

ORDENANZA N° 81

TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPUBLICA FORMULACION Y PRESENTACION DE LOS ESTADOS CONTABLES

Montevideo, 17 de diciembre de 2002

VISTO:

la necesidad de establecer los criterios, normas y procedimientos para la formulación de los Estados Contables que se deban presentar al Tribunal de Cuentas en cumplimiento de disposiciones constitucionales, legales o reglamentarias;

RESULTANDO:

1) que el Artículo 211 literal C) de la Constitución de la República, dispone que compete al Tribunal de Cuentas: "Dictaminar e Informar respecto de la Rendición de Cuentas y gestiones de todos los Órganos del Estado, inclusive Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza";

2) que el Artículo 94 Numeral 3) del Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF) establece que corresponde al Tribunal de Cuentas: "Dictaminar e Informar sobre los Balances de Ejecución Presupuestal y Rendiciones de Cuentas que deben formular el Poder Ejecutivo y los Gobiernos Departamentales, así como los Estados de Situación, de Resultados y de Ejecución Presupuestal que formulen los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados";

3) que la Ley N° 17.040 de fecha 20 de noviembre de 1998, en su Artículo 1 establece que las empresas públicas o de propiedad estatal, con actividad comercial e industrial, publicarán su balance general, expresado en los Estados de Situación Patrimonial y de Resultados, confeccionados conforme a lo dispuesto por los Artículos 88 a 92 de la Ley N° 16.060 de 4 de setiembre de 1989;

4) que el Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10 de noviembre de 1987 (Artículo 138 Literal D) del TOCAF) establece que los Organismos, Servicios o Entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado, deberán formular y presentar los distintos documentos y Estados referidos en los Literales B) y C) de dicho Artículo, en la forma en que los determine el Tribunal de Cuentas;

5) que el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996 (Artículo 160 del TOCAF) establece que las personas públicas no estatales y los Organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado, presentarán sus Estados Contables, con Dictamen de auditoría externa, ante el Poder Ejecutivo y el Tribunal de Cuentas;

CONSIDERANDO:

que el Artículo 211 Literal F) de la Constitución de la República establece que compete al Tribunal de Cuentas dictar Ordenanzas de Contabilidad;

ATENTO:

a lo expuesto precedentemente;

EL TRIBUNAL ACUERDA

Ámbito de Aplicación

1º. Se define como Unidades Contables del sector público, obligadas a elaborar Estados Contables y presentarlos ante el Tribunal de Cuentas, a todas las organizaciones estatales con

competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos.

A la fecha de la emisión de esta Ordenanza se reconocen las siguientes Unidades Contables:

1. Estado: persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.

2. Los Servicios Descentralizados: Antel, Administración Nacional de Puertos, Administración Nacional de Correos, Ose e Iname.

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, Ancap, Ute, Afe, Universidad de la República, Anep, y Pluna.

3. Gobiernos Departamentales: A los efectos de esta Ordenanza, se consideran unidades contables a los Organismos, Servicios o Entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado, incluidos en el Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/987 (Artículo 138 del TOCAF) y Organismos privados definidos en el Artículo 199 de la Ley N°

16.736 de 5 de enero de 1996, (Artículo 160 del TOCAF).

2º. Las normas y criterios establecidos en esta Ordenanza serán de aplicación obligatoria para los Estados Contables que se deban presentar ante el Tribunal de Cuentas. Ante solicitud formal de la Unidad Contable, el Tribunal de Cuentas podrá autorizar en forma excepcional y para cada Ejercicio, la no aplicación de las disposiciones de esta Ordenanza. Las instituciones que se regulan por las normas emitidas por el Banco Central del Uruguay, se regirán por las disposiciones de esta Ordenanza en la medida que sean aplicables.

Marco Conceptual

3º. Se consideran Estados Contables (o financieros), los documentos que exponen la información emanada del sistema contable de un ente y que refiere a su patrimonio en lo que respecta a su composición total o parcial en determinado momento y su evolución en el tiempo, destinados fundamentalmente a presentar a terceros la situación patrimonial, económica y financiera de una unidad contable.

4º. Se entiende por normas contables todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de una unidad contable.

5º. Los Estados Contables (o financieros) deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. Según este criterio, las transacciones y demás sucesos se reconocerán cuando ocurran de acuerdo a normas legales o prácticas comerciales, con independencia de cuando se reciba o se pague dinero u otro equivalente al efectivo. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) preparados aplicando el criterio de lo percibido o de caja cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

6º. Los Estados Contables (o financieros) deben prepararse sobre la base de que la unidad contable que los emite está en funcionamiento, y continuará sus actividades de operaciones dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se asume que no tiene intención ni necesidad de liquidar o discontinuar de forma significativa la escala de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, se revelará mediante una Nota a los Estados Contables (o financieros) informando respecto a la base utilizada en la preparación de los mismos.

7º. Todo acto, operación o hecho que tenga cualquier efecto económico para la unidad contable que emite el Estado Contable (o financiero) y que tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad, debe ser incorporado a dichos Estados. La falta de reconocimiento de las mismas, no se puede sustituir mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

8º. La unidad contable deberá definir el concepto de capital a mantener (operativo o financiero) a efectos de determinar los resultados. Adoptada una definición no se podrá modificar sin la autorización expresa de este Tribunal.

9º. Los Estados Contables (o financieros) deberán presentarse en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio para lo cual se seguirán las pautas establecidas en el Artículo 14).

10º. La unidad contable deberá definir el criterio de valuación a utilizar (costo de adquisición o valores corrientes). Adoptada una definición, no se podrá modificar sin la autorización expresa de este Tribunal.

11º. Los Estados Contables (o financieros), deberán ser confeccionados de acuerdo a normas contables apropiadas a cada caso, aplicando lo dispuesto en los Artículos 21 y 22, de modo que expongan con claridad y razonabilidad, la situación financiera, patrimonial y los resultados del Ejercicio.

12º. En la elaboración de los Estados Contables (o financieros) correspondientes a cada Ejercicio, se seguirán los mismos criterios contables y los mismos métodos de valuación utilizados en los Ejercicios precedentes. Toda variación en tal sentido, deberá ser razonablemente fundada y aprobada expresamente por las autoridades competentes del organismo y expresadas en notas a los Estados Contables (o financieros). En caso de cambio de criterio, deberá exponerse la incidencia que hayan tenido en el patrimonio y los resultados.

Presentación de Estados Contables

13º. Los Estados Contables (o financieros) e información complementaria que se deberán presentar al Tribunal de Cuentas son los siguientes:

- Estado de Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos
- Estado de Evolución del Patrimonio
- Cuadro de bienes de uso, intangibles, inversiones en inmuebles y amortizaciones.
- Anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos, en el caso de las entidades comprendidas en los Artículos 589 de la Ley N° 15.903 y 199 de la Ley N° 16.736 (Artículos 138 y 160 del TOCAF). Los Estados Contables (o financieros) deberán ser presentados acompañados por las correspondientes Notas.

14º. Los Estados Contables (o financieros) deberán ser formulados en moneda nacional expresados en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio, aplicando a tales efectos la metodología establecida en la Norma Internacional de Contabilidad N° 29. El índice de ajuste a utilizar será el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas). Los ajustes practicados para la reexpresión de las partidas incluidas en los Estados Contables (o financieros), deberán necesariamente registrarse en la contabilidad. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) a valores históricos. También podrá autorizar el uso de otros índices de ajuste representativos de la variación del poder adquisitivo de la moneda. En todos los casos deberá existir una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

15º. Las autoridades de las unidades contables deberán presentar una memoria explicativa de los Estados Contables (o financieros), informando sobre todos los puntos que se estimen de interés. Especialmente se establecerá:

- a) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y del pasivo.
- b) Una adecuada explicación de las pérdidas y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y pérdidas de Ejercicios anteriores, cuando sean significativos.
- c) Las razones por las cuales se establezca la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente.
- d) Explicación u orientación sobre la perspectiva de las futuras operaciones.
- e) Las relaciones con las entidades vinculadas, controladas o controlantes y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas. Este Artículo no será de aplicación obligatoria en el caso de las entidades comprendidas en el Literal B) del Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/987 (Artículo 138 del TOCAF).

16º. El Estado de Situación Patrimonial deberá exponer la situación financiera de la unidad contable a la fecha de cierre del Ejercicio y presentará las cuentas del activo, las del pasivo y las de patrimonio, con un grado de detalle que sea suficiente para permitir formarse un juicio sobre la composición del patrimonio a dicha fecha y sobre el valor de los elementos que integren dicho Estado.

17º. El Estado de Resultados del Ejercicio deberá indicar, por separado, los resultados originados en la actividad ordinaria de la unidad contable y los provenientes de operaciones extraordinarias verificadas durante el Ejercicio, discriminando los saldos positivos y negativos de los rubros en la medida necesaria para permitir formarse un juicio claro sobre su monto y concepto.

18º. Para la preparación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos, deberá utilizarse el concepto de fondos igual a efectivo y equivalentes de efectivo. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la preparación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos utilizando el concepto de fondos igual a capital de trabajo, cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

19º. Los Estados de Situación Patrimonial, de Resultados y de Origen y Aplicación de Fondos del Ejercicio, deberán presentarse en forma comparativa con los del anterior, expresados ambos en moneda de cierre del Ejercicio que se presenta.

20º. Las Cajas Paraestatales de Seguridad Social, deberán incluir en las notas que acompañan a los Estados Contables, un estudio de la situación actuarial y financiera de la Institución así como las bases de su elaboración, la cual no deberá tener una antigüedad mayor a cinco años.

Normas de contabilidad

21º. Las normas contables que deberán aplicarse para la formulación y presentación de los Estados Contables (o financieros) serán por orden de prioridad las siguientes:

- Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten en el futuro.

- El Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de acuerdo a la unidad contable de que se trate.

22º. En aquellas situaciones controvertidas o no contempladas en las normas incluidas en el Artículo 21), se tendrá como referencia por orden:

- Los pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, emitidos con el asesoramiento de sus comisiones especializadas y aprobadas por el Consejo Directivo.
- La doctrina más recibida, especialmente cuando se ha desarrollado a través de textos y tratados reconocidos y coincidentes sobre los puntos en cuestión.
- Las Resoluciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y los pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad.
- Las Resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur y su antecesora, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas.
- Los pronunciamientos de Organismos profesionales de otros países.

23º. En el caso de existir diversos criterios dentro de un mismo grupo de los mencionados precedentemente, aplicables con el mismo fin, será necesario seleccionar y utilizar aquellos que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.

24º. Las contribuciones que las unidades contables realicen a Rentas Generales, deberán ser tratadas contablemente como una disminución del patrimonio salvo disposiciones legales en contrario. Los subsidios que reciban las unidades contables (operativos, de inversión, de servicios de deuda), subvenciones o aportes de capital, tanto sea de Rentas Generales como de cualquier organismo público, deberán ser tratados contablemente como aumentos del patrimonio. Igual tratamiento se dará en los casos de condonaciones o remisiones de deudas. Los aumentos y disminuciones patrimoniales derivados de lo anteriormente mencionado, deberán reconocerse en el momento en que se haga efectiva la transferencia.

Aspectos Formales

25º. Los Estados Contables o financieros deberán basarse en registros contables confiables. Constituyen registros contables aquellos documentos o soportes en los cuales se escritura, archiva o expone información contable, cualquiera sea el medio de registración utilizado.

26º. Se entiende que los registros contables son formalmente confiables cuando existen elementos objetivos suficientes que, a juicio del Tribunal de Cuentas, permitan concluir que la documentación que sustenta las operaciones está adecuadamente registrada, archivada, compilada, resumida y expuesta.

27º. Todos los Estados Contables (o financieros) deben remitirse en tres vías, debidamente firmadas por el Jefe máximo de la entidad, el Secretario General, si lo hubiera, y el Contador General del mismo, acompañados de una Nota dirigida al Presidente del Tribunal de Cuentas.

28º. Asimismo deberá adjuntarse copia autenticada del Acta del Órgano de dirección en la que se aprobaron los referidos Estados Contables (o financieros) y la correspondiente carta de representaciones de la administración. Se deberá dejar constancia en la mencionada Acta del Resultado del Ejercicio que se aprueba.

29º. El Informe de compilación dispuesto por el Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991, no será exigido al presentar los Estados Contables (o financieros) por parte de las unidades contables comprendidas en esta Ordenanza.

30º. Los Estados Contables (o financieros) que corresponda publicar en aplicación de lo dispuesto por el Artículo 191 de la Constitución de la República y por la Ley N° 17.040 de fecha 20 de noviembre de 1998, así como por las respectivas Leyes Orgánicas de las unidades contables obligadas, deberán ser los remitidos al Tribunal de Cuentas para su Dictamen.

31º. Los Organismos mencionados en el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5/1/996 (Artículo 160 del TOCAF), además de los Estados mencionados en el Artículo 13 de esta Ordenanza, deberán remitir a este Tribunal los Estados resumidos a los efectos de su visación y publicación.

32º. Las unidades contables comprendidas en la presente Ordenanza, deberán presentar los Estados Contables (o financieros) e Informes complementarios dentro de los noventa días siguientes al cierre del Ejercicio ante el Tribunal de Cuentas, salvo que por disposición legal se establezca otro plazo.

33º. Esta Ordenanza comenzará a aplicarse para los Ejercicios que comienzan a partir del primero de enero de 2003.

RESOLUCIÓN de 14.04.2004

Implementación de la Ordenanza N° 81 A.N.C.A.P. (Carpeta 201.692)

VISTO: las consultas formuladas en relación a la implementación de la Ordenanza N° 81;

RESULTANDO:

1) que en las referidas consultas se solicita el pronunciamiento del Tribunal de Cuentas sobre los siguientes temas:

1.1) cómo deben elaborarse y presentarse los Estados Contables comparativos de la empresa en el período en que se aplican por primera vez las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) como base de contabilización, según lo establecido por la Ordenanza N° 81;

1.2) en referencia a las Unidades Contables que poseen subsidiarias, si se debe de emitir para su presentación ante el Tribunal de Cuentas únicamente un Dictamen sobre los Estados consolidados de dicha unidad y sus subsidiarias o, un Dictamen sobre los Estados Contables de dicha unidad y otro por los Estados Contables consolidados de dicha unidad y sus subsidiarias;

1.3) en relación a las Unidades Contables que poseen subsidiarias en la República Argentina y con relación al ajuste por inflación si estas subsidiarias deben efectuar el ajuste por inflación;

CONSIDERANDO:

1) que los temas sobre los que se requiere pronunciamiento son de interés de todos los Organismos comprendidos en la Ordenanza N° 81;

2) que en el primer año de implementación de la referida Ordenanza, la presentación de balances comparativos no sería lo más adecuado si los Estados del Ejercicio anterior al que se está presentando, hubieran sido elaborados con bases diferentes de contabilización a las establecidas en dicha Ordenanza;

3) que en relación a las empresas públicas o de propiedad estatal, con actividad comercial e industrial comprendidas en la Ley N° 17.040, les es aplicable lo dispuesto por el Artículo 1 de la misma y por el Artículo 89 de la Ley N° 16.060, por cuanto los Estados Contables consolidados de éstas deben presentarse como información complementaria a los Estados Contables básicos del Organismo, sin que exista obligación legal que esta información complementaria sea acompañada de Dictamen de auditoría externa privada;

4) que de acuerdo con las disposiciones legales especiales que se dictaron en la República Argentina entre los años 2002 a 2003, los Estados Contables fueron ajustados por inflación

únicamente por el período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 28 de febrero de 2003;

ATENTO:

a lo precedentemente expuesto;.....

EL TRIBUNAL ACUERDA

1º. Disponer que todos los Organismos comprendidos en la Ordenanza N° 81 deberán tener en cuenta los siguientes criterios.

1.1) En el período en que se aplican por primera vez las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) como base de contabilización, con carácter excepcional y por única vez, se podrán presentar los Estados Contables comparativos contemplando la implementación de las NIC's y del ajuste por inflación, exponiéndose en el Anexo I - Estado de Evolución del Patrimonio - los saldos iniciales tal cual fueron aprobados por el Ente, y agregando una línea de "Ajustes a los saldos iniciales". En dicho concepto se incluirán las modificaciones necesarias para dar efecto en forma retroactiva a los cambios en los criterios de medición y exposición ocasionados por la adopción de las NIC's como normas contables y el efecto de la implementación del ajuste por inflación, ajustando el saldo inicial del patrimonio, contra el saldo inicial de resultados acumulados. Este criterio debe ser revelado en una nota a los Estados Contables.

1.2) Los Estados Contables consolidados de las empresas comprendidas en la Ley N° 17.040 deben presentarse como información complementaria en documento separado, sin que sea obligatorio que ésta esté acompañada de Dictamen de Auditoría externa privada (Considerando 3). Este documento debe ser remitido al Tribunal de Cuentas conjuntamente con los Estados Contables básicos del Organismo.

1.3) Los Estados Contables de las subsidiarias deben estar ajustados por inflación a efectos de que el valor patrimonial proporcional de la inversión esté valuado adecuadamente en concordancia con lo expresado por la NIC 29. En el caso particular de las subsidiarias radicadas en la República Argentina, se consideran aceptables las normas profesionales que regulan la presentación de los Estados Contables en ese país.

2º. Publíquese en el "Diario Oficial".

RESOLUCIÓN de 13.04.2005

**Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)
de acuerdo a lo dispuesto por la Ordenanza N° 81 de 17/12/02
(Carpeta 204.928)**

VISTO:

lo establecido por el Artículo 21 de la Ordenanza N° 81 de este Tribunal;

RESULTANDO:

que se han formulado consultas acerca de cuáles son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que se debe tener en cuenta en aplicación de lo dispuesto por la referida norma legal;

CONSIDERANDO:

1) que la citada norma legal refiere a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) como fuente de normas contables aplicables para la formulación y presentación de balances;

2) que la (IASB) creado en el año 2001 prosiguió la labor del IASC (International Accounting Standards Committee) y dispuso que las normas contables emitidas a continuación de la NIC 41, se denominarían Normas Internacionales de Información Financiera (NIFF), término que comprende también a las NIC'S vigentes por lo que ambos se consideran sinónimos;

ATENTO:

a lo precedentemente expuesto y a lo establecido por la Ordenanza 81;

EL TRIBUNAL ACUERDA

1º. Precisar que las NIC's que son de aplicación de acuerdo con lo establecido por el Artículo 21 de la Ordenanza N° 81 son aquellas normas aprobadas por el IASB o su antecesor el IASC, traducidas oficialmente al español.

2º. Publíquese.