de hecho no se aplicaron nunca. No aportan nada, pero la única forma de eliminarlos sería derogarlos; lo cual es muy difícil ya que se requeriría de otra ley.

¿Cuál cree usted que es la razón para el desarrollo del Proyecto de Transparencia?

El proyecto se constituye fundamentalmente en la primer parte con la creación de un ente emisor, y en segundo lugar, con la creación de un ente regulador. Primero se buscaba un ente que controlara al Estado y después un ente que controlara a los que controlaban los Estados Contables presentados por las empresas; es decir los auditores: los que realizaban auditoría, revisiones limitadas; de manera que verificara el cumplimiento de las normas. Esta tarea hoy es llevada a cabo por el Banco Central, pero solo a las empresas que están

reguladas por el mismo. Situación esta, que se encuentra lejos de la realidad que plantearía la existencia del ente emisor.

¿Cree usted que la nueva Ley Concursal aporta elementos positivos en este plan de armonización de la normativa contable?

La Ley Concursal y el Decreto N° 146/09 reglamentario emitidos en los últimos días fueron muy favorables.

Uno de los agravantes para el que pide concurso es no tener contabilidad o no cumplir con las normas contables adecuadas, pero con la nueva Ley Concursal se los obliga a ello, por lo que de todas maneras el deudor deberá de cumplir con las NCA. Es por ello que cae todo el tema de las salvedades para las PYMES, si una pequeña empresa no aplicó la NIC 36 o no verificó que los activos estuvieran o no sobrevaluados, al caer en concurso esto se transforma en un agravante para el deudor.

Por lo tanto, ¿cree usted que es tan fácil para las pequeñas empresas cumplir con las NIC?

Si, lo es. Lo hacen naturalmente porque no es difícil, porque en una pequeña empresa las operaciones son simples, se volvería mas difícil con operaciones complejas.

El problema está en la definición, ¿qué es PYMES? Si decimos PYMES en Brasil, aquí es gran empresa. El decreto emitido el año pasado que establecía que las pequeñas y medianas empresas eran aquellas que tenían 99 empleados o menos, se aparta un poco de nuestra realidad, ya que aquí una empresa con 99 empleados es una gran empresa. Entonces primero hay que definir que es una pequeña o mediana empresa.

Entonces si adoptamos el criterio de la simplicidad de las operaciones, ¿Cree usted que el Decreto 135/009 que enumera en su Art. 2 las NIIF aplicables a las PYMES es realmente necesario, o aporta algo nuevo a lo que se viene aplicando?

No, yo creo que no es tan necesario, las PYMES en general aplican la normativa internacional de todas maneras aún sin que se lo requiera específicamente un decreto.

Quizás el problema de una pequeña empresa no es la forma de cómo aplicar las NIC, ¿será el hecho de aplicarlas o no aplicarlas? Muchas veces ni siquiera llevan contabilidad suficiente.

Si no necesitan contabilidad, si no llevan contabilidad suficiente, ese es otro tema. Con el fisco se puede arreglar, porque tiene la opción alternativa, el único problema que puede

tener es por la ley de concurso. Pero basta llevar una contabilidad suficiente, una contabilidad normal, mercadería, bienes de uso, compra y ventas y se termina el problema. La empresa puede tener por ejemplo: un préstamo, generalmente las PYMES no poseen Bonos del tesoro. La simplicidad viene por las operaciones que realizan. ¿Qué pueden comprar?, ¿Una camioneta por Leasing? De igual manera no va a inventar la forma de cómo registrar el leasing. ¿Entonces que otra operación compleja podría realizar? No creo que realice una compra a futuro o con opciones de compra. Es por ello, como he mencionado anteriormente, la simplicidad viene porque las operaciones son simples, entonces de cada NIC se va a aplicar las cosas que son sencillas.



III. Entrevista realizada al Cr. Bruno Gili

15 de Mayo de 2009

¿Cuál es el objetivo del Proyecto de Transparencia en los Mercados Financieros?

El proyecto tiene tres componentes:

- 1- Aplicación con el mayor nivel de consistencia y calidad de las normas internacionales de contabilidad: eso supone no solo decir que Uruguay debe asumir o adoptar las normas emitidas por el IASB, sino que supone ver si están todas las condiciones dadas para poder aplicarlas.*
- 2- Acceso a la información: si hay transparencia supone información de calidad y supone que la gente accede a esa información, por lo cual es definir cuáles son los criterios sustantivos que debe cumplir la información de aquellas empresas a las que uno accede, cuando digo uno, me refiero a inversionistas, al sistema financiero, usuarios, proveedores de empresas, cualquiera que dé crédito, que tenga algún riesgo frente a una institución. El cómo acceder a dicha información tiene que ver con la existencia de un registro de estados contables, central de balances. Ésta no se ha desarrollado porque se han introducido problemas vinculados a la falta de tecnología de primer nivel que es lo que actualmente estamos tratando de solucionar.*
- 3- Auditoria: que garantiza calidad y acceso a la información confiable. Este tercer componente brinda evidencia de que los estados contables reflejan razonablemente la situación económica y financiera de una firma y que efectivamente están hechos de acuerdo a normas internacionales. Importa también que los controles y quien certifique esto a través de los informes de auditoria y de revisión y de alguna manera de compilación, también sean de calidad.*

Entonces al discutir un poco el marco constitucional, es necesaria alguna regulación del ejercicio de la profesión en los aspectos de auditoria, revisión y compilación, es decir aquellos vinculados a la opinión sobre los Estados Contables de terceros y no sobre todo el resto de la profesión, que no está en discusión, más allá de lo que el Colegio debata. Esto es lo que planteamos en el proyecto y tiene que ver con lo que el FASB dispone respecto a la independencia de los profesionales con el informe.

En definitiva es un tema ético, quien realiza los informes de auditoria, de revisión, (compilación es más discutible) debe ser independiente de la empresa porque en realidad nuestro cliente no es la empresa a la cual le hacemos la auditoria sino que nuestro cliente es el mercado que utiliza esta información.

Dentro del proyecto, se planteó como objetivo profundizar el análisis de ciertos temas contables:

- *Tratar las inconsistencias de la L.S.C. Hasta ahora, se creía que cambiar sus disposiciones en algunos temas no era posible, no obstante, la CPNCA introdujo el debate y se propuso corregir fundamentalmente los artículos que van desde el 88 al 92 para que se adaptara lo más posible a las normas contables internacionales, es decir, se trató de que la Ley se refiriera básicamente a la obligación de las Sociedades Comerciales a presentar los Estados Contables, de acuerdo a las NCA y que no dijera más nada. Todo lo demás queda implícito en el proceso de emitir normas y definir cuáles son los Estados Contables, lo cual normalmente va cambiando y evolucionando en el tiempo. De esta manera se logra que la Ley quede siempre actualizada, no sea contradictoria con nada y no quede obsoleta. Este siempre fue el objetivo, y después tratar de que sea consistente, ajustar algunos temas de plazos y no mucho más.*
- *Se eliminó en la L.S.C, todo lo que tiene que ver con Estados Contables, cuáles son, qué calidad tienen, con qué objetivos se emiten, cuáles son las normas contables, porque se contempla en la reglamentación.*
- *Presentación de Estados Contables Consolidados. El problema de la consolidación es el primer cambio trascendental, nos pareció importante redactar efectivamente que los Estados Contables de una sociedad que controla es el consolidado, y que quede como anexo el individual. Podría no haberse dicho nada, haber acudido directamente a la NIC 27 y 28 que los regulan, debido a que el cambio era tan grande se decidió aclararlo como excepción, por que a los efectos de la DGI, el que le importa es el estado individual, pero en un juicio, el Estado Contable que efectivamente se va a tener en cuenta no es muy claro, hay que hacer referencia a la NIC y ésta se refiere al consolidado.*
- *Plazos legales de presentación y registros contables. También se ajusta el tema de los plazos de presentación, porque habían algunas inconsistencias como por ejemplo el plazo en el registro de algunos de los Estados Contables. Teniendo claro que los Estados Contables que priman en una controlante son los consolidados, el problema a resolver vía decreto, que es lo que se está discutiendo en la Comisión Permanente, es el tema de su presentación, ¿se presentan en el mismo día?, ¿se aprueban uno primero y otro después?, ¿tienen que estar aprobados los dos juntos? Esto se está evaluando y es la reglamentación quien lo va a tener que resolver. Hay cierto debate sobre el individual, teóricamente el individual debería estar registrado por costo o por fair value y estamos viendo la posibilidad de que vaya por VPP a los efectos que la suma de los individuales de igual que al consolidado, pero ahí estaríamos haciendo que el individual no respete la norma.*

- *Ajuste por inflación. Existen dos formas de aplicar las NIIF, se pueden adoptar o adaptar, la gran mayoría adoptamos, pero hay márgenes para que cada país se maneje, tenemos la capacidad de hacer ajustes a los efectos de que se adapten a la realidad nacional. Nosotros lo hicimos con el decreto de ajuste por inflación, obligamos a algunos a ajustar por inflación, el debate de sobre si la NIC 29 lo obliga o no obliga, será eterno, si es el 100% a tres años, o hay que tomar los aspectos cualitativos, ni siquiera el IASB tiene una postura firme al respecto, así que siempre hay una capacidad interna de analizar y modificar.*

En este proceso de convergencia, ¿Qué papel le parece que juega el Decreto N° 103/91?

Ahora lo estamos discutiendo en la Comisión, pretendemos cambiarlo ya que hoy no se adapta completamente a las NIIF, presenta una serie de inconsistencias. Por ejemplo de acuerdo a las NIIF, no debería haber ningún modelo de presentación de estados contables, sin embargo la práctica nos indica que es mejor que exista, ya que ha facilitado y difundido la buena presentación de estados contables. Entendemos que es mejor que haya un formato, porque ayuda en particular a las pequeñas y medianas empresas. La experiencia del Decreto 827/76, cuando yo estudiaba, y del 103/91 hoy, es que ha ayudado en la práctica profesional en cuanto al formato de presentación de los Estados Contables; pero no estamos cumpliendo exactamente con la NIC 1, es una adaptación para una mejor aplicación de las NIC, igualmente la teoría es que no deberíamos alejarnos de la aplicación de las mismas.

¿Considera usted útil el Decreto N° 135/09 para las PYMES?

En principio no es para PYMES, es para entidades de menor importancia relativa. El debate radica en quien debe de aplicar o no las NIC. El criterio es la importancia que tiene la empresa en el mercado, no importa si una empresa es chica o grande, en general estos tamaños concuerdan con los criterios que están definidos en el decreto. En realidad lo importante es qué riesgo hay para la sociedad con lo que esa empresa está haciendo, si alguien está muy endeudado, si alguien emite valores, si alguien esta obligado a presentar al registro sus Estados Contables, que se entiende que deben integrar la central de Balances. En principio lo que se definió es el concepto de menor importancia relativa y mayor importancia relativa.

A las de menor importancia relativa, se les quitó la obligatoriedad de aplicar aquellas normas más complejas. Esto es relativo, porque si alguna de estas empresas tuvo que hacer un leasing o un derivado por algún motivo, se le dice que vaya a la norma que trata el tema y guía la forma de registrarlo. En Uruguay, puede llegar a existir la sensación de que con una menor regulación en las PYMES, se les está facilitando y ayudando en la práctica diaria, pero esto no es así; en definitiva los organismos como el BCU y la DGI



terminan exigiéndoles la preparación de la información contable de acuerdo a estas normas.

Allí es donde se genera el problema, y la intención del Decreto N° 135/09 es aclarar el panorama normativo en el que deberían moverse; las normas contables son técnicas, pero al final son una síntesis de un conjunto de intereses que vinculan aspectos técnicos, políticos empresariales, políticos no en el sentido partidario de la política, sino de intereses que están detrás de las empresas las cuales tienen un trade-off, es decir, quieren que el mercado les crea y les dé financiamiento a un bajo costo y si es posible, brindar a cambio de ello poca información sobre lo que hacen. En la realidad hay que optar, o se brinda más datos a cambio de mayor financiamiento o menos datos a cambio de menos financiamiento.

De alguna manera es esto es un conflicto que ocurre a nivel mundial, los organismos reguladores quieren regular el mercado, quieren tener información, y actúan, intervienen y presionan en el Uruguay, en Europa, y en el resto del mundo. En última instancia los contadores deberían dar soluciones técnicas, no son los que deberían resolverlo, porque los Estados Contables son de la empresa y los que usan dicha información son los que invierten en ellas, los Contadores elaboran Estados Contables en base a normas que consideran que hacen que la información refleje correctamente la situación económica-financiera y patrimonial.

Desde nuestra profesión ofrecemos un conjunto de normas pero quien las debería tomar y asumir es el mundo empresarial, el mundo regulatorio y el mundo inversor.

La profesión lo que tiene que garantizar es la calidad de la información, que las normas que se cumplen son buenas, que hacemos buenas normas y que quien las aplica confirme que realmente lo hizo. Nuestro rol no es decir cuánto más información hay que brindarle al mercado, en todo caso, es un economista quien definirá cuanta y cuál es la información que un mercado necesita para ser eficiente.

Sentimos que en facultad se hace hincapié en la enseñanza de las NIC, pero en un sentido aislado y no integrada en un contexto de cambio, ¿que opina al respecto?

Uno debería preguntarse, porqué cambian las normas, porqué evolucionaron, cuáles fueron los factores que influyeron en que una NIC evolucione de una manera u otra, eso es lo que uno debería saber, porque las NIC van a seguir cambiando.

¿El IASB, sigue adelante con su proyecto de NIIF para PYMES?

El mundo esta debatiendo normas para PYMES, pero creo que el IASB no lo va a terminar aprobando. En el fondo el mundo se encuentra ante el mismo problema, la contabilización según las NIIF depende del tipo de operación realizada, y no del tamaño de la empresa. Ahora bien, si la norma exige costos para aplicar esa norma, es decir se tiene costos muy elevados en términos de obtener esa información, en última instancia siempre está el



criterio de la materialidad; por ejemplo, si en mis Estados Contables tengo una operación de derivados que representa el 0,05% de la totalidad de mis activos o la probabilidad que salga mal impactaría en un 1% sobre las perdidas, o sobre las ventas de mi empresa o podría generarme un pasivo contingente que representa el 2% de mi patrimonio actual, se tiene la libertad absoluta de no hacer nada y decir que se cumple con la norma aclarando en notas que esta operación no es significativa.

El tema es un problema de práctica profesional, porque se supone que los profesionales que certifican conocen las normas, lo que no puede decir la profesión es que existen normas que como Contador no estoy obligado a aplicar por no conocerlas bien

¿Qué opinión le merece la nueva Ley Concursal?

Intentamos ser consistentes entre la Ley y el decreto regulatorio, aún quedan mas cosas por cambiar, lo que se trató de decir es que se aplican las normas contables adecuadas y si no las cumplen tendrán más presunción de fraudulencia.

Lo que se quiere respetar son los activos y valores que esta firma tenga, entonces lo que dice es, encontremos rápido una solución, de manera de mantener la fuente de trabajo, el capital de esa organización; por lo cual yo tengo que lograr que si el objetivo es que esa empresa siga existiendo, no se disuelva, tengo que tratar de no ponerle obstáculos, si yo le pongo requisitos muy altos de exigencias, entonces al final le pongo obstáculos, por lo cual lo que se dijo fue que tiene que presentar lo que de acuerdo a su situación debería haber presentado. No se le pide nada especial, se le pide lo mismo que le exigía la DGI en su momento, o el Sistema Financiero (según su endeudamiento) ya sea un informe de compilación, revisión o de auditoría.

Si una empresa se encontraba en falta en cuanto a la presentación de los respectivos informes, se le exige que presente lo que debería haber presentado si hubiera cumplido, pero no se le pide nada especial. Al encontrarse en esta situación de falta con los organismos reguladores el Juez verá que hace.

La lógica no es generarle un problema, la Ley trata de incentivar que las empresas sean prolijas, tengan la información al día y confeccionen adecuadamente su balance.

¿Cuáles son los aspectos positivos y negativos que el Proyecto del Ente Emisor implica para la profesión?

El proyecto tiene un objetivo que no es la profesión sino la transparencia de los mercados, se busca que exista más cantidad de información, ya que esta es necesaria para una mejor toma de decisiones.

Cuando se toman las mejores decisiones, el capital va hacia los lugares más productivos y rentables.

Podemos dividir la finalidad del Proyecto en cuatro grandes grupos:

Normas Contables Uniformes

El objetivo del proyecto es lograr que las asimetrías de información entre quienes operan en el mercado disminuyan.

Hace hincapié en cuales son las normas que hay que adoptar. Uruguay optó aplicar las normas internacionales. Estas fueron adoptadas por dos motivos:

- 1- porque son las que utiliza el mundo, brindando seguridad y confianza al inversor extranjero ya que podrá analizar la información contable con sus mismos parámetros*
- 2- porque brinda acceso total a la información*

Registro informatizado

Hoy en día el registro existe, sin embargo no está actualizado, no todo el mundo presenta la información correspondiente. La idea es solucionar estos problemas y que para el 2010 el registro esté funcionando de una forma tecnológicamente moderna, dinámica, utilizando XBRL (lenguaje de transmisión de información).

La idea es que exista una central de balance donde las empresas puedan presentarlos y que de ahí puedan acceder a ellos los distintos interesados. Esto garantiza dos cosas:

- 1- la existencia de un único estado contable, y*
- 2- evita a la empresa mayores costos causados por las exigencias de los distintos organismos, que solicitan la presentación de los balances con distintas estructuras.*

Para ello es necesario que los organismos, como por ejemplo BCU, DGI y AIN, encausen sus esfuerzos para lograr una adecuada comunicación basada en la coordinación.

Auditoria

Este tercer objetivo es el que aún se encuentra en una etapa de desarrollo, se están llevando a cabo una serie de consultorías para determinar el marco de normativa legal, que de contexto a la acción de control y las características requeridas de los informes realizados por profesionales.

Los puntos a aclarar serían:

- 1- grado de independencia del profesional con respecto al informe,*
- 2- capacidad, conocimiento e idoneidad del profesional para emitir el informe*

Un avance en este punto lo ha hecho el BCU, que ha establecido requerimientos particulares para las instituciones financieras. La idea es ampliar y unificar, para que el mismo requisito sea aplicado por todos.

Instituto de Normas Contables

Actualmente este rol lo desempeña, en cierta manera, la comisión de normas contables; pero para el proyecto la idea es crear un Instituto de Normas Contables, con dos fines:

- 1- Facilitar la emisión de normas contables*
- 2- Controlar el cumplimiento de la aplicación de las normas contables adecuadas*

Si bien la L.S.C. establece que las empresas deberán presentar sus Estados Contables en base a NCA, es de buena práctica que exista alguien que controle su cumplimiento. El Instituto de Normas Contables debe tener la potestad de ejercer este control.

Por último, considero que lo único negativo del Proyecto es que no se ha logrado involucrar, con la intensidad que nos gustaría, al mundo empresarial; ya que finalmente son estos los propietarios de los Estados Contables.

¿Porque ya que se modificaron varios artículos de la Ley aun queda pendiente la modificación del artículo 101 y 94 que habla de amortizaciones extraordinarias y fondos de previsión, que no son aplicados?

Quedará para otra ocasión, se realizaron los cambios que eran posibles y más urgentes de introducir en ese momento.

BIBLIOGRAFIA

Libros, revistas, boletines y otros:

- Autor: CAPUTTI MENÉNDEZ, Raúl. Dirigido por GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, Saul, RIPPE, Siegbert. Análisis exegético de la Ley N° 16060: Sociedades Comerciales. Montevideo: FCU, 1992.
- Boletín Técnico N° 25 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, Información de Publicaciones Oficiales, Profesionales y Periodísticas, Octubre - Noviembre 2004.
- BUSETA, Victoria; DÍAZ DURAN, Mario. La información financiera y los estándares internacionales de contabilidad. En: Boletín del CCEA, Junio 2005.
- CENDOYA, César. Contabilidad y Sociedades Comerciales: Contempla las nuevas disposiciones legales y reglamentarias. 6ta Ed. Montevideo: FCU, 2005.
- Clase desgravada de Superior, Facultad de Ciencias Económicas, Montevideo 2001, dictada por el profesor ROSSI, Walter.
- Curso Clase Ejecutiva dictado por RODRÍGUEZ MORALES, Rafael y GALIÁN ÚBEDA, Isidoro. España, 2005.
- Desgravación: Asamblea Extraordinaria de Socios del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, 11.09.2008, PIGNATTA, Alfredo.
- FOWLER NEWTON, Enrique. Cómo apartarse de una NIIF sin vulnerar las NIIF. III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Montevideo 5 al 7 de Noviembre 2008.
- FOWLER NEWTON, Enrique. Contabilidad Básica. Ediciones Macchi: Buenos Aires, 1992.
- Fundamento de las Conclusiones sobre el Proyecto de Norma Normas Internacional de información financiera para pequeñas y medianas empresas. Material elaborado por el IASB parte integrante del borrador de una NIIF para PYMES.
- GARCÍA CASELLA, Carlos. Trabajo presentado en las terceras Jornadas Río Plantenses de Profesores de Práctica profesional, realizada en la Universidad de Moron- República Argentina, Junio 2000.
- Informe ROSC: Informe sobre la observancia de códigos y normas (IOSN).



- Introducción a la Contabilidad; curso 2002; repartido complementario; unidades 1 a 6, Oficina de Apuntes del CECEA: citado por CHAVES, CHYRIKINS, DEALECSANDRIS, PHALEN ACUÑA y VIEGAS en “Teoría Contable”. Ediciones Maqui: Buenos Aires, 1998.
- LARRIMBE, Miguel; BARSANTINI, Jorge y SEIJAS, Alicia. Las NCA en el Uruguay. 1ª Edición, Octubre 1991.
- LARRIMBE, Miguel; SCARPELLI, Álvaro. Capítulo II: Las NCA en el Uruguay. Manual de Presentación de Estados Contables. 1ª Edición, Octubre 1998.
- LUCA, Gonzalo. Comentarios Tributarios. En: Boletín Interno de Deloitte, 2008.
- Marco para la preparación y presentación de los Estados Contables.
- Material preparado por DÍAZ DURAN, Mario E. para la Jornada Taller sobre Normas Contables para PYMES del 8 de Setiembre de 2007.
- Material preparado por EMMI, Blanca, Curso Actuaciones Periciales 2008.
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades - Pruebas de campo durante el periodo de exposición (Documento preparado por el IASB).
- Recopilación realizada a solicitud de la RECM – Reunión Especializada de Cooperativas del MERCOSUR y emitida en Montevideo, a los quince días del mes de agosto de 2005 por el Cr. Público – Lic. en Adm. BACCINO, Aldo.
- RIPPE, Siegbert; BUGALLO, Beatriz; LONGONE, María Rosa; MILLER, Jhon. Instituciones de Derecho Comercial Uruguayo. 2da Edición. Actualizada y Ampliada.
- ROSENDORFF, Andrés; MATTO, Cristina; PAVESE, Enrique; VARELA, Héctor. Teneduría de libros. 3ª Edición. Montevideo: Ideas, 1992.

Páginas Web:

- <http://www.neticoop.org.uy/article2512.html>
- http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/5473528F-7703-4165-87A2-CD9E3794932C/0/ESEDSMEStandard_web.pdf



- <http://www.reformacontable.net/?p=41>
- <http://www.derechocomercial.edu.uy>
- http://beatriz.bugallo.info/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=101
- http://www.ucu.edu.uy/docs/Ley_concursal.pdf Guía Financiera: Ley de sociedades comerciales, grupos de interés económico y Consorcios (Diciembre de 1998)
- <http://pergamo.pucp.edu.pe/contabilidadynegocios/files/contabilidadynegocios/Vilchez-Contabilidad-y-Negocios-5-julio-2008.pdf>
- <http://www.consejo.org.ar/congresos/anteriores/lmercosur.htm>
- http://www.degerencia.com/articulo/los_nuevos_desafios_de_las_ciencias_contables_en_el_marco_de_las_normas_internacionales_de_contabil
- FARIÑA, Dyana. Normas Contables Adecuadas en el Uruguay. Decreto 162/2004. Su impacto en el trabajo de Auditoría. Disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos34/normas-contables-uruguay>
- <http://www.cceau.com.uy>

Leyes y Decretos:

- Ley N° 16.060
- Ley N° 17.243
- Ley N° 18.083
- Ley N° 18.326
- Ley N° 18.387
- Decreto N° 335/90
- Decreto N° 103/91
- Decreto N° 104/91
- Decreto N° 105/91
- Decreto N° 200/93
- Decreto N° 253/01
- Decreto N° 254/01
- Decreto N° 162/04
- Decreto N° 222/04
- Decreto N° 90/005
- Decreto N° 266/007
- Decreto N° 99/009



“Aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad”.

- Decreto N° 135/009
- Decreto N° 146/009

Normas Profesionales del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay:

- Pronunciamiento N° 4
- Pronunciamiento N° 10
- Pronunciamiento N° 11
- Pronunciamiento N° 14

Normas Internacionales:

- Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB), vigentes al 31 de Julio de 2007.

Comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad.
- c) Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.

