

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

N° 52 – año 26

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE URUGUAY Y COLOMBIA

Autores

JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZÁLEZ

jocampog2@ucentral.edu.co

CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Universidad Central de Bogotá

Cp. JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZÁLEZ

- Contadora Pública y Magíster en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de Colombia.
- Investigadora del grupo de Investigación Ataralawaa Amaa de la Universidad Central.
- Docente y Coordinadora Académica del Centro de Formación Ejecutiva de la Universidad Central

Dr. CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

- Doctor en Ciencias Económicas – Contabilidad, Especialista en Costos y Gestión, , Universidad de Buenos Aires.
- Contador Público, Universidad de la Republica, Uruguay.
- Investigador del sistema Nacional de Investigaciones de Uruguay.
- Profesor Asociado de Costos y Control de Gestión.

Publicación:

- Presentada el 19/10/2020
- Aprobada el 25/10/ 2020
- Publicada en Noviembre del 2020

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE URUGUAY Y COLOMBIA

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE ACCOUNTING SYSTEMS OF URUGUAY AND COLOMBIA

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Antecedentes de la literatura en materia de comparación internacional de los sistemas contables
3. Metodología y resultados encontrados
 - 3.1 Los sistemas contables de Uruguay y Colombia
 - 3.2 Subsistema regulador
 - 3.3 Subsistema de principios
 - 3.4 Subsistema profesional
 - 3.5 Subsistema de formación
 - 3.6 Subsistema de prácticas contables
4. Conclusiones
5. Bibliografía

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Palabras clave:

Sistemas contables – armonización contable – Contabilidad – Normas contables

Keywords:

Accounting systems – Accounting harmonizing – Accounting – Accounting standards

Resumen

El trabajo parte de la propuesta de Jarne (1997) para la caracterización de los sistemas contables nacionales como una de las formas de entender la dinámica del proceso armonizador. Busca comparar los casos de Colombia y Uruguay, como partes del contexto latinoamericano, motivado por la escasa existencia de estudios previos que refieran a la realidad de los países de este continente en general, y de estos dos en particular. A través de evidencia obtenida de fuentes documentales, estadísticas, leyes y decretos, se realiza un análisis comparativo a través de la estructura de subsistemas contables. Eso ha permitido encontrar que en los países estudiados el proceso de convergencia ha llegado a un grado de avance muy importante. Esto se ha debido fundamentalmente al papel del subsistema regulador y a los vínculos mantenidos con el subsistema profesional, el cual ha participado directamente en el proceso de legalización de las normas. Al mismo tiempo, se verificaron notorias diferencias en los controles sobre el ejercicio de la profesión, dado que en Colombia hay fuertes mecanismos que no existen en el caso uruguayo.

Abstract

The work starts from Jarne's (1997) proposal for the characterization of national accounting systems as one of the

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

ways of understanding the dynamics of the harmonizing process. It seeks to compare the cases of Colombia and Uruguay, as part of the Latin American context, motivated by the scarce existence of previous studies that refer to the reality of the countries of this continent in general, and these two in particular. Through evidence obtained from documentary sources, statistics, laws and decrees, the comparative analysis through the structure of accounting subsystems has allowed finding that in the countries studied the convergence process has reached a very important degree of progress. This has been mainly due to the role of the regulatory subsystem and the links maintained with the professional subsystem, which has participated directly in the process of legalizing the regulations. At the same time, there were notorious differences in the controls on the exercise of the profession, since in Colombia there are strong mechanisms that do not exist in the Uruguayan case.

1. Introducción

La *contabilidad internacional* estudia las estructuras, las conexiones y las diferencias, a nivel internacional de la contabilidad en sus diversas “subdisciplinas” (contabilidad financiera, contabilidad de gestión, contabilidad tributaria, contabilidad pública, control) reconociendo que los fenómenos contables que ocurren en un país pueden tener repercusiones o generar aprendizajes en otros, especialmente a partir del proceso de globalización que implica un amplio desarrollo del comercio internacional, las compañías multinacionales y los mercados de capitales (Baker & Barbu, 2007).

Existen razones históricas, políticas, económicas y disciplinares para estudiar la contabilidad en un ámbito internacional y comparar las prácticas en diversas locaciones (Gray, 1983), por ello, el

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

concepto de *sistema contable* es utilizado por el campo de la contabilidad internacional para identificar las características propias de la contabilidad en cada país¹, los motivos de las diferencias entre uno y otro, y los niveles de armonización entre ellos (García, Laínez, & Monterrey, 1995). En este sentido, es necesario diferenciar esta acepción de la de “sistema de información contable”, que en muchas ocasiones se simplifica a “sistema contable” haciendo referencia a los sistemas de información macrocontables (p.e. cuentas nacionales) y microcontables (p.e. contabilidad financiera), o inclusive al sistema tecnológico a través del cual las organizaciones desarrollan el proceso contable.

En la década de los 80s el concepto de sistema contable se entendía como el conjunto de instituciones y normas contables de un país, y su estudio se basó en un método determinístico que identificaba la influencia de diversos factores contextuales en la configuración de los sistemas. Se clasificaron los sistemas inicialmente en anglosajones y continentales basado en el sistema legal nacional, y posteriormente se establecieron nuevas clases de acuerdo con otras características. A partir de los 90s con el auge de los procesos de globalización, la promoción de las normas del IASC por organismos como la IOSCO y su posterior aceptación por la Comisión Europea, se comienza a estudiar los procesos de armonización, y el sistema contable deja de ser entendido como conjunto de normas para centrar su atención en las prácticas, por lo cual, su foco de atención se reduce a las empresas dado que diferentes tipos de empresas pueden tener distintos sistemas contables en un mismo país (Giner & Mora, 2001).

¹ La unidad tradicional de análisis del sistema contable normalmente es el país; sin embargo, podría estudiarse para unidades más pequeñas.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

En este contexto, el propósito de armonización de los sistemas contables², entendido como el intento de combinar las prácticas de diversos países para establecer una única estructura ordenada y sinérgica (Larson & Kenny, 1999), ha generado importantes esfuerzos de organismos multilaterales, gobiernos, entidades financieras, organizaciones profesionales nacionales e internacionales y emisores de estándares. En palabras de Baker & Barbu (2007) “el auge del capitalismo y la hegemonía del capital global no serían posibles sin la existencia de un conjunto institucionalizado de normas contables que faciliten las operaciones de los mercados de capitales nacionales e internacionales” (pág. 604), por lo cual, el objetivo de las instituciones ha sido acercar cada vez más las prácticas contables hasta lograr un único modelo contable.

A pesar de este objetivo armonizador, ampliamente criticado (Buchanan, 2003; Lehman, 2005; Rodrigues & Craig, 2007; Haas, 2013; Bensadon & Praquin, 2016), “Las diferencias en los reportes financieros son la norma” (Nobes & Parker, 2008). Tales diferencias se deben a un sin número de elementos del contexto de cada país como los sistemas legales, los proveedores de financiación, la tributación, la estructura de la profesión, el desarrollo económico, la inflación, la educación contable, el idioma, la influencia internacional, el tipo de usuarios de los reportes, las prácticas contables, el desarrollo bursátil, etc. (Mueller G. , 1965; Mueller G. G., 1967; Archer, Delvaille, & McLeay, 1995; Radebaugh, Gray, & Black, 2006; Nobes & Parker, 2008; Choi & Meek, 2011; Nobes, 2014), e incluso factores de tipo cultural como la religión, los procesos de colonización (Ben, Damak, & Sai’hi, 2017).

² Baker & Barbu (2007) precisan que la armonización se ha estudiado exclusivamente en la contabilidad financiera

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Este artículo toma como referencia la estructura de sistema contable propuesta por José Ignacio Jarne (Lainez, Callao, & Jarne, 1996), quien a partir de una revisión de la literatura y con base en la teoría de sistemas, propuso la siguiente definición:

Conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones, y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un “todo” debidamente estructurado capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos (Jarne, 1997, pág. 43).

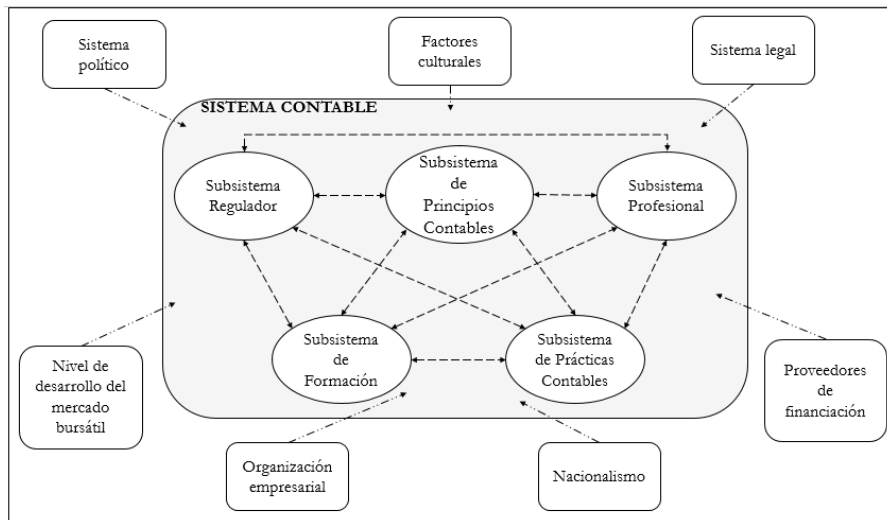
En este sentido, Jarne (1997) identifica cinco agentes internos o *subsistemas* cuyas configuraciones e interacciones conforman el sistema contable, y siete *agentes externos*, que al caracterizar el contexto en el que la práctica contable sucede, influyen en el comportamiento del sistema. En cuanto a los agentes internos, el *subsistema regulador* se encarga de la emisión y aplicación de las normas contables de información financiera; el *subsistema de principios contables* establece los objetivos de la información financiera y los conceptos principales o principios con base en los que se desarrolla la regulación y la práctica contable; el *subsistema profesional* comprende la actividad de los profesionales en contaduría pública, la forma en la que se organizan y su relación con organizaciones nacionales e internacionales y otros profesionales; el *subsistema de formación*, encargado de los procesos educativos formales y no formales que brindan a los profesionales las competencias necesarias para la actividad contable; y, el *subsistema de prácticas*, que permite identificar los criterios de valoración e información aplicados en la construcción de la información financiera.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Por su parte, entre los factores externos identifica *el sistema legal*, clasificado normalmente entre derecho romano y ley común; los *proveedores de financiación empresarial*, que pueden ser numerosos y de baja vinculación a la gestión o reducidos y vinculados a la administración; el *nacionalismo*, que determina una orientación a acoger las dinámicas internacionales o a proteger las estructuras nacionales; la *propiedad empresarial*, caracterizada por la inversión de varios accionistas, la propiedad familiar o la estatal; el *nivel de desarrollo del mercado bursátil*, que puede ser incipiente o de alta importancia; los *factores culturales*, determinados por el carácter de los contadores y el ejercicio profesional (profesionalismo vs. control reglamentario; uniformidad vs. flexibilidad; conservadurismo vs. optimismo; secreto vs. transparencia); y el *sistema político*, que puede ir desde el totalitarismo hasta el liberalismo (Callao & Jarne, 1995; Lainez, Callao, & Jarne, 1996; Jarne, 1997; Laínez & Jarne, 1999; Jarne, Laínez, & Callao, 2003).

Ilustración 1 Sistema contable desde la perspectiva de Jarne

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES



Fuente: Elaboración propia a partir de Jarne (1997).

2. Antecedentes de la literatura en materia de comparación internacional de los sistemas contables

Según Nobes y Parker (2008), a diferencia de criterios en la preparación de los reportes es la norma general en lo que refiere a la presentación de estados financieros en Europa, Asia y EE.UU. Eso se debe tanto a la diversidad de normas fiscales y contables, así como el entorno legal, profesional, la cultura y las costumbres. Las diferencias incluyen desde el formato de presentación de los Estados contables, por ejemplo, el orden y denominación de las partidas, hasta los criterios de valuación de activos y pasivos, acorde a diferentes grados de conservadurismo.

Los primeros estudios sobre la armonización de la normativa, incluyendo la propuesta de indicadores para medirla, datan del trabajo de Mueller de 1968 y fueron realizados en Europa. Desde

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

entonces, la diversidad contable entre los países de ese continente ha sido vinculada a los sistemas contables nacionales. Ya avanzados los 80, algunos estudios son replicados en EE. UU. Sus resultados son comparados con los de países europeos, mostrando la existencia de diferencias notorias entre las normas americanas y las europeas, al tiempo que se observan importantes esfuerzos en la armonización, en especial en Inglaterra (Giner & Mora, 2001).

El resultado de la revisión realizada por los dos autores mencionados indica que la diversidad contable entre los países no es casual, sino el resultado de la inflexibilidad de los sistemas contables, que obstaculizan la armonización. Este fenómeno ha sido adjudicado en parte a las nuevas obligaciones acerca de la revelación de la información. Eso ha llevado, en el caso de los países de la UE, a que haya diferentes niveles de aceptación de las regulaciones del IASB. Esto es, no todos los sistemas reaccionan igual ante la obligación de revelar información que antes no revelaban (Sellhorn & Gornik, 2010).

Esta resistencia es importante para entender el caso del sistema norteamericano y sus subsistemas, especialmente el regulador y el profesional, así como su probada influencia en el resto del mundo, incluyendo los sistemas de Colombia y Uruguay, en función de los lazos comerciales que mantienen. El sistema contable norteamericano tiene la particularidad de no haberse plegado a las NIIF pero influye en las prácticas contables de otros países (Zorio, García, & Pucheta, 2004; Costa, Sarquis, Castelo, & Magro, 2018).

Desde la mirada de los sistemas contables, una dimensión estudiada a nivel internacional comparativo es la calidad de la información contable, variable claramente determinada por el subsistema regulador y el profesional. En los países regidos por el modelo anglosajón, con instituciones fuertes, alto nivel de

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

desarrollo económico y mercado de capitales desarrollado, la confianza de los inversores en la no manipulación de los estados contables es más alta, lo cual es interpretado como indicador de calidad de la información contable (Isidro & Raonic, 2012; Giner, 2014).

En cuanto al estado de las cosas en América Latina, la literatura indica en general un alto grado de convergencia en términos de normas y prácticas contables, con algunos matices de grado de avance y velocidad con que estos sistemas se han alineado a los estándares internacionales. Estos estudios han incluido a Colombia y Uruguay y se ha establecido que gran parte de este suceso se debe al trabajo del Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF) y a la existencia de dos grandes bloques comerciales: Mercosur y Comunidad Andina de Naciones (Caba & López, 2007; Sarquis & Luccas, 2015).

Para entender este fenómeno, también hay que tener en cuenta que los países con menor desarrollo del mercado de capitales y alta eficiencia regulatoria por parte del gobierno e instituciones profesionales son proclives a alinearse a la normativa internacional contable. Sin embargo, no necesariamente influye en el grado de avance de la implementación de las normas, en el cual si se encuentran diferencias (Zahid & Simga, 2018).

En el caso de los países de Centro América, los estudios de Araya, Caba y Lopez (2016) dan cuenta de que los procesos de convergencia han avanzado en forma muy importante, pero han sido lentos.

Paralelamente, estudios recientes han concentrado sus esfuerzos en analizar los determinantes de la adopción de las IFRS a nivel mundial, incluyendo países de AL, entre los cuales

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

encontramos a Colombia y Uruguay. Los principales hallazgos que pueden ayudar a comprender la situación de estos dos países son:

- La colonización anglosajona ha sido encontrada como un factor positivo en la adopción full de las normas y ha determinado las características de los sistemas contables.
- No sucede lo mismo con el idioma inglés, ya que se constata que países con otro lenguaje han sido más proclives a las IFRS, mientras que los angloparlantes han sido proclives a normas anglosajonas.
- El cristianismo ha sido encontrado como determinante positivo de la adopción de las IFRS.
- La presencia de las Big Four juega un papel positivo en el proceso (Salem, Damak, & Saïhi, 2017).

De acuerdo a estos trabajos, Colombia y Uruguay están situados dentro del grupo cuyos gobiernos o asociaciones profesionales han producido normas alineadas a las internacionales. Al mismo tiempo su nivel de convergencia es coherente con la religión cristiana – predominante-, la colonización hispana y la presencia de las Big Four, incluyendo sus nexos con la enseñanza universitaria y el colegio profesional.

Esos resultados coinciden con los de Carneiro, Rodrigues & Craig (2017), que analizan el proceso de adopción de las IFRS en AL, incluyendo los dos países objeto de este estudio. A partir de entrevistas a informantes clave, consulta de fuentes documentales y con un enfoque descriptivo centrado en lo regulatorio, se exponen sumariamente los pasos y momentos fundamentales en el proceso de convergencia, las leyes y decretos que legalizan las IFRS y el grado de adopción (full o parcial).

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Adicionalmente, se identifican algunos artículos que han estudiado el sistema contable colombiano a partir del proceso de adopción de NIIF. Patiño y Vásquez (2013), Ferrer (2013) y Ocampo y Restrepo (2018) utilizaron la estructura de subsistemas de Jarne (1997) para describir las implicaciones de este proceso en la caracterización de los factores internos del sistema. Sin embargo, no se identificaron antecedentes en cuanto a un análisis con la misma estructura para Uruguay.

Hasta la actualidad entonces, la literatura ha llegado a describir los procesos de convergencia y analizar algunos determinantes con un enfoque desde lo regulatorio, con pocos aportes acerca de los sistemas y subsistemas nacionales que como partes interrelacionadas terminan influyendo en normas y prácticas. Por otro lado, la mayoría de los trabajos parten de la realidad europea y anglosajona, dejando una vacancia en el conocimiento de la realidad latinoamericana. A partir básicamente de las propuestas de Nobes y Jarne, este trabajo procurará avanzar en la profundidad de los sistemas y subsistemas que están operando en los procesos de convergencia de este continente. Su motivación parte de la necesidad de arrojar luz sobre la forma en que los distintos países procesan los cambios relacionados al mundo de los negocios, como un aspecto importante de su voluntad de apertura internacional.

3. Metodología y resultados encontrados

Para llevar adelante este trabajo, se ha procedido en forma similar a Carneiro, Rodríguez y Craig (2017), Morales y Jarne (2006), Ben et al (2017), Ocampo y Restrepo (2018), recurriendo a evidencia obtenida de fuentes documentales, regulaciones nacionales y websites institucionales. El orden y formato en que los datos relevados son dispuestos corresponde a la propuesta de

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Jarne e implica caracterizar a los sistemas contables a partir de subsistemas, como se explicó párrafos atrás. En ese proceso descriptivo exploratorio se busca identificar semejanzas y diferencias que planteen posibles explicaciones con respecto los senderos que ha tomado el proceso armonizador en cada uno de ellos, como forma de visualizar posibles determinantes.

3.1 Los sistemas contables de Uruguay y Colombia

La relación comercial entre Uruguay y Colombia actualmente se desarrolla en el marco del Acuerdo de Complementación Económica N° 72, firmado entre los Gobiernos de la República Argentina, de la República Federativa del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Uruguay, Estados partes del Mercosur, y el Gobierno de la República de Colombia, que entró en rigor en junio de 2018. En este acuerdo se establecen pautas progresivas de rebaja de aranceles para bienes agrícolas e industriales y persigue como fin último la formación de un área de libre comercio (ALADI, 2017).

Según el informe de Uruguay XXI (2016) las exportaciones uruguayas a Colombia se componen principalmente por pescado, insecticidas y antisueros, que explican la mitad del comercio, y medicamentos, lactosuero y cueros entre otros, el resto. Por su parte Colombia exporta a Uruguay medicamentos, muebles, envases plásticos y jabón. Por su buena ubicación en los rankings de facilidades para invertir y acuerdos comerciales con México, EE. UU. y la UE, Colombia es considerada por Uruguay una excelente oportunidad para sus productos, particularmente alimentos, bebidas y productos plásticos.

El intercambio comercial entre los dos países se expone en la Tabla 1 Relación comercial Uruguay-Colombia 2014-2018.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Tabla 1 Relación comercial Uruguay-Colombia 2014-2018
(cifras en dólares)

Año	Importaciones de Colombia provenientes de Uruguay	Exportaciones de Colombia hacia Uruguay	Inversión colombiana en Uruguay	Inversión uruguaya en Colombia
2014	75.622.984	21.111.119	8.453.730	-1.467.732
2015	71.719.238	29.760.848	77.222.044	3.299.875
2016	101.186.747	33.991.563	2.181.897	-373.585
2017	62.811.381	36.132.467	69.110.031	141.147.918
2018	66.111.532	54.045.538	115.188	75.716.944

Fuente: Elaboración propia con base en (DANE, 2019).

En asuntos contables, estos países pertenecen al Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera GLENIF desde 2011 cuyo objetivo es trabajar en relación con el IASB en aspectos técnicos, promoviendo la adopción de sus normas y contribuir al mejoramiento de la información financiera de los países de la región (GLENIF, 2019).

3.2 Subsistema regulador

La regulación en Uruguay y Colombia se caracteriza por la adopción de IFRS que se ha realizado en los últimos años. Los procesos de adopción de IFRS en el mundo se dieron inicialmente de manera voluntaria por parte de empresas que dados los requerimientos de los mercados bursátiles y las características de estas normas, se inclinaron hacia su uso; posteriormente, especialmente a partir de la decisión de la Unión Europea en 2002 de requerir la aplicación desde el año 2005, y el apoyo a las IFRS por parte de organismos multilaterales como la IOSCO, el G20, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, los gobiernos nacionales comenzaron a obligar su aplicación (Giner & Mora,

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

2001; Paixão, Saur, & Carmo, 2015)³. En este sentido, las adopciones de los dos países en estudio fueron obligatorias.

En Uruguay, la adopción es más temprana, desde 1991, mientras que en Colombia el proceso empieza apenas en 2009. En el caso uruguayo la ley 16060 de 1989, ley de sociedades comerciales, se refiere al uso de normas contables adecuadas; es en el decreto 105 de 1991 que se definen tácitamente algunas IAS como normas adecuadas. Hoy los decretos 124 de 2011, 291 y 292 de 2014 reglamentan la adopción de IFRS full e IFRS para Pymes para determinados grupos de empresas. Adicionalmente, el Banco Central de Uruguay, ha establecido requisitos adicionales para las entidades de intermediación financiera.

Por su parte, en Colombia, el Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, exige llevar contabilidad a los comerciantes, y establece unas características para el sistema documental contable, dado que se le otorga un carácter probatorio. En cuanto al proceso de adopción de IFRS, aunque la ley 1314 de 2009 requiere la conversión a estándares internacionales de aceptación mundial sin referirse a algunos en especial, es con el Direccionamiento Técnico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP de 2012 que se eligen las estas normas para los grupos 1 y 2, y se realiza una simplificación del modelo para pymes propuesto por la UNCTAC y la NIIF para pymes, llamada Contabilidad Simplificada, que será aplicable al grupo 3. Posteriormente se emite una serie de decretos que se compilaron en el Decreto único reglamentario 2420 de 2015. Sin embargo, los organismos de supervisión (las Superintendencias), han emitido requerimientos adicionales para efectos de control, lo cual ha hecho que la información financiera

³ Desde la perspectiva institucionalista, la adopción obligatoria se entiende como *isoformismo coercitivo* (Carneiro, Rodrigues, & Craig, 2017).

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

que se realiza bajo tales parámetros, como en el caso del sector financiero y solidario, se distancie de las IFRS, al cumplir con la mayoría de normas, pero no todas las normas.

Tabla 2 Comparación Subsistema Regulator de Uruguay y Colombia

Característica	Uruguay	Colombia
Sistema legal	Romano	Romano
Reglamentación para la contabilidad	Ley 16060 de 1989 – Decretos 103 de 1991, 124 de 2011, 291 y 292 de 2014	Decreto 410 de 1971 Código de Comercio - Ley 1314 de 2009 – Decreto único reglamentario 2420 de 2015 (y sus modificaciones)
Organismos reguladores	Regulador: Parlamento Asesor: Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas Organismo técnico: Colegio de contadores. Emisor de regulaciones adicionales para sector financiero: Banco Central de Uruguay	Reguladores: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio, Industria y Turismo Organismo técnico normalizador: Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP Emisores de regulaciones adicionales para sectores específicos: Superintendencias
Grupos de aplicación	Grupo 1: Entidades reguladas y grandes empresas – NIIF full Grupo 2: Entidades de menor importancia relativa – NIIF para Pymes con excepciones Grupo 3: Pequeñas y medianas empresas – NIIF para Pymes en	Grupo 1: Empresas grandes, emisores de valores, entidades de interés público –NIIF full Grupo 2: Empresas medianas – NIIF para pymes; adopción voluntaria NIIF full Grupo 3: Microempresas y personas naturales obligadas a llevar

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

	forma optativa	contabilidad – Contabilidad simplificada (basada en el modelo de la UNCTAD); adopción voluntaria NIIF para Pymes
Participación de la profesión en el establecimiento de normas	A través de la participación en la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, organismo de participación de sector público, la academia, la profesión y entidades privadas.	A través de la participación de la discusión pública, o la construcción de los borradores de los proyectos propuestos por el CTCP
Influencia de la normativa fiscal en la contabilidad	Separación de la contabilidad financiera de la fiscal	Separación de la contabilidad financiera de la fiscal
Planes de cuentas preestablecidos	Solo para las instituciones de intermediación financiera el Banco Central de Uruguay tiene un plan de cuentas específico.	Existen planes de cuentas para información presentada a organismos de supervisión. Para divulgación a otros terceros se debería considerar el uso de XBRL.

Fuente: Elaboración propia a partir de la regulación vigente.

De acuerdo a la caracterización propuesta por Jarne, se trata de subsistemas similares, con un papel altamente relevante en la generación y publicación de normativa contable correspondiente al proceso de adopción plena que llevaron adelante ambos países.

3.3 Subsistema de principios

Los principios contables son aquellos conceptos fundamentales sobre los cuales funciona el modelo contable. Para Jarne (1997), desde una concepción restringida, los principios son diferentes de las normas contables, dado que estas últimas regulan

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

operativamente los procesos de reconocimiento, revelación y medición de partidas específicas, mientras que los primeros son un marco general que sustenta el modelo, por lo cual las normas deben cumplir con los principios, mientras que los principios se orientan a cumplir con los objetivos atribuidos a la contabilidad.

Así, existe un ordenamiento lógico deductivo: un objetivo principal (p.e. imagen fiel, representación razonable, utilidad para las decisiones de inversión), identificación de usuarios, objetivos específicos de la información financiera, hipótesis, características cualitativas de la información, elementos de los estados financieros, criterios de reconocimiento y medición. La intención del establecimiento de tales principios es que sirvan de orientadores de la práctica, pues “En ausencia de regulación concreta que interprete dicho Marco, el preparador se autorregula, viéndose limitada esta regulación por el mantenimiento del criterio a lo largo de los ejercicios” (Molina & Tua, 2010, pág. 263).

En este sentido, cada una de las regulaciones aplicables tiene un “marco conceptual” que presenta los principios. Para el caso de Uruguay y Colombia, la

Tabla 3 Principios contables de los sistemas contables de Uruguay y Colombia evidencia que la contabilidad simplificada (solo aplicable en Colombia) es una simplificación de la NIIF para Pymes, y ésta última, a su vez, una simplificación de las NIIF full.

Tabla 3 Principios contables de los sistemas contables de Uruguay y Colombia

Principio	NIIF full	NIIF para Pymes	Contabilidad simplificada
Aplicable en Uruguay a	Grupo 1	Grupo 2 y 3	No aplica

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Aplicable en Colombia a	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Objetivo de la información financiera	“Proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad” (IFRS, 2018, pág. 10)	“Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios de los estados financieros que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información” (IFRS, 2015, pág. 13)	“El objetivo los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera y resultado de operaciones la microempresa, que sea útil para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios” (Presidente de Colombia, 2015, pág. 6)
Características cualitativas de la información	<p><u>Fundamentales</u> Relevancia Representación fiel</p> <p><u>De mejora</u> Comparabilidad Verificabilidad Oportunidad Comprensibilidad</p> <p>Restricción del costo sobre la información financiera útil</p>	Comprensibilidad Relevancia Materialidad o importancia relativa Fiabilidad Esencia sobre la forma Prudencia Integridad Comparabilidad Oportunidad Equilibrio entre costo y beneficio Esfuerzo y costo desproporcionado	Comprensibilidad Relevancia Materialidad o importancia relativa Fiabilidad Esencia sobre la forma Prudencia Integridad Comparabilidad Oportunidad Equilibrio entre costo y beneficio
Hipótesis	Negocio en marcha	Negocio en marcha	Negocio en marcha

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Entidad que informa	“Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.” (IFRS, 2018, pág. 22)	Pequeñas y medianas entidades: - no tienen obligación pública de rendir cuentas; y - publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos	Microempresas Personas naturales obligadas a llevar contabilidad
Elementos de situación financiera	Activos Pasivos Patrimonio	Activos Pasivos Patrimonio	Activos Pasivos Patrimonio
Elementos de utilidad / rendimiento	Ingresos Gastos	Ingresos Gastos	Ingresos Gastos
Criterios de reconocimiento y medición	Devengo Relevancia Representación fiel Baja en cuentas	Devengo Probabilidad de que fluyan beneficios económicos + Fiabilidad de la medición Refiere a las NIIF full Compensación	Devengo Probabilidad de que fluyan beneficios económicos + Fiabilidad de la medición Compensación
Bases de medición	Costo histórico Valor corriente: Valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento, costo corriente	Costo histórico Valor razonable	Costo histórico

Fuente: Elaboración propia con base en (IFRS, 2015; Presidente de Colombia, 2015; IFRS, 2018).

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

3.4 Subsistema profesional

El subsistema profesional incluye la estructura y organización de la profesión en el país. En Uruguay no existe una ley exclusiva que reconozca o regule la profesión; el Colegio de Contadores fue fundado en 1893 y la Facultad de Ciencias Económicas que otorga el título de Contador Público se funda en 1932, sobre la base de la Escuela de Comercio de la Facultad de Jurisprudencia fundada en 1861 (Universidad de la República Uruguay, 2019).

En Colombia, la contaduría pública fue reconocida como profesión desde 1960 a través de la ley 145, por medio de la cual se determina la definición, requisitos y actividades del contador público y se crea la Junta Central de Contadores JCC como organismo disciplinario de la profesión. A partir de ese momento, se establecieron dos categorías de licencia profesional: por un lado, los contadores públicos autorizados, quienes sin haber realizado un pregrado en contaduría pública recibieron la autorización para continuar ejerciendo; de otra parte, los titulados, dado que con la emisión de esta norma se comenzó a exigir el título universitario para la emisión de la tarjeta profesional. Aún existen 1.508 contadores autorizados, frente a 256.175 contadores titulados inscritos (Junta Central de Contadores, 2019).

La Tabla 4 Principales características del subsistema profesional de Uruguay y Colombia presenta las principales características del subsistema profesional de los dos países observados.

Tabla 4 Principales características del subsistema profesional de Uruguay y Colombia

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Criterio	Uruguay	Colombia
Ley de la profesión	No existe	Ley 43 de 1990
Organismo de inspección y vigilancia de la profesión	No existe	Junta Central de Contadores JCC, dependiente del MEN, encargado de inspección, vigilancia, inscripción de contadores públicos, expedición de tarjetas profesionales, y Tribunal Disciplinario.
Mecanismo de inscripción o licencia y evaluación	No existe.	Tarjeta profesional. También se deben inscribir las sociedades de contadores. No existe mecanismo de evaluación para renovación de licencias.
Organismo técnico de la profesión	Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEA): encargado de establecimiento de normas de ética, pronunciamientos, orientaciones técnicas, de participar en la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas (CPNCA), Comisión de Carrera de Contador Público de FCEA – UDELAR, Consejo de la FCEA, y de capacitación profesional permanente. Miembro de IFAC y GLENIF.	Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, organismo de normalización técnica, que propone proyectos a los reguladores, emite pronunciamientos, orientaciones técnicas y desarrolla capacitación. Miembro de GLENIF.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Otras organizaciones profesionales	Ninguna	Múltiples agremiaciones y asociaciones, pe. Instituto Nacional de Contadores Públicos, miembro de IFAC.
Obligatoriedad de las figuras de control	<ul style="list-style-type: none"> - La auditoría externa es obligatoria para grandes empresas en sistema financiero y autoridad fiscal. - La auditoría interna es opcional. 	<ul style="list-style-type: none"> - Obligados a tener Revisor Fiscal establecidos por el Código de Comercio, y la ley 43 de 1990. - La auditoría externa e interna es opcional. - La obligación de tener Oficial de Cumplimiento es establecida por las Superintendencias.
Cantidad de profesionales activos	<p>9.429 Ejercicio profesional independiente</p> <p>11.443 Ejercicio en relación de dependencia (Caja de Jubilaciones y Prestaciones Profesionales Universitarias, 2018)</p>	250.683 contadores públicos inscritos ante la JCC (Junta Central de Contadores, 2019)
Requisitos para el ejercicio profesional	Título de grado universitario habilitante.	Título de grado universitario. Tarjeta profesional requerida para dar fe pública.
Registro de actividades y/o sanciones	No existe.	El Tribunal disciplinario de la JCC es el encargado.
Mecanismo de control sancionatorio.	<p>Ley 19.574 Lavado de activos. Artículo 13. Inciso J.</p> <p>Organismo de Contralor: BCU.</p>	Régimen establecido por el Código de Comercio, la ley 43 de 1990 y diversas regulaciones. Las sanciones son disciplinarias (JCC), penales y civiles. El contador es asimilado a funcionario público para efectos penales.

Fuente: Elaboración propia con base en la regulación vigente

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

El análisis comparativo permite concluir que existen marcadas diferencias en lo relativo a normativa reguladora de la actividad profesional en contaduría pública. Mientras Colombia cuenta con una ley exclusiva para la profesión, organismos de control, sistema de sanciones y mecanismos de licencia para ejercer y evaluación continua, Uruguay no ha hecho ningún avance en este aspecto. Adicionalmente, al tener Colombia una población de contadores y programas de contaduría pública significativamente mayor que la de Uruguay, han surgido diversidad de asociaciones y agremiaciones. Por otro lado, Colombia tiene una figura de control fiscal denominada Revisoría Fiscal, con amplias funciones de control permanente en los ámbitos legal, estatutario y financiero, con un alcance más amplio que el de la auditoría externa.

3.5 Subsistema de formación

Los programas de pregrado, posgrado y formación continua generan las capacidades cognitivas y técnicas de los profesionales, que luego serán requeridas por el mercado laboral. En este subsistema existen diferencias significativas entre los países en estudio. En Uruguay la educación universitaria pública es gratuita y de libre acceso, de forma que la Universidad de la República forma a la mayoría de contadores públicos del país; mientras que en Colombia el acceso a la educación pública es limitado y se selecciona a los estudiantes por medio de examen de ingreso, por lo cual, la oferta de las universidades privadas es muy amplia.

La Tabla 5 Caracterización del subsistema de formación de Uruguay y Colombia presenta algunos elementos característicos del subsistema de formación de los países en análisis.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Tabla 5 Caracterización del subsistema de formación de Uruguay y Colombia

Criterio	Uruguay	Colombia
Oferta de programas de educación formal	<p><u>Pregrado</u> Técnico: 5 (1 pb, 4 pr)* Tecnólogo: 0 Universitario: 5 (1 pb, 4 pr)</p> <p><u>Posgrado</u> Especialización: 4 (2 pb, 2pr) Maestría: 3 (1 pb, 1 pr) Doctorado: 0 (Ministerio de Educación y Cultura, 2017)</p>	<p><u>Pregrado</u> Técnico: 50 (10 pb, 40 pr) Tecnólogo: 85 (29 pb, 56 pr) Especialización tecnológica: 2 (2 pb) Universitario: 246 (62 pb, 184 pr)</p> <p><u>Posgrado</u> Especialización: 172 (26 pb, 146 pr) Maestría: 23 (4 pb, 19 pr) Doctorado: 0 (Ministerio de Educación Nacional, 2019a)</p>
Oferta de programas de educación continua	Amplia. Ofertada por universidades, Colegio de Contadores, firmas de servicios profesionales.	Amplia. Ofertada por universidades, organizaciones profesionales, firmas de servicios profesionales, CTCP.
Reglamentación para programas de Contaduría Pública	<p>Ley 15.661 de 1984. Ley de Sistema de Enseñanza Privada. Artículo 1.</p> <p>Decreto 308 de 995. Decreto Reglamentario de la ley 15.661</p> <p>Ley Orgánica 12.549 de 1958. Ley Orgánica de la Universidad de la República. (Pública)</p>	<p>Decreto 1075 de 2015 (Decreto Único Reglamentario del Sector Educación)</p> <p>Resolución 3459 de 2003 (requisitos pregrados en Contaduría Pública)</p>
Registro y acreditación de los programas	El Ministerio de Educación y Cultura (MEC) otorga la autorización de cada	El Ministerio de Educación MEN otorga "Registro calificado" para programas

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

	carrera universitaria privada de grado y posgrado. El Consejo Directivo Central de la UDELAR autoriza los programas de grado y posgrado públicos. No hay sistema de acreditación de Alta Calidad.	aprobados por el MEN, y “Acreditación de Alta Calidad” para los programas que demuestran esta condición. Programas con acreditación de alta calidad: Tecnológico: 3 Universitaria: 33
Duración de los programas de Contaduría Pública (universitario)	8 semestres en todas las universidades.	Entre 8 y 10 semestres/cuatrimestres
Egresados de Contaduría Pública	Egresados UDELAR en 2017: 853 Egresados UDELAR en 2016: 1.204 Posgrados UDELAR: 11 en 2017 40 en 2016 (Universidad de la República, 2019)	Egresados entre 2001 y 2017: Universitario: 185.187 Especialización: 35.501 Maestría: 179 (Ministerio de Educación Nacional, 2019b)

Fuente: Elaboración propia

*pb: ofertado por institución pública u oficial – pr: ofertado por institución privada

Un aspecto importante relativo a la caracterización del subsistema de formación es que Uruguay ha disminuido la duración de las carreras de contaduría a 8 semestres (4 años), respecto a sus planes de estudio anteriores. Eso no ha repercutido en un crecimiento exponencial de su oferta de posgrados. Colombia en cambio se mantiene hasta el momento en planes de 10 semestres en la mayoría de sus casas de estudio y su oferta es más grande en términos relativos a la cantidad de estudiantes.

Adicionalmente, la autonomía universitaria, implica para la UDELAR de Uruguay la no ingerencia del Ministerio de Educación

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

en el gobierno de la institución, que de hecho es co-gobernada por tres colectivos denominados “órdenes”: Docentes, egresados y estudiantes, que tienen presencia en todos los órganos de decisión. Esto implica que la UDELAR no requiere autorización para modificar sus planes de estudio, crear carreras o cualquier tipo de decisión de gestión. Las cuatro universidades restantes son de gestión enteramente privada, pero necesitan autorización gubernamental para habilitar carreras o modificar planes. Cada dos años se realizan elecciones libres con voto secreto en la UDELAR y cada orden elige sus representantes al Consejo Directivo. Los egresados representan al colectivo profesional y de esta manera influyen en las decisiones de carácter educativo (Ministerio de Educación y Cultura, 1958; Contera, 2008).

En Colombia, por el contrario, todas las instituciones de educación superior IES son vigiladas por el Ministerio de Educación, quien puede determinar otorgar registro calificado para el funcionamiento de los programas, la renovación o no de éste a partir de un proceso de evaluación; así mismo otorga acreditación de alta calidad a los programas y las instituciones que demuestren esta condición (Ministerio de Educación Nacional, 2019b).

3.6 Subsistema de prácticas contables

Analizar las prácticas contables permite determinar cómo se aplica la regulación para la emisión de estados financieros, qué criterios de medición y presentación de información son utilizados en el marco de las opciones que brinda la norma, qué prácticas existen en los aspectos no regulados y qué falencias existen en los informes financieros frente a lo requerido por la normativa. Adicionalmente, pueden realizarse estudios que expliquen por qué ciertas prácticas son adoptadas en sectores específicos, identificando determinantes de la selección de políticas contables y

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

formatos de presentación. No obstante, tanto en Uruguay como en Colombia, a partir de la revisión realizada, se evidencia la carencia de este tipo de estudios.

Tabla 6 Información disponible sobre prácticas contables de Uruguay y Colombia

Subsistema de prácticas profesionales	Uruguay	Colombia
Valoración	No existen estudios empíricos de relevamiento de prácticas sobre valuación de activos o pasivos en el país.	Pocos estudios se identificaron sobre prácticas de valoración: (Agudelo, 2014), (Vega & González, 2016)
Información	No existen estudios empíricos de relevamiento de prácticas en el país, por ejemplo cantidad y formato.	Pocos estudios se identificaron sobre prácticas de información: (Católico, Cely, & Pulido, 2013), (Hernández, Soto, & Vásquez, 2015)
EEFF exigidos no requeridos por NIIF	Estados Contables Prospectivos para empresas con alto endeudamiento con el sistema financiero (BCU).	Ninguno
Injerencia de la autoridad fiscal en las prácticas	Solo existe un antecedente verificable en 2002 respecto a la contabilización de la diferencia de cambio (Ley 17555 de 2002).	La ley 1314 de 2009 establece la separación de la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria.

Fuente: Elaboración propia.

4. Conclusiones

En línea con su objetivo exploratorio descriptivo, uno de los hallazgos más importantes de este trabajo ha sido identificar el

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

subsistema regulador como el factor determinante del alcance y velocidad del proceso armonizador en Colombia y Uruguay. Tanto en un país como el otro, este subsistema ha jugado un rol clave en la legalización y obligatoriedad de aplicación de las normas contables internacionales. Operando dentro de él, se identifica al colectivo profesional contable, que elabora y promueve leyes y decretos que han hecho eso posible, mediante su participación directa –caso uruguayo- en la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas del Poder Legislativo. Este colectivo cuenta con influencia en el subsistema de formación y vinculaciones propias del ejercicio profesional con las firmas auditoras internacionales.

Al mismo tiempo, es notoria la diferencia de los controles sobre el ejercicio profesional, dado que en Colombia hay fuertes mecanismos que no existen en el caso uruguayo. Adicionalmente en ambos casos se hacen necesarios estudios sobre las prácticas de información y valoración en diferentes sectores y tipos de empresas.

Los hallazgos están en línea con los antecedentes de la literatura en los que refiere al nivel de convergencia de los casos estudiados y posibles determinantes: se trata en ambos casos de países miembros del GLENIF, de colonización hispana, estados miembros de grandes bloques comerciales, mercado de capitales escasamente desarrollados, religión predominantemente cristiana y presencia de las *big four*.

5. Bibliografía

- AGUDELO, D. C. (2014). *Implicaciones del uso de criterios de medición según niif para activos biológicos en empresas del sector cafetero en colombia*. Tesis de maestría - Universidad Nacional de Colombia.
- ALADI. (2017). *Acuerdo de Complementación Económica N° 72 del 13 de Octubre de 2017*.
- ARAYA, C., CABA, M. D., & LOPEZ, A. (2016). A convergência dos países da América Central para as Normas Internacionais de Contabilidade. *Revista de Administração Pública*, 50(2), p. 265-283.
- ARCHER, S., DELVAILLE, P., & MCLEAY, S. (1995). The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), p. 67-80.
- BAKER, C. R., & BARBU, E. M. (2007). Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. *Socio-Economic Review*, 5, p. 603–632.
- BEN, R., DAMAK, S., & SAÏHI, M. (2017). Determinants of full IFRS adoption. *Managerial and Financial Accounting*, 9(2), p. 105-123.
- BENSADON, D., & PRAQUIN, N. (Edits.). (2016). *IFRS in a global world: International and critical perspectives on accounting*. Suiza: Springer.
- BUCHANAN, F. (2003). International accounting harmonization: Developing a single world standard. *Business Horizons*, 46(3), p. 61-70.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

- CABA, C., & LÓPEZ, A. (2007). Latin–American public financial reporting: recent and future development. *International Journal of Management Research and Practice*, 27(2), p. 139-157.
- Caja de Jubilaciones y Prestaciones Profesionales Universitarias. (2018). *Afiliados activos por categoría y profesión*. Obtenido de Caja de Jubilaciones y Prestaciones Profesionales Universitarias: www.cjppu.org.uy/gestion.php
- CALLAO, S., & JARNE, J. I. (1995). La informacion financiera en el contexto internacional: Analisis descriptivo. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(85), p. 937-968.
- CARNEIRO, J., RODRIGUES, L. L., & CRAIG, R. (2017). Assessing international accounting harmonization in Latin America. *Accounting Forum*, 41(3), p. 172-184.
- CATÓLICO, D. F., CELY, V. R., & PULIDO, J. R. (2013). Revelación de la información financiera sobre propiedad, planta y equipo en empresas industriales cotizadas en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), p. 943-970.
- CHOI, F. D., & MEEK, G. K. (2011). *International Accounting* (Séptima ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- CONTERA, C. (2008). La educación superior en Uruguay. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*, 13(2), p. 533-554.
- COSTA, I., SARQUIS, R., CASTELO, M., & MAGRO, N. (2018). International Differences in Accounting Practices Under IFRS and the Influence of the US. *Australian Accounting Review*, 28(4), p. 468-481.
- DANE. (2019). *Comercio internacional*. Obtenido de DANE: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/comercio-internacional>

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

- FERRER, A. M. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. *Cuadernos de contabilidad*, 14(36), p. 971-1007.
- GARCÍA, M. A., LAÍNEZ, J. A., & MONTERREY, J. (1995). La investigación en contabilidad internacional: Una visión panorámica. *Revista española de financiación y contabilidad*, 24(83), p. 337-363.
- GINER, B. (2014). Instituciones e intereses en conflicto ante la regulación contable internacional: el caso del sector financiero español. *Revista de Contabilidad*, 17(2), p. 143-152.
- GINER, B., & MORA, A. (2001). El proceso de armonización contable en europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la realidad económica. *Revista española de financiación y contabilidad*, 30(107), p. 103-128.
- GLENIF. (2019). *Conozca GLENIF*. Obtenido de GLENIF: <http://glenif.org/>
- GRAY, S. J. (Ed.). (1983). *International accounting and transnational decisions*. Butterworth.
- HAAS, J. (2013). Towards a comprehensive appraisal of global accounting harmonization: About the “desirability” of IFRS - A comment on Ramanna's “the international politics of IFRS harmonization”. *Accounting, Economics and Law*, 3(2), p. 53-68.
- HERNÁNDEZ, M. C., SOTO, Y. M., & VÁSQUEZ, L. (2015). *Caracterización de las revelaciones contenidas en los reportes integrados de las empresas colombianas incluidas en el índice de sostenibilidad Dow Jones*. Trabajo de grado - Universidad de Antioquia.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

- IFRS. (2015). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. IFRS Foundation.
- IFRS. (2018). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. IFRS Foundation.
- ISIDRO, H., & RAONIC, I. (2012). Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers. *The International Journal of Accounting*, 47(4), p. 407-436.
- JARNE, J. I. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: AECA.
- JARNE, J. I., LAÍNEZ, J. A., & CALLAO, S. (2003). Level of convergence of the accounting practices among the European companies: An empirical evidence. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, p. 145-182.
- Junta Central de Contadores. (2019). *Estadísticas de Contadores*. Obtenido de UAE - Junta Central de Contadores: <http://www.jcc.gov.co/>
- LAÍNEZ, J. A., & JARNE, J. I. (1999). El entorno como variable discriminante en la diferenciación internacional de sistemas contables. *Revista de contabilidad: Spanish accounting review*, 2(3), p. 73-102.
- LAINEZ, J., CALLAO, S., & JARNE, J. (1996). International harmonization of reporting required by stock markets. *International Journal of Accounting*, 31(4), p. 405-418.
- LARSON, R. K., & KENNY, S. Y. (1999). The harmonization of international accounting standards: Progress in the 1990s? *Multinational Business Review*(Spring), p. 1-12.

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

LEHMAN, G. (2005). A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), p. 975-992.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2002). *Ley 17555 de 2002*. Montevideo.

Ministerio de Educación Nacional. (2019a). *Sistema Nacional de Información de la Educación Superior SNIES*. Obtenido de Ministerio de Educación: <https://snies.mineduccion.gov.co/consultasnies/programa>

Ministerio de Educación Nacional. (2019b). *Consultas Avanzadas*. Obtenido de Observatorio Laboral para la Educación: <http://bi.mineduccion.gov.co:8380/eportal/web/men-observatorio-laboral/consultas-avanzadas>

Ministerio de Educación y Cultura. (1958). *Ley Orgánica 12549 de la Universidad de la República*. Uruguay.

Ministerio de Educación y Cultura. (2017). *Carreras universitarias habilitadas*. Obtenido de <http://educacion.mec.gub.uy/innovaportal/file/68185/1/universidad-des-y-carreras-setiembre-2017.pdf>

MOLINA, H., & TUA, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39(146), p. 259-287.

MORALES, F., & JARNE, J. (2006). Clasificación Internacional de los Sistemas Contables. *Panorama Socioeconómico*, 24(32), p. 90-95.

MUELLER, G. (1965). Whys and Hows of International Accounting. *The Accounting Review*, 40(2).

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

- MUELLER, G. G. (1967). *International Accounting, Part I*. New York: Macmillan.
- NOBES, C. (2014). *International classification of financial reporting* (Tercera ed.). Taylor and Francis.
- NOBES, C., & PARKER, R. (2008). *Comparative International Accounting* (Décima ed.). Essex: Pearson Education Limited.
- OCAMPO, J. Z., & RESTREPO, K. (2018). Descripción del sistema contable colombiano de acuerdo con la propuesta de Jarne. *En-contexto*, 6(8), p. 97-123.
- PAIXÃO, A. M., SAUR, I., & CARMO, G. M. (2015). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *Journal of Business & Economic Policy*, 2(2), p. 104-123.
- PATIÑO, R. A., & VÁSQUEZ, N. (2013). Las características de los subsistemas. *Cuadernos de contabilidad*, 14(36), p. 1009-1043.
- Presidente de Colombia. (2015). *Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015*.
- RADEBAUGH, L., GRAY, S., & BLACK, E. (2006). *International accounting and multinational enterprises*. New York: NY: Wiley.
- RODRIGUES, L., & CRAIG, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.
- SALEM, R. B., DAMAK, S., & SAÏHI, M. (2017). Determinants of full IFRS adoption. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 9(2), p. 105-123.
- SARQUIS, R. W., & LUCCAS, R. G. (2015). Accounting Systems' Classification in Latin America: Is There Harmonization in the IFRS Era? En I. Lourenço, & M. Major, *Standardization of*

AUTORES: JEHILY ZABDIEL OCAMPO GONZALEZ Y CHRISTIAN ROBERT KUSTER NIEVES

Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries (págs. 32-55). IGI GLOBAL.

SELLHORN, T., & GORNIK, S. (2010). Implications of the 'IAS Regulation' for Research into the International Differences in Accounting Systems. *Accounting in Europe*, p. 187-217.

Universidad de la República. (2019). *Estadísticas Básicas 2017*. Obtenido de UDELAR: <http://gestion.udelar.edu.uy/planeamiento/publicaciones/estadisticas-basicas/>

Universidad de la República Uruguay. (2019). *Historia de la Universidad de la República*. URUGUAY.

Uruguay XXI. (2016). *COLOMBIA 2016*.

VEGA, B., & GONZÁLEZ, P. (2016). Professional judgment in selecting the hierarchy of fair value in Latin American companies. *Contaduria y Administracion*, 61(3), p. 441-455.

ZAHID, R. A., & SIMGA, C. (2018). An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study. *Emerging Markets Finance and Trade*, 55(2), p. 391-408.

ZORIO, A., GARCÍA, M. A., & PUCHETA, M. C. (2004). Calidad , Un Nuevo Concepto Clave en el Desenlace del Proceso de Armonización Contable Internacional. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 33(121), p. 313-347.