

## ACTUALIDAD CONTABLE

# Treinta años desde la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Uruguay: impacto e implicancia de su primera aplicación

Mario E. Díaz Durán

Instituto Universitario Politécnico de Punta del Este, Uruguay

Desde el último tercio del siglo XX, la profesión contable global es regulada por distintas organizaciones que han trabajado en la definición y elaboración de normas que faciliten el suministro de información financiera de alta calidad y que sean comparables, esencialmente, en aspectos de reconocimiento, medición y exposición. Este proceso también se ha dado en Uruguay, tanto a través de la emisión de normas profesionales dictadas por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU), como por la emisión de normas legales. Así, han ido apareciendo diversas leyes, decretos y pronunciamientos, entre otros, que han impulsado la aplicación de normas contables aprobadas por los organismos internacionales. En la presente investigación, tras realizar una descripción de las normas emitidas por los distintos organismos emisores, se hace un análisis de la evolución de las normas contables en Uruguay en seis períodos históricos con características propias. Además, se concluye con dos trabajos de campo que abarcan aspectos como (i) el impacto de la aplicación por primera vez de las normas internacionales, (ii) el nivel de conocimiento de las normas por parte de los profesionales y (iii) el nivel de conformidad con la formación universitaria recibida. Los principales resultados obtenidos fueron los siguientes: no se puede afirmar haya ausencia de normas; se constata cierto grado de desconocimiento de la normativa contable, especialmente de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP); se observa disconformidad con la formación recibida durante la carrera de grado, lo que lleva a la necesidad de actividades de actualización; se ha



<https://doi.org/10.18800/contabilidad.202201.001>

**Contabilidad y Negocios (17) 33, 2022, pp. 9-56 / e-ISSN 2221-724X**

mejorado la calidad de la información contable; y un 72% de los profesionales entiende que la relación costo-beneficio es positiva.

**Palabras clave:** Normas Internacionales, aplicación por primera vez, impacto en estados financieros, análisis de estados financieros, formación

### **Trinta anos de aplicação das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros no Uruguai: impacto e implicações**

Desde o último terço do século XX, a profissão contábil global tem sido regulamentada por diferentes organizações que trabalharam na definição e elaboração de normas que facilitem o fornecimento de informação financeira comparável e de alta qualidade, essencialmente nos aspectos de reconhecimento, mensuração e exposição. Esse processo também ocorreu no Uruguai, tanto por meio da emissão de normas profissionais emitidas pelo Colégio Uruguaio de Contadores, Economistas e Administradores, como por meio da emissão de normas legais. Assim, surgiram diversas leis, decretos e pronunciamentos, entre outros, que promoveram a aplicação de normas contábeis aprovadas por organismos internacionais. Após a descrição das normas emitidas pelos diferentes órgãos emissores, é feita uma análise da evolução das normas contábeis no Uruguai com seis períodos históricos com características próprias. E conclui com dois trabalhos de campo que abordam aspectos como: (i) o impacto da aplicação das normas internacionais pela primeira vez, (ii) o nível de conhecimento das normas pelos profissionais e (iii) o nível de cumprimento da formação universitária recebida. Os principais resultados obtidos são: que não se pode afirmar que exista uma falta de normatização, que exista um certo grau de desconhecimento das normas contábeis, especialmente do Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), que haja desacordo com a formação recebida durante a graduação, o que leva a a necessidade de atualização das atividades e que a qualidade da informação contábil melhorou e 72% dos profissionais entendem que a relação custo-benefício é positiva.

**Palavras-chave:** padrões internacionais, aplicação pela primeira vez, impacto nas demonstrações financeiras, análise de demonstrativos financeiros, treinamento

### **Thirty years of the application of International Financial Reporting Standards in Uruguay: impact and implications**

Since the last third of the 20th century, the global accounting profession has been regulated by different organizations that have worked on the definition and elaboration of standards that facilitate the provision of high quality and comparable financial information, essentially in aspects of recognition, measurement and exposition. This process has also occurred in Uruguay, both through the issuance of professional standards issued by the Uruguayan College of Accountants, Economists and Administrators, as well as through the issuance of legal stan-

dards. Thus, various laws, decrees and pronouncements have appeared, among others, that have promoted the application of accounting standards approved by international organizations. After a description of the standards issued by the different issuing agencies, an analysis is made of the evolution of accounting standards in Uruguay with six historical periods with their own characteristics. And it concludes with two field work that covers aspects such: (i) as the impact of the application of international standards for the first time, (ii) as the level of knowledge of the standards by professionals, and (iii) the level of compliance with the university training received. The main results obtained are: that it cannot be said that there is an absence of standards, that there is a certain degree of ignorance of accounting regulations, especially International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), that there is disagreement with the training received during the undergraduate degree, which leads to the need of updating activities and that the quality of accounting information has been improved and 72% of professionals understand that the cost-benefit ratio is positive.

**Keywords:** international standards, application for the first time, impact on financial statements, financial statement analysis, training

## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo general de este estudio es analizar el impacto en los estados financieros de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF) en Uruguay. Como objetivos específicos, se buscan identificar los distintos grupos de emisores de estados financieros, el conjunto de normas aplicables en cada caso, las consecuencias de su aplicación en los estados financieros y la suficiencia de la formación de los contadores. De acuerdo al problema que es objeto de estudio, se utilizó el enfoque de triangulación metodológica integrando métodos cuantitativos y cualitativos, pues se consideró que ambos paradigmas de investigación son complementarios. En ese sentido, se determinó que la investigación mixta constituye el método más adecuado para el estudio (Cook & Reichardt, 2000). Por un lado, la investigación cualitativa fue de carácter exploratorio, descriptivo e interpretativo, orientado a la comprensión del fenómeno. Como fuente primaria, se manejaron los datos recopilados a través de encuestas que describieron la experiencia de los contadores con respecto al tema de estudio; como fuente secundaria, se recolectó material bibliográfico de documentos legales y estudios previos referente al tema de análisis. Por otro lado, la investigación cuantitativa fue de corte no experimental o *ex post facto*.

## 2. LA INFORMACIÓN FINANCIERA

A inicios del siglo XX, se percibe un proceso de adecuación de la información financiera de las entidades económicas, producto, entre otras razones, del desarrollo en la enseñanza de la contabilidad, la Revolución Industrial, el desarrollo de las comunicaciones, las regulaciones de los gobiernos en aspectos fiscales y contables, la necesidad de información para los incipientes mercados de valores en pleno desarrollo, la organización y expansión de agrupaciones de profesionales de contadores y el auge de las sociedades anónimas. Por su parte, como consecuencia de la apertura de la economía mundial, el final del siglo XX se caracterizó por la globalización de los mercados de capitales y la reafirmación de bloques económicos regionales. Este fenómeno impactó en la competitividad de las empresas y los gobiernos, al convertir la posibilidad de disponer de estados financieros comparables en un instrumento fuertemente demandado por los administradores de dinero, los inversores y otros agentes del mercado, todos ellos integrantes de la comunidad financiera internacional. Además, el incontenible avance de la tecnología de la información (TDI), soportada en herramientas informáticas sofisticadas —pero con facilidades crecientes para el acceso masivo—, ha eliminado las fronteras geográficas y superado las distancias. Uno de los ejemplos más recientes es el reporte financiero digital XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*):

La constante dinámica de los cambios del mundo empresarial y de las realidades económicas y financieras —objeto de tratamiento contable— trae como consecuencia la aparición de nuevas operaciones, instrumentos y situaciones no previstas en las normas vigentes. La lentitud de los emisores de normas en responder a estas demandas obliga al profesional a aguzar su ingenio y buen juicio, aplicados al esfuerzo de un análisis interpretativo, para lo cual un marco de teoría contable se convierte en una guía fundamental para la investigación (Bueno et al., 1999, p. 77).

Así, en los últimos cien años, se ha producido un gran desarrollo de la contabilidad, fuertemente ligado al desarrollo del entorno en que se despliega. La apertura de los sistemas económicos nacionales, el aumento del comercio internacional, la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda de ventajas comparativas y competitivas, y la innovación tecnológica que facilita las transacciones sin necesidad de contacto físico han llevado a la paulatina internacionalización de los países. Como consecuencia, se hace necesaria la comparabilidad extra-fronteras de la información financiera para mejorar la calidad de los estados financieros, facilitar la concreción de fusiones y adquisiciones a nivel internacional, posibilitar el acceso al financiamiento e inversión extranjeros, mejorar

la competencia de los negocios, y ayudar a reducir los costos de la elaboración de los estados financieros.

Como consecuencia de la globalización, ha surgido lo que se conoce como «contabilidad internacional», cuyos orígenes se remontan a la creación del Centro para la Educación e Investigación de la Contabilidad Internacional de la Universidad de Illinois en 1962. Además, la contabilidad internacional se ha reafirmado con la aparición de la Federación Internacional de Contadores (en adelante, IFAC<sup>1</sup>, por sus siglas en inglés) en la década de los setenta y del hoy Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, IASB<sup>2</sup>, por sus siglas en inglés).

### 3. LA REGULACIÓN CONTABLE

La actividad contable tiene un vínculo de retroalimentación entre las organizaciones y su entorno. Como producto final de su proceso, se encuentran los estados financieros, que son la mejor forma de comunicar eficazmente información para la toma de decisiones. Por ello, es indispensable que emisores y usuarios utilicen el mismo lenguaje. Este lenguaje, previamente conocido por ambas partes, debe tener como base las mismas premisas: los principios de contabilidad. Además, dichos principios también sirven de guía en las decisiones tomadas por quienes preparan y presentan la información financiera, aplicando su juicio profesional ante las incertidumbres en que están inmersas las organizaciones:

Los principios de contabilidad son una serie de supuestos básicos o proposiciones fundamentales, concernientes al medio económico, político y sociológico en el que debe operar la contabilidad, los cuales sirven de base para el desarrollo de la lógica en la contabilidad y la deducción de proposiciones adicionales; que cumplen con la condición de ser generalmente aceptados, es decir, reconocidos como válidos por todos los interesados en la información financiera de las empresas (Marcotrigiano Zoppi, 2017, pp. 232-233).

Los principios de contabilidad aparecen como reglas cuando la actividad contable se concentraba básicamente en el registro de las transacciones comerciales de una organización, con el objetivo de presentar información al titular que ejerce dicha actividad. El inicio de la contabilidad moderna se remonta a la publicación del *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita* en 1494 en Venecia. En dicho

---

<sup>1</sup> International Federation of Accountants.

<sup>2</sup> International Accounting Standards Board.

tratado, Fray Luca Bartolomeo de Pacioli dejó su legado en 36 capítulos con conceptos y técnicas de teneduría de libros aún vigentes.

Sucesos posteriores, como la Revolución francesa, la Revolución Industrial y la crisis del año 1929 con el desplome de las bolsas de valores, llevaron a que los principios de la contabilidad se nutrieran de un conjunto de postulados que debían regir la actividad contable y la aplicación del juicio profesional a partir de diversas teorías emitidas por académicos como Moonitz (1961), Corbin (1962), Grady (1965) y Hendriksen (1974). En 1973, nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, IASC<sup>3</sup>, por sus siglas en inglés), cuyo objetivo es elaborar información transparente, comparable y de alta calidad que satisfaga las necesidades de información de los usuarios. Cañibano et al. (1985) configuran la definición de principios de contabilidad desde dos ópticas: «aquel que tiene su origen en la regulación contable de índole profesional y, por tanto, en los organismos encargados de la misma», y «el que se asienta en la epistemología contable, es decir, en la teoría del conocimiento de la ciencia de la contabilidad». Por tanto, los principios de contabilidad son tanto aquellos que sirven de guía para el registro de las transacciones que lleva a cabo la entidad (reglas), como los que sirven de sustento a la teoría y que encaminan el uso del juicio profesional (principios) (citados en Marcotrigiano Zoppi, 2017, p. 233).

Por «normas contables», se entienden todos los 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<sup>4</sup>. Con el nombre genérico de normas contables, se engloban fundamentalmente dos conceptos: por un lado, se encuentra el marco conceptual, que puede ser definido de la siguiente manera:

como una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en la que se basa la información financiera, con el objeto de dotar de sustento racional a las normas contables. El seguir un itinerario lógico deductivo implica que cada uno de los escalones contemplados en el mismo es congruente con los anteriores, lo cual refuerza la racionalidad del producto final (Gonzalo Angulo & Tua Pereda, 1988).

---

<sup>3</sup> International Accounting Standards Committee.

<sup>4</sup> Numeral 1.3, Pronunciamiento N.º 4-Fuente de las Normas Contables para la presentación adecuada de los Estados Contables del (Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay [CCEAU], 1981), recogido en textos legales posteriores

Por otro lado, se encuentran las normas contables propiamente dichas, que pueden ser definidas como 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<sup>5</sup>.

## 4. ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS

A nivel mundial, existen varias organizaciones que, directa o indirectamente, pueden ser consideradas como referentes de la contabilidad, ya sea como emisores de normas o por su campo de actuación. Asimismo, con respecto a un modelo de alcance mundial, a continuación, se presentan las que pueden ser consideradas como las líderes entre los organismos que intentan la armonización de normas contables.

### 4.1. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

Conocido como IASB por sus siglas en inglés, ha modificado el mapa mundial de la presentación de estados financieros de las empresas, aunque el IASC haya iniciado el camino con la emisión de normas. En 1973 pocos países tenían comités o juntas cuyas recomendaciones podían influenciar en el curso de la práctica contable. Entonces, el IASC fue el primer emisor de las NIIF. Fue impulsado por organizaciones contables profesionales de Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Francia, Japón, Australia, Nueva Zelanda, Holanda y Sudáfrica, que habían fundado organismos similares poco tiempo antes.

**Tabla 1. Plataforma de normas vigentes emitidas por el IASB**

Norma	VIG.	Norma	VIG.
Marco Conceptual para la Información Financiera	2020	NIIF 1 – Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	2013
NIIF 2 - Pagos Basados en Acciones	2014	NIIF 3 - Combinaciones de Negocios	2014
NIIF 4 - Contratos de Seguros	2006	NIIF 5 - Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas	2016
NIIF 6 - Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	2006	NIIF 7 - Instrumentos Financieros: Información a Revelar	2018

<sup>5</sup> Numeral 1.3, Pronunciamento N.º 4-Fuente de las Normas Contables para la presentación adecuada de los Estados Contables (CCEAU, 1981).

Norma	VIG.	Norma	VIG.
NIIF 8 - Segmento de Operación	2014	NIIF 9 - Instrumentos Financieros	2018
NIIF 10 - Estados Financieros Consolidados	2016	NIIF 11 - Acuerdos Conjuntos	2016
NIIF 12 - Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades	2016	NIIF 13 - Medición del Valor Razonable	2014
NIIF 14 - Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	2016	NIIF 15 - Ingresos de Contratos con Clientes	2018
NIIF 16 - Arrendamientos	2019	NIIF 17 - Contratos de Seguros	2023
NIC 1 - Presentación de Estados Financieros	2020	NIC 2 - Inventarios	2019
NIC 7 - Estado de Flujos de Efectivo	2021	NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	2020
NIC 10 - Hechos Ocurridos Después del Período sobre el que se Informa	2020	NIC 12 - Impuesto a las Ganancias	2019
NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo	2021	NIC 19 - Beneficios a los Empleados	2020
NIC 20 - Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	2018	NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	2019
NIC 23 - Costos por Préstamos	2019	NIC 24 - Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	2014
NIC 26 - Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	2005	NIC 27 - Estados Financieros Separados	2016
NIC 28 - Inversiones en Asociadas y Negocios conjuntos	2021	NIC 29 - Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	2009
NIC 32 - Instrumentos Financieros: Presentación	2021	NIC 33 - Ganancias por Acción	2018
NIC 34 - Información Financiera Intermedia	2020	NIC 36 - Deterioro del Valor de los Activos	2021
NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	2020	NIC 38 - Activos Intangibles	2021
NIC 40 - Propiedades de Inversión	2021	NIC 41 - Agricultura	2021

Nota. Se indica la vigencia de la última modificación, enmienda o de su emisión.



El proceso para convencer a un mundo incrédulo sobre la labor del IASC fue arduo. Sin embargo, después de amplias consultas procedimentales que contribuyeron a mejorar la calidad de sus normas generales iniciales, el IASC logró la emisión de normas competentes. Así, consiguió el apoyo de emisores de normas nacionales, reguladoras del mercado de capitales, el Banco Mundial y la Comisión Europea. En la reunión de noviembre de 1999 en Venecia, se acordó un plan de reestructura. En mayo de 2000, todos los organismos miembros del IASC (143 miembros profesionales de contabilidad en 104 países) aprobaron la reestructura. Esto incluyó la nueva constitución, lo que permitió que se volviera definitiva. Con esta decisión, la profesión contable mundial le concedió titularidad al IASB a partir del año 2001.

En el año 2003, el IASB decidió desarrollar por separado las NIIF para las empresas más pequeñas. De esta manera, buscaba responder a la demanda de reguladores, emisores de normas, pequeños negocios y auditores, tanto en economías desarrolladas como emergentes en diferentes partes del mundo globalizado. El IASB tardó seis años en poder estructurar la norma que finalmente fue publicada en el año 2009 con el nombre de «Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas»<sup>6</sup> (en adelante, NIIF para pymes). El IASB ha emitido las NIIF para pymes, centrándose en los tipos de transacciones y otros hechos, y condiciones que se encuentran en este tipo de empresas con alrededor de cincuenta empleados. Se trata de un documento independiente, con mínimas referencias a las NIIF completas. Las modificaciones hechas son de cuatro tipos: omisión de temas, inclusión de la opción más simple, simplificación para el reconocimiento y medición, y revelaciones en lenguaje más sencillo. Las pequeñas y medianas entidades son aquellas

entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos, los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia (Federación Internacional de Contadores [IFAC], 2009, p. 1).

La norma fue emitida en 2009 y reformulada en 2015, con vigencia para su aplicación a partir del año 2017. En sus 35 secciones, se tratan los siguientes temas:

---

<sup>6</sup> «IFRS for SMEs», por sus siglas en inglés.

**Tabla 2. Secciones de la NIIF para pymes**

Sección	Sección	Sección
1 - Pequeñas y medianas entidades	2 - Conceptos y principios fundamentales	3 - Presentación de estados financieros
4 - Estado de situación financiera	5 - Estado de resultado integral y estado de resultados	6 - Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas
7 - Estado de flujos de efectivo	8 - Notas a los estados financieros	9 - Estados financieros consolidados y separados
10 - Políticas, estimaciones y errores contables	11 - Instrumentos financieros básicos	12 - Otros temas relacionados con los instrumentos financieros
13 - Inventarios	14 - Inversiones en asociadas	15 - Inversiones en negocios conjuntos
16 - Propiedades de inversión	17 - Propiedades, planta y equipo	18 - Activos intangibles distintos de la plusvalía
19 - Combinaciones de negocios y plusvalía	20 - Arrendamientos	21 - Provisiones y contingencias
22 - Pasivo y patrimonio	23 - Ingresos de actividades ordinarias	24 - Subvenciones del gobierno
25 - Costos por préstamos	26 - Pagos basados en acciones	27 - Deterioro del valor de los activos
28 - Beneficios a los empleados	29 - Impuestos a las ganancias	30 - Conversión de moneda extranjera
31 - Hiperinflación	32 - Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	33 - Información a revelar sobre partes relacionadas
34 - Actividades especializadas	35 - Transición a la NIIF para pymes	

Alrededor de noventa países han adoptado la NIIF para las pymes. En algunos de ellos, la NIIF se utiliza en microempresas, es decir, en empresas muy pequeñas que tienen pocos empleados. Para contemplar estos casos, en colaboración con el grupo de implementación de las pymes, el IASB elaboró una guía de apoyo; para ello, de la NIIF para las pymes, se extrajeron únicamente aquellos requisitos ineludibles para una típica entidad de tamaño micro, sin modificar ninguno de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos. La guía también contiene más orientación y ejemplos ilustrativos para ayudar a la microempresa a aplicar los principios de la norma.

## 4.2. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD)<sup>7</sup>

Creada en 1964 para asuntos relacionados con el comercio, las inversiones y el desarrollo, es el principal órgano de la Asamblea General de la ONU. Los objetivos de la organización son maximizar las oportunidades comerciales, de inversión y desarrollo de los países en vías de desarrollo, así como la asistencia en sus esfuerzos para integrarse en la economía mundial. El tema de la contabilidad de las pequeñas y medianas empresas (pymes) figuraba en el programa del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos (en adelante, ISAR<sup>8</sup>, por sus siglas en inglés), para estudiar los obstáculos a los que se enfrentan las pymes para llevar registros contables adecuados y elaborar información financiera útil. Dado que las NIIF han sido creadas en gran parte para empresas transnacionales basadas en países desarrollados, las investigaciones del grupo han mostrado que es difícil aplicarlas en los casos de pymes de países desarrollados y aún más en entornos económicos considerablemente diferentes, en los que la infraestructura profesional es limitada y el nivel general de educación comercial no incluye la contabilidad. En su 18° período de sesiones<sup>9</sup>, el Grupo Consultivo Especial de Expertos en contabilidad de las pequeñas y medianas empresas de la UNCTAD (2001) decidió recomendar un criterio de clasificación para las pymes basado en las características económicas y sociales de las entidades comerciales, que incluían los tres niveles siguientes:

- **Nivel I:** constituido por las entidades admitidas a cotizar en bolsas cuyos valores se comercian públicamente, que presentan gran interés público —manifestado por estar entre el 10% de los mayores empleadores del país—, los bancos y los establecimientos financieros. Las entidades de este nivel aplicarían plenamente las NIC/NIIF.
- **Nivel II:** constituido por las entidades comerciales e industriales de cierta entidad que no emiten valores públicos ni publican estados financieros destinados al público en general. Pueden tener accionistas que no formen parte de la dirección de la empresa, no cuenten con personal contable propio suficiente para las necesidades de la empresa y tengan un grupo pequeño de empleados. El nivel está constituido por las pymes de tamaño mayor, cuyas necesidades quizás no requieren respetar por entero las NIC/NIIF, ya que se tratan de empresas con

---

<sup>7</sup> United Nations Conference on Trade and Development.

<sup>8</sup> Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting.

<sup>9</sup> Llevado a cabo en el Palacio de las Naciones en Ginebra, del 10 al 12 de septiembre de 2001.

menores probabilidades de realizar las transacciones previstas en las normas más complejas y cuyos costos podrían exceder de los beneficios. Las entidades del nivel II aplicarían un conjunto básico de NIC/NIIF, entre los que se incluyen los criterios de contabilización y medición, aunque estarían sujetas a requisitos menos rigurosos de publicación de la información financiera.

- **Nivel III:** constituido por las pequeñas empresas dirigidas por su propietario y con pocos trabajadores. En el documento mencionado, se dice que las normas contables para pymes deben ser simples, entendibles y de fácil uso. Además, deben proporcionar información útil para la dirección, reconocer el entorno, y ser estandarizables, lo suficientemente flexibles y compatibles con fines fiscales. Entonces, para las pymes se proponen las Directrices para la contabilidad e información financiera de las pequeñas y medianas empresas (DCPYMES) (UNCTAD, 2009).

### 4.3. Federación Internacional de Contadores (IFAC)

La IFAC, fundada en 1977, está constituida por más de 175 miembros y asociaciones en más de 130 países y jurisdicciones. Representa por lo menos 3 000 000 de contadores con actuación en la práctica independiente, y en los sectores de educación, gobierno, servicios, industria y comercio. El objetivo de IFAC es el desarrollo y progreso de la profesión contable —con capacidad para prestar servicios de alta calidad— en beneficio del interés público. La International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), así como su predecesor, el IFAC Public Sector Committee, ha estado desarrollando y emitiendo estándares de contabilidad para el sector público desde 1997. Está constituida para tratar, en un ámbito mundial coordinado, las necesidades de todos aquellos que se hallan implicados en la información financiera, la contabilidad y la auditoría del sector público. Con respecto al «sector público», se hace referencia a gobiernos nacionales, regionales y locales, y entidades gubernamentales relacionadas con ellos.

Para cumplir sus cometidos, emite diversos documentos: las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (en adelante, NICSP), las Guías Internacionales del Sector Público, los Estudios Internacionales del Sector Público y los Artículos Especiales. IFAC desarrolla las NICSP mediante la adaptación de las NIC/NIIF al contexto de la contabilidad pública. Así, trata de respetar el tratamiento contable original, pero adecuando la terminología a la utilizada en el sector.

**Tabla 3. Normas contables del sector público emitidas por IFAC**

<b>El marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público</b>		
1 - Presentación de los estados financieros	2 - Estado de flujo de efectivo	3 - Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores contables
4 - Efecto de los cambios en las tasas de cambio extranjero	5 - Costos de préstamos	9 - Ingresos provenientes de transacciones de intercambio
10 - Información financiera en economías con hiperinflación	11 - Contratos de construcción	12 - Inventarios
13 - Arrendamientos	14 - Eventos posteriores a la fecha de información	16 - Propiedad de inversión
17 - Propiedad, planta y equipo	18 - Información del segmento	19 - Provisiones, pasivos y activos contingentes.
20 - Revelaciones de la parte relacionada	21 - Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo	22 - Revelación de información financiera acerca del sector gubernamental general
23 - Ingreso proveniente de las transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)	24 - Presentación de la información presupuestaria en los estados financieros	26 - Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo
27 - Agricultura	28 - Instrumentos financieros: presentación.	29 - Instrumentos financieros: reconocimiento y medición (Será reemplazada por la NICSP 41 el 01 de enero de 2023)
30 - Instrumentos financieros: revelaciones	31 - Activos intangibles	32 - Acuerdos de concesión de servicios
33 - Adopción por primera vez de NICSP sobre la base del devengado	34 - Estados financieros separados	35 - Estados financieros consolidados
36 - Inversiones en asociados y empresas mixtas	37 - Acuerdos conjuntos	38 - Revelaciones de intereses en otras entidades
39 - Beneficios a los empleados	40 - Combinaciones del sector público	41 - Instrumentos financieros (vigencia 2023)
42 - Beneficios sociales (vigencia 2023)		

Cabe destacar un doble aspecto contenido explícitamente en todas las NICSP: 1) todas las normas son de aplicación en todas las entidades públicas que preparen y presenten estados contables de uso general por el método contable de lo devengado, conforme a las NICSP; y 2) las NICSP se aplican en todas las entidades del sector público, excepto en empresas públicas, que cuales deberán dar cumplimiento a las NIC/NIIF emitidas por el IASB. Concordantemente, «la Guía N° 1 recomienda que las empresas públicas presenten sus estados financieros de conformidad, en todos sus aspectos materiales, con las NIC/NIIF» (IFAC, 2001, p. 37). En el numeral 6, la NICSP 1, «Presentación de Estados Financieros» se define a la empresa pública como

la entidad que reúne todas las siguientes características: a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre, b) se le ha asignado la autoridad financiera y operativa de llevar a cabo un negocio, c) en el normal curso de su negocio vende, a otras entidades, bienes y servicios en que incluye una utilidad o la recuperación del costo total de los mismos, d) no depende de un financiamiento continuo por parte del gobierno para permanecer como empresa en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de libre mercado); y e) es controlada por una entidad del sector público (IFAC, 2001, p. 39).

#### 4.4. Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

En marzo de 2004, en un documento histórico que se conoció como la «Declaración de San José», la AIC reclamaba una norma más sencilla que tomara en consideración las peculiaridades de las pymes, las cuales generan más del 90% de la actividad económica en Latinoamérica. El tema fue tomado por la Comisión Técnica Interamericana de Gestión Integral de Pequeñas y Medianas Organizaciones de la AIC (CTI-GIPyMO). En el marco de la celebración de la Cumbre de las Américas<sup>10</sup>, se llegó a un acuerdo llamado «Segunda Declaración de San José». Por medio de este, se le encomendó a la comisión la elaboración de la *Guía de información financiera para las microempresas* (Asociación Interamericana de Contabilidad [AIC], 2012), para ayudarlas en la preparación de su información financiera de la forma más sencilla posible.

El objetivo de la guía es sancionar los criterios mínimos necesarios para la preparación de la información financiera de las microempresas. Se considera importante que dichos mismos puedan ser cumplidos sin costos ni esfuerzos desproporcionados, ya que estos son algunas de las causas principales por la que dichas entidades no

---

<sup>10</sup> Llevada a cabo en San José, Costa Rica, en agosto de 2010.

preparan información. Esto no debe ser interpretado como una razón para presentar información contable de baja calidad o de forma inadecuada. La estructura de la guía consta de objetivos y características del documento, conceptos y criterios generales, la información a presentar, la medición general de los bienes, la medición en particular, la unidad de medida en contextos inflacionarios, la aplicación de la presente guía por primera vez, y los casos en que dejen de cumplirse los requisitos.

## 5. LA EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EN URUGUAY

A lo largo del tiempo, los contadores han actuado en la preparación de estados financieros, ya sea por medio de la certificación o la dictaminación de ellos. Antes de los años setenta, la preparación de los estados financieros se fundaba en los conocimientos teóricos que se recibían a nivel académico o a partir de pronunciamientos profesionales que se generaban en eventos sobre el tema, los que se consideraban una doctrina aceptada<sup>11</sup>. En diferentes países en el tiempo, se han adoptado distintas opciones como forma de responder a la necesidad de emitir normas contables. En primer lugar, se observan dos grandes alternativas:

- El desarrollo de estándares propios en cada país
- La adopción de normas desarrolladas en el exterior, ya sea integralmente aplicadas o adaptadas a la realidad de cada país

En el primer caso, la emisión de normas se lleva a cabo según la alternativa adoptada en cada país por parte de un organismo del área privada independiente de la entidad que nuclea a los profesionales de la contabilidad, un organismo del gobierno o autorizado por este que se ocupa de la emisión de las normas, o por el organismo que nuclea a los profesionales de contabilidad y que tiene como uno de sus cometidos la emisión de normas contables o el asesoramiento a las autoridades oficiales. En el segundo caso, la adopción o adaptación puede ser tanto por un organismo del área privada como por un organismo del área gubernamental. El proceso puede consistir en la adopción o adaptación de normas internacionales, regionales o exclusivamente de otro país.

En Uruguay, se ha optado por la adopción en forma íntegra y total de las NIC (como en el caso del Decreto 162/004), o la adecuación de las mismas a la realidad del país (como en el caso de los Decretos 105/991 y 200/993). Esto se debe a la imposibilidad de realizar el trabajo de largo plazo que requiere la emisión de normas, así como a la dificultad para financiar en forma adecuada la emisión de normas propias por parte

---

<sup>11</sup> Un ejemplo de ello es el caso de los «Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados», aprobados por la VII CIC-Mar del Plata (AIC, 1965).

del Estado o del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (en adelante, CCEAU). Además, es una actividad realizada con personal honorario, que tiene disponibilidad limitada de tiempo y trabajo discontinuo, y se enfoca en la resolución de las urgencias del momento. La evolución de las normas contables legales en Uruguay tiene cinco etapas claramente definidas:

- Las normas antes de 1990
- Las normas vigentes entre 1990 y 2007
- Las normas vigentes entre 2008 y 2010
- Las normas vigentes entre 2011 y 2013
- Las normas vigentes a partir de 2014

### 5.1. Las normas contables antes del año 1990

La normativa contable legal en Uruguay hasta el año 1990 solo pasaba por disposiciones muy generales del Código de Comercio (República Oriental del Uruguay, 1866) referidas fundamentalmente a establecer los aspectos formales que debían observar los registros contables. Entonces, se limitaban exclusivamente a describir y establecer los requerimientos que deben tener esos registros y la forma de escrituración en ellos. Sin embargo, no incluían ninguna referencia a la presentación de información financiera a terceros. Por ejemplo, en el artículo 44, imponían a los comerciantes “la obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad en idioma español y de tener los libros necesarios a tal fin” (República Oriental del Uruguay, 1886). El objetivo era resguardar la historia del comerciante a los efectos de su uso como medio de prueba, fundamentalmente para su presentación en juicio o en distintas instancias legales: impositivas, leyes sociales, societarias, entre otras.

A partir de 1976, el Decreto 827/976 establece los requisitos para una presentación uniforme de los estados financieros de las sociedades anónimas<sup>12</sup> ante la Inspección General de Hacienda (hoy Auditoría Interna de la Nación), organismo estatal de contralor, para su visación previa a la publicación. Básicamente, presentaba un cuerpo de estados financieros en aspectos de exposición, sin establecer criterios de reconocimiento y valuación de sus componentes<sup>13</sup>. Al mismo tiempo, existían disposiciones particulares para empresas de algunos giros especiales en la actividad económica, como, por ejemplo, las emitidas por el Ministerio de Salud Pública, el Instituto Nacional de Carnes y el Banco Central del Uruguay.

---

<sup>12</sup> Artículo 74 de la Ley 11.924, con la redacción dada por el artículo 12 de la Ley 12.080 (1953).

<sup>13</sup> La única norma de valuación se refería a los bienes de cambio; debía ser menor o igual que el valor de mercado.



## 5.2. Las normas contables a partir del año 1990

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 acompañada de un informe (certificación) de contador público, la Comisión de Investigación Contable del Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay elaboró el Pronunciamiento N° 4 (CCEAU, 1981), que establecía, en una primera parte, la definición de «informes contables», «estados contables» y «normas contables»; y, en una segunda parte, las «fuentes de normas contables». La definición que propone de «norma contable» ha sido reproducida por el Pronunciamiento N° 10 del CCEAU (1990a), y los Decretos 105/991 y 162/004.

Al establecer el orden de las fuentes, se incluía, en primer lugar, los pronunciamientos del Colegio; y, en un segundo lugar, a las NIC emitidas por el IASC. 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 - Fuente de Normas Contables para la presentación adecuada de Estados Contables (CCEAU, 1990a), que mantiene y actualiza los conceptos. En el Pronunciamiento N° 11 (CCEAU, 1990b) se declara que, a partir del 1 de enero de 1990, son obligatorias en Uruguay las NIC 1 a la 20, con excepción de la NIC 12, 14 y 19. Además, se encuentran algunos párrafos optativos de la NIC 1, de la NIC 2 y la NIC 5.

### 5.2.1 Las normas vigentes entre 1990 y 2007

El 4 de setiembre de 1989, se aprueba la Ley 16.060 (Ley de Sociedades Comerciales, Grupos de Interés Económico y Consorcios), con vigencia a partir de enero de 1990. En el artículo 89<sup>14</sup>, esta ley establece que “Los estados contables deberán ser elaborados y presentados de acuerdo con normas contables adecuadas». A su vez, el inciso 1 del artículo 91 dispone que “la reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales”. Con el propósito de reglamentar, el artículo 91 de la Ley 16.060, por Resolución 768/989, el Poder Ejecutivo, creó una comisión asesora. Por resolución del Ministerio de Economía y Finanzas del 10 de setiembre de 2007, se modifica la conformación de dicha comisión, que

estará integrada por miembros designados por el Poder Ejecutivo, a propuesta de los siguientes organismos: El Ministerio de Economía y Finanzas, la Auditoría Interna de la Nación (cuyo delegado la presidirá), la Cámara

<sup>14</sup> Redacción dada por la Ley 18.362 (2008, artículo 499).

de Industrias del Uruguay, la Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay, la Bolsa de Valores, la Asociación de Bancos Privados del Uruguay, el Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, el Colegio de Abogados del Uruguay, el Banco Central del Uruguay, el Tribunal de Cuentas, la Dirección General Impositiva y un delegado por las Universidades Privadas (Resolución 580/007).

presidida por la Auditoría Interna de la Nación, y constituida, además, por representantes del Ministerio de Economía y Finanzas, la Cámara de Industrias del Uruguay, la Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay, la Bolsa de Valores de Montevideo, la Asociación de Bancos del Uruguay, el CCEAU, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, la Asociación de Escribanos del Uruguay, y el Colegio de Abogados. La Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas<sup>15</sup> (CPNCA) tiene por cometido fundamental proponer al Poder Ejecutivo las normas para que las sociedades comerciales apliquen en la preparación de sus estados financieros, teniendo en cuenta los pronunciamientos de la IASC con el propósito de mantener una adecuada armonización de las normas que se emitan con la práctica internacional. Durante el período, se emitieron las siguientes normas relativas a normas contables:

- **Decreto 103/91-Estados Contables Uniformes (27 de febrero de 1991):** constituyen una forma de normas contables adecuadas al prescribir la presentación de estados financieros de las sociedades comerciales. Básicamente, se trata de una norma contable en materia de exposición. Define los elementos, la estructura y las revelaciones a incluir. Continúa vigente para una parte importante de los emisores de información contable. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 105/991-Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria (27 de febrero de 1991):** establece la definición de normas contables adecuadas y la fuente de las normas contables. Aprobaba las NIC 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 y 10, presentando algunas salvedades y optatividades en su aplicación. Agregan todos los textos de las NIC como anexo del decreto y forman parte de este. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.

---

<sup>15</sup> Esta denominación surge de la Resolución 89/991 del Poder Ejecutivo, del 27 de febrero de 1991.

- **Decreto 200/993-Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria (4 de mayo de 1993):** complementó las disposiciones del Decreto 105/991, pues establece como norma contable adecuada de aplicación obligatoria las NIC 11, 12, 13, 14, 16, 17 y 18, y presenta algunas salvedades y optatividades en su aplicación. Agrega todos los textos de las NIC como anexo del decreto y forma parte de este. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Ordenanza 81-Formulación y Presentación de Estados Contables (17 de diciembre de 2002):** emitida por el Tribunal de Cuentas de la República. Intenta superar algunas de las deficiencias de la contabilidad del área gubernamental, y cubrir otras necesidades de la administración pública con respecto a la formulación y presentación de los estados financieros del sector. Esta ordenanza se afilia a la tendencia mundial de adoptar las NIC —tanto las privadas como las públicas— como guía para la confección de los estados financieros. Establece el ámbito de aplicación para todas las unidades contables, entendiéndolas como organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos. Establece la definición del modelo contable a utilizar por las unidades contables, el marco conceptual y las normas contables a utilizar estableciendo su orden de prelación y de referencia. Otras disposiciones se refieren a los registros contables confiables, la definición y los requisitos de los estados financieros a presentar y otros aspectos formales. Su vigencia era para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2003. Actualmente, la ordenanza se encuentra derogada.
- **Decreto 162/004-Aplicación de Normas Emitidas por el IASB (12 de mayo de 2004):** sustituye a los Decretos 105/991 y 200/993. Incorpora el marco normativo emitido por el IASB vigente a la fecha de su promulgación (mayo 2004), con algunas excepciones. Incorpora el estado de origen y aplicación de fondos como estado contable obligatorio, aunque permite la utilización del capital de trabajo como definición alternativa de fondos. El marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros será considerado en caso de dudas de interpretación de las normas contables. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 222/004-Modificaciones al Decreto 162/004 (30 de junio de 2004):** se incorporan las interpretaciones de las NIC como elementos a considerar en caso de dudas en la interpretación de las normas contables. Además, incluye la obligatoriedad de la aplicación de la NIC 7 para el estado de origen y aplicación de fondos, en caso de definir «fondos» como efectivo y equivalentes. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.

- **Decreto 90/005-Determinación de Normas Internacionales de Contabilidad (25 de febrero de 2005):** establece cuáles son las NIC vigentes a la fecha de promulgación del Decreto 162/004; es decir, las traducidas oficialmente al español aprobadas a esa fecha por el IASC o su sucesor IASB, publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) e insertas en la web de la Auditoría Interna de la Nación. Establece algunos criterios simplificados en la aplicación por primera vez del Decreto 162/004 y obliga a presentar una nota o anexo explicativo conciliando las diferencias entre los estados financieros del último ejercicio de acuerdo a la normativa anterior y los preparados a efectos del comparativo. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 266/007-Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria (31 de julio de 2007):** sustituye al Decreto 162/004, estableciendo como normas contables adecuadas las NIC, las NIIF, las interpretaciones emitidas por el IASC y el IASB y el marco conceptual, adoptadas por el IASB a la fecha de la publicación del decreto. La vigencia del decreto era para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009. Determina cuáles son los estados financieros básicos, manteniendo la estructura básica del Decreto 103/91 en su formato de presentación, pero adaptándolo a la presentación de información comparativa y complementando las revelaciones con las requeridas por las normas internacionales adoptadas. Para el estado de origen y aplicación de fondos, establece obligatoriamente la aplicación de la NIC 7. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.

### 5.2.2. Las normas vigentes entre 2008 y 2010

Se modifica la Ley 16.060 de Sociedades Comerciales en el capítulo «De la documentación y contabilidad» (1989, artículo 87 y siguientes), mediante los artículos 499 a 502 de la Ley 18.362 del 6 de octubre de 2008, como se vio anteriormente. En este período, se emitieron los siguientes decretos:

- **Decreto 99/009-Corrección Monetaria de Estados Contables (27 de febrero de 2009):** estableció la obligatoriedad del ajuste de los estados contables para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda para aquellos emisores de estados contables que cumplían por lo menos una de las cinco condiciones definidas. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 135/009: Entidades de Menor Importancia Relativa (19 de marzo de 2009):** establece un cuerpo de normas contables adecuadas simplificado.

Excluye algunas normas específicas y admite criterios alternativos para otras. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.

- **Decreto 283/009-Sociedades Comerciales (15 de junio de 2009):** modifica los criterios adoptados para la definición de entidades de menor importancia relativa. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 538/009-Estados Contables Consolidados e Individuales (30 de noviembre de 2009):** contempla información básica que deben contener los estados contables. Cuando las normas contables adecuadas requieran la preparación de estados contables consolidados, los estados sometidos a la consideración de los socios o accionistas de la sociedad<sup>16</sup> deben ser los consolidados y los individuales, presentados en un mismo documento o en documentos independientes. Se valuarán las inversiones en entidades controladas o bajo influencia significativa, aplicando el método de la participación, independientemente de lo establecido en la NIC 27.
- **Decreto 37/010: Estados Contables Uniformes (01 de febrero de 2010):** establece que primarán las normas contables adecuadas de los Decretos 266/007, 99/009, 135/009, y modificativos 283/009 y 538/009 sobre las normas de presentación de estados contables previstas en el Decreto 103/91, al enunciar tres ejemplos de aplicación no taxativa. Sin embargo, mantiene los criterios de exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el estado de situación patrimonial, y los de gastos por función en el estado de resultados. Asimismo, establece que las disposiciones de la NIIF 3 se aplicarán a todas aquellas combinaciones de negocios ocurridas a partir del 1 de enero de 2009.
- **Decreto 65/010: Modificaciones a Decreto 135/009 y Decreto 99/009 (19 de febrero de 2010):** establece nuevos criterios para la definición de entidades de menor importancia relativa y los criterios utilizados para la definición de las entidades que deben aplicar obligatoriamente el ajuste por inflación. Actualmente, el decreto se encuentra derogado.
- **Decreto 94/010-Sociedades Financieras de Inversión (19 de febrero de 2010):** establece la aplicación de las normas contables adecuadas señaladas en la Sección X del Capítulo I de la Ley 16.060 para estas sociedades reguladas por la Ley 11.073, anteriormente exceptuadas.

---

<sup>16</sup> Artículo 97 de la Ley 16.060.

### 5.2.3. Las normas vigentes entre 2011 y 2013

- **Decreto 124/011-Adopción Plena de NIIF (01 de abril de 2011):** establece como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para emisores de valores de oferta pública. Se excluyen las instituciones de intermediación financiera, y los entes autónomos y servicios descentralizados. Contempla las NIIF adoptadas por el IASB traducidas al español en forma íntegra y sin excepciones, de acuerdo a la vigencia otorgada por el IASB para cada norma, para ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2012.
- **Decreto 104/012-Corrección Monetaria de Estados Contables (10 de abril de 2012):** deja sin efecto la aplicación preceptiva del ajuste de los estados contables establecido por el Decreto 99/009 y su modificativo 65/010, para ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2011.

### 5.2.4. Las normas vigentes a partir del 2014

- **Decreto 291/014-NIIF para pymes (14 de octubre de 2014):** aprueba como norma contable adecuada de aplicación obligatoria la NIIF para pymes emitida por el IASB a la fecha de publicación del decreto, excepto para los emisores de valores de oferta pública (Decreto 124/011). También redefine las entidades consideradas emisores de menor importancia relativa (en adelante, EMIR), que aplicarán determinadas secciones de la NIIF para pymes (2-10,13,14,17,21,23,27,30,32,34 y 35) e indicarán por nota que los estados financieros han sido preparados de acuerdo con «normas contables simplificadas». Serán EMIR las entidades que cumplan todas las siguientes condiciones:
  1. No tienen obligación pública de rendir cuentas según la Sección 1 de la NIIF para pymes.
  2. Sus ingresos operativos netos anuales no deben superar las 200 000 unidades reajustables<sup>17</sup> (en adelante, UR), equivalente a USD 6 630 000 aproximadamente.
  3. Su endeudamiento total con el sistema financiero no debe exceder las 6 500 000 unidades indexadas<sup>18</sup> (en adelante, UI), equivalente a USD 780 000 aproximadamente.

<sup>17</sup> Es una unidad de medida cuyo valor es ajustado mensualmente en función del Índice Medio de Salarios. Se cuantifica en función a las variaciones en los doce meses anteriores.

<sup>18</sup> Es una unidad de valor que se va reajustando de acuerdo a la inflación medida por el Índice de Precios del Consumo. Varía diariamente, de modo que, al cierre de mes, acumula una variación con respecto al valor de la UI del mes anterior.

4. No pueden ser sociedades con participación estatal.
5. No pueden ser controlantes o controladas por entidades excluidas por numerales.

El decreto establece excepciones, criterios alternativos u opciones de aplicación de las normas aprobadas para ambos grupos. Además, permite la aplicación de las NIIF completas y la NIIF para pymes, respectivamente. Se adecuan las referencias normativas de decretos anteriores a efectos de que se remitan a este decreto. Entonces, se derogan el Decreto 266/007 y el Decreto 135/009 en la redacción dada por el Decreto 65/010. Así, su vigencia a ejercicios inicia a partir del 1 de enero de 2015.

- **Decreto 292/014-Requisitos sobre Estados Financieros Individuales (14 de octubre de 2014):** para los emisores de valores de oferta pública (Decreto 124/011) establece la obligatoriedad de la presentación de estados financieros individuales, adicionalmente a sus estados financieros consolidados y los estados financieros separados, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad<sup>19</sup>. En la valuación de las inversiones en entidades controladas o bajo influencia significativa, se aplicará el método de la participación en sus estados contables individuales. Su vigencia para ejercicios inició a partir del 1 de enero de 2015.
- **Decreto 372/015-Modificación de los Decretos 538/009 y 291/014 (30 de diciembre de 2015):** sustituye ciertos artículos de los Decretos 538/009 y 291/014. Establece normas simplificadas para la transición en la presentación de los estados financieros para el ejercicio en que comiencen a aplicar la normativa de NIIF para pymes (Decreto 291/014).
- **Decreto 155/016-Aprobación de normas contables aplicables a los obligados a registrar sus estados contables en el marco de lo establecido en la Ley 18.93 (30 de mayo de 2016):** establece un conjunto de sociedades no comerciales que deberán considerar los cuerpos normativos aplicables a las sociedades comerciales establecidas por los Decretos 124/011 y 291/014 respectivamente. Su vigencia es para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, aunque permite aplicación temprana. Este decreto no contó con el asesoramiento de la Comisión Permanente.

---

<sup>19</sup> De acuerdo al artículo 97 de la Ley 16.060.

- **Decreto 408/016-Actualización de Normas de Presentación (26 de diciembre de 2016):** requiere la aplicación de criterios de presentación más allá de lo que prescriben los marcos normativos correspondientes. Establece los requisitos que deben observar los estados financieros a presentar ante organismos públicos y autoriza fórmulas resumidas en la publicación de estados financieros.
- **Ordenanza 89-Formulación y Presentación de Estados Financieros (19 de diciembre de 2017):** sustituye la Ordenanza 81. Con respecto a esta, introduce dos grandes cambios: el marco normativo aplicable (NIIF, NIIF para pymes y NICSP, según la unidad contable que corresponda); y el reconocimiento de los fondos recibidos de rentas generales o de otro organismo público como resultados, salvo para las empresas del dominio comercial e industrial del Estado.

De acuerdo a la normativa legal vigente, en la figura 1, se presentan los distintos grupos de emisores de estado contables que pueden ser clasificados actualmente en Uruguay:

**Figura 1. Emisores de estados financieros y normativa contable de aplicación**

EMISORES DE ESTADOS FINANCIEROS		SOCIEDADES COMERCIALES			SOCIEDADES NO COMERCIALES	UNIDADES CONTABLES DEL ESTADO	
		ABIERTAS	CERRADAS			Dominio comercial e industrial	Resto de unidades contables
		Emisores de valores de oferta pública	Régimen general	EMIR	Asociaciones civiles, cooperativas, entidades no residentes que cumplen ciertas condiciones, fideicomisos y fondos de inversión no sometidos a regulación del BCU, fundaciones, sociedades civiles, sociedades, y asociaciones agrarias		
CUERPO NORMATIVO	NIIF COMPLETAS	Decretos 124/011 y 292/014			Decreto 155/016: las normas contables que son de aplicación obligatoria para estas entidades son las normas contables establecidas para las sociedades comerciales	Ordenanza 89: normas contables según la unidad contable de que se trate	
	NIIF para las pymes más soluciones particulares		Normas contables adecuadas: Decretos 291/014, 408/016 y 538/009				
	Algunas secciones de NIIF para las pymes más soluciones particulares			Normas contables simplificadas Decretos 291/014, 372/015, y 408/016			
	NICSP					Ordenanza 89	



## 6. ANÁLISIS CUANTITATIVO DE ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Antecedentes

En el marco del Proyecto de Convergencia en «Normas Internacionales de Información Financiera y Auditoría» ATN/MT-8476-UR CCEAU-BID/FOMIN, la Liga de Defensa Comercial (LIDECO) examinó los estados financieros de 167 empresas correspondientes al cierre de ejercicio del periodo comprendido entre el 31 de mayo de 2005 y el 30 de abril de 2006, en el marco de una consultoría solicitada por el CCEAU para el «Análisis comparado de los estados contables de las empresas uruguayas antes y después de la aplicación del Decreto 162/004, modificativos y concordantes» (CCEAU, 2009). El objetivo de dicho análisis era identificar el «efecto que tuvo la aplicación, de acuerdo al Decreto 162/004, de las Normas Internacionales de Contabilidad de distintas empresas del mercado uruguayo» tanto desde un enfoque cuantitativo (presentación numérica de los rubros de activo, pasivo y patrimonio) como desde el cualitativo, atendiendo a las revelaciones realizadas.

Como se señaló previamente, el Decreto 90/005, publicado el 8 de marzo de 2005, recogió la NIIF 1 «Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera». Esta da la opción de aplicar la NIIF 1 o los procedimientos alternativos establecidos por el decreto cuando se requiera preparar y presentar los estados contables comparativos para los ejercicios cerrados a partir del 14 de mayo de 2004, de acuerdo a la normativa establecida por el Decreto 162/004 y sus modificaciones. El procedimiento alternativo que propone el decreto en los artículos 3º, 4º y 5º establece que una empresa deberá cumplir por lo menos con las siguientes disposiciones:

- se tienen que ajustar los saldos de activo y pasivo de acuerdo a las nuevas normas, al inicio del ejercicio en el que se aplican por primera vez las NIIF;
- si generara una diferencia en el patrimonio como consecuencia de los ajustes anteriores, estos mismos se expondrán en el estado de evolución del patrimonio como modificaciones a los saldos iniciales;
- la diferencia antes mencionada se ajustará dentro del patrimonio en los rubros de ganancias retenidas o los ajustes al patrimonio, según corresponda;
- si no fuera posible discriminar el ajuste, se deberá imputar a los saldos iniciales de ajustes al patrimonio;
- se deberá presentar una nota o anexo explicativo que concilie las diferencias existentes entre los estados financieros al último ejercicio, presentado de acuerdo a la normativa anterior y los preparados a efectos del comparativo;

- en este primer ejercicio, podrá optarse por no efectuar una presentación comparativa de los saldos del estado de resultados, de origen y aplicación de fondos<sup>20</sup>, anexos y notas; y
- deberá revelarse por nota la siguiente información:
  - que es el primer ejercicio en que han sido aplicadas las normas contables adecuadas<sup>21</sup>; y
  - los procedimientos seguidos para presentar o no la información comparativa referida por las NIC.

Para realizar el análisis, se consideraron los estados financieros de los siguientes rangos y cantidades de empresas:

- empresas que recurren al ahorro público como emisores de acciones y/u obligaciones negociables, es decir, todas;
- empresas comprendidas en las categorías establecidas por el Decreto 504/007el 20 de diciembre de 2017, considerando las ventas anuales<sup>22</sup>, pero no la cantidad de personal empleado;
- microempresas que tienen ventas anuales inferiores de aproximadamente USD 123 000 (30 empresas);
- pequeñas empresas que tienen ventas anuales entre USD 123 000 y USD 615 000 (30 empresas);
- empresas medianas que tienen ventas anuales superiores a USD 615 000 e inferiores a USD 4 615 000 (30 empresas);
- empresas con endeudamiento con el sistema financiero cuyo monto sea superior al porcentaje indicado;
- menos del 5% de la responsabilidad patrimonial básica para bancos<sup>23</sup> (en adelante, RPBB), es decir, aproximadamente USD 400 000 (15 empresas);

---

<sup>20</sup> Estado de flujo de efectivo.

<sup>21</sup> Es decir, la normativa dispuesta en el Decreto 266/007 y su plataforma actualizada.

<sup>22</sup> Montos en dólares aproximados de acuerdo a valores y cotizaciones vigentes al momento del estudio.

<sup>23</sup> El monto de la responsabilidad patrimonial básica para bancos es el equivalente en moneda nacional de UI 130 000 000 (ciento treinta millones de unidades indexadas) a fin de cada trimestre calendario.

- entre 5% y el 15% de RPBB, es decir, entre USD 400.000 y USD 1 200 000 (15 empresas); y
- más de 15% de RPBB, es decir, más de USD 1 200 000 (30 empresas).

El análisis alcanzó un total de 167 empresas, de las cuales se determinó lo siguiente:

- 113 empresas indican en forma explícita la aplicación del Decreto 162/004;
- 10 empresas indican que sus estados contables están confeccionados según lo que indican las normas contables adecuadas en Uruguay; y
- 44 empresas no mencionan ni la aplicación del Decreto 162/004 ni de las normas adecuadas en Uruguay en las notas a sus estados contables.

Por otra parte, 53 de esas empresas presentaron el cuadro comparativo, en el que mostraron las variaciones producidas por la aplicación de la nueva normativa. Las restantes no presentaron dicho cuadro. Una posible causa de ello puede ser el hecho de que tales empresas ya venían aplicando las NIC.

## 6.2. Empresas que presentan variaciones de acuerdo a su clasificación

A partir del análisis, se determinó que el 88% de las empresas que recurren al ahorro público presentan variaciones en sus estados financieros, debido a la aplicación por primera vez de las NIC. La que sigue es la categoría de empresas que tenían un endeudamiento financiero mayor al 15% de la RPBB a la fecha de aplicación de la nueva normativa, con un 73% del total. Los porcentajes de empresas que presentaron el comparativo disminuyen aún más a medida que decrece el endeudamiento financiero. De las que tenían una deuda entre 5% y 15% de la RPBB, el 20% presentaron el cuadro; de las que tenían una deuda menor al 5% de la RPBB, el porcentaje de presentación fue casi del 7%. Con respecto a las clasificaciones de empresas de acuerdo con el Decreto 504/2007, la proporción de empresas sobre el total de la clasificación que presentaron el cuadro con diferencias fueron de 10% para las microempresas, 17% para las pequeñas empresas y 13% para las medianas empresas.

## 6.3. Rubros con mayor cantidad de casos con variaciones

A partir del análisis, considerando las empresas que mostraron variaciones (53 en total), se determinó que el mayor impacto con la aplicación del nuevo decreto fue en los siguientes rubros:

- Resultados acumulados → 44 empresas,
- Ajustes al patrimonio → 31 empresas

- Pasivo por impuesto diferido → 26 empresas
- Inversiones a largo plazo → 16 empresas
- Bienes de cambio → 14 empresas
- Activo por impuesto diferido → 14 empresas
- Bienes de uso → 9 empresas

#### 6.4. Análisis por grupos de empresas, de los rubros con mayor incidencia

Las empresas que presentaron mayor cantidad de rubros con variaciones son las que recurren al ahorro público. Los rubros que sufrieron el mayor impacto fueron los de activos y pasivos por impuestos diferidos, otros créditos, bienes de cambio, bienes de uso, los intangibles y sus amortizaciones, el capital, ajustes al patrimonio, reservas, y los resultados acumulados. A pesar de que estas empresas son las que más notas a los estados contables presentan, su número aumentó en un 52%. En la categoría de empresas con endeudamiento con el sistema financiero, se pueden visualizar los resultados en la tabla 4.

**Tabla 4. Rubros afectados por la aplicación del Decreto 162/004**

Endeudamiento	Rubros con variaciones	Notas
< 5% de RPBB	Activos por impuestos diferidos Aportes a capitalizar Ajustes al patrimonio Reservas	67%
Entre 5% y 15% de RPBB	Pasivos por impuestos diferidos Resultados acumulados	38%
>15% de RPBB	Activos por impuestos diferidos Pasivos por impuestos diferidos Inversiones temporarias Inversiones a largo plazo Deudas comerciales Capital Aportes a capitalizar Ajustes al patrimonio Reservas Resultados acumulados Resultados del ejercicio	61%

En las microempresas, los rubros con mayor impacto fueron los pasivos (básicamente, impuesto diferido) y los rubros del patrimonio, en los que se constató un decremento y reclasificación interna. La cantidad de notas a los estados contables aumentó un 65% en promedio para esta clasificación, con referencia al cierre del ejercicio anterior. En las empresas clasificadas como pequeñas, el mayor impacto se dio en bienes de uso,

ajustes al patrimonio y resultados acumulados. En esta categoría de empresas se dio el mayor incremento en la cantidad de notas, ya que el aumento en promedio fue de 136%.

En las empresas medianas, la mayor incidencia se dio en bienes de cambio corrientes y no corrientes, inversiones a largo plazo, capital, ajustes al patrimonio y resultados acumulados. En estos casos, se destacó una fuerte redistribución desde los otros rubros patrimoniales al capital. El número de notas se incrementó en 91% en promedio. En la tabla 5, se muestran las variaciones<sup>24</sup> en los distintos rubros, consecuencia de la aplicación de las NIIF en la reformulación de los estados contables.

**Tabla 5. Impacto por la reformulación de los estados financieros por la aplicación por primera vez de las NIIF**

	<b>Empresas cotizantes</b>	<b>Resto de las empresas</b>
Disponibilidades	0	0
Inversiones	-2,97%	-6,51%
Créditos por ventas	4,25%	-0,49%
Otros créditos	48,54%	1,10%
<b>Impuestos diferidos</b>	<b>0,81%</b>	<b>0,36%</b>
Bienes de cambio	-14,96%	25,77%
Bienes de uso	10,80%	-5,99%
Intangibles	-46,18%	25,42%
<b>Total activo</b>	<b>-2,17%</b>	<b>-0,12%</b>
Deudas comerciales	0	0
Deudas financieras	7,26%	0
Deudas diversas	0	0
<b>Impuestos diferidos</b>	<b>85,15%</b>	<b>3,47%</b>
Previsiones	-87,96%	
<b>Total pasivo</b>	<b>92,32%</b>	<b>2,31%</b>
Capital social	5,83%	300,48%
Ajustes al patrimonio	-26,29%	-78,92%
Reservas	-43,74%	7,63%
Resultados no asignados	-199,69%	-56,19%
<b>Total patrimonio</b>	<b>-53,52%</b>	<b>-33,50%</b>

<sup>24</sup> Para el cálculo de las variaciones, se utilizó el promedio ponderado por los montos de cada partida por empresa.

En cuanto a las notas de los estados contables en el caso de las empresas cotizantes, la reformulación de los estados contables al aplicar las NIIF significó la elaboración de un 43% más de notas, lo que varió desde empresas que mantuvieron la misma cantidad de notas hasta empresas que presentaron un 157% más de notas. En el resto de las empresas, se dio un incremento del 58% en la cantidad de notas, con un mínimo de 33% y un máximo de 90%.

## 6.5. Resultados de la encuesta

Simultáneamente, se realizó una encuesta a las mismas empresas analizadas para indagar sobre varias situaciones. Los comentarios más significativos fueron los siguientes:

- el 75% de las empresas encuestadas manifestó que la aplicación de la nueva normativa trajo cambios significativos en los estados contables con respecto a la valuación (83%), la exposición (50%) y la revelación (50%);
- el 62% de las empresas opinó que los cambios fueron positivos;
- el 50% dijo que el plazo de adaptación fue suficiente;
- el 62% de las empresas contestaron que pudieron enfrentar los cambios con los recursos de la empresa, mientras que el 38% manifestó que necesitó apoyo adicional mediante asesoramiento profesional externo temporal y permanente;
- el 87% de las empresas opinan que se refleja más fielmente la realidad de la empresa;
- el 62% dijo que la relación costo-beneficio fue positiva;
- el 62% de las empresas opina que la nueva normativa es buena; el 25%, que es regular; y solo el 13%, que la nueva normativa es mala; y
- las normas con el mayor impacto serían la NIC 12 sobre impuestos diferidos, la NIC 29 sobre ajuste por inflación, la NIC 2 de inventarios, la NIC 16 de propiedad, planta y equipos y NIC 24 de partes relacionadas, la NIC 1 sobre presentación de estados financieros y NIC 36 de deterioro en el valor de los activos, la NIC 19 sobre beneficios a empleados y NIC 39 de instrumentos financieros.

Cuanto mayor es el acceso al financiamiento, mayores son el grado de aplicación (medido por las variaciones presentadas), la cantidad de rubros en los que se generó diferencia y la incidencia que tuvo en dichos rubros. Los rubros que presentaron mayor incidencia debido a la aplicación del nuevo decreto fueron los de resultados

acumulados, pasivos por impuesto diferido, ajustes al patrimonio, inversiones a largo plazo, bienes de cambio, activos por impuesto diferido y bienes de uso. Estos rubros coinciden con los que los encuestados señalaron como los de mayor impacto. Con respecto a la clasificación por tamaño, lo mismo sucede a medida que aumenta el tamaño de las empresas, salvo en los casos en los que parece haber una mayor aplicación/incidencia de la aplicación de las nuevas normas en el caso de las pequeñas empresas, incluso mayor al de las medianas. Esa misma tendencia se observó en la evolución de la presentación de notas a los estados financieros, en los que aumentó significativamente la cantidad antes y después de la aplicación. Los mayores aumentos también fueron los observados en las pequeñas empresas.

En Uruguay, a partir de la normativa legal, se deberían aplicar las NIC como normas contables adecuadas en todas las sociedades comerciales. Este mayor ámbito en la aplicación de normas contables adecuadas hace que los cambios pudieran ser implementados por las micro, pequeñas y medianas empresas sin mayores complicaciones, e incluso con mejores resultados que las empresas con endeudamiento financiero no tan elevado. Si bien, la disminución del valor patrimonial de las empresas fue significativa, esta situación no tuvo como corolario problemas en el acceso al crédito ni generó dificultades en el desarrollo de los negocios. Por el contrario, se entendió que la adopción de las NIIF mejoraba la calidad de la información para la toma de decisiones sin ser percibida por los empresarios como un problema.

## 7. PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF

Para investigar sobre el proceso de implementación de las NIIF y su impacto en Uruguay, se diseñó una encuesta de veinte preguntas. Se formularon preguntas para hacer consultas a los contadores sobre cuatro aspectos:

1. Datos generales del encuestado: sobre su carrera universitaria y campo de actuación profesional
2. Conocimiento sobre las normas contables aplicables en Uruguay
3. Detalles de su formación en normas contables
4. Comentarios sobre la aplicación efectiva de las normas

Se trató de una encuesta autodeterminada con preguntas cerradas de escala nominal, de distinto tipo: preguntas de elección única, tanto dicotómicas como politómicas; preguntas de elección múltiple; y preguntas mixtas (Hernández Sampieri et al., 2010). La encuesta se circuló a los socios del CCEAU, mediante un enlace<sup>25</sup> difundido a través

---

<sup>25</sup> Se utilizó la aplicación de Encuesta Fácil (2021).

de los medios de comunicación institucionales del Colegio. Se recibieron 163 respuestas válidas, lo que dada la población objeto de consulta, para un nivel de confianza del 95%, permite estimar un margen de error del 5% para sus resultados. Esta encuesta se realizó en el mes de junio de 2019, por lo que el tiempo de análisis ha sido escaso al momento de publicar este estudio, pero ahora se dispone de una muy buena base para próximas investigaciones. A continuación, se muestran los resultados preliminares.

## 7.1. Resultados de la encuesta

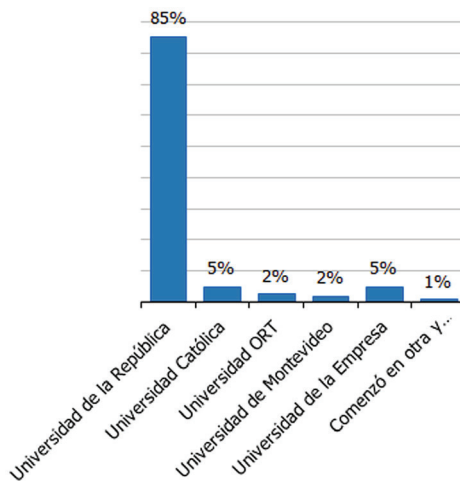
Si bien es posible realizar varios análisis multivariantes, se analizarán básicamente los aspectos relacionados con las «normas contables adecuadas» al decir de la terminología de Uruguay debido al objetivo de la presente investigación.

### 7.1.1. Datos generales del encuestado

En esta sección, se analizan algunos datos referentes a la caracterización de los profesionales que respondieron la encuesta. Básicamente, la información está vinculada a su actividad universitaria y ámbito de actuación profesional.

- **¿Dónde cursó sus estudios universitarios?** En Uruguay existen una universidad pública (Universidad de la República - UDELAR) y cuatro universidades privadas (Universidad Católica del Uruguay - UCU, Universidad de Montevideo - UM, Universidad ORT - ORT y Universidad de la Empresa - UDE). Estas últimas surgieron a partir del año 1985. De las respuestas recibidas, el 85% corresponde a egresados de la universidad pública y el 15% corresponde a universidades privadas.

**Figura 2. ¿Dónde cursó sus estudios universitarios?**





- **¿En qué año terminó sus estudios universitarios?** Una quinta parte de los encuestados que respondieron la encuesta egresaron hace más de 31 años. El 29% egresó entre 17 y 31 años atrás. Entonces, prácticamente la mitad de los contadores tienen más de 17 años de egresado, es decir, sus estudios se remontan a antes de la aparición de la normativa legal que impulsó fuertemente la aplicación de las NIC/NIIF.

**Tabla 6. Finalización de sus estudios universitarios**

Año de egreso	UDELAR	Privadas	Total
Antes de 1988	34	1	35
Entre 1988 y 2002	47	0	47
Entre 2003 y 2021	31	6	37
Entre 2013 y 2017	23	14	37
En el año 2018	4	3	7

- **¿Cuál o cuáles son sus áreas de actuación profesional?** Se definieron tres grandes grupos de ámbitos de ejercicio profesional: ejercicio independiente de la profesión, ejercicio en relación de dependencia y ejercicio en el sector público. Se constata una situación de multiempleo, pues un 16% de los que respondieron se desempeñan en por lo menos dos áreas de actividad profesional. Del total de respuestas recibidas sin importar la multiactividad, 112 respondieron que por lo menos se desempeñan de forma independiente, 49 se desempeñan por lo menos en relación de dependencia y 26 se desempeñan por lo menos en el sector público.

**Tabla 7. Área de actuación profesional**

Egreso	Antes 1988	1988-2002	2003-2012	2013-2017	Año 2018	Total
Ámbito						
Los 3 ámbitos	1	1	0	0	0	2
Independiente + dependiente	3	5	2	5	1	16
Independiente + sector público	2	1	4	0	1	8
Ejercicio independiente	14	27	19	22	4	86
Relación de dependencia	7	7	9	7	1	31
Sector público	6	5	3	3	0	17
No específica	2	1	0	0	0	4
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>47</b>	<b>37</b>	<b>37</b>	<b>7</b>	<b>163</b>

- **Dimensión del estudio o firma:** a los que respondieron que se desempeñaban en el ejercicio independiente o liberal de la profesión se les consultaba sobre la cantidad de integrantes del estudio o firma. Como se observa, es muy significativo el número de lo que se puede llamar «pequeños» estudios o firmas.

**Tabla 8. Tamaño del estudio o firma**

Cantidad de integrantes	%
De 1 a 5 integrantes	73
De 6 a 10 integrantes	9
De 11 a 25 integrantes	3
Más de 25 integrantes	15

- **Si trabaja en relación de dependencia, ¿cuál es la actividad de la empresa?**

Si el trabajo es en relación de dependencia, se consultó cuál es el giro de la empresa. Se definieron cuatro giros: industria, comercio, servicios y agropecuaria; además, se dio la opción de otros no comprendidos. Se encontraron también algunas empresas que realizan más de una actividad. Prácticamente dos tercios se dedica a la actividad del sector de servicios.

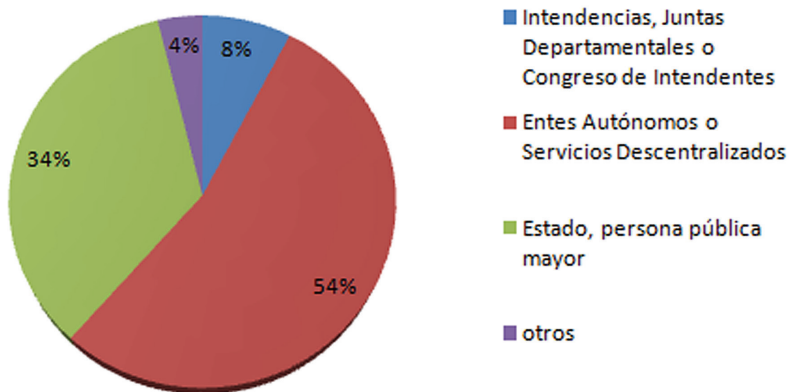
**Tabla 9. Actividad de la empresa donde trabaja en relación de dependencia**

Giro	Cantidad
Servicios	31
Industria	6
Comercio	4
Industria + comercio	2
Industria + comercio + agropecuaria	1
Comercio + servicio + agropecuaria	1
Agropecuaria	1

- **Si trabaja en el sector público, ¿en qué unidad contable lo hace?** A los que respondieron que su área de desempeño profesional era el sector público se les consultó en qué unidad contable trabajan. La definición de las unidades contables son las que establece el numeral 1.1 de la Ordenanza 89 antes mencionada. Más de la mitad de las respuestas corresponden a entes autónomos y servicios descentralizados, básicamente empresas del dominio comercial e industrial del Estado. En segundo lugar, se encuentra lo que la ordenanza definió como

«Estado, persona pública mayor», que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, al Tribunal de Cuentas, al Tribunal de lo Contencioso Administrativo y la Corte Electoral.

**Figura 3. Unidad contable del sector público donde trabaja**

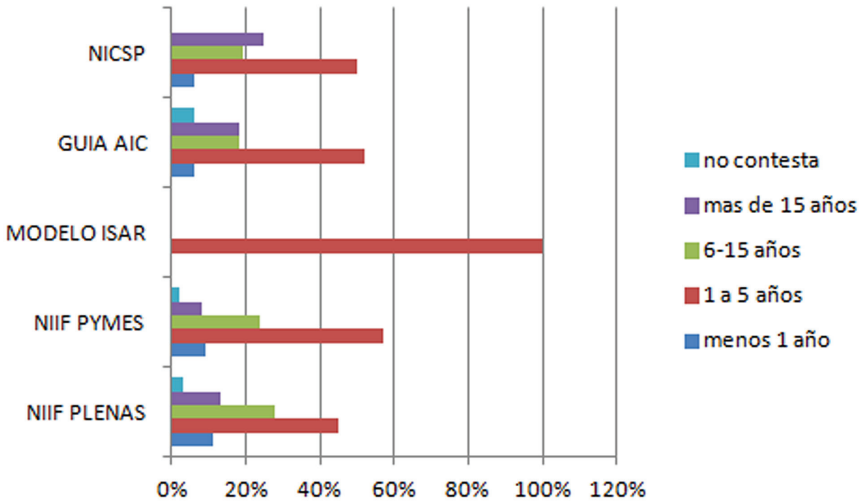


### 7.1.2. Conocimiento sobre las normas contables aplicables en Uruguay

- **Indique qué normativa para la contabilidad e información financiera conoce.**  
La norma más conocida es la NIIF para pymes, seguida por las NIIF plenas. Las respuestas fueron las siguientes:
  - NIIF para pymes emitidas por el IASB para empresas no listadas: 82%
  - NIIF completas emitidas por el IASB a entidades de interés público: 57%
  - Guía de información financiera para microempresas emitida por AIC: 13%
  - NICSP emitidas por IFAC para entidades del sector público: 12%
  - Modelo ISAR-UNCTAD dirigidas a microempresas: 1%
- **¿Cuál o cuáles son las plataformas de normas de contabilidad que utiliza?**  
De acuerdo con la práctica profesional en los tres ámbitos antes descritos, se consultó cuál es la plataforma de normas contables que utiliza habitualmente:
  - Sociedades comerciales cerradas-NIIF pymes (Decretos 291/014, 408/016, 583/09): 78%
  - Sociedades comerciales cerradas-EMIR (Decretos 291/014, 372/015, 408/016): 40%
  - Sector público (Ordenanza 89): 21%
  - Emisores de oferta pública (Decretos 124/011, 292/014): 17%
  - Sociedades no comerciales (Decreto 155/016): 11%

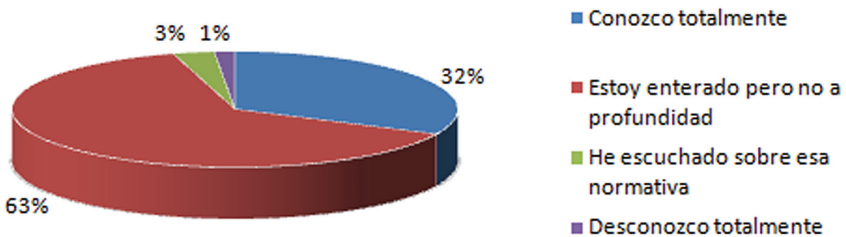
- ¿Hace cuánto tiempo utiliza la o las plataformas indicadas?** Se consultó a los profesionales desde hace cuánto tiempo usaban la plataforma previamente indicada. La utilización trasciende el año de egreso de la universidad, debido a que hay estudiantes que trabajan desde antes de culminar su carrera de grado. Hay un fuerte impulso por usar las plataformas a partir de los decretos del año 2014, que determinaron las categorías de emisores de estados financieros y las normas a aplicar.

**Figura 4. Normas de contabilidad utilizadas**



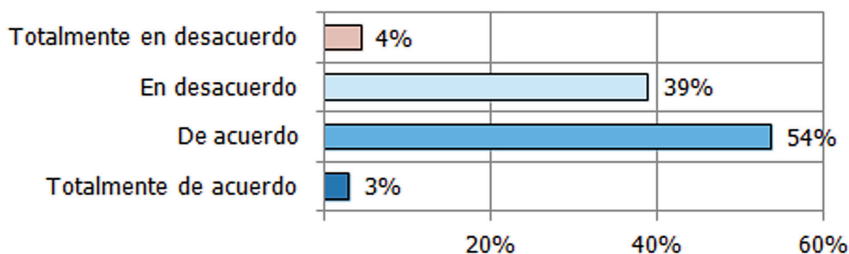
- ¿Cuál considera que es su grado de conocimiento sobre las normas de contabilidad que utiliza?** A pesar del alto grado de utilización de las normas contables adecuadas declarado, llama la atención que solo un tercio señala conocer totalmente las normas. Por otro lado, los demás encuestados (63%) manifiestan estar enterados, pero no a profundidad. Además, el 4% señala haber escuchado información sobre el tema o desconocerlo totalmente.

**Figura 5. Grado de conocimiento de las normas contables**



- **En su opinión, ¿cree que las NIC-NIIF-NICSP son fáciles de entender y aplicar?**  
El 57% de encuestados manifiesta estar de acuerdo y totalmente de acuerdo con la consulta, mientras que el 43% manifiesta estar en desacuerdo o totalmente en desacuerdo.

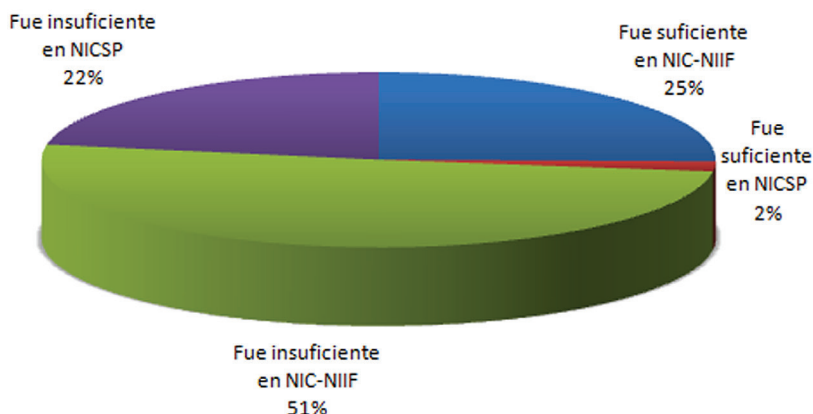
**Figura 6. Percepción de la facilidad de entender o aplicar las normas**



### 7.1.3. Detalles de la formación en normas contables y de información financiera

- **¿Fue suficiente la formación que recibió en la universidad sobre normas contables?** La percepción de que la formación en NIC/NIIF en la universidad fue insuficiente es dos veces mayor a la que considera que fue suficiente. En el caso de las NICSP, la percepción de insuficiencia fue de 14 a 1. Esto ha llevado a que el 86% haya realizado actividades de actualización sobre normas contables luego de egresar de la universidad.

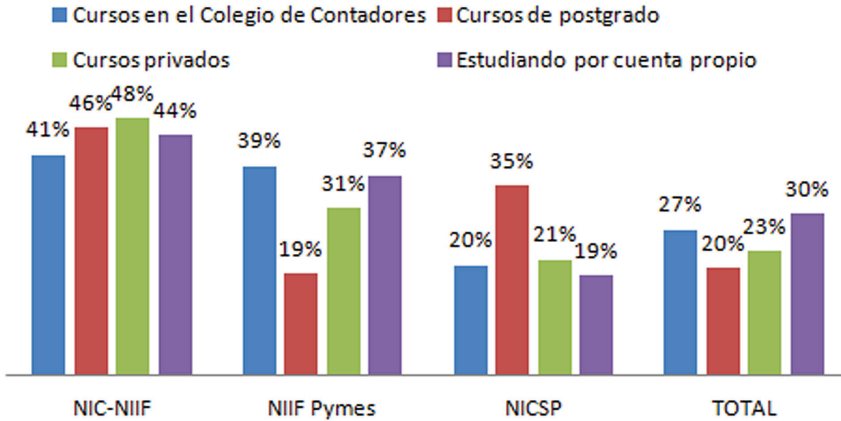
**Figura 7. Suficiencia de la formación en normas contables**



- **¿Dónde ha realizado actividades de actualización luego del egreso de la facultad?** Se consultó dónde realizaron actividades de actualización para complementar la formación universitaria, ya sea en NIC/NIIF, NIIF pymes o NICSP.

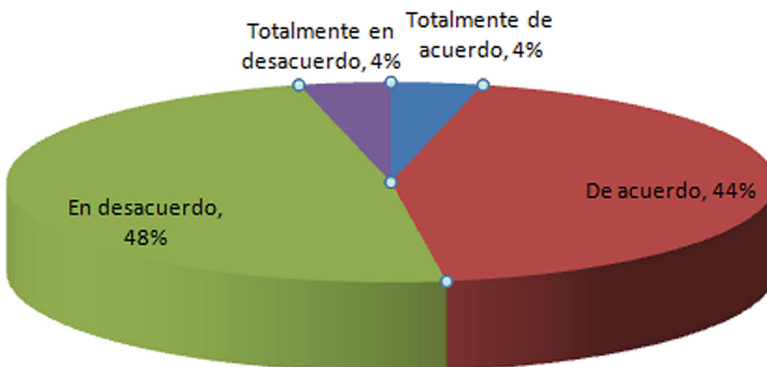
Se consideraron los cursos de actualización profesional del CCEAU, los cursos de posgrado en universidades, los cursos realizados en instituciones no universitarias o los cursos en procesos de autocapacitación.

**Figura 8. Actividades de actualización**

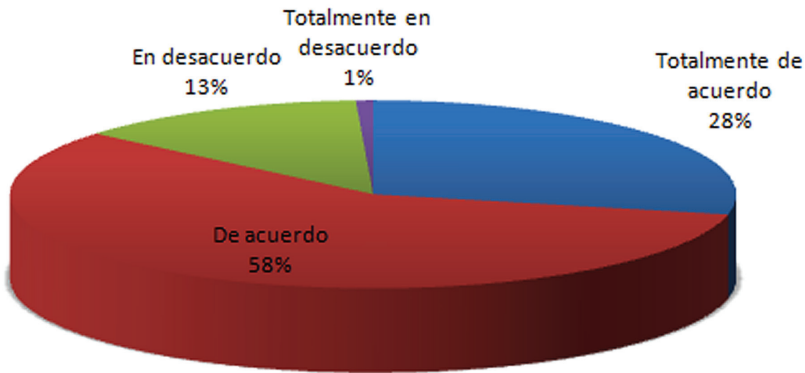


Los estudios por cuenta propia son la modalidad más recurrente. A pesar de ello, la autocapacitación no cubre las necesidades de conocimientos sobre las normas contables: cuando se les preguntó a los encuestados si el estudio autodidacta de la normativa cubre sus necesidades de conocimiento, más de la mitad señaló estar en desacuerdo o totalmente en desacuerdo.

**Figura 9. Percepción del autoestudio**

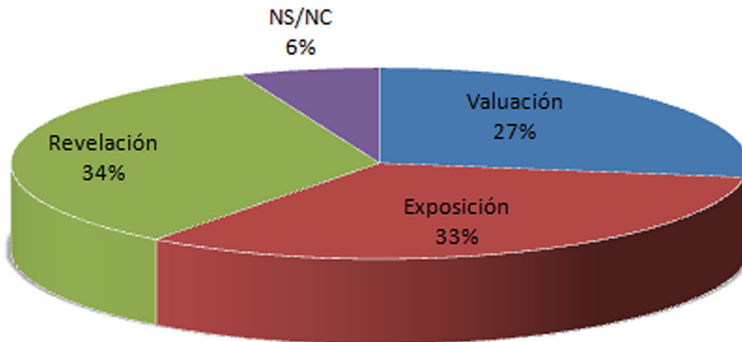


- **¿Le ayudaron las actividades de actualización a entender y aplicar la normativa?** Prácticamente el 80% entiende que las actividades de actualización le ayudaron a entender y aplicar la normativa.

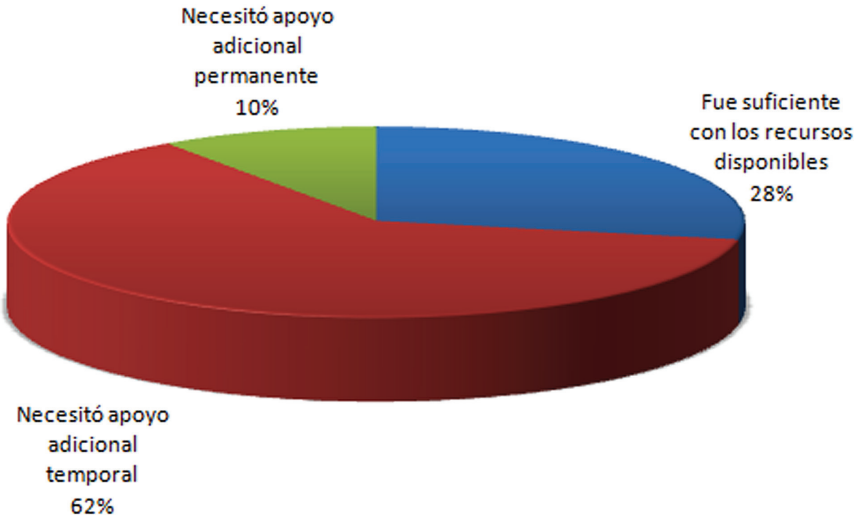
**Figura 10. Efectos de las actividades de actualización**

#### 7.1.4. Comentarios sobre la aplicación efectiva de las normas

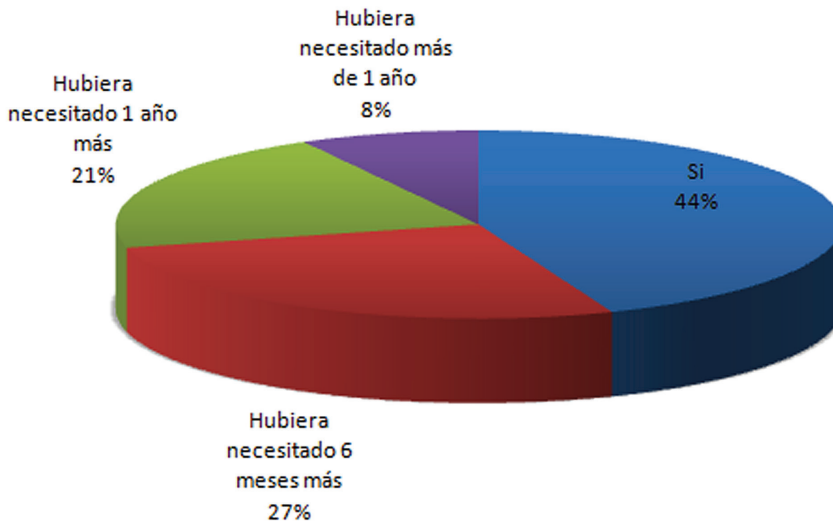
- **¿En qué consistieron los cambios más significativos en los estados contables al aplicar las normas?** Si bien revelación, exposición y valuación se reparten casi en partes iguales, son levemente más significativos los aspectos de revelación y exposición. Esto coincide con lo analizado en la encuesta de la consultoría antes mencionada.

**Figura 11. Cambios más significativos al aplicar las normas**

- **¿Fue suficiente el plazo de implementación para la aplicación de las normas contables adecuadas cuando se dio por primera vez? ¿Fueron suficientes los recursos con los que se contaba para la aplicación?** Los recursos disponibles no fueron suficientes para afrontar los cambios en los plazos dispuestos por las distintas normas. El 62% requirió apoyo adicional temporal, mientras que el 10% necesitó apoyo permanente.

**Figura 12. Suficiencia de los recursos disponibles**

En cuanto al plazo, 44% de los profesionales entendieron que el plazo fue suficiente, pero el resto señaló que habría necesitado entre seis meses y más de un año.

**Figura 13. Suficiencia del plazo de implementación**

- De acuerdo al tipo de empresa y a la experiencia personal, ¿cuáles fueron los temas tratados por las NIC-NIIF-NICSP de mayor impacto en su aplicación? En general, los tres temas de mayor impacto por su orden fueron presentación



de estados financieros, propiedad, planta y equipo, e impuesto diferido. Según el tipo de empresa, dichos temas son los siguientes:

- **empresas industriales:** propiedad, planta y equipo; impuesto diferido; y presentación de estados financieros
- **empresas comerciales:** impuesto diferido; presentación de estados financieros; y propiedad, planta y equipo
- **empresas de servicios:** presentación de estados financieros, activos intangibles y cambios en las estimaciones contables
- **empresas agropecuarias:** agricultura; medición de valor razonable; y propiedad, planta y equipo

**Tabla 10. Temas tratados por las NIIF de mayor impacto**

	Industria	Comercio	Servicios	Agropecuaria	Sector público	TOTAL
Presentación de EE.FF.	24	33	26	11	7	101
Propiedad, planta y equipo	29	29	22	13	7	100
Impuesto diferido	25	34	22	11	7	99
Cambios en las estimaciones contables	20	27	23	11	9	90
Medición del valor razonable	23	26	19	13	6	87
EE.FF. consolidados	17	26	20	6	6	75
Arrendamientos	16	23	19	8	8	74
Ajuste por inflación	19	23	17	8	7	74
Activos intangibles	12	22	25	4	5	68
Estado de flujo de efectivo	16	21	20	6	5	68
Políticas contables	12	17	18	10	7	64
Inventarios	16	20	11	9	7	63
Deterioro de activos	21	16	9	9	4	59
Instrumentos financieros	12	14	15	6	9	56
Propiedades de inversión	11	16	14	5	4	50
Ingresos de contratos con clientes	13	14	12	5	2	46
Costos por préstamos	13	14	11	1	3	42
Errores fundamentales	9	10	14	5	2	40

	Indus- tria	Comer- cio	Servi- cios	Agrope- cuaria	Sector público	TOTAL
Beneficios de empleados	11	12	7	1	1	32
Información financiera intermedia	7	9	10	2	3	31
Combinaciones de negocio y acuerdos conjuntos	9	10	9	2	1	31
Agricultura	2	1	1	20	1	25
Subvenciones del gobierno	2	4	2	3	6	17
Segmentos de operación	4	5	4			13

## 8. CONCLUSIONES

Muchas veces, se piensa que la aplicación obligatoria de las NIIF en Uruguay surgió en el año 2004, cuando se emitió el Decreto 162/004. Esta afirmación no se ajusta a la realidad, ya que, desde principios de la década de 1990, Uruguay adoptó las normas internacionales emitidas por el IASB como normas contables adecuadas en el país. En primer lugar, no se puede decir que haya ausencia de normas. Como ha quedado claro, ya sea por prescripción directa o por orden de prelación, las fuentes de normas establecen la posibilidad de cubrir la totalidad de los temas. En segundo lugar, se constata cierto grado de desconocimiento de la normativa, principalmente de las NICSP, a pesar de que se manifiesta que son fáciles de entender y aplicar. Los programas de desarrollo profesional continuo parecen ser uno de los instrumentos que aportarían a una actualización de conocimientos a la altura de las demandas actuales. En tercer lugar, se observa disconformidad con la formación recibida durante la carrera de grado, lo que lleva a la necesidad de actividades de actualización. Las NIIF siguen evolucionando; además, se derogan normas que son sustituidas por otras más claras o con criterios restrictivos, con lo que se regulan actividades o transacciones antes no consideradas. Esto lleva a que las universidades, en sus planes de estudio, incorporen estrategias de análisis de las normas y no solo el estudio de la norma en sí misma. Por último, se ha mejorado la calidad de la información contable y un 72% de los profesionales entiende que la relación costo-beneficio es positiva. El impacto de la aplicación de las normas contables adecuadas sobre la actividad profesional es *múltiple*: se cuenta con un cuerpo normativo perfectamente definido y actualizado de aplicación obligatoria, que cubre requerimientos locales e internacionales en la preparación y presentación de estados financieros. Así, se incide tanto sobre la labor de aquellos profesionales que deban actuar en la emisión de estados financieros, como sobre el trabajo de aquellos profesionales que deban opinar o dictaminar sobre los mismos.

### Contribución de autores

**Díaz M:** Conceptualización, Metodología, Software, Validación, Análisis formal, Investigación, Recursos, Curación de datos, Redacción borrador original, Supervisión, Validación, Administración del proyecto, Adquisición de fondos.

### Declaración de conflicto de intereses

El (los) autor(es) declara(n) que, durante el proceso de investigación, no ha existido ningún tipo de interés personal, profesional o económico que haya podido influenciar el juicio y/o accionar de los investigadores al momento de elaborar y publicar el presente artículo.

## REFERENCIAS

- Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). (1965). *Los principios de contabilidad generalmente aceptados*. <https://es.slideshare.net/robonosuque/los-15-pcga-aprobados-por-la-vii-conferencia-interamericana-de-contabilidad-y-la-vii-asmblea-nacional-de-graduados-en-ciencias-econmicas-efectuada-en-mar-de-plata-en-1965-se-enuncian-de-la-siguiente-forma-35572010>
- Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). (2012). *Guía de información financiera para las microempresas*. <https://es.slideshare.net/cmconsultores/guia-de-informacin-financiera-para-las-micro-empresas>
- Bueno, C., Díaz, M., Fry, A., & Larrimbe, M. (1999). *La armonización en un mundo globalizado*. En Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico (Ed.), *XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Trabajos Técnicos Nacionales*, Vol. 2 (pp. 75-78). Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico.
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). (1981). Pronunciamiento N.º 4 - Fuente de las Normas Contables para la presentación adecuada de los Estados Contables. <http://www3.ccea.com.uy/pronunciamientos/Pronunciamiento%20N%204.htm>
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). (1990a). Pronunciamiento N° 10 - Fuentes de Normas Contables para la presentación de Estados Contables. <http://www3.ccea.com.uy/pronunciamientos/Pronunciamiento%20N%2010.htm>
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). (1990b). Pronunciamiento N° 11 - Normas Contables Internacionales obligatorias y optativas. <http://www3.ccea.com.uy/pronunciamientos/Pronunciamiento%20N%2011.htm>

- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). (2009). *Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay*. <https://www.ccea.com.uy/>
- Cañibano L., Tua J., & López J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios de contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 15 (47), 293-355.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD). (2001). Informe del Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y de Presentación de Informes sobre su 18º período de sesiones. <https://unctad.org/es/system/files/official-document/c2isard13.sp.pdf>
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD). (2009). Directrices para la contabilidad e información financiera de las pequeñas y medianas empresas (DCPYMES). [https://unctad.org/es/system/files/official-document/diaeed20092\\_sp.pdf](https://unctad.org/es/system/files/official-document/diaeed20092_sp.pdf)
- Cook, T., & Reichardt, C. (2000). *Métodos cualitativos y cuantitativos en investigación evaluativa*. Morata.
- Corbin, D. A. (1962). The revolution in accounting. *The Accounting Review*, 37 (4), 626-635. <http://www.jstor.org/stable/242349>
- Encuesta Fácil. (2021). *Encuestafácil*. <https://www.encuestafacil.com/>
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2001). *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público—NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/nicsp-01-presentaci-e.pdf>
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades*. [https://www.mef.gub.uy/innovaportal/file/15136/1/es-gvt-ifrs-for-smes\\_2009.pdf](https://www.mef.gub.uy/innovaportal/file/15136/1/es-gvt-ifrs-for-smes_2009.pdf)
- Gonzalo Angulo, J., & Tua Pereda, J. (1988). *Introducción a la contabilidad internacional*. Instituto de Planificación Contable.
- Grady, P. (1965). *Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises*. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana. International Accounting Standards Board.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. P. (2010). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill.
- Marcotrigiano Zoppi, L. A. (2017, julio-diciembre). La regulación contable internacional: ¿un modelo basado en reglas o en principios? *Revista Science Of Human Action*, 2(2), 225-243. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2473>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (1976, 22 de diciembre). Sociedades Comerciales. Presentación de Balances [Decreto N° 827/976]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/827-1976/1>.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1991a, 27 de febrero). Aprobación de Normas Adecuadas de Aplicación Obligatoria de las Normas Internacionales de Contabilidad [Decreto N° 105/991]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/politicas-y-gestion/decreto-105991-del-2721991>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1991b, 27 de febrero). Formulación de Estados Contables Uniformes [Decreto N° 103/91]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/politicas-y-gestion/decreto-10391-del-270291>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1993, 4 de mayo). Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria [Decreto N° 200/993]. [https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/200-1993\\_A/1](https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/200-1993_A/1)
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004a, 12 de mayo). Normas Internacionales de Contabilidad [Decreto N° 162/004]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/politicas-y-gestion/normas-internacionales-contabilidad-decreto-162004-del-12052004-0>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004b, 7 de julio). Modificaciones al Decreto 162/004 [Decreto N° 222/004]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/institucional/normativa/decreto-222004-aprobacion-normas-internacionales-contabilidad>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2005, 25 de febrero). Aprobación de Normas Internacionales de Contabilidad [Decreto N° 90/005]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/90-2005>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007a, 10 de setiembre). Incorporación del Ministerio de Economía y Finanzas [Resolución N° 580/007]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/politicas-y-gestion/integrantes-comision>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007b, 31 de julio). Normas Contables Adecuadas [Decreto N° 266/007]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/politicas-y-gestion/normas-contables-adequadas-decreto-266007-del-310707-0>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007c, 20 de diciembre). Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Se Modifican los Parámetros Económicos para su Categorización [Decreto N° 500/007]. [https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,\\_Ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;167;1;D;decreto-no-504-007;0;PAG;](https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,_Ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;167;1;D;decreto-no-504-007;0;PAG;)
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2007d, 20 de diciembre). Reformulación de la Categorización de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas [Decreto N° 504/007]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/504-2007/2>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2009a, 27 de febrero). Sociedades Comerciales. Ajustes de Estados Contables [Decreto N° 99/009]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/99-2009>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2009b, 19 de marzo). Sociedades Comerciales. Presentación de Estados Contables [Decreto N° 135/009]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/135-2009>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2009c, 15 de junio). Sociedades Comerciales. Presentación de Estados Comerciales. Modificación [Decreto N° 283/009]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/283-2009/1>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2009d, 30 de noviembre). Determinación de la Información que Deben Contener los Estados Contables [Decreto N° 538/009]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/538-2009>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010a, 1 de febrero). Sociedades Comerciales. Normas Internacionales de Información Financiera [Decreto N° 37/010]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/37-2010/1>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010b, 19 de febrero). Sociedades Comerciales. Presentación de Estados Contables [Decreto N° 65/010]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/65-2010>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010c, 19 de febrero). Tributos. Cierre Preceptivo de las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI). Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA). [Decreto N° 94/010]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/94-2010>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2011, 1 de abril). Determinación de las Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria para Emisores de Valores de Oferta Pública [Decreto N° 124/011]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/124-2011/2>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2012, 10 de abril). Aplicación Preceptiva del Ajuste de Estados Contables Relativo a Sociedades Comerciales [Decreto N° 104/12]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/institucional/normativa/decreto-104012-aplicacion-preceptiva-del-ajuste-estados-contables-relativo>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2014a, 14 de octubre). Aprobación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para pymes) [Decreto N° 291/014]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/institucional/normativa/decreto-291014-aprobacion-norma-internacional-informacion-financiera-para-0>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2014b, 14 de octubre). Fijación de Requisitos sobre Estados Financieros Individuales, para Emisores de Valores de Oferta Pública [Decreto N° 292/014]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/292-2014/3>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2015, 30 de diciembre). Modificación de los Decretos 538/009 y 291/014 Relativos a la Aprobación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para pymes) [Decreto N° 372/015]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/372-2015>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2016a, 30 de mayo). Aprobación de Normas Contables Aplicables a los Obligados a Registrar sus Estados Contables en el Marco de lo Establecido en la Ley 18.930 [Decreto N° 155/016]. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/institucional/normativa/decreto-155016-aprobacion-normas-contables-aplicables-obligados-registrar>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2016b, 26 de diciembre). Actualización de la Normativa de Presentación de Estados Financieros Previstos en los Decretos 291/014 Y 372/015 y Derogación de los Decretos 103/991 y 37/010 [Decreto N° 408/016]. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/408-2016>.
- Moonitz, M. (1961). *The basic postulates of accounting. accounting research study*. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- Poder Ejecutivo de la Provincia de Formosa. (1989, 15 de noviembre). Creación de Comisión Asesora. Reglamentación de las normas contables de las sociedades comerciales [Resolución N° 768/989]. <http://www.impo.com.uy/bases/resoluciones/768-1989>
- Poder Legislativo. (1953, 27 de marzo). Ley por la que Se Crean Recursos para el Presupuesto General de Gastos [Ley N° 11.924]. <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp4976277.htm#art15>
- Poder Legislativo. (1953, 11 de diciembre). Ley por la que se Modifican y Complementan Disposiciones de la Ley 11.924, que Da Recursos para el Presupuesto General de Sueldos y Gastos [Ley N° 12.080]. <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp6011512.htm#art12>
- Poder Legislativo. (1989, 4 de setiembre). Ley de Sociedades Comerciales, Grupos de Interés Económico y Consorcios [Ley N° 16.060]. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16060-1989>
- Poder Legislativo. (2008, 6 de octubre) Ley de Aprobación de Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal. Ejercicio 2007 [Ley N° 18.362]. [https://www.google.com/search?q=Ley+18362&rlz=1C1CHBF\\_esUY860UY860&oq=Ley+18362&aqs=chrome.69i57j0i512l9.2657j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com/search?q=Ley+18362&rlz=1C1CHBF_esUY860UY860&oq=Ley+18362&aqs=chrome.69i57j0i512l9.2657j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8)

República Oriental del Uruguay. (1866). Código de Comercio. <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-comercio/817-1865#:~:text=Art%C3%ADculo%2044,establecidas%20en%20la%20ley%20mercantil>

Tribunal de Cuentas de la República (2002, 17 de diciembre). Formulación y Presentación de Estados Contables [Ordenanza N° 81]. <https://www.bps.gub.uy/bps/file/8081/2/ordenanza-81.pdf>

Tribunal de Cuentas de la República. (2017, 29 de noviembre). Formulación y Presentación de Estados Financieros [Ordenanza N° 89]. [https://www.tcr.gub.uy/archivos/nor\\_121\\_ORDENANZAS%20VIGENTES%20PAGINA%20WEB%20-%20final.pdf](https://www.tcr.gub.uy/archivos/nor_121_ORDENANZAS%20VIGENTES%20PAGINA%20WEB%20-%20final.pdf)

Fecha de recepción: 7/07/2021

Fecha de aceptación: 3/03/2022

Correspondencia: [marioe.diazduran@gmail.com](mailto:marioe.diazduran@gmail.com)