

NORMAS SOBRE PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES EN EL URUGUAY

Guillermo Juan Sanjurjo Vitacca ⁽¹⁾

RESUMEN

El trabajo tiene como primer propósito, identificar los diferentes emisores de estados contables existentes en el Uruguay, en función de la normativa vigente. Su segundo propósito es determinar, para cada uno de ellos, como están compuestos los estados contables obligatorios, qué se expone en ellos, así como los aspectos más relevantes relacionados a la presentación de los mismos. Como tercer propósito, diagnosticar sobre el estado actual de la disciplina, realizar una revisión crítica sobre el nivel de desarrollo, y establecer conclusiones referidas a las prioridades de la disciplina en el tema respecto a la docencia.

*Palabras clave: Presentación- Estados Contables- Emisores-
Uruguay – Comparación*

⁽¹⁾ Unidad Académica Contabilidad General y Especiales - UDELAR

1. Introducción:

El presente Ensayo tiene como primer propósito, identificar los diferentes emisores de estados contables existentes en el Uruguay, en función de la normativa vigente. Su segundo propósito es determinar, para cada uno de ellos, como están compuestos los estados contables obligatorios, qué se expone en ellos, así como los aspectos más relevantes relacionados a la presentación de los mismos. Como tercer propósito, de acuerdo con lo solicitado, diagnosticar sobre el estado actual de la disciplina, realizar una revisión crítica sobre el nivel de desarrollo, y establecer conclusiones referidas a las prioridades de la disciplina en el tema respecto a la docencia.

Considerando el enfoque dado al ensayo, el análisis se centrará en las normas más relevantes de presentación y exposición de la información, no contemplándose aquellos las cuestiones relativas al reconocimiento y valuación de las partidas incluidas en los estados contables.

Tampoco se analizará en el ensayo la normativa internacional, dado que no es este el análisis que se solicita, existiendo respecto de este tema numerosa bibliografía, y también teniendo en consideración que nuestro país, al igual que ha venido ocurriendo en la mayoría de los países, ha reconocido el marco normativo emitido por el IASB, como fuente fundamental para establecer las normas contables adecuadas que rigen en el Uruguay. Por último, tampoco se incluirá el análisis de la normativa profesional referente a la temática desarrollada, porque carece de fuerza a nivel legal, razón por la cual el organismo que representa a la profesión que es el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay ha dejado de emitir Pronunciamientos relacionados a estos temas.

Se abordarán resultados realizando una revisión crítica de la normativa vigente, así como las prioridades que la temática ofrece respecto a la docencia.

2. Estado actual de la disciplina.

Como se demostrará en el Capítulo referido a los antecedentes, nuestro país ha ido evolucionando en la aplicación de las normas que regulan la presentación de estados contables al influjo de la normativa internacional, adoptando las normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board (IASB). Esta evolución, marca una primera etapa en la que la doctrina era la principal fuente de normas contables. Posteriormente, con la aprobación de la ley 16.060, se va adoptando un cuerpo parcial de normas internacionales excluyendo aquellas que no eran de uso frecuente en nuestro país, aplicando una técnica que implicaba la transcripción literal de la norma traducida al español como anexo al decreto que la aprobaba, con excepciones para ciertos párrafos de las normas.

En 2004, se aprueban por primera vez la totalidad de las normas internacionales de contabilidad vigentes a dicha fecha, transcribiendo en este caso las normas en la página WEB de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), con algunas exclusiones ya menores. Dado que el cuerpo normativo aprobado era estático, en tanto que las normas internacionales van modificándose y evolucionando con el tiempo, se hacía necesaria la actualización periódica de las mismas, lo que se produce en el año 2007 con el decreto 266/007.

En virtud de que la complejidad de la normativa vigente era cada vez mayor, haciendo que su aplicación fuera excesiva en empresas de pequeña y mediana dimensión económica, se aprueba en 2009 el decreto 135/009 que contempla estas empresas. En él se establecieron ciertas normas internacionales que no son de aplicación obligatoria para estas entidades, justo al tiempo que el IASB emitía en ese mismo año una norma internacional que incluía en un único cuerpo, toda la normativa aplicable a este tipo de entidades.

Pero la problemática que planteaba la necesaria actualización permanente de las normas no se había resuelto. Por otra parte, los efectos de la globalización, los avances en el Mercosur y la cada vez más fuerte aceptación internacional de las normas de contabilidad emitidas por el IASB, hacían que, fundamentalmente para los emisores que cotizaban valores en oferta pública en la bolsa de valores, se hiciera necesaria la aprobación integral de las normas, adoptando en forma continua los cambios, actualizaciones y nuevas normas que se fueran aprobando, lo que se logra con la aprobación del Decreto 124/011.

Para todos los demás emisores que no cotizan valores en oferta pública, el IASB había aprobado en 2009 una norma única, mucho más abreviada y con un texto más sencillo, en la que se contemplaba toda la normativa a aplicar por este grupo de emisores definidos como Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES). Continuando con la misma línea de acción ya establecida es que en el año 2014, por medio del decreto 291/014, se adopta en nuestro país la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para PYMES, a la vez que se ajusta la normativa aplicable a los emisores de menor importancia relativa, centrada ahora en la aprobada NIIF para PYMES, pero excluyendo la aplicación de determinadas Secciones de la misma.

En definitiva, tenemos en la actualidad un cuerpo normativo diverso y que difiere según el emisor, como luego se desarrollará en detalle, **basado fundamentalmente en las normas**

internacionales emitidas por el IASB, pero con excepciones o limitaciones importantes, en la medida que:

- La NIIF para PYMES vigente en el país es la que internacionalmente estaba vigente a la fecha de promulgación del decreto que la aprobó (año 2014), no previéndose la actualización automática por futuras modificaciones aprobadas por el órgano emisor (se prevén cambios cada tres o cuatro años), por lo que se requerirá de un nuevo decreto para que estas tengan validez. A su vez, se establecieron ciertas excepciones a la norma, que hacen que los estados contables emergentes no sean necesariamente comparables con los emitidos en otro país en el que se haya adoptada la misma norma, desvirtuando de esta forma la visión integral de la misma.
- La existencia de un cuerpo normativo para los emisores de menor importancia relativa que no se condice con las normas internacionales emitidas por el IASB, y que se basa en la NIIF para PYMES pero con exclusiones y recortes normativos que desvirtúan su contenido.
- La existencia de normas específicas que no se adecuan a las normas internacionales emitidas por el IASB, aplicables a entidades reguladas.

No obstante lo antedicho, debemos remarcar que tanto las entidades que aplican las NIIF para PYMES como los emisores de menor importancia relativa, podrán aplicar las normas contables adecuadas del decreto 124/011 (NIIF completas), aunque esta aplicación es opcional.

3. Análisis de la normativa legal

3.1 Antecedentes e identificación de la normativa relacionada.

3.1.1 Normas de rango legal

A efectos de los antecedentes, nos remontaremos a la fecha de promulgación de la ley 16.060 de Sociedades Comerciales, no obstante la existencia desde mucho antes de normas que regulaban la presentación de estados contables (por ejemplo el Código de Comercio, artículo 209 de la ley 13.318).

En la referida ley 16.060, ya desde su promulgación, se estableció en el Artículo 91:

"Norma Especial - La reglamentación establecerá las Normas Contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los Estados Contables de las Sociedades Comerciales. Podrá excluir de esta obligación a las Sociedades Comerciales en las que la totalidad de sus activos se encuentren radicados en el exterior..."

También se estableció en la sección X, sobre Documentación y Contabilidad a la que pertenece el antedicho artículo, la obligatoriedad en la presentación de Estados Contables anualmente y algunas disposiciones muy concretas sobre su contenido. Esto se refleja en la versión original del artículo 88 de la ley actualmente modificado por el artículo 499 de la ley 18.362, que también sustituyó, con vigencia al 1 de enero de 2009, el artículo 89 de la ley, que quedó redactado como se expresa a continuación:

"Artículo 89: (Estados Cobrables) - Los Estados Contables deberán ser elaborados y presentados de acuerdo a Normas Contables adecuadas. Toda referencia al Balance General se considerará efectuada a Estados Contables.

En los casos en que las Normas Contables adecuadas requieran la preparación de Estados Contables Consolidados, los emisores deberán presentar además sus Estados Contables Individuales.

La reglamentación determinará la información básica que deberán contener los Estados Contables."

En definitiva, tanto el contenido de los Estados Contables como las normas contables a aplicar quedan sujetos a lo que establezca la reglamentación, a la que se le delega su dictado.

3.1.2 Los decretos del Poder Ejecutivo

Al igual que para el análisis de las normas legales, nos remontaremos a la reglamentación posterior a la ley de sociedades comerciales 16.060, no obstante la existencia de normas anteriores, como lo es el decreto 827/976 sobre presentación de estados contables uniformes. Luego de la vigencia de la ley, por Resolución 90/91 se crea la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas entre cuyos cometidos está el de asesorar al Poder Ejecutivo con relación a las Normas Contables Adecuadas y la emisión de ejemplos que tienden a facilitar la divulgación y comprensión de dichas normas.

Con el asesoramiento de la referida Comisión fueron emitidos los siguientes decretos:

El decreto 103/91 de 27/02/1991:

Establece las normas a seguir en la presentación de Estados Contables de las sociedades comerciales, por lo que constituye una norma contable en materia de exposición. En el mismo se definen los elementos a incluir en la presentación de los Estados Contables, la estructura a seguir y la información a incluir. Es este un decreto fundamental en lo relativo a normas de presentación de estados contables y si bien ha sido relativizado y adaptado por normas posteriores, sigue vigente en la actualidad para la mayor parte de los emisores.

El decreto 105/91 de 27/02/1991:

Establece como norma contable adecuada de aplicación obligatoria las NICS 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 y 10, con algunas salvedades que se consideran optativas como el num.21 de la NIC 1, el num.26 de la NIC 2, etc. Este decreto establece además que cuando se quieran utilizar criterios contables en aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria, se tendrá como referencia por orden, las restantes NIC y la doctrina más recibida, debiéndose aplicar aquellos criterios que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado. Actualmente se encuentra derogado.

El decreto 200/93 de 4/5/1993:

Complementó las disposiciones del 105/91, estableciendo como norma contable adecuada de aplicación obligatoria las NICS 11, 12, 13, 14, 16, 17 y 18, con algunas salvedades. Actualmente se encuentra derogado.

El decreto 162/004 de 12/05/2004:

Sustituye a los Decretos 105/91 y 200/93 y aprueba por primera vez el marco normativo obligatorio las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) vigentes a la fecha de su promulgación, aunque con algunas excepciones.

Incorpora el Estado de Origen y Aplicación de Fondos como estado contable obligatorio, aunque permite opcionalmente utilizar la definición de capital de trabajo como fondos y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Interpretaciones de las Normas emitidas por el IASB como elementos a considerar en caso de dudas de interpretación de las normas contables.

Actualmente se encuentra derogado.

El decreto 222/004 de 30/06/2004:

Se incorporan las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Interpretaciones como elementos a considerar en caso de dudas en la interpretación de las normas contables, y la obligatoriedad del uso del concepto de efectivo y equivalente establecido en la NIC 7 para el Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Actualmente se encuentra derogado.

El decreto 90/005 de 25/02/2005:

Establece cuales son las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a la fecha de promulgación del decreto 162/04 y algunas normas simplificadas para la aplicación por primera vez del mismo.

Actualmente se encuentra derogado.

El decreto 266/007 de 31/07/2007:

Sustituye al decreto 162/04, designando como normas contables adecuadas las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, Interpretaciones y Marco Conceptual) adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a la fecha de la publicación del decreto, para ejercicios iniciados a partir del 01/01/2009.

Mantiene la estructura básica del decreto 103/91 como modelo de presentación de los estados contables, pero adaptándolo a la presentación de información comparativa requerida por las normas internacionales adoptadas y complementando las notas a los estados contables con la información requerida por dichas normas internacionales.

Ha sido derogada su aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2015.

El decreto 99/009 de 27/02/2009:

Estableció la obligatoriedad del ajuste de los estados contables para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, para un grupo amplio de emisores de estados contables. En la actualidad se encuentra derogado.

El decreto 135/009 de 19/03/2009:

Define emisores de menor importancia relativa y establece para las entidades comprendidas en esta definición, un cuerpo de normas contables adecuadas restringido, en el cual se excluyen algunas normas específicas, y se admiten criterios alternativos para otras.

En la actualidad se encuentra derogado.

El decreto 283/009 de 15/06/2009:

Se modifican los criterios adoptados para la definición de entidades de menor importancia relativa.

En la actualidad se encuentra derogado.

El decreto 538/009 de 30/11/2009:

Establece la obligatoriedad de la presentación de estados contables individuales por las entidades que formulen sus estados contables consolidados, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad según lo exige el art. 97 de la ley 16.060, así como la valuación de las inversiones en entidades controladas o que se encuentren bajo influencia significativa, aplicando el método de la participación, con Independencia de lo establecido en la NIC 27 – Estados Financieros Consolidados y Separados.

El decreto 37/010 del 01/02/2010:

Establece la prioridad de las normas contables adecuadas del decreto 266/007, 99/09, 135/09 y modificativo 283/009 y 538/09 sobre las normas de presentación de estados contables previstas en el decreto 103/91, no obstante lo cual mantiene criterios de exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de Situación Patrimonial y los criterios de clasificación y exposición de gastos por función en el Estado de Resultados. Asimismo, establece que las disposiciones de la Norma Internacional de Información Financiera 3 – Combinaciones de Negocios, se aplicara para combinaciones de negocios ocurridas a partir del 01/01/2009. Por esta norma, se impone la contabilización de las operaciones de combinaciones de negocios por el método de adquisición, por el cual la entidad adquirente reconocerá los activos, pasivos y pasivos contingentes resultantes a valor razonable, así como la plusvalía resultante, la que se someterá a pruebas de deterioro de valor en vez de amortizarse.

El decreto 65/010 del 19/02/2010:

Modifica los criterios para la definición de entidades de menor importancia relativa y los criterios que aplican para la definición de las entidades que deben aplicar obligatoriamente el ajuste por inflación.

En la actualidad se encuentra derogado.

El decreto 94/010 de 19/02/2010:

Establece la aplicación de las normas contables adecuadas establecidas en la Sección X del capítulo I de la ley 16.060 para las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión reguladas por la ley 11.073, a las que previamente se las exceptuaba de la aplicación de dichas normas.

El decreto 124/011 de 01/04/2011:

Establece como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para emisores de valores de oferta pública, excluidas las instituciones de intermediación financiera y los entes autónomos y servicios descentralizados, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) traducidas al español, sin excepciones, de acuerdo a la vigencia que el organismo emisor otorgue a cada norma, para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2012.

El decreto 104/012 de 10/04/2012:

Deja sin efecto la aplicación preceptiva del ajuste por inflación de los estados contables establecido por el decreto 99/009 y modificativo, para ejercicios cerrados a partir del 31/12/2011.

El decreto 291/014 de 14/10/2014:

Aprueba como norma contable adecuada de aplicación obligatoria, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a la fecha de publicación del decreto. También redefine las entidades consideradas emisores de menor importancia relativa, las que pasarán a aplicar determinadas secciones de la NIIF para PYMES (aplicación parcial de la referida norma). Para los dos grupos de emisores definidos previamente, establece la aplicación de determinadas excepciones, criterios alternativos u opciones de aplicación de las normas aprobadas, y permite la aplicación de las normas contables adecuadas establecidas por el Decreto 104/012 (NIIF completas), así como a los emisores de menor importancia relativa la aplicación completa de la NIIF para PYMES.

Se adecuan las referencias normativas de decretos anteriores a efectos de que se remitan a este decreto, así como las referencias normativas a las NIIF efectuadas en el Decreto 37/010 que deberán entenderse realizadas a la NIIF para PYMES.

Por último, se deroga el decreto 266/07 y el decreto 135/009 en la redacción dada por el decreto 65/010, siendo su normativa aplicable para ejercicios que inicien a partir del 01/01/2015.

El decreto 292/014 de 14/10/2014:

Establece, para los emisores de valores de oferta pública referidos en el decreto 124/011, la obligatoriedad de la presentación de estados contables individuales adicionalmente a sus estados contables consolidados y de los estados contables separados, en caso de corresponder, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad según lo exige el art. 97 de la ley 16.060, así como la valuación de las inversiones en entidades controladas o que se encuentren bajo influencia significativa, aplicando el método de la participación en sus estados contables individuales, para ejercicios económicos iniciados a partir del 01/01/2015.

El decreto 372/015 de 30/12/2015:

Sustituye ciertos artículos de los decretos 538/009 y 291/014 y establece normas simplificadas para la transición en la presentación de los estados contables formulados de acuerdo al decreto 266/007 para el ejercicio en que comiencen a aplicar la normativa de NIIF para PYMES del decreto 291/014.

3.2 Situación actual

La presentación de estados contables en nuestro país según la normativa vigente en la actualidad implica exigencias distintas, en función del tipo de empresa que se trate.

Como ya se detalló en el capítulo anterior, con fecha 14 de octubre de 2014, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto 291/014 por el cual se actualiza la normativa contable adecuada de aplicación obligatoria en el Uruguay sustituyendo básicamente a los Decretos 266/07 y 135/09. El mismo tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1ero de enero de 2015 (ejercicios anuales cerrados a partir del 31/12/2015), permitiéndose su aplicación anticipada.

El referido decreto aprueba como norma contable adecuada de aplicación obligatoria la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) emitida por el IASB a la fecha de publicación del mismo.

En virtud de este decreto las entidades emisoras pueden ser agrupadas en 4 clases:

- 3.2.1 Las que apliquen Normas Internacionales de Información Financiera completas (NIIF completas).**
- 3.2.2 Los emisores de estados contables de Menor Importancia Relativa.**
- 3.2.3 Las que apliquen la Norma Internacional de NIIF para PYMES.**
- 3.2.4 Las entidades reguladas.**

A continuación se analizará, para cada grupo, cuáles son las entidades que se incluyen dentro del mismo, así como la definición de cuáles son los estados contables básicos obligatorios y para estos, las principales normas de presentación y exposición que se encuentran vigentes en nuestro país en la actualidad.

3.2.1 Entidades que aplican las NIIF vigentes en su totalidad (NIIF Completas).

3.2.1.1 Antecedentes y entidades comprendidas

El 16 de diciembre de 2010 el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) adoptó su Decisión CMC N° 31/010, en la que se aprobó la "Reglamentación Mínima del Mercado de Capitales sobre la elaboración y divulgación de los estados financieros". Esta reglamentación establece que las sociedades con oferta pública autorizada que deseen negociar sus valores en el ámbito MERCOSUR deberán, a partir de los ejercicios iniciados en 2012, presentar sus estados financieros trimestrales y anuales de acuerdo a las normas internacionales de información financiera emitidas por el IASB.

El 28 de marzo de 2011 el Banco Central del Uruguay (BCU), a través de la circular 2083, incorporó a la Recopilación de Normas del Mercado de Valores el artículo 71.1 que textualmente establece: "Los Emisores de Valores que deseen negociar sus valores en el

ámbito del MERCOSUR deberán dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en la Decisión CMC N° 31/10 “Reglamentación Mínima del Mercado de Capitales sobre la elaboración y divulgación de los estados financieros” de fecha 16.12.10, la que se incorpora a la reglamentación”.

Finalmente, el decreto 124/011 del 1° de abril de 2011 estableció que **los emisores de valores de oferta pública, excluidas las instituciones de intermediación financiera y los entes autónomos y servicios descentralizados del estado deberán** aplicar obligatoriamente las NIIF y las Interpretaciones aprobadas por el IASB y traducidas al español en los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012, aunque se admite su aplicación anticipada y **también su aplicación posterior por quienes dejan de calificar como emisores de valores públicos.**

La norma establece algunas cuestiones relevantes, como lo son que:

- La vigencia de cada norma adoptada por el IASB será la establecida en la misma, sin ninguna restricción.
- Las normas a aplicar serán las traducidas al español, en tanto que la Norma aprobada por el Mercosur no exige dicha traducción. No obstante esto, el IASB traduce anualmente las normas emitidas en inglés al idioma español.
- Es de aplicación el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Por razones cronológicas y de jerarquía, el decreto 124/011 prevalece en lo pertinente frente a la circular 2083.

El decreto fue emitido sin siquiera mencionar a la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, creada justamente para asesorar al Poder Ejecutivo en la materia y de la cual forma parte el propio BCU.

El decreto 124/011 declara sin aplicación los decretos 103/991, 99/009, 538/009 y 37/010, únicamente para los emisores de valores públicos obligados por el mismo. Consecuentemente las entidades comprendidas en el decreto 124/011 no están obligadas a emitir sus estados contables siguiendo los modelos o ejemplos del decreto 103/991, ni están obligados a respetar los criterios de clasificación y exposición de este otro decreto.

3.2.1.2 Normas de presentación de estados contables

A) Normas generales que aplican a los estados contables

D) Juego completo de estados contables a presentar

Un juego completo de estados contables estará compuesto por:

1) un estado de situación financiera al final del período.

2) **un estado del resultado y otro resultado integral del período** (también denominado estado de resultados integral) presentado opcionalmente como:

2.1) Un estado único, con el resultado del período y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del período presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral.

2.2) Dos estados, presentando la sección del resultado del período en un estado de resultado del período separado. Si lo hace así, el estado del resultado del período separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del período.

3) **un estado de cambios en el patrimonio del período.**

4) **un estado de flujos de efectivo del período.**

5) **notas**, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

6) **estados comparativos del período anterior.** Como mínimo, dos estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del período, dos estados del resultado del período separados (si los presenta), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio, y notas relacionadas con información del período anterior, cuando la información descriptiva y narrativa del período anterior sea relevante para la comprensión de los estados financieros del período corriente.

7) Bajo determinadas circunstancias, **un estado de situación financiera al principio del primer período inmediato anterior comparativo.**

Este será requerido cuando la entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros, en la medida que la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tiene un efecto material (de importancia relativa) sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del período inmediato anterior.

Opcionalmente, la entidad podrá presentar información comparativa adicional de años anteriores (uno o más estados), en la medida que esa información se prepare de acuerdo con las NIIF.

Todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros deberán ser presentados con el mismo nivel de importancia.

II) Declaración de cumplimiento de las NIIF

Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.

III) Identificación de los estados

Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento, identificando claramente cada estado financiero y las notas. Asimismo, mostrará en lugar destacado:

- a) el nombre de la entidad
- b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades
- c) la fecha del cierre del período sobre el que se informa o el período cubierto por el juego de los estados financieros o notas
- d) la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21
- e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados.

IV) Materialidad, agrupación de datos y compensación de partidas.

Se presentarán por separado cada clase significativa de partidas similares así como las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa. No se compensarán activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF.

V) Frecuencia de la información.

La frecuencia de presentación será al menos anual. Si cambia el cierre y presenta los estados financieros para un período contable superior o inferior a un año, revelará, además del período cubierto por los estados financieros:

- a) la razón para utilizar un período de duración inferior o superior; y
- b) el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

VI) Uniformidad en la presentación.

La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un período a otro se mantendrá uniforme, a menos que:

- a) tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8; o
- b) una NIIF requiera un cambio en la presentación.

B) Normas específicas para cada estado

I) Estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- a) propiedades, planta y equipo

- b) propiedades de inversión
- c) activos intangibles
- d) activos financieros [excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i)]
- e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación
- f) activos biológicos
- g) inventarios
- h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar
- i) efectivo y equivalentes al efectivo
- j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
- k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar
- l) provisiones
- m) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l)]
- n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias
- o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12
- p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5
- q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio
- r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora

La entidad deberá presentar sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.

La entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación
- b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación
- c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del período sobre el que se informa
- d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación
- b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación
- c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa
- d) no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa.

Si se presentan los activos y los pasivos clasificados en corrientes o no corrientes, no se clasificará los activos (o los pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

No se prescribe ni el orden ni el formato en que se deben presentar las partidas.

II) Estado del resultado del período y otro resultado integral

El estado del resultado del período y otro resultado integral (estado del resultado integral) presentará, además de las secciones del resultado del período y otro resultado integral:

- a) el resultado del período
- b) otro resultado integral total
- c) el resultado integral del período, siendo el total del resultado del período y otro resultado integral.

Si una entidad presenta un estado del resultado del período separado, no presentará la sección del resultado del período en el estado que presente el resultado integral.

Se deberá presentar un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Se deberán presentar las siguientes partidas, además de las secciones del resultado del período y otro resultado integral, como distribuciones del resultado del período y otro resultado integral para el período:

- a) Resultado del período atribuible a:
 - participaciones no controladoras y
 - propietarios de la controladora.
- b) Resultado integral del período atribuible a:
 - participaciones no controladoras y
 - propietarios de la controladora.

Si una entidad presenta el resultado del período en un estado separado, presentará a) en ese estado.

Información a presentar en la sección del resultado del período o en el estado del resultado del período

La sección del resultado del período o el estado del resultado del período incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el período:

- a) ingresos de actividades ordinarias
- b) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado
- c) costos financieros
- d) participación en el resultado del período de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación
- e) si un activo financiero se reclasifica de forma que se mide a valor razonable, cualquier ganancia o pérdida que surja de una diferencia entre el

- importe en libros anterior y su valor razonable en la fecha de la reclasificación (como se define en la NIIF 9)
- f) gasto por impuestos
- g) un importe único para el total de operaciones discontinuadas (como se define en la NIIF 5).

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

Las partidas a incluir en este estado pueden definirse según Alejandro A Barbei (Barbei, 2013) como aquellas que representan cambios en el Patrimonio Neto no generados por transacciones con los propietarios.

La sección de otro resultado integral presentará partidas para los importes de otro resultado integral del período, clasificadas por naturaleza (incluyendo la parte de otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados utilizando el método de la participación) y agrupadas dentro las que, de acuerdo con las NIIF:

- a) no se reclasificarán posteriormente al resultado del período
- b) se reclasificarán posteriormente al resultado del período, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

Resultado del período

La entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un período en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.

Otro resultado integral del período

La entidad revelará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el estado del resultado del período y otro resultado integral o en las notas.

La entidad revelará los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado integral.

No se presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del período y otro resultado integral o en las notas.

Se presenta a continuación, modelo del “Estado de resultado del período y otro estado de resultado integral” (Figura 1) según modelo adaptado de un trabajo de compilación de KPMG (KPMG, 2011), para el caso en que se presente un único estado:

Estados consolidados de resultados integrales

En miles de \$

	Por el año terminado el 31 de Diciembre		
	Nota	20xx	20xx
Operaciones continuas			
Ingresos de actividades ordinarias			
Costo de ventas			
Ganancia bruta			
Otros ingresos			

Costo de distribución		
Gastos de administración		
Gastos de investigación y desarrollo		
Otros gastos		
Resultados de actividades de la operación		
Ingresos financieros		
Costos financieros		
Costo financiero neto		
Participación en las ganancias de asociadas (neto de impuestos)		
Ganancias antes de impuestos		
Gastos por impuestos		
Ganancia procedente de actividades continuadas		
Operaciones discontinuadas		
Utilidad (pérdida) de operaciones discontinuadas (neto de impuestos)		
Resultado del período		
Otros resultados integrales		
Diferencias en conversión para operaciones extranjeras		
Diferencias en conversión para inversiones contabilizadas utilizando el método de participación		
Reclasificación de diferencias de conversión por pérdida de influencia significativa		
Pérdida neta en cobertura de inversión neta en operación extranjera		
Revaluación de propiedad, planta y equipo		
Porción efectiva de cambios en el valor razonable de cobertura de flujo de efectivo		
Cambio neto en el valor razonable de cobertura de flujo de efectivo transferido a resultados		
Cambio neto en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta		
Cambio neto en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta transferido a resultados		
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos		
Impuesto a las ganancias sobre otro resultado integral		
Otro resultado integral del año, neto de impuestos		
Resultado integral total del año		
Ganancia atribuible a:		
Propietarios de la compañía		
Participaciones no controladores		

Ganancia del año		
Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la compañía		
Participaciones no controladores		
Resultado integral total del año		
Ganancias por acción		
Ganancias básicas por acción (\$\$\$)		
Ganancias diluidas por acción (\$\$\$)		
Ganancias por acción - operaciones continuas		
Ganancias básicas por acción (\$\$\$)		
Ganancias diluidas por acción (\$\$\$)		

Figura 1

III) Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:

- el resultado integral total del período, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras
- para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y
- para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del período, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:
 - i) el resultado del período;
 - ii) otro resultado integral; y
 - iii) transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

IV) Estado de flujo de efectivo

El estado de flujos de efectivo informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el período, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

- Se debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:
 - método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o
 - método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

V) Notas

Las notas:

- a) presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas
- b) revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y
- c) proporcionarán información que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender a cualquiera de ellos.

También aplica para estas entidades el recientemente aprobado Decreto 292/004 por el cual se establece, para los emisores de valores de oferta pública referidos en el decreto 124/011, la obligatoriedad de:

- a) la presentación de estados contables individuales adicionalmente a sus estados contables consolidados y de los estados contables separados, en caso de corresponder, a efectos de la consideración de los socios o accionistas de la sociedad según lo exige el art. 97 de la ley 16.060, y
- b) la valuación de las inversiones en entidades controladas o que se encuentren bajo influencia significativa, aplicando el método de la participación en sus estados contables individuales, para ejercicios económicos iniciados a partir del 01/01/2015.

C) Otras normas de presentación incluidas en las NIIF

I) Segmentos de operación (NIIF 8)

Se deberá revelar por separado información sobre cada uno de los segmentos de operación que:

- a) se haya identificado es un componente de una entidad:
 - o que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos (incluidos los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad),
 - o cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento;
 - o y sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada.
- b) exceda alguno de los siguientes umbrales cuantitativos:
 - o Sus ingresos de las actividades ordinarias informados, incluyendo tanto las ventas a clientes externos como las ventas o transferencias inter-segmentos, son iguales o superiores al 10 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias combinados, internos y externos, de todos los segmentos de operación.
 - o El importe absoluto de sus resultados informados es, en términos absolutos, igual o superior al 10 por ciento del importe que sea mayor entre:

- la ganancia combinada informada por todos los segmentos de operación que no hayan presentado pérdidas
- la pérdida combinada informada por todos los segmentos de operación que hayan presentado pérdidas.
- Sus activos son iguales o superiores al 10 por ciento de los activos combinados de todos los segmentos de operación.

II) Ganancias por acción (NIC 33)

Se deberá presentar, en el estado del resultado integral, las ganancias por acción, básicas y diluidas, para el resultado del período proveniente de las actividades que continúan atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, así como para el resultado del período atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora durante el período, para cada clase de acciones ordinarias que tenga diferentes derechos sobre el reparto de las ganancias del período.

Se deberán presentar las cifras de ganancias por acción, básicas o diluidas, con el mismo detalle para todos los períodos sobre los que presente información financiera.

3.2.2 Entidades que aplican la Norma Internacional de NIIF para PYMES.

3.2.2.1 Entidades comprendidas

Entidades que no son emisores de valores de oferta pública (1er. Grupo) y que no son emisores de estados contables de menor importancia relativa (3er. Grupo) ni entidades reguladas (4º. Grupo).

3.2.2.2 Normas de presentación de estados contables

Las incluidas en este grupo aplican la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board) al 20 de octubre de 2014, traducida al idioma español y publicada en la página web de la Auditoría Interna de la Nación.

La norma a aplicar se basa en los mismos principios para la presentación de estados financieros que los que rigen para las NIIF completas, e incluyen mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios, a la vez que disponen de ciertas simplificaciones y exclusiones respecto de las exigencias de las entidades analizadas primer término (aquellas que aplican la NIIF completas).

Se detallan a continuación, **las principales diferencias** respecto de las normas que aplican a las NIIF completas:

En el Estado de Situación Financiera:

- De acuerdo con las NIIF completas, la gerencia deberá incluir un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una

reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. **La NIIF para las PYMES carece de un requerimiento equivalente** (es decir, que en esas circunstancias, una entidad no tiene que presentar un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo).

- Los criterios de clasificación y exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de situación patrimonial deben ser los del decreto 103/91

En el **estado del resultado y otro resultado integral del período:**

- De acuerdo con la NIIF para las PYMES, una entidad que tiene cambios en el patrimonio durante los períodos para los que se presentan los estados financieros, que surgen solamente de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios de políticas contables, puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio. La simplificación en la presentación no está disponible para las entidades que informan de acuerdo con las NIIF completas.

No obstante esto, según lo dispuesto por el inciso 2º. del artículo 5º. del decreto 291/014, **se exige siempre la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio, por lo que esta simplificación no está vigente en nuestro país.**

- La NIIF para las PYMES sólo tiene tres partidas de otro resultado integral: la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura, y las ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos. Las NIIF completas tienen más partidas de resultado integral (p. ej., cambios acumulativos en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta y las ganancias sobre la revaluación de propiedades, planta y equipo, y bienes intangibles).

- **En nuestro país, se agregan ciertas partidas que deben ser incluidas dentro del Otro Resultado Integral**, en virtud de que el Decreto 291/014 incorpora, como ya vimos, ciertas alternativas para la valuación de algunos activos que NO están contempladas en la NIIF para PYMES aprobada por el mismo decreto.

En efecto, el inciso 2do. del artículo 5to. Del decreto 291/014 (con la redacción dada por el Decreto 372/015), establece:

“- Podrán utilizar como alternativa para la valuación de Propiedad, Planta y Equipo y para la valuación de Activos Intangibles, los modelos de revaluación previstos por la Norma Internacional de Contabilidad 16 - Propiedad, Planta y Equipo, y por la Norma Internacional de Contabilidad 38 -Activos Intangibles, respectivamente.”

En definitiva, como consecuencia de esta disposición contenida en el decreto vigente en nuestro país, **se incorpora un cuarto tipo de Otro Resultado Integral: el incremento (decremento) patrimonial por la revaluación.**

Para la valuación posterior a la incorporación de los Bienes de Uso y de los Intangibles, se admite el método de la Revaluación, que implica ajustar el valor de dichos bienes al monto revaluado, determinado por tasación. La contrapartida de dicho ajuste del valor de los activos se computa como un incremento patrimonial que se refleja en el Otro Resultado Integral.

Dado que este estado es de los que más se modifica respecto al modelo del decreto 103/91, así como del que estaba vigente hasta la derogación del decreto 266/07, a continuación se presenta modelo de “Estado de resultado integral” único (Figura 2), adaptado a la normativa vigente en nuestro país:

Estado del Resultado Integral para el año finalizado el 31 de Diciembre de 20xx

	Nota	20xx u.m	20xx u.m
Ingresos de Actividades Ordinarias			
Costo de Ventas			
Costo de Distribución			
Gastos de Administración			
Costos Financieros			
Participación en las Ganancias de Asociados			
Ganancias Antes de Impuestos			
Gastos por Impuestos a las Ganancias			
Ganancia del Año procedente de operaciones continuadas			
Pérdida del año procedente de actividades discontinuadas			
Ganancia del Año			
OTRO RESULTADO INTEGRAL:			
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios del extranjero, neto Impuestos			
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos			
Participación de otro resultado integral de asociados			
Ganancias (pérdidas) por revaluación			
Otro resultado integral del año, neto de impuestos			
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO			

Figura 2

- Las NIIF completas exigen la reclasificación con cambios en resultados de algunas partidas de otro resultado integral cuando se realizan (p. ej., en

relación con los activos financieros disponibles para la venta y la conversión por negocios en el extranjero). A excepción de las pérdidas y ganancias especificadas sobre los instrumentos de cobertura, la NIIF para las PYMES no permite la reclasificación.

- Estas entidades deben exponer y clasificar los gastos por función, y la NIIF para las PYMES no exige explícitamente que se revele esta información adicional sobre la naturaleza de los gastos, a diferencia de la NIIF completa.
- Las NIIF completas especifican información a revelar más detallada para las operaciones discontinuadas.

En el Estado de cambios en el patrimonio

- La NIIF para las PYMES permite presentar un solo estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de estados separados del resultado integral y cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los períodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios de políticas contables, opción no existe en las NIIF completas (**esta simplificación prevista en la NIIF para PYMES no está vigente en nuestro país**, como ya se comentó en el análisis del Estado de Resultados y otro resultado integral del período)
- Al disponer de un negocio en el extranjero, la NIIF para las PYMES no exige la “reclasificación” a resultados de las diferencias de cambio acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.

En el Estado de Flujo de Efectivo

La NIIF para las PYMES:

- no fomenta de forma explícita el uso del método directo
- no exige de forma explícita la presentación de ciertos flujos de efectivo en términos netos.

En las Notas

Los requerimientos de información a revelar en la NIIF para las PYMES han sido considerablemente reducidos en comparación con los requerimientos de información a revelar que contienen las NIIF completas

Estados financieros combinados

La NIIF para las PYMES define los estados financieros combinados como un conjunto único de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Las NIIF completas no contemplan los estados financieros combinados.

Información por segmentos

Una entidad que elabore sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas deberá preparar la información por segmentos de acuerdo con la NIIF 8 Segmentos de Operación. **La NIIF para las PYMES no requiere la presentación de información por segmentos en los estados financieros.**

Ganancias por acción

Algunas entidades que elaboran sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas deben presentar ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 Ganancias por Acción. **La NIIF para las PYMES no requiere la presentación de ganancias por acción en los estados financieros.** La entidad que elija presentar información por segmentos o ganancias por acción, o ambas, deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

Otras consideraciones que aplican a las entidades emisoras de este grupo:

- Las entidades incluidas en este grupo, podrán opcionalmente aplicar las NIIF completas que se detallaron para las entidades del primer Grupo.
- En aquellos casos en que las normas sobre presentación de estados contables previstas en el Decreto 103/91, su anexo y modelos, no sean compatibles o consagren soluciones contrarias a las establecidas en la NIIF para PIMES, primarán estas últimas, con excepción de:
 - ✓ los criterios de clasificación y exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de situación patrimonial.
 - ✓ los criterios de clasificación y exposición de gastos por función en el Estado de resultados.
- Aquellas entidades que deban presentar estados contables consolidados podrán optar por no realizar la presentación de las cifras comparativas correspondientes en el primer ejercicio de aplicación.

3.2.3 Emisores de estados contables de Menor Importancia Relativa.

3.2.3.1 Entidades que se encuentran comprendidas

Entidades emisoras de estados contables de menor importancia relativa, entendiéndose como tales aquellas entidades que cumplen con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- No tienen obligación pública de rendir cuentas de acuerdo con la sección 1 de la NIIF para PYMES (básicamente ser emisores de valores de oferta pública o estar en proceso de emitirlos);
- Sus ingresos operativos anuales no superen las 200.000 UR;
- Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, no exceda al 5% de la Responsabilidad Básica para Bancos;
- No sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley 17.555); y
- No sean controlantes de, o controladas por entidades excluidas por los numerales anteriores.

3.2.3.2 Normas de presentación de estados contables

Las entidades incluidas en este grupo, aplican con carácter general las normas incluidas en las siguientes **Secciones de la NIIF para PYMES:**

2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES

3 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

5 ESTADO DEL 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 CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES
 13 INVENTARIOS
 14 INVERSIONES EN ASOCIADAS
 17 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
 21 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS
 23 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
 27 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS
 30 CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA
 32 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERÍODO SOBRE EL QUE SE INFORMA
 34 ACTIVIDADES ESPECIALES
 35 TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES

En aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas establecidas anteriormente, los emisores de estados contables de menor importancia relativa deberán aplicar los criterios contables que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado, revelando dichos criterios en las notas a los estados contables.

En consecuencia, **en lo que tiene relación con presentación de estados contables**, es válido todo lo enunciado para las entidades que presentan sus estados contables según las normas de las NIIF para PYMES (ver análisis del anterior grupo), con algunas excepciones. En efecto, la entidad podrá, de considerarlo más adecuado, aplicar criterios distintos a los establecidos en la referida norma, en las siguientes situaciones:

- Exponer y revelar información de los instrumentos financieros sin cumplir con los requisitos estipulados en las Secciones 11 y 12 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información de negocios conjuntos en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que, no siendo una controladora, tiene participación en uno o más negocios conjuntos sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 15 de la NIIF para PYMES
- No diferenciar las propiedades de inversión de la propiedad, planta y equipos, o utilizar criterios diferentes de exposición y revelación de información a los de la Sección 16 de la NIIF para PYMES
- Utilizar criterios diferentes de exposición y revelación de información de los intangibles a los establecidos en la Sección 18 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información sobre combinaciones de negocios y plusvalía, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 19 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información sobre arrendamientos, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 20 de la NIIF para PYMES
- Clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio y exponer y revelar información de los instrumentos de patrimonio, sin cumplir los requisitos estipulados en la Sección 22 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información sobre las subvenciones del gobierno, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 24 de la NIIF para PYMES

- Utilizar criterios diferentes de exposición y revelación de información de los costos por préstamos, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 25 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información sobre las transacciones por pagos basados en acciones, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 26 de la NIIF para PYMES
- Exponer y revelar información sobre los planes de beneficios a los empleados, sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 28 de la NIIF para PYMES
- No incluir cargos por impuesto diferido ni información relacionada sobre este, así como exponer y revelar información sobre el impuesto a las ganancias sin cumplir con los requisitos que se exigen en la Sección 29 de la NIIF para PYMES.
- Tratar los efectos de la inflación en los estados contables y/o exponer y relevar información relacionada a dichos procedimientos de ajuste sin cumplir los requisitos exigidos en la Sección 31 de la NIIF para PYMES
- Revelar información sobre partes relacionadas sin cumplir con los requisitos estipulados en la Sección 33 de la NIIF para PYMES

Otras consideraciones que aplican a las entidades emisoras de menor importancia relativa:

- En las notas a los estados contables, deberán declarar que los mismos han sido preparados de acuerdo con “normas contables simplificadas” entendiéndose como tales las enunciadas en el artículo 3º. del Decreto 291/04.
- Podrán optar por seleccionar el peso uruguayo como moneda funcional independientemente de la que correspondería aplicar según los criterios de la Sección 30 Conversión de la Moneda Extranjera.
- Podrán optar por aplicar las normas contables completas o las incluidas en la NIIF para PYMES en su totalidad (incluyendo las secciones excluidas), en tanto este hecho sea revelado en las Notas a los estados contables.
- En aquellos casos en que las normas sobre presentación de estados contables previstas en el Decreto 103/91, su anexo y modelos, no sean compatibles o consagren soluciones contrarias a las establecidas en la NIIF para PYMES, primarán estas últimas, con excepción de:
 - ✓ los criterios de clasificación y exposición de activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de situación patrimonial.
 - ✓ los criterios de clasificación y exposición de gastos por función en el Estado de resultados.
- Aquellas entidades que deban presentar estados contables consolidados podrán optar por no realizar la presentación de las cifras comparativas correspondientes en el primer ejercicio de aplicación.

3.2.4 Entidades reguladas.

3.2.4.1 Entidades comprendidas y normas de presentación de estados contables

Se encuentran en este grupo todas las entidades que, para la emisión de sus estados contables, aplican normas específicas dictadas por un ente regulador público o privado. Algunos ejemplos de entidades incluidas en este grupo, son:

- I. Las Empresas de Intermediación Financiera, Casas de Cambio y Empresas Administradoras de Crédito cuyos activos totales más contingencias al cierre del ejercicio económico superen el equivalente a UR 100.000, contabilizarán obligatoriamente sus operaciones y confeccionarán sus Estados Contables aplicando las normas de registración, exposición y valuación y los planes de cuentas dictados por el Banco Central del Uruguay.
- II. Las siguientes Unidades Contables del sector público:
 - a. Estado, persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.
 - b. Los Servicios Descentralizados: Administración Nacional de Telecomunicaciones, Administración Nacional de Puertos, Administración Nacional de Correos, Obras Sanitarias del Estado e Instituto Nacional del Menor.
 - c. Los Entes Autónomos: Banco Central del Uruguay, Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco de Seguros del Estado, Banco Hipotecario del Uruguay, Instituto Nacional de Colonización, Banco de Previsión Social, Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland, Administración Nacional de Usinas Termoeléctricas del Estado, Administración de Ferrocarriles del Estado, Universidad de la República, Administración Nacional de Educación Pública, y Primeras Líneas Uruguayas de Navegación Aérea.
 - d. Gobiernos Departamentales

Estas entidades aplican la normativa contenida en la Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas de la República.

4. Revisión crítica de su nivel de desarrollo de acuerdo a los diversos enfoques existentes y de sus perspectivas.

Retomando el análisis realizado al inicio, nos encontramos que en la actualidad está vigente en nuestro país un cuerpo normativo diverso y que difiere según el emisor de estados contables, **basado fundamentalmente en las normas internacionales emitidas por el IASB, pero con excepciones o limitaciones importantes**, en la medida que:

- La NIIF para PYMES vigente en el país es la que internacionalmente estaba vigente a la fecha de promulgación del decreto que la aprobó (año 2014), no previéndose la actualización automática por futuras modificaciones aprobadas por el órgano emisor (se prevén cambios cada tres o cuatro años, en la fecha ya está vigente la versión 2015), por lo que se requerirá de un nuevo decreto para que estas tengan validez. A su vez, se establecieron ciertas excepciones a la norma, que hacen que los estados contables emergentes no sean necesariamente comparables con los emitidos en otro país en el que se haya adoptado dicha norma, desvirtuando de esta forma la visión integral de la misma.
- La existencia de un cuerpo normativo para los emisores de menor importancia relativa que no se condice con las normas internacionales emitidas por el IASB, y que se basa en la NIIF para PYMES pero con exclusiones y recortes normativos que desvirtúan su contenido.

- La existencia de normas específicas que no se adecuan a las normas internacionales emitidas por el IASB, aplicables a entidades reguladas.

Esta realidad, conspira contra la comparabilidad a nivel internacional tan necesaria en la actualidad ante el fenómeno de la globalización, la apertura de los mercados, la cada vez más frecuente inserción de actividades de empresas internacionales en el ámbito local así como de empresas uruguayas en el exterior, los acuerdos de integración internacional y demás fenómenos relacionados.

Pero también conspira esta realidad contra la calidad de los estados contables que son emitidos por un buen grupo de entidades locales, en la medida que al no basarse en las normas internacionales sino en versiones acotadas o restringidas de estas, no cumplen con los criterios técnicos reconocidos a nivel internacional, y por ende tampoco con la totalidad de las políticas y principios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el IASB.

En mi opinión, se impone una nueva revisión de la normativa vigente, a efectos de continuar y acelerar el proceso de convergencia hacia las normas internacionales aprobadas por el IASB en su totalidad y sin excepciones para todo tipo de emisor de estados contables. Este proceso podría ser llevado adelante sin mayores complicaciones, en la medida que el organismo emisor de dichas normas (IASB) publica anualmente versiones actualizadas en idioma español de todas las normas aprobadas, así como papeles de discusión y borradores, permitiendo de esta forma su aplicación y seguimiento de forma clara y sencilla por todos los emisores, sin que esto implique tampoco un esfuerzo administrativo importante (bastaría, al igual que se hizo por medio del Decreto 124/011, publicar en la página WEB de la AIN, las normas vigentes aprobadas por el IASB con carácter anual, para lo cual este organismo ya tiene un convenio con el IASB que lo habilita).

También se impone una revisión y sustitución del Decreto 103/91 referente a la presentación de estados contables uniformes, el que ha quedado obsoleto, o mejor aún, su definitiva derogación, dado que las normas internacionales regulan en forma más que suficiente estos aspectos y contemplan también modelos que son aplicables.

5. Conclusiones referidas a las prioridades de la disciplina en el tema respecto a la docencia (Enseñanza, Investigación, extensión)

Las prioridades de la disciplina en lo referido a la docencia a mi entender son:

En la enseñanza:

Profundizar el conocimiento del estudiantado de la normativa internacional sobre la presentación de estados contables, no solo en lo relacionado a las normas internacionales emitidas por el IASB, sino también a las Interpretaciones y los sumarios técnicos referidos a dichas normas. Del mismo modo, profundizar en el conocimiento de la normativa local, haciendo especial énfasis en las diferencias existentes entre ambos cuerpos normativos, para potenciar su visión como profesional de alcance regional y global.

En la investigación:

Dado el marcado proceso de adaptación a las normas internacionales emitidas por el IASB en nuestro país, la investigación debería centrarse en el análisis de la aplicación de dichas normas a la realidad uruguaya, para convalidar la pertinencia de las mismas o analizar la aplicación de normas alternativas, modificaciones o excepciones. Pero con igual nivel de importancia sería deseable que la actividad docente en el área de la investigación participara activamente del proceso de elaboración de las normas internacionales emitidas por el IASB. Esta participación podría llevarse a cabo a través del análisis de las actas de reuniones de las comisiones, y más activamente aún, participando de los foros de consulta pública abiertos al momento de la emisión de los Papeles de Discusión (“Discussion Papers”), los Borradores de Normas (“Exposure Drafts”), para fijar postura y opinión fundamentada en base a la realidad y la experiencia local, incidiendo de esta forma sobre los contenidos de las mismas.

En la extensión:

La Extensión Universitaria se define comúnmente como la presencia e interacción académica mediante la cual la Universidad aporta a la sociedad -en forma crítica y creadora- los resultados y logros de su investigación y docencia, y por medio de la cual, al conocer la realidad nacional, enriquece y redimensiona toda su actividad académica conjunta.

En base a esta definición, las actividades de extensión relacionadas al tema sujeto a análisis, tendrán su mejor aporte, por medio de la participación en las comisiones asesoras abocadas a la emisión de normas contables adecuadas. En este sentido, desde hace muchos años está en funcionamiento la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas en nuestro país, creada por la resolución 90/91 en la que la Facultad de Ciencias Económicas de la UDELAR posee un miembro. En este ámbito, los aportes de dicho representante, que surgen de la experiencia docente y de las conclusiones de las investigaciones llevadas adelante, son fundamentales.

Ese mismo aporte, debería extenderse a toda entidad que participe en la aprobación de los cuerpos normativos que regulan la emisión de estados contables.

6. Bibliografía:

BARBEI, ALEJANDRO A. (2013) “*Otros Resultados Integrales e hipótesis del sujeto contable: Exposición y análisis de información bajo NIIF*” – II Jornadas del Departamento Contabilidad – Facultad de Ciencias Económicas – UNLP

KPMG (2011) *Estados Financieros Ilustrativos NIIF: Sociedades* – KPMG Auditores y Consultores (Chile).

IASB -Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board – (2009) “*NIIF para PYMES*” – Página WEB IFRS

IASB -Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board – (2009) “*NIIF para PYMES Estados Comparativos*” – Página WEB IFRS

IASB -Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board – (2009) “*NIIF para PYMES Estados Contables Ilustrativos y lista de comprobación*” – Página WEB IFRS

IASB - Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board – (2016) “*Normas Internacionales de Información Financiera vigentes al 01.01.2016*” – Página WEB IFRS

AIN – Auditoría Interna de la Nación – Leyes y decretos de sociedades comerciales – Página WEB de la AIN

Páginas web consultadas:

Auditoría Interna de la Nación: <http://ain.mef.gub.uy/>

International Financial Reporting Standards (IFRS): <http://www.ifrs.org/>

Banco Central del Uruguay: <http://www.bcu.gub.uy>