
Preguntas frecuentes relacionadas con la aplicación de las disposiciones del Decreto N° 108/022 de 4 de abril de 2022.

Criterios de Presentación de los Componentes del Patrimonio y Moneda de Presentación de los Estados Financieros

I) Determinación de la Moneda Funcional de una entidad

1. ¿El Decreto 108/022 cambia la forma en que una entidad determina su Moneda Funcional?

No. La definición y determinación de la Moneda Funcional en que opera la entidad se mantiene incambiada, siguiendo las pautas ya establecidas en las Normas Contables Adecuadas en Uruguay según el marco normativo aplicable que le corresponda a la entidad, Decreto 124/011 de 1 de abril de 2011 (NIIF Full) o Decreto 291/014 de 14 de octubre de 2014 (NIIF Pymes y EMIR), Decreto 372/015 de 30 de diciembre de 2015 (ajustes al Decreto 291/14) y Decreto 155/016 de 30 de mayo de 2016 (normas contables para entidades del Artículo 24 Ley 18.930).

2. ¿El Decreto 108/022 cambia en algo las definiciones de Moneda Funcional y Moneda de Presentación ya establecidas en las Normas Contables Adecuadas (NCA) en Uruguay?

No. Las definiciones de Moneda Funcional y Moneda de Presentación son las establecidas por las Normas Contables Adecuadas en Uruguay (Artículo 6º Decreto 108/022).

En este sentido, las definiciones en Moneda Funcional y Moneda de Presentación están establecidas por las siguientes normas:

- Norma Internacional de Contabilidad 21 - Efectos de las variaciones en las tasas de Cambio de la Moneda Extranjera para aquellos emisores de estados contables que utilizan el marco normativo del Decreto 124/011 – de NIIF FULL, y

-
- Sección 30 – Conversión de la Moneda Extranjera de la NIIF para PYMES para aquellos emisores de estados financieros que apliquen el marco normativo contable de los Decretos 291/014, 372/015 y 408/016.

3. Por Normas Contables Adecuadas en Uruguay, ¿es posible optar por seleccionar la Moneda Nacional como Moneda Funcional? ¿Cuáles son los emisores que pueden ejercer esta opción?

Solamente los emisores de estados contables de menor importancia relativa, comprendidos en el artículo 2 del Decreto 291/014, en aplicación del artículo 5º de la referida norma, pueden optar por seleccionar el peso uruguayo como moneda funcional, independientemente de la que les corresponde aplicar según los criterios de la Sección 30 de Conversión de Moneda Extranjera de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

II) Presentación de Estados Financieros en entidades que tienen una Moneda Funcional distinta a la Moneda Nacional

4. A partir de la vigencia del Decreto 108/022, ¿en qué moneda deben ser presentados los Estados Financieros de entidades que poseen Moneda Funcional diferente a la Moneda Nacional?

Los Estados Financieros de las entidades que por NCA posean una Moneda Funcional diferente a la Moneda Nacional, deberán ser presentados, a partir de la vigencia del Decreto 108/022, en ambas monedas. De acuerdo con el Artículo 2, los EEEF podrán ser presentados en un único cuerpo (por ej. en 4 columnas, MF Período/MF Comparativo y MN Período/MN Comparativo) o en cuerpos por separado.

III) Aplicación por primera vez de las disposiciones del Dec. 108/022.

5. ¿Desde cuándo es obligatorio aplicar las disposiciones del Decreto 108/022?

La vigencia de la norma es para ejercicios económicos iniciados a partir del 1º de enero de 2022 y su adopción anticipada es opcional para las entidades, según lo establecido por el artículo 7 del referido Decreto.

6. ¿Cómo debe ser adoptado por primera vez el Decreto 108/022?

La aplicación por primera vez del Decreto 108/022 en lo que refiere a la exposición de los rubros patrimoniales, es un cambio de una política contable.

En tanto el propio Decreto 108/022 no contiene disposiciones transitorias específicas para su aplicación inicial, ésta se debe realizar siguiendo las pautas de la Norma Internacional de Información Financiera de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores – NIC 8 (numeral 14 y siguientes) para las entidades que apliquen el marco normativo de NIIF Full o bien la Sección 10 (numeral 10.8 y siguientes) de Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la NIIF para PYMES.

En este sentido, las normas establecen que una entidad contabilizará un cambio de política contable de forma retroactiva. La entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha en que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

Cuando sea impracticable determinar los efectos en cada período específico de un cambio en una política contable, la entidad aplicará la nueva política a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer período para el que le sea practicable (el cuál podría ser el período actual) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese período.

Si hubiera errores en la aplicación de las normas referidas a Moneda Funcional también deberán aplicarse las NIIF antes referidas. Una entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto: (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

La entidad, además, debe efectuar todas las revelaciones requeridas por las normas en las Notas a los Estados Financieros.

En las Guías de implementación de la NIC 8, documento publicado por el IASB en conjunto con dicha NIC, se incluyen guías ilustrativas para presentar y revelar los cambios en políticas contables; similares pautas son aplicables para aquellas entidades que aplican las disposiciones de la NIIF para PYMES.

IV) Normas de presentación de los componentes del patrimonio

7. ¿Para qué entidades aplican las disposiciones de presentación de los componentes del patrimonio dispuestos en el Art. 4 del Decreto 108/022?

En forma obligatoria para todas las entidades que apliquen el Decreto 291/014 y relacionados, y en forma opcional para las entidades con el marco normativo del Decreto 124/011.

Las disposiciones de presentación se aplican independientemente de que la Moneda Funcional de la entidad sea la Moneda Nacional o una moneda diferente a la Moneda Nacional.

8. ¿En qué orden se presentan los componentes del capítulo patrimonio en aquellas entidades comprendidas en las disposiciones establecidas por el Decreto 291/014 y demás normas concordantes?

Las entidades alcanzadas por las disposiciones del Decreto 291/014 deben aplicar los criterios de presentación (orden y capítulos) establecidos en el Art. 4 del Decreto 108/022.

9. ¿Cómo se presentan los efectos de la conversión en los capítulos del patrimonio en aquellas entidades que tienen una Moneda Funcional distinta a la Moneda Nacional?

¿Hay alguna particularidad para los resultados?

Como lo establece el Art. 4 del Decreto 108/022, las entidades cuya moneda funcional es diferente a la moneda nacional, cuando presentan sus estados financieros en moneda nacional “...deberán presentar en líneas separadas, dentro de los respectivos capítulos, los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación (moneda nacional), previstos en los numerales 38 y siguientes de la NIC 21 o en los numerales 30.17 y siguientes de la NIIF para PYMES, en su caso. Los resultados por conversión o diferencias de cambio resultantes de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación de los resultados del propio ejercicio o período deberán ser reconocidos como otros resultados integrales del ejercicio, y en el ejercicio económico inmediato siguiente serán transferidos a Resultados acumulados...”

Salvo en el caso de los resultados del ejercicio, los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación (moneda nacional) de todos los capítulos del patrimonio deben ser presentados, dentro de cada uno de los respectivos capítulos, en líneas separadas. Esta solución se fundamenta en que los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación poseen similar naturaleza de los rubros que le dieron origen y deben ser tratados y presentados contablemente, por lo tanto, siempre de la misma forma que se trata y presenta a los rubros que le dieron origen.

En el caso de los resultados del ejercicio, los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación (moneda nacional) deben ser imputados a otros resultados integrales, y luego en el ejercicio económico inmediato siguiente deberán ser transferidos a Resultados acumulados. Esta solución se fundamenta en las siguientes consideraciones:

- i) en primer lugar, en que las disposiciones del numeral 39 (c) de la NIC 21 (numeral 18 (c) de la sección 30 de la NIIF para las Pymes) establecen que los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación (moneda nacional) deben ser imputados a otros resultados integrales; y
- ii) en segundo lugar, en que la NIC 21 (y la sección 30 de la NIIF para las Pymes) no establece que destino deberá dársele luego a esta partida. Para integrar este vacío, de acuerdo a los mismos fundamentos arriba expuestos (que los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación poseen similar naturaleza de los rubros que le dieron origen y deben ser tratados y presentados contablemente, por lo tanto, siempre de la misma forma que se trata y presenta a los rubros que le dieron origen), los efectos de la conversión desde la moneda funcional a la moneda de presentación (moneda nacional) de los resultados del ejercicio deben ser volcados finalmente al mismo capítulo donde es imputado el rubro que le dio origen, es decir a los resultados acumulados. De esta forma, el monto de los resultados del ejercicio presentados en moneda nacional, que se incluye dentro de los resultados acumulados, resulta equivalente a los

resultados del ejercicio medidos en moneda funcional multiplicados por el tipo de cambio del cierre del ejercicio.

10. ¿Qué comprende el capítulo Aportes a Capitalizar?

Comprende dos conceptos:

▪ **Capital Integrado en Trámite.**

Corresponde a aquellos aportes de capital que han sido aprobados por el órgano social competente (asamblea de socios o accionistas) y las acciones correspondientes no han sido entregadas a los aportantes por no contar la sociedad en ese momento con margen de capital contractual. Estos aportes se mantendrán como “Capital integrado en trámite” hasta que la sociedad emita las acciones o cuotas sociales correspondientes.

▪ **Aportes Irrevocables de Capital.**

Se presentarán en este capítulo aquellos aportes, tales como los aportes irrevocables previstos para las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS) en el artículo 18 de la Ley 19.820 y el artículo 13 de su Decreto reglamentario 399/019, que, en aplicación de las Normas Contables Adecuadas, deban ser presentados como un componente del patrimonio:

- Norma Internacional de Contabilidad 32 para aquellos emisores de estados contables que utilizan el marco normativo del Decreto 124/014 – de NIIF Full, y
- Sección 22 – Pasivos y Patrimonio (Párrafos 22.7 a 22.10) de la NIIF para PYMES para aquellos emisores de estados financieros que apliquen el marco normativo contable de los Decretos 291/014, 372/015 y 408/016.

V) **Distribución de Utilidades**

11. ¿Qué Estados Financieros deben considerar a efectos de distribuir utilidades las entidades que tienen una Moneda Funcional distinta a la Moneda Nacional?

Los estados que deben ser considerados a efectos de distribuir utilidades son los estados financieros preparados y presentados en Moneda Funcional.

VI) Otras Disposiciones de la Ley 16.060 y Estados Financieros en Moneda Funcional**12. ¿Cómo se aplican las disposiciones referidas a relaciones técnicas entre los rubros del patrimonio dispuestas por la Ley 16.060 en las entidades que tienen una Moneda Funcional distinta a la Moneda Nacional?**

Los estados que deben ser considerados a los efectos de la aplicación de todas las relaciones técnicas previstas en la Ley 16.060 son los estados financieros preparados y presentados en Moneda Funcional (Artículo 3 del Decreto 108/022).

La forma en que dichas relaciones técnicas deberán ser determinadas en base a los estados financieros preparados y presentados en Moneda Funcional, se prevé sea objeto de una norma reglamentaria a ser emitida.

13. ¿Cómo deber ser presentadas en los Estados Financieros las suscripciones de capital que aún no han sido integradas?

Las suscripciones de capital (ya sean suscripciones iniciales o cualquier otra derivada de suscripciones posteriores), en tanto no constituyan contribuciones que puedan ser reconocidas como aportes de capital o aportes a capitalizar en aplicación de las normas contables adecuadas, no deberán ser presentados como un componente del patrimonio (y tampoco, en consecuencia, su contrapartida deberá ser reconocida como un activo). Sí deberán revelarse estas suscripciones en las notas a los estados financieros.

14. Dentro del capítulo Otras Reservas, ¿qué operaciones se consideran “transacciones realizadas entre la entidad y sus socios o accionistas”?

Son aquellas transacciones que implican un aumento o disminución de patrimonio, distintas a: i) aportes o distribuciones de los socios o accionistas procedentes de aportes de capital o distribución de utilidades, ii) Ingresos o gastos según están definidos por las normas contables adecuadas.

A modo de ejemplo, quedan incluido en este ítem, el pago sobre o debajo del valor patrimonial proporcional efectuado a un socio o accionista que haya ejercido su derecho a receso.

15. ¿Las disposiciones del Decreto 108/022 modifican la forma de contabilización de los “Dividendos Fictos”?

No, el presente Decreto únicamente establece normas de presentación. La forma de contabilización de los dividendos fictos no se ve modificada por esta norma (se continúan aplicando las disposiciones de la NIC 12, párrafo 65A). Los saldos de resultados acumulados que deberán ser tomados en cuenta para la aplicación de las referidas normas fiscales son los surgen como de la aplicación de las disposiciones del presente decreto.

Entidades privadas y organismos públicos integrantes de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas (Resolución del Poder Ejecutivo N° 90/991 de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 de 10 de setiembre de 2007 y N° 166/008 de 11 de marzo de 2008).

Auditoría Interna de la Nación

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Bolsa de Valores de Montevideo

Asociación de Bancos Privados del Uruguay

Colegio de Abogados del Uruguay

Cámara de Industrias del Uruguay

Cámara Nacional de Comercio y de Servicios del Uruguay

Dirección General de Impositiva

Banco Central del Uruguay

Universidades Privadas