

RUTA SEDUCTORA HACIA LA CONVERGENCIA DIVULGACIÓN: NIIF PARA PYMES

Aida R. Lozada Rivera, Universidad de Puerto Rico

RESUMEN

Los esfuerzos por uniformar las normas de contabilidad han sido notables desde el 1973, con la creación del Comité Internacional de Normas Contables. En el 2001 se crea la Junta de Normas de Contabilidad Internacional (IASB, en inglés). Entidad que actualmente regula las Normas Internacionales de Información Financiera para las empresas públicas, NIIF completas. Estas, van dirigidas principalmente, a satisfacer las exigencias de los inversionistas en los mercados de valores internacionales. Sin embargo, existe otro sector que también exige divulgación estandarizada y de calidad. Los acreedores, gobierno y reguladores pertenecen al grupo de usuarios que necesitan información financiera uniforme, que les permita valorar las empresas, analizar la divulgación y tomar decisiones oportunamente. Para atender el reclamo de estos, en el 2009 la IASB, crea las NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) o NIIF pequeñas. El principal atractivo para su adopción, es que poseen exigencias mínimas de implantación y divulgación. Es pertinente investigar si estos requisitos son un elemento seductor que motive a las empresas a adoptarlas. Se enfatiza en los requisitos de divulgación y se establece una comparación que evidencia la simplicidad en la aplicación de las NIIF pequeñas. La tendencia de adopción varía entre los continentes. Se abunda en las ventajas y desventajas de la adopción de las NIIF pequeñas. Se muestran estadísticas de adopción en los países. Se presentan ideas para futuras investigaciones y recomendaciones sobre la implantación de las normas.

PALABRAS CLAVE: NIIF, PYMES, NIIF Completas, NIIF Pequeñas, IASB

SEDUCTIVE ROUTE TOWARDS CONVERGENCE DISCLOSURE: IFRS FOR SMEs

ABSTRACT

Efforts to standardize accounting standards have been relevant since 1973, with the creation of the IASB. International Accounting Standards Board (IASB) was created in 2001. This entity currently regulates the International Financial Reporting Standards for public companies or full IFRS. These are mainly aimed at satisfying the demands of investors in international stock markets. However, there is another sector that requires standardized and quality reporting. Creditors, government and regulators belong to a group of users that need uniform financial information, enabling them to rate companies, analyze disclosure and make decisions. Addressing the claim of these, in 2009 the IASB, creates the IFRS for SMEs or little IFRS. The main attraction for adoption is that they have minimum requirements for implementation and disclosure. It is pertinent to investigate whether these requirements are a seductive element that motivates companies to implement them. The study emphasized disclosure requirements and a comparison that shows simplicity in the application of little IFRS. The trend of adoption varies between continents. The advantages and disadvantages of these rules are listed, statistics of adoption and ideas for further academic research.

JEL: F20, F23, M40, M41

KEYWORDS: IFRS, IFRS for SMEs, Converge Route

INTRODUCCIÓN

La globalización es un fenómeno que ha influido en todos los aspectos de una empresa. En términos contables esta, promueve la armonización de divulgación financiera, permitiendo brindar información comparable para facilitar su interpretación y análisis rápidamente. El flujo de información financiera es necesario para la integración de los países. El aumento de las empresas multinacionales (MNE, en inglés) ha generado un incremento en las transacciones comerciales internacionales. En el 2009 (United Nations World Investment Report, 2011) reportó alrededor de 82,000 MNE con más de 810,000 afiliadas en el exterior. Además, la Organización Mundial del Comercio (OMC) reportó 511 acuerdo, 319 están en vigor (World Trade Organization, 2013). Esto ha ocasionado un aumento en la cantidad de individuos que invierten local e internacionalmente que exigen información uniforme y oportuna (Del Valle et al., 2010). El intercambio de información es evidenciado en las distintas bolsas de valores alrededor del mundo, a junio de 2012, un promedio de 10,500 empresas domésticas y extranjeras habían cotizado en las bolsas de valores de América, 22,700 en Asia y 13,300 para el continente europeo y africano respectivamente (World Federation of Exchanges, 2012).

El intercambio de información lo generan principalmente las MNE, sin embargo, el sector de las PYMES es uno muy amplio, estas generan gran actividad comercial en los países (Pacter y Scott, 2012). La mayoría de las instituciones financieras hacen préstamos y operan en ámbito internacional. Las PYMES hacen uso de este servicio para adquirir capital. Las entidades financieras utilizan los informes contables para establecer los colaterales y las tasas de interés. Además las agencias de calificación crediticia internacionales, inversionistas y los proveedores buscan información financiera de las PYMES (IFRS, 2009) Los usuarios de los estados financieros de las PYMES han comenzado a demandar información más especializada. La IASB comenzó a atender este sector en el 2009 con la creación de las NIIF pequeñas, casi 4 décadas después que iniciara sus esfuerzos de uniformidad contable para las empresas que cotizan. La literatura contable dirige principalmente sus investigaciones a la divulgación que generan las empresas públicas. Por lo que la divulgación de las PYMES usando las NIIF no ha sido estudiada con amplitud. Este estudio presenta la divulgación requerida por la IASB a las PYMES y la compara con la requerida a empresas que cotizan, con el fin de presentar la simplicidad que representa la implantación y la divulgación de las NIIF pequeñas.

Los sistemas contables permiten el intercambio de información financiera entre los usuarios internacionales. El objetivo de estos es proveer una divulgación útil para la toma de decisiones. Las normas de contabilidad llevan más de un siglo generando información pertinente (AICPA, 2013). Esto le permite al usuario obtener información sobre una empresa. Mediante la identificación, medición y análisis, la empresa cumple con el objetivo de brindar información fidedigna y confiable. A través de los años, cada país ha establecido organismos contables que ha permitido establecer un sistema de comunicación efectivo entre las empresas y los usuarios. En el 1854 se crea el Instituto de Contadores de Escocia y en el 1880 el de Inglaterra, en Francia para el 1881, Austria en el 1885 y EE.UU en el 1887. Sin embargo, además de estos esfuerzos individuales ha sido necesaria una coordinación para la armonización contable global. La internacionalización de los mercados de valores, productos y servicios, además de los avances tecnológicos ha generado la necesidad de usar un sistema uniforme de contabilidad que permita la divulgación financiera global. Con la creación de las NIIF pequeñas las PYMES se unen a los esfuerzos de convergencia contable a nivel mundial.

Los reclamos de armonización contable se han originado en distintos sectores. En el 1976 la Organización de las Naciones Unidas (ONU) propuso la creación de un grupo especialista en el tema de normas internacionales. Más adelante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través de un Grupo de Trabajo de Normas Contables publica en el 1979, prácticas contables en los países miembros que componían el grupo. La ley del 1996 (National Securities Markets Improvement Act - NSMIA) y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (International Organization of

Securities Commissions, (IOSCO) promueven la convergencia, y su principal argumento es aumentar la eficiencia en el proceso de atraer capital (SEC, 2000). Después de la crisis asiática, el Banco Central expresa, que es necesario mejorar los sistemas contables en países emergentes. Luego de los esfuerzos internacionales y para atender los reclamos globales en la creación de normas uniformes, se establecen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y posteriormente las NIIF completas, estas últimas utilizadas por más de 100 países en la actualidad (IFRS, 2012). Además, la IASB ha atendido las demandas de los acreedores y otros usuarios creando unas normas más simples y especializadas, dirigidas a atender las necesidades de los usuarios de la información de la PYMES.

La literatura ha mostrado argumentos a favor de la convergencia global y de la utilidad de las NIIF completas (Barth et al., 2008 y Hail, et al., 2010). Sin embargo los escándalos financieros a comienzos de la década del 2000 han evidenciado que las NIIF no proveen inmunidad sobre los efectos negativos ocasionados por los fraudes perpetrados por las empresas. Estos escándalos tuvieron atención mundial y generaron consecuencias que afectaron múltiples sectores. En el 2001, Enron Co. reconoció como ingresos partidas que debieron ser tratadas como deuda, quebrantando el concepto de reconocimiento del ingreso. Otras empresas como WorldCom, AOL Co., PurchasePro Co., y Computer Associates Co. sus directivos pagaron multas de \$500 millones y \$225 millones respectivamente por sobreestimar los ingresos (Warren, 2012).

Es importante estudiar la divulgación requerida por las IASB a las PYMES. Las NIIF pequeñas son una apuesta de la IASB para uniformar la divulgación de información en las PYMES. De esta manera se generan las bases sólidas en el sector de las PYMES que puede minimizar los escándalos financieros como los ocurridos en las MNE. Sin embargo, los efectos de la implantación de las NIIF pequeñas no se sienten de inmediato, esto por el desconocimiento que hay sobre el tema en algunos países como por ejemplo, en EE. UU. (Christie, Borzovsky y Hicks, 2010). Según Briciu, Groza y Ganfalean (2009) las PYMES se ven como el motor de la economía en diferentes países. Inglaterra posee 5 millones aproximadamente de las cuales el 99.6% poseen menos de 100 empleados, Brasil 6 millones. Chile posee 700,000 de las cuales el 1% posee ventas mayores de \$3 millones (Pacter y Scott, 2012).

En el 2011, se estableció en EE.UU un récord de exportaciones con 302,000 empresas, de las cuales el 97% corresponde a las PYMES. Estas reportaron un 33% de las exportaciones en ese país (International Trade Administration, 2011). Para el 2010 del total del comercio en los países miembros de la Unión Europea (UE) el 55% (importaciones) y el 47% (exportaciones) corresponde a las PYMES (European Commission, 2010). Para desarrollar un análisis adecuado, el resto de la investigación está organizada como sigue. En la sección de revisión de literatura se presenta la descripción y la implantación de las NIIF para PYMES, el proceso para la creación de las NIIF y la lista de estas según creadas por la IASB. También, se presenta la definición de las PYMES y literatura a favor y en contra de la adopción de las NIIF pequeñas que expone la pertinencia del tema. Se muestran varias Tablas que indican los requisitos de divulgación de las PYMES. Luego se presenta la sección de metodología donde se plantean las Hipótesis, se explica el proceso de selección de la muestra y la estrategia de recolección de datos. Más adelante se presentan los resultados, los hallazgos de las pruebas de las Hipótesis. Además, se presentan distintas Tablas donde se compara y se resumen los hallazgos. Finalmente se presentan las conclusiones y las recomendaciones.

Fundamentos Teóricos y Revisión de Literatura

Creación de las NIIF

Luego de la creación del IASC, más adelante en el 1977 se forman el Consejo del IASC con el propósito de aprobar las normas contables. En el 1981 surge el grupo consultor del IASC para proveer asesoramiento profesional. El comité tuvo vigencia hasta el 2001, para dar paso a la IASB cuya vigencia

sigue actualmente. La IASC emitió las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC y con la desaparición de este Comité, la IASB comienza a emitir las NIIF hasta el presente. Estas son un conjunto de normas basadas en principios que establecen guías generales y tratamientos en específico. Su composición es la siguiente: Normas Internacionales de Información Financiera (Normas después de 2001), Normas Internacionales de Contabilidad (Normas antes de 2001), Interpretaciones NIIF (Normas después de 2001) y Interpretaciones de las NIC (Normas antes de 2001).

Algunas de estas normas han sido revisadas y otras eliminadas. Las NIIF constituyen un conjunto de normas contables amplio. Sirven de base para la determinación de impuestos, reconocimiento y medición de los valores financieros y la preparación de estados consolidados, entre otros. Las NIIF se crean utilizando el marco conceptual de la IASB que es uno basado en principios. Esto limita las guías y promueve el uso del juicio profesional (IASB, 2008). La IASB ha recibido la colaboración de agencias nacionales e internacionales dedicadas al estudio y creación de las normas. El apoyo de inversionistas, academia, los gobiernos, sector privado, profesionales y otros interesados han sido de gran ayuda para la creación de las NIIF. El impacto y la acogida internacional que han recibido es de gran importancia, estas se han traducido a más de 30 idiomas (Pacter y Scott, 2012).

En la Tabla 1, se muestra las normas creadas por el IASC, (NIC). Originalmente se crearon 41 de las cuales menos de 30 están vigentes (Doupnick y Perea, 2012). Todas las NIC han sido revisadas. La última revisión de las normas se llevó a cabo en el 2007. A septiembre 2013 la IASB ha creado 13 NIIF. En el 2003 creó la NIIF #1 la misma aborda el tema de la Adopción por primera vez de las NIIF. En el 2011 la IASB crea la NIIF # 13 que aborda el tema de Medición del valor razonable. De las 13 NIIF vigente la IASB revisó en el 2007 las siguientes: NIIF #1, NIIF #4 Contratos de Seguro y NIIF #5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas.

Definición de las PYMES

Las PYMES difieren en tamaño, cantidad de ingresos, activos y número de empleados, principalmente. Estos pueden ser los indicadores para la definición de las PYMES, sin embargo, cada país define las PYMES de acuerdo a sus criterios. La IASB define las PYMES como entidades que no tienen responsabilidad pública y divulgan estados financieros de uso general. El objetivo de los estados financieros con propósito de información general es brindar información sobre la posición financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo que sea útil para la toma de decisiones a los usuarios que no exigen informes a la medida de sus necesidades específicas de información (IFRS, 2009).

Aumento en PYMES

EE. UU. posee 27 millones de PYMES y en contraste solo 17,000 empresas están registradas en la Comisión de Valores e Intercambio (SEC, en inglés). Las PYMES representan el motor de la economía americana (Love, 2007). En la Unión Europea (UE) existen 21 millones de empresas públicas y privadas de las cuales solo 5 millones se les requieren el proceso de auditoría y la aplicación de las NIIF completas. Sin embargo, el 76% o 16 millones de empresas aplica las normas locales (Needles y Powers, 2013).

Tabla 1: Normas Internacionales de Contabilidad NIIF Y NIC a Enero 2013

Norma	Año Emitida (Revisada)	Norma	Año Emitida (Revisada)	Norma	Año Emitida (Revisada)
NIC 1 Presentación de Estados	1975 (1993, 2003, 2007)	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	1982 (1993, 1998, 2003, 2007)	NIC 24 Informaciones a Revelar Partes Relacionadas	1984 (2003, 2007)
NIC 2 Inventarios	1975 (1993, 2003)	NIC 17 Arrendamientos	1982 (1997, 2003)	NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	1987
NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo	1977 (1992, 2007)	NIC 18 Ingresos Ordinarios	1982 (1993)	NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados	1989 (2003, 2007)
NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	1978 (1993, 2003, 2007)	NIC 19 Beneficios a los Empleados	1983 (1997, 2000, 2007)	NIC 28 Inversiones en Empresas Asociadas	1989 (1998, 2003, 2007)
NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance	1978 (1999, 2003, 2007)	NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	1983 (2007)	NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	1989 (2007)
NIC 11 Contratos de Construcción	1979 (1993, 2007)	NIC 21 Efectos de las variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	1983 (1993, 2003, 2007)	NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	1995 (2003, 2007)
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	1979 (1997, 2000, 2007)	NIC 23 Costos por Intereses	1984 (1993)	NIC 33 Ganancias por Acción	1997 (2003, 2007)
NIC 34 Información Financiera Intermedia	1998 (2007)	NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera	2003 (2007)	NIIF 8 Segmentos Operacionales	2006
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	1998 (2004)	NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	2004	NIIF 9 Instrumentos Financieros	2010
NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes	1998 (2005)	NIIF 3 Combinaciones de Empresas	2004	NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	2011
NIC 38 Activos Intangibles	1998 (2004, 2007)	NIIF 4 Contratos de Seguros	2004 (2007)	NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	2011
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	1998 (2000, 2003, 2004, 2007)	NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas	2004 (2007)	NIIF 12 Información a Revelar Sobre Participación en Otras Entidades	2011
NIC 40 Propiedades de Inversión	2000 (2003, 2004, 2007)	NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	2004	NIIF 13 Medición del Valor Razonable	2011
NIC 41 Agricultura	2001 (2007)	NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	2005		

Esta Tabla presenta las normas creadas por el IASC (NIC) y por la IASB (NIIF). Además presenta en paréntesis las revisiones. El periodo cubre desde el 1975 hasta la última creada por la IASB en el 2011, para un total de 36 años de creación y revisión de normas contables.

De acuerdo con la IASB el 95% de las empresas de los países desarrollados y no desarrollados son elegibles para aplicar las NIIF pequeñas. Asimismo, en la actualidad algunas empresas han mostrado resistencia a la adopción, ya que entienden que estas normas exceden sus capacidades y necesidades. Además, de que no ayudan en el proceso de toma de decisiones de los acreedores. Sin embargo, la IASB expone que la simplicidad de las NIIF pequeñas en comparación con las NIIF completas y las US GAAP representan un atractivo para que los países le requieran a las empresas la aplicación de las NIIF pequeñas para propósitos estatutarios (Pacter y Scott, 2012).

NIIF Para PYMES

La IASB atiende el reclamo de las PYMES y de los usuarios de su información. Estos exigen unas normas simples y de aplicación global (Vasek, 2011). En el 2007 la IASB emite un borrador o “Exposure Draft” luego de consultar a más de 100 PYMES en 20 países (Needles y Power, 2013). Más adelante en julio de 2009, cinco años más tarde de que comenzara el proceso en el 2004 con el “Discussion Paper” la IASB publicó la versión de las NIIF pequeñas. En el 2010 se crea el grupo de implantación de las NIIF para PYMES (SMEIG en inglés). En mayo de 2012 la Financial Accounting Foundation (FAF) de EE.UU. estableció el Private Company Council (PCC) con el objetivo de hacer recomendaciones a la FASB en el proceso de creación y revisión de las NIIF pequeñas. En la actualidad se han traducido a 26 idiomas. La IASB prohíbe a una entidad que cotiza la aplicación de las NIIF pequeñas. Además, lo prohíbe a las empresas que manejan activos de otra empresa en calidad de fiduciario, como los bancos, compañías de seguro y corretaje, fondos mutuos, entre otros. Las NIIF pequeñas son una versión simplificada pero creada sobre la base y el marco conceptual de las NIIF completas.

Están diseñadas específicamente para las PYMES y son de reconocimiento internacional. Para implantar las normas se le requiere a las empresas una declaración explícita de cumplimiento con las NIIF para PYMES. No obstante, según (Sanders et al., 2013) las empresas privadas en EE. UU. han sido lentas en el proceso de adopción, en gran parte debido a que todavía el Proyecto de Convergencia entre la IASB y la FASB no ha culminado. EE. UU. prohíbe el uso de las NIIF a empresas locales que cotizan, sin embargo, permite la aplicación de las NIIF pequeñas (PWC, 2012). La IASB desea fortalecer el ofrecimiento a los usuarios de las NIIF pequeñas y en junio de 2012 hace una consulta al público en busca de obtener la opinión de estos (IFRS, 2012). En junio 26 de 2012 la IASB publica “Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SME” como primer paso en la revisión desde que se emitieron en el 2009 (Mackenzie, et al., 2013).

Objetivos de las NIIF Para PYMES

Los objetivos de la IASB al promover las NIIF pequeñas son: proveer unas normas simples que sean de utilidad solo a empresas privadas, crear uniformidad, hacer accesible normas de calidad a los distintos países, aumentar la calidad de la contabilidad en economías emergentes, permitir la movilidad de los profesionales de la contabilidad alrededor del mundo aplicando un solo formato contable, brindar estados financieros de uso general preparados a la medida para un sector en particular. Se resume la simplificación de las NIIF para PYMES en 2 categorías: eliminación y reducción de alternativas. Esto implica que algunos tópicos se eliminan ya que no son pertinentes para las PYMES. Los métodos y las opciones contables se reducen. También, que se selecciona el método más simple. Asimismo, los principios de reconocimiento y medición se simplifican. Finalmente, se reduce la divulgación. Las NIIF pequeñas se enfocan en satisfacer las necesidades de información de los acreedores, evaluadores de crédito, gobierno y otros. Mediante su aplicación se provee información actualizada que permite a los usuarios evaluar los flujos de efectivo, la liquidez y solvencia de la empresa. Por ejemplo, algunos temas que no son requeridos en las NIIF pequeñas son: ganancia por acción, divulgación interina, divulgación de segmentos, activos para la venta, entre otros. La Tabla 2 presenta una comparación de los temas que se requieren en la aplicación de las NIIF completas y NIIF pequeñas. De estas últimas, se excluye la divulgación de información, como lo es la divulgación de segmentos e información interina para las PYMES. Se reducen las opciones en métodos contables en la aplicación de las NIIF pequeñas. También se simplifica la medición y el reconocimiento de las transacciones contables y la presentación de los estados financieros en comparación con las NIIF completas.

Tabla 2: Comparación Parcial de Temas Entre NIIF Completas y NIIF Para PYMES

Tema	NIIF Completas	NIIF Para Pymes
divulgación de segmento	requerido	excluido
divulgación interina	requerido	excluido
ganancia por acción	requerido	excluido
activos para la venta	requerido	excluido
opciones: elección en método		
categorías de las inversiones	se mantiene igual	se reducen
inversiones: opción de valor en el mercado	se mantiene igual	se elimina
derivados	se mantiene igual	se elimina
revaloraciones de activos	se permiten (varios métodos)	se elimina
subvenciones gubernamentales (algunas opciones)	se mantiene igual	se elimina
simplificación: medición y reconocimiento		
instrumentos financieros:	se mantiene igual	se reducen las categorías
“hedgeaccounting” (cobertura)	requerido	se elimina
menoscabo de plusvalía (cuando aplique)	se mantiene igual	se simplifica
investigación y desarrollo	una porción se capitaliza	se simplifica en gasto
costos iniciales “borrowing	capitalizables	se simplifica en gasto
planes de beneficio definido: no diferimiento	se puede diferir	se simplifica el cómputo.
adopción por primera vez	se mantiene igual	se reduce para años anteriores.
presentación de estados financieros		
comparativos	se permite formato interino	un año de comparación
divulgación	todos los estados financieros	no existe el ingreso abarcador
cambios en patrimonio	se mantiene igual	se puede omitir

Esta Tabla presenta los temas, opciones, métodos y divulgación que se excluyen en las NIIF pequeñas. Se establece una comparación con los requisitos impuestos a las empresas públicas.

Debate Internacional

Para la IASB el tamaño de la empresa no es un factor determinante para aplicar las NIIF pequeñas. Todas las empresas que no cotizan, pueden adoptar las normas. Las subsidiarias pueden aplicar las NIIF pequeñas en sus estados financieros no consolidados. Además, la mayoría de las empresas registradas en las bolsas de valores internacionales poseen menos de 100 empleados (Sanders et al., 2013). El debate internacional dirige la discusión para que sea el gobierno de cada país y la entidad reguladora de normas local, quienes decidan qué empresa debe aplicar las NIIF pequeñas. Por otro lado, los usuarios de la información financiera de las PYMES argumentan que solo necesitan información a corto plazo sobre los flujos de efectivo y la solvencia. Por lo que aplicar las NIIF completas produce exceso de información que solo es de interés para los inversionistas de capital (Pacter, 2009).

En Inglaterra hace una década que se aplican unas normas para las PYMES, Financial Reporting Standards for Smaller Entities (FRSSE), estas se han revisado en varias ocasiones, asimismo, en el 2009 se consideró adoptar las NIIF pequeñas, en la actualidad las normas locales es la opción más usada. (Mackenzie et al., 2013). Por otro lado, el estudio de Grant Thornton llevado a cabo en el 2009 en Australia, reflejó que el 83% de los encuestados se mostraron a favor de las NIIF pequeñas. Estos resultados no sorprenden ya que Australia fue uno de los primeros países en adoptar las NIIF completas.

Motivaciones Para la Adopción

Las NIIF pequeñas mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia a los proveedores de financiamiento a través de deuda y de capital y a los que buscan dicho capital. Esto porque se reducen los costos de cumplimiento y los riesgos asociados. Además, mejoran la coherencia en la calidad de las auditorías. Facilitan la educación contable y el adiestramiento profesional (IFRS, 2009). Canadá ha expresado su positivismo de aceptar las NIIF pequeñas las cuales son unas normas de alta calidad (Seifert y Lindberg, 2010). Las NIIF pequeñas representan una opción más simple para sus usuarios. Las guías de las NIIF pequeñas contienen alrededor de 300 páginas en comparación con 3,700 de las NIIF completas (IFRS, 2013) y 15,000 páginas de codificación, 25,000 páginas de normas, interpretaciones, enmiendas y otros en comparación con los US GAAP (Miller 2010).

Esto representa un elemento seductor para que las PYMES adopten las NIIF pequeñas por la simplicidad que estas representan. Para Neag, Masca y Pascan (2009) estas facilitan el proceso de evaluación de otras empresas. Pacter (2009) argumenta que las NIIF pequeñas mejoran la comparabilidad de la información financiera. Estas permiten además, que se generen sistemas informáticos estandarizados y consolidación de información simplificada. Para Meeks y Swann (2009) las normas uniformes reducen las barreras de entrada a otro país. Hail et al. (2010) concluye que los costos de evaluar las empresas con el propósito de invertir y hacer alianzas disminuyen. Needles y Powers (2013) concluyen que las ventajas de adopción incluyen que será más fácil para las empresas en crecimiento acceder a mercados internacionales en su búsqueda de oportunidades.

Oposición Internacional

Love (2011) plantea que las empresas americanas no deben usar las NIIF pequeñas. Esto porque no se deben usar normas diferentes a las que utilizan las empresas que cotizan. Según el autor se generan problemas de aceptabilidad, comparabilidad, duplicidad de esfuerzos y costos. Para (Sharp, 2009) las NIIF para PYMES no son la mejor opción en Inglaterra y otros países de Europa. El autor argumenta que en estos países, la intención es usar las NIIF pequeñas para las empresas grandes y medianas, (Non-publicly accountable entities) y mantener las empresas pequeñas usando las normas locales o los Financial Reporting Standards for Small Entities (FRSSE). Para Neag et al. (2009) la opción de utilizar las NIIF pequeñas no es nada simple ya que conlleva un proceso de adaptación. Heffes (2009) argumenta que la eliminación de ciertas alternativas que producen ventajas contributivas hace difícil la adopción por parte de las PYMES. En EE. UU. se plantea el hecho de que es necesario primero educar a los principales usuarios de los estados financieros y luego que se comiencen la aplicación de las NIIF pequeñas, Needles y Powers (2013).

En el 2009 la empresa de auditoría y consultoría Deloitte realizó una encuesta en EE. UU. De las 220 empresas privadas que respondieron el 51% está de acuerdo que deben existir unas normas distintas para las empresas privadas. El 62% expresó que aplicaría las NIIF pequeñas si fuera requerido. Sin embargo el 43% expresó desconocer la existencia de las NIIF para PYMES (Deloitte, 2009). En Europa 8,000 empresas públicas de 25 países han adoptado las NIIF completas desde el 2005 al presente (Needles y Powers, 2013). El promedio de empresas que han abandonado las normas locales por país es de 320 (8,000/25). El costo de adopción fluctúa entre 12.5% y 25% de los ingresos (AICPA, 2009). En 9 años de vigencia de estas normas se puede mencionar que 35 empresas por país y por año han adoptado las NIIF completas. Se estima que esta tendencia disminuya en las empresas públicas y privadas debido a la crisis financiera actual y a los costos de adopción que puede ser desde \$5 a \$10 millones anualmente (AICPA, 2009). Sin embargo, existen cerca de 5 millones de PYMES en Europa que se les requiere informes financieros, esto representa un mercado potencial para las NIIF pequeñas ya que en la actualidad cerca de 50 diferentes normas locales son usadas en las 27 naciones de la Unión Europea (Mackenzie, 2013). El proceso de adopción conlleva que las PYMES realicen cambios en la estructura del negocio y de estrategias. Además, de incurrir en costos iniciales de reconciliación de información y costos de adiestramiento. Estos cambios pueden resultar onerosos para las PYMES. Estas deberán determinar cuál es el valor añadido que representan unirse a la convergencia de normas contables.

METODOLOGÍA

Según los directivos de la IASB, las NIIF pequeñas proveen beneficio a los usuarios, ya que estas proveen uniformidad y permiten mejor distribución de los recursos (IFRS, 2009). Asimismo, algunos países están experimentando con la aplicación de estas normas. Canadá es uno de los países que recientemente ha emigrado de las normas locales a las NIIF completas y pequeñas, esto porque le brindan mayor utilidad al usuario (Seifert y Lindberg, 2010). La IASB estima que existe un amplio mercado para la implantación de las NIIF pequeñas ya que la mayoría de las empresas de los países son elegibles para aplicarlas.

Basado en estos planteamientos, se espera un aumento en la adopción de las NIIF pequeñas en los diferentes países alrededor del mundo.

H1: Ceteris paribus, los países que han adoptado las NIIF completas tienen una tendencia a adoptar las NIIF pequeñas en los distintos continentes.

Para probar esta hipótesis se preparó la 6 en la que resume las tendencias de los países a adoptar ambas normativas contables.

H2: Ceteris paribus, los requisitos de divulgación e implantación de las NIIF para PYMES son sustancialmente menor en comparación con las NIIF para empresas que cotizan.

Para probar esta hipótesis se prepararon las Tablas 3, 4 y 5 que compara los requisitos de aplicación y divulgación contable para las empresas públicas y las PYMES.

Selección de la Muestra

El estudio consiste en revisar la literatura sobre la adopción de las NIIF y NIIF para PYMES en diferentes países. Además se utilizan las guías de implantación para las NIIF pequeñas creadas por la IASB. Se utiliza la Lista de Comprobación de Información a Revelar y Presentar: NIIF para PYMES (IFRS, 2009a) y se prepararon las Tabla 3, 4 y 5. Las Tablas comparan diversos tópicos contables y su aplicación usando las NIIF completas vs las NIIF pequeñas. Se presenta un análisis comparativo de los requerimientos de información a revelar. Además se explica porque las NIIF pequeñas representa una opción más sencilla que las NIIF completas. También, se prepara el Apéndice I, el mismo se preparó resumiendo el informe: *IFRS Adoption by Country, 2012* de la empresa de auditoría, PricewaterhouseCoopers (PWC). Se construyó el Apéndice en forma de Tabla en donde se resume si los países de todos los continentes, le requieren (R) o le permiten (P) a sus empresas aplicar las NIIF completas y pequeñas. Se presentan los resultados en la Tabla 6 por continentes. Además se generan estadísticas de los países que han adoptado ambas normativas.

Estrategia de Recolección de Datos

Las Tablas 3, 4 y 5 se prepararon usando *Lista de Comprobación de Información a Revelar y Presentar: NIIF para PYMES*, publicada por la IASB (IFRS, 2009a) La lista es presentada en 35 secciones y provee información que comienzan con información relacionada a las PYMES y termina con la transición a las NIIF pequeñas. Utilizando las distintas secciones se prepara un análisis que presenta específicamente las diferencias principales en el tratamiento contable y la divulgación de ambas normativas. Se abunda en el detalle de los requisitos de divulgación para las PYMES. Mediante el análisis se comparan ambas normativas y se indica específicamente que partidas se excluyen de las NIIF para PYMES.

La Tabla 6 se preparó utilizando el Apéndice I. Este se construyó recopilando la información del informe *IFRS by Country* (PWC, 2012). Este informe presenta el estatus de cada país con relación a la aplicación de las NIIF en empresas que cotizan y en las PYMES. El Apéndice se preparó en forma de Tabla, este enumera los continentes y los países de estos. Se utilizaron 3 preguntas para resumir la información por país. 1.) ¿NIIF son requeridas o permitidas a empresas que cotizan? 2.) ¿NIIF son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios? y 3.) ¿NIIF para PYMES son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios? La pregunta # 2 no se examinó en esta investigación. Para resumir la información de cada pregunta se utilizó R= Requerido/ R* = Requerido con algunas excepciones/ P= Permitido/ P*= permitido con algunas excepciones/ Pr= Prohibido/ N/A = No aplica.

Tabla 3: Comprobación de Información a Presentar NIIF Pequeñas Vs NIIF Completas

NIIF: Pymes	NIIF: MNE
<p><u>Definición</u> no hay obligación de rendir cuentas y publican estados financieros de uso general. no es factible desarrollar pruebas de tamaño cuantificadas que sean aplicables y duraderas en muchos países.</p> <p><u>Usuarios</u> proveedores, banqueros y propietarios.</p> <p><u>Tipo de información solicitada</u> los flujos de efectivo a corto plazo la liquidez y solvencia la cobertura de los intereses</p> <p><u>Objetivo de la divulgación</u> proveer información general: los estados financieros se preparan sobre una base que está diseñada para brindar información útil a una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas.</p> <p><u>Forma de divulgar</u> envío directo de los estados financieros a los usuarios principales.</p> <p><u>Guías</u> 230 páginas en promedio.</p> <p><u>Revisiones de las normas</u> cada 3 años</p> <p><u>Información a revelar y presentar</u> en la mayoría de los casos, la niif no especifica si la información a revelar debe incluirse dentro de los estados financieros o en las notas.</p> <p><u>Adopción por primera vez</u> no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo.</p> <p><u>bases de elaboración y políticas contables</u> los estados financieros se elaboran de acuerdo a las (niif para las pymes) según la (iasb). presentación, medición y valoración</p> <p><u>Activos</u> no existe la clasificación (separado para la venta)</p> <p><u>Propiedad, planta y equipo</u> se anotan a costo menos la depreciación acumulada. no se permiten las revaloraciones.</p>	<p><u>Definición</u> sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado de valores público. una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros: bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de inversión.</p> <p><u>Usuarios</u> accionistas</p> <p><u>Tipo de información solicitada</u> los flujos de efectivo a largo plazo Valor de la firma</p> <p><u>Objetivo de la divulgación</u> proveer información que facilite la toma de decisiones. además, permita estimar los flujos futuros de efectivo. permita identificar los recursos y sus obligaciones y los cambios que estos sufren. facilite el proceso de valorar la empresa.</p> <p><u>Forma de divulgar</u> publicación del informe anual.</p> <p><u>Guías</u> 2,500 páginas en promedio.</p> <p><u>Revisiones de las normas</u> anualmente</p> <p><u>Información a revelar y presentar</u> nic 1: presentación de estados nic 24: información a revelar: partes relacionadas nic 32: instrumentos financieros: presentación e información a revelar NIIF 7: instrumentos financieros: a presentar</p> <p><u>Adopción por primera vez</u> NIIF 1 : adopción, por primera vez, de las niif</p> <p><u>Bases de elaboración y políticas contables</u> los estados financieros consolidados se elaboran de acuerdo a las niif según la (iasb).</p> <p><u>Presentación, medición y valoración</u></p> <p><u>Activos</u> NIIF 5: activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas medidos al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. la depreciación cesa cuando se clasifican como mantenidos para la venta.</p> <p><u>Propiedad, planta y equipo</u> nic16: los activos se revaloran, las revaloraciones positivas se muestran en otro ingreso abarcador.</p>

Esta Tabla compara los requisitos de divulgación según requerido por la IASB para las empresas públicas y privadas. Se divide la comparación por temas para ambos grupos y se explica según la normativa contable.

Tabla 4: Comprobación de Información a Presentar NIIF Pequeñas Vs NIIF Completas

NIIF: Pymes	NIIF: MNE
<p><u>Intangibles</u> los activos de vida indefinida (se utilizan 10 años si la empresa no tiene un estimado) no se permiten las revaloraciones de intangibles.</p> <p><u>Propiedades de inversión</u> si el valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo desproporcionado, se reconoce al valor razonable con cambios en el estado de ingresos y gastos.</p> <p><u>Activos biológicos</u> se miden al valor razonable con cambios en el estado de ingresos y gastos, solo si el valor razonable se determina fácilmente.</p> <p><u>a los empleados</u> costo de servicios pasados no consolidados de los planes por pensiones de beneficios definidos, reconocido inmediatamente en el estado de ingresos y gastos.</p> <p><u>Variaciones en tasas de cambio</u> diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero, en estados financieros consolidados, se reconocen en otro resultado integral ("other comprehensive income") y no se reclasifican en resultados en la disposición de la inversión.</p> <p><u>Pruebas de menoscabo</u> se revisan los estimados de vida útil, valor residual y los métodos de depreciación solo si hay indicador de que el activo ha sufrido menoscabo.</p> <p><u>Costos por préstamos</u> se reconocen como gastos.</p> <p><u>Participación negocios conjuntos</u> inversión en una entidad controlada de forma conjunta para la que hay un precio de cotización publicado, se reconoce al valor razonable con cambios en resultados (estado de ingresos y gastos).</p> <p><u>investigacion y desarrollo</u> se reconocen como gastos cuando se incurren</p>	<p><u>Intangibles</u> nic 36: deterioro del valor de los activos se permite la recuperación de las pérdidas por deterioro. nic 38: los activos intangibles de vida indefinida no se amortizan nic 16: los activos se revaloran y las revaloraciones positivas se muestran en otro ingreso abarcador.</p> <p><u>Propiedades de inversión</u> nic 40: elección de política contable entre valor razonable con cambios en resultados o modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.</p> <p><u>Activos biológicos</u> nic 41: agricultura: se supone que el valor razonable puede medirse de forma fiable.</p> <p><u>Beneficios a los empleados</u> nic 19 beneficios a los empleados: reconocido como un gasto de forma lineal durante el periodo medio hasta que los beneficios pasen a ser consolidados.</p> <p><u>Variaciones en tasas de cambio</u> nic 21: efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, se reclasifican en resultados (estado de ingresos y gastos) al realizar la disposición de la inversión.</p> <p><u>Pruebas de menoscabo</u> nic 36 deterioro del valor de los activos se revisan los estimados de vida útil, valor residual y los métodos de depreciación anualmente como parte de las pruebas de menoscabo.</p> <p><u>Costos por préstamos</u> nic 23: los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo deben capitalizarse.</p> <p><u>Participación negocios conjuntos</u> nic 31: debe medirse con el método de la participación o consolidación proporcional.</p> <p><u>Investigacion y desarrollo</u> nic 38 activos intangibles los desembolsos de investigación se reconocen como gastos cuando se incurren, y los de desarrollo se capitalizan. deben cumplir con varios requisitos para que puedan capitalizarse.</p>

Esta Tabla compara los requisitos de divulgación según requerido por la IASB para las empresas públicas y privadas. Se divide la comparación por temas para ambos grupos y se explica según la normativa contable.

Tabla 5: Comprobación de Información a Presentar NIIF Pequeñas Vs NIIF Completas

<u>NIIF: Pymes</u>	<u>NIIF: MNE</u>
<p style="text-align: center;"><u>Impuesto a las ganancias</u></p> <p>cuando se aplica una tasa impositiva diferente de los ingresos distribuidos, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.</p> <p style="text-align: center;"><u>Consolidación</u></p> <p>no se permite el método proporcional.</p> <p style="text-align: center;"><u>Pagos basados en acciones</u></p> <p>por lo general se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.</p> <p style="text-align: center;"><u>Inversiones en asociadas</u></p> <p>inversión en una asociada para la que hay un precio de cotización publicado, se reconoce al valor razonable con cambios en resultados (estado de ingresos y gastos).</p> <p style="text-align: center;"><u>Inversiones</u></p> <p>se eliminan las categorías. los instrumentos de deudas se deben anotar a costo amortizado usando el método de interés efectivo.</p>	<p style="text-align: center;"><u>Impuesto a las ganancias</u></p> <p>nic 12 impuesto a las ganancias se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan las ganancias.</p> <p style="text-align: center;"><u>Consolidación</u></p> <p>NIIF 10 estados financieros consolidados se permite el método proporcional.</p> <p style="text-align: center;"><u>Pagos basados en acciones</u></p> <p>NIIF 2 pagos basados en acciones para las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, se requiere que la entidad mida los bienes o servicios recibidos y el correspondiente aumento del patrimonio directamente al valor razonable de los bienes o servicios recibidos para transacciones con los empleados y otros terceros que suministren servicios similares</p> <p style="text-align: center;"><u>Inversiones en asociadas</u></p> <p>nic 28: debe medirse con el método de la participación. nic 24: informaciones a revelar sobre partes relacionadas</p> <p style="text-align: center;"><u>Inversiones</u></p> <p>se mantienen las categorías mercadeables – “trading” disponible para la venta mantener hasta el vencimiento las inversiones clasificadas hasta el vencimiento se reconocen a costo amortizado usando el método de interés efectivo. nic 32: instrumentos financieros: presentación e información a revelar nic39: instrumentos financieros: reconocimiento y medición</p>

Esta Tabla compara los requisitos de divulgación según requerido por la IASB para las empresas públicas y privadas. Se divide la comparación por temas para ambos grupos y se explica según la normativa contable.

Las Tablas 3, 4 y 5 muestran como los requisitos entre ambos grupos de empresas difieren sustancialmente. Etas comienzan definiendo ambos grupos de empresas. El contraste es significativo, la MNE deben someter estados financieros auditados, esperar por la aprobación de la Comisión de Valores e Intercambio Local, además, de mercadear sus acciones en las bolsas de valores internacionales, mientras que a las PYMES no les aplica. Los usuarios de las PYMES por lo general es un grupo local pequeño y especializado, mientras que para una MNE los usuarios son muchos e internacionales, la información que demandan estos varía de acuerdo a la empresa. Una empresa PYME someterá a las partes interesadas un grupo de estados directamente una vez al año o cuando sea solicitado. Sin embargo, los usuarios de una MNE exigen mayor cantidad de información constantemente. Además los usuarios de las empresas públicas cambian con regularidad. De igual forma las NIIF completas son actualizadas y modificadas constantemente. Es más fácil la adaptación de los usuarios de las NIIF pequeñas: contadores, gerencia, bancos y otros ya que están normas se revisan de cada 3 años.

En la presentación de los Estados Financieros una entidad cuyos estados cumplan con la *NIIF para las PYMES* efectuará en las notas, una declaración, sobre el cumplimiento con estas. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen con la *NIIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos. Si la entidad no cumple con algún requisito deberá justificar la acción mencionando que no aplicó alguna regla ya que los estados presentan razonablemente la situación y rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Además, debe mencionar que se ha cumplido con esta normativa con excepción de algún requisito, esto para lograr una presentación razonable.

También debe mencionar el requerimiento no aplicado, razón para omitir este, mencionar el tratamiento requerido y explicar porque el procedimiento alterno que permite mejor presentación fidedigna de la posición financiera de la empresa. La gerencia deberá indicar en las notas además, si la falta de aplicación de algún requisito afecta la información actual presentada. Luego de la adopción por primera vez de las NIIF para PYMES la empresa explicará cómo se afectó sus flujos de efectivo, su situación y

rendimiento financiero al emigrar de su normativa contable a las NIIF para PYMES. El primer conjunto de estados financieros preparados con esta normativa debe incluir una descripción de la naturaleza de cada cambio en las políticas contables, una reconciliación del patrimonio de la normativa anterior utilizada y la NIIF. La reconciliación se hará a la fecha de la transición y además a la fecha del último periodo en la cual se aplicó la normativa anterior. Para este último también, la empresa deberá preparar una reconciliación del resultado o ingreso neto. La entidad presentará todos los estados financieros y sus notas, estas deben incluir un resumen de las políticas y otra información adicional. En el caso que el periodo de los estados financieros sea mayor o menor a un año, la empresa debe divulgar el hecho, los ajustes que son necesarios para lograr una presentación razonable además debe mencionar que las cifras y la información en las notas no son comparables en su totalidad.

Tabla 6: Países Por Continente Que Aplican las NIIF Completas y NIIF Pequeñas

Continente	NIIF Completas	NIIF Completas	NIIF Pequeñas	NIIF Pequeñas
	Empresas Públicas	Empresas Públicas		P
	r	p	r	
América	20	3	10	13
Asia	23	4	6	4
Africa	16	2	3	11
Europa	39	2	1	2
Oceanía	4	0	0	0
Total	102	9	20	30

Esta Tabla presenta un resumen del estatus de los países por continente con relación a las NIIF completas en empresas que cotizan en la bolsa de valores. Además, presenta el estatus de los países por continente con relación a las NIIF pequeñas para propósitos estatutarios. R= Requerido / P= Permitido.

Globalmente 20 países le requieren a las PYMES que apliquen las NIIF. Venezuela ha impuesto algunas excepciones. En el Caribe 5 países requieren la aplicación. América Central y Sur 3 y 2 respectivamente. En el continente asiático 6 países. En Europa solo Serbia requiere su uso. En África se les requiere a 3 países, en Australia y Oceanía no se le requiere a ningún país. Además, a 30 países se les permite el uso de las NIIF pequeñas globalmente. De estos Costa Rica, Argentina, Bostwana y Kosovo han impuesto algunas excepciones. En América del Norte, Estado Unidos es el único país que permite el uso, en el Caribe 6 países, Centroamérica 3, y en América del Sur 3. En Europa 2 países. En el continente asiático 4 países permiten el uso, y las han adoptado sin excepciones. En África 11 países permiten el uso. Para el continente australiano y en Oceanía ningún país permite el uso.

Actualmente en América 20 países le requieren a las empresas la aplicación de las NIIF completas. El Salvador y Uruguay las requieren pero ciertas excepciones aplican. Permiten su uso Antigua y Barbuda, Bermuda e Islas Caimán. En Asia 23 países requieren el uso de las NIIF completas, Uzbekistán y Vietnam las requieren pero con excepciones. Hong Kong, India, Japón y Gaza permiten la aplicación. En África 16 países requieren la aplicación sin modificación alguna solo Libia y Marruecos permiten la aplicación. En Europa 39 países requieren la aplicación, Suiza ha impuesto algunas modificaciones, Isla de Man, Bosnia y Herzegovina permiten la aplicación. En el continente australiano y Oceanía solo 4 países lo requieren: Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Papúa Nueva Guinea y Australia.

RESULTADOS

Prueba de la H1

La H1 sugiere que los países que han adoptado las NIIF completas tienen una tendencia a adoptar las NIIF pequeñas en los distintos continentes. La Tabla 6 muestra los resultados del proceso de adopción por continente. Para analizar esta hipótesis se preparó una Tabla 6 en el cual se presentan los países, clasificados por continente. Se recopiló la información mediante 3 preguntas las cuales se contestaron

utilizando R= Requerido/ R* = Requerido con algunas excepciones/ P= Permitido/ P*= Permitido con algunas excepciones/ Pr= Prohibido/ N/A = No aplica.

Hallazgos Para la Prueba H1

Del análisis de la Tabla 6 se desprende que 111 países aplican las NIIF completas, 50 países aplican las NIIF pequeñas ya sea porque se les requiere o se les permite. Cuando se comparan ambas cantidades resulta que cerca de la mitad de los países que le permiten el uso de las NIIF a las empresas que cotizan también le permiten lo mismo a las empresas privadas (50/11) 45%. El porcentaje de adopción es mayor en el continente americano 74%. De los 31 países en América 23 aplican las NIIF pequeñas. Por otro lado EE.UU. que aún se encuentra en el proceso de converger con las normas internacionales permite la aplicación de las NIIF pequeñas. En Asia de los 33 países en el estudio, 27 ó (81%) usan las NIIF completas y 10 usan las NIIF pequeñas, esto representa un 37% (10/27) cuando se compara con los países que aplican las NIIF completas. Prácticamente todos los países europeos usan las NIIF completas, y cerca del 100% prohíbe el uso de las NIIF pequeñas. Esta última tendencia se repite en Australia y Oceanía. En África 18 países de 33 (55%) usa las NIIF completas, el 78% (14/18) usa las NIIF pequeñas.

Prueba de la H2

La H2 sugiere que los requisitos de divulgación e implantación de las NIIF para PYMES son sustancialmente menor en comparación con las NIIF para empresas que cotizan. Las Tablas 3, 4 y 5 muestran la comparación de la aplicación contable de las NIIF para las MNE y las PYMES y para analizar esta hipótesis se establece una comparación para ambos grupos de empresas. Las comparaciones incluyen: requisitos de divulgación, valoración de las diferentes partidas y tratamientos contables.

Hallazgos Para la Prueba H2

Del análisis de las Tablas 3, 4 y 5 se desprende que las alternativas para aplicar métodos se reducen significativamente. La NIIF 1 requiere que se reclasifiquen los componentes de los estados financieros reconocidos según las normas aplicadas anteriormente de acuerdo a las NIIF. La NIIF para PYMES no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. La NIIF 2 consiste en especificar la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones, requiere que la entidad reconozca las transacciones con pagos basados en acciones en sus estados financieros, incluyendo las transacciones con los empleados o con terceros que vayan a ser liquidadas en efectivo, con otros activos o con instrumentos de patrimonio de la entidad. Se simplifica la alternativa para las PYMES ya que por lo general se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

La NIIF 5 adopta la clasificación de “mantenidos para la venta” e introduce el concepto de grupo de activos para su disposición. Se reducen las alternativas y en las NIIF pequeñas no existe la clasificación separados para la venta. NIIF 7 requiere a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad y la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros. La alternativa para las PYMES es más simple ya que no se especifica si la información a revelar debe incluirse dentro de los estados financieros o en las notas. La NIIF 10 establece los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas. Se reducen los métodos en las NIIF pequeñas ya que no se permite el método proporcional. Además, se presenta una comparación de ambas normativas en 26 categorías distintas. Otras normas han sido adaptadas para atender las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES. Esto representa un atractivo para que los usuarios adopten las NIIF pequeñas. Esto concurre con Seifert y Lindberg (2010).

IMPLICACIONES y CONCLUSIONES

El objetivo de esta investigación ha sido estudiar la divulgación requerida por la IASB a las empresas públicas y privadas para posteriormente hacer una comparación de estos requisitos. Asimismo, se utilizaron las guías de implantación y divulgación emitidas por dicha Junta internacional, y otras fuentes que permitieron evidenciar la simplicidad en la divulgación financiera para las PYMES y como esto representa un elemento seductor que propicia la adopción de las NIIF pequeñas. Se presentó un análisis construyendo varias Tablas que compara la divulgación en los dos tipos de empresas. Además, se explica en qué consiste los requerimientos de las normas contables en estas empresas. También se resume el estatus de la adopción de las NIIF completas y pequeñas en los países.

Se prepararon las Tablas que comparan las diferencias y otras que muestra la cantidad de países que requieren o permiten la aplicación de las normas. Los datos que se incluyen en las Tablas, entre otros se obtuvieron de los informes que describe los requisitos y diferencias en la divulgación y otra información pertinente de las normativas contables. Los resultados de la investigación demostraron que los países que aplican las NIIF completas, tienden a adoptar las NIIF pequeñas. La tendencia de adopción y rechazo varía por continente. Resultó que las alternativas para aplicar las NIIF pequeñas se reducen por lo que la divulgación para las PYMES es más sencilla. Para contribuir a la literatura esta investigación evaluó el estatus de la adopción de las NIIF pequeñas y los compara con el status de las NIIF completas en más de 100 países en un periodo pertinente y de cambios en el establecimiento de normas internacionales. También evidenció que las NIIF pequeñas principalmente están siendo adoptadas en países donde se aplican las NIIF completas. Este estudio estuvo limitado en alcance ya que no se estudiaron todos los países. No se hizo un estudio estadístico para determinar que variables pueden validar o contradecir algunos resultados de esta investigación. Para futuras investigaciones se recomienda ampliar el alcance y la muestra para fortalecer la investigación. Se presenta a continuación un detalle más amplio de los resultados, contribuciones y sugerencia para futuras investigaciones.

Esta investigación demostró que la ruta creada por la IASB parece seducir a los países para que requieran a las PYMES el uso de las NIIF pequeñas, el porcentaje de adopción se acerca a 50%. Esto es así cuando se comparan la aplicación de ambas normativas en los países del estudio. Los países de América, Asia y África muestran mayor inclinación a adoptar las normas. Se observa una tendencia de rechazo en los países europeos. Esto concuerda con Mackintosh (2008) que establece que hay un movimiento a favor para que la UE establezca sus propias normativas aplicables a las PYMES. Se desprende de esta investigación que los métodos contables más complicados han sido eliminados para adaptarlos a las necesidades de los proveedores y evaluadores de crédito principalmente. Este planteamiento está de acuerdo con Fitzpatrick y Frank (2009). Además, concuerda con estos últimos que la simplicidad que proveen estas normas les permite a los usuarios evaluar de una forma directa y los flujos de efectivo, la liquidez y solvencia de la empresa. A través de la investigación se concluye que las NIIF para PYMES representan un conjunto de normas de fácil aplicación.

Además, la adopción de estas conlleva menos requisitos de divulgación y aplicación contable que las NIIF para empresas públicas. Este estudio concuerda con Pacter y Scott (2012) que argumentan que el impacto y la acogida de las NIIF pequeñas es de gran importancia. También las conclusiones de esta investigación son similares a las expresiones realizadas por los directivos de la IASB, los cuales concluyen que las NIIF pequeñas brindan uniformidad en la divulgación. Este planteamiento es refutado por Herman (2010), este autor concluyó que permitir que las PYMES apliquen las NIIF mientras otras empresas aplican las normas locales o las NIIF completas hace mermar la transparencia de los estados financieros y la habilidad de los usuarios de comparar la información especialmente en el caso de EE. UU. Los costos de educación y de implantación son elementos claves y sustanciales que las PYMES deben tener en consideración al implantar las NIIF como se plantea en esta investigación y en Herman (2010). Sin embargo, Ball (2006) concluyó que los costos de divulgación y cumplimiento se reducen ya

que las empresas no tendrán que cumplir con los requisitos de doble divulgación. Este estudio concuerda con Pacter (2009) en que la uniformidad permitirá que se reduzcan las barreras de entrada a mercados internacionales lo que permitirá a las PYMES crear alianzas en otros países y obtener capital extranjero y otras oportunidades. Al comparar este estudio con el de las empresas de auditoría y consultoría Grant Thornton, GT (2009) y Deloitte (2009) encontramos que estos últimos utilizan un cuestionario para recopilar los datos. Aunque existe diferencia en la manera de recolección de la muestra los resultados de ellos y los de esta investigación son similares. Se observa una tendencia de adopción de las NIIF Pequeñas. Por otro lado, la diferencia de los estudios de GT y Deloitte y esta investigación recae en que ambas empresas solo recopilaron información para un solo año (2009) y se realizó solamente en un país, Australia (Grant Thornton) y EE. UU (Deloitte). Sin embargo, en esta investigación se realizó el análisis y el resumen del estatus actual de la adopción de las NIIF completas y pequeñas en múltiples países. Además, el periodo de investigación de este estudio es más amplio. El tema es amplio y genera implicaciones para los reguladores de normas ya que deberán tener en consideración múltiples exigencias globales. Los países deberán brindar apoyo a las empresas en la fase de adopción, lo que implica que deben contribuir con fondos y adiestramiento que ayude en la implantación. Con estos beneficios las PYMES enfrentan el cambio de una cultura local a una cultura globalizada. De esta manera comienza su verdadera ruta hacia la convergencia.

Contribuciones

Esta investigación aporta a la literatura como contribución única el análisis y el resumen del estatus actual de la adopción de las NIIF completas y pequeñas en más de 100 países. Además, el periodo de investigación cubre años previos y posteriores al 2009, fecha en que la IASB creó las NIIF pequeñas, lo que permite recopilar datos en fechas relevantes para la literatura. Además, provee estadísticas de los países que han adoptado ambas normas. El estudio sirve de referencia a las PYMES que desean aplicar las NIIF. Se les resumen los requisitos de implantación contable y se les brinda una explicación pertinente que sirve de guía. El estudio es útil a la academia ya que mediante la comparación de los requisitos de ambas normativas se puede estudiar las ventajas y desventajas de estas. Además permite generar discusiones entre profesores y alumnos con el fin de analizar las implicaciones económicas de la aplicación de las NIIF en diferentes países. Para los profesionales de la contabilidad y otros sectores el estudio le permite actualizar los temas sobre este particular.

Sugerencias Para Investigaciones Futuras

En estudios futuros se pueden analizar el impacto socioeconómico de la adopción de las NIIF pequeñas en diferentes países. El estudio puede realizarse a nivel país “country level” y determinar cuántas PYMES han adoptado las normas. Se sugiere hacer el estudio a nivel de empresa “firm level” y medir las implicaciones de la implantación en el ingreso neto. También se puede estudiar los costos asociados a la adopción. Una comparación entre las normas locales de los países y las NIIF para PYMES permitirá comparar las cifras en los estados financieros. Mediante una muestra en diversos países, la aplicación de un instrumento y un análisis estadístico se puede investigar cuántas empresas se han internacionalizado o tiene planes luego de la adopción de las NIIF pequeñas.

APÉNDICE I

Composición de Países Que Usan NIIF a Diciembre 2012

País	¿NIIF son requeridas o permitidas a empresas que cotizan?	¿NIIF son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?	¿NIIF para PYMES son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?
América del Norte			
Canadá	R	R*	Pr
Méjico	R	P	Pr
Estados Unidos	NO	NO	P
Caribe			
Antigua y Barbuda	P	P	P
Aruba	N/A	R*	P
Bahamas	R	R	R
Barbados	R	R	R
Bermuda	P	P	P
Islas Caimán	P	P	P
República Dominicana	R	P	P
Antillas Neerlandesas (Bonaire, Curazao, San Eustaquio, Saba y San Martín)	R	R*	P
Jamaica	R	R	R
St. Kitts y Nevis	R	R	R
Santa Lucía	N/A	R	Pr
Trinidad y Tobago	R	R	R
País	¿NIIF son requeridas o permitidas a empresas que cotizan?	¿NIIF son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?	¿NIIF para PYMES son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?
América Central			
Costa Rica	R	R*	P*
El Salvador	R*	R	R
Guatemala	N/A*	P*	P
Honduras	R	R	R
Nicaragua	N/A*	P	P
Panamá	R	R	R
América del Sur			
Argentina	R	P*	P*
Bolivia	No	Pr	Pr
Brasil	R	No	No
Chile	R	R	R
Colombia	No	Pr	Pr
Ecuador	R	R	P
Paraguay	No	Pr	Pr
Perú	R	R*	P
Uruguay	R*	Pr	Pr
Venezuela	R	R	R*
Afganistán	N/A	P	P
Armenia	R	R	R
Azerbaiyán	R	R	Pr
Bahréin	R	R	No
China	No	Pr	Pr
Hong Kong	P	No	No
India	P	Pr	Pr
Indonesia	No	Pr	Pr
Israel	R	R*	P
Japón	P	P	Pr
Jordania	R	R	No
Kazajstán	R	R	R
Rep. Korea	R	P	Pr
Kuwait	R	R	No
Kirguistán	R	R	No
Libano	R	R	R
Macao	N/A	No	No
Malasia	R	R	No

País	¿NIF son requeridas o permitidas a empresas que cotizan?	¿NIF son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?	¿NIF para PYMES son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?
Mongolia	R	R	R
Omán	R	R	Pr
Pakistán	R	R*	No
Qatar	R	R	R
Arabia Saudita	R	R	Pr
Singapur	R	P	No
Sri Lanka	R	R	R
Taiwán	No	No	Pr
Tailandia	No	No	No
Turquía	R	R*	Pr
Emiratos Arabes	R	No	No
Uzbekistán	R*	R*	No
Vietnam	R*	R*	Pr
Gaza	P	P	P
Algeria	R	R	R
Angola	N/A	Pr	Pr
Botswana	R	R*	P*
Camerún	No	Pr	Pr
Chad	No	Pr	Pr
Costa de Marfil	No	Pr	Pr
Guinea Ecuatorial	No	Pr	Pr
Gabón	No	No	No
Ghana	R	P	P
Guinea	N/A	Pr	Pr
Kenia	R	R	P
Libia	P	Pr	Pr
Madagascar	N/A	Pr	Pr
Malawi	R	R	P
Mauricio	R	R	P
Marruecos	P*	P*	Pr
Mozambique	R	R	Pr
Namibia	R	R	P
Nigeria	R	R	No
República del Congo	No	Pr	Pr
Ruanda	R	R	P
Senegal	No	Pr	Pr
Sur Africa	R	P	P
Swazilandia	R	R	R
Tanzania	R	R	P
Túnez	Pr	Pr	Pr
Uganda	R	R	R
Zambia	R	R	P
Zimbabwe	R	R	P
Europa			
Albania	R	R*	Pr
Austria	R	P	Pr
Bielorrusia	No	No	No
Bélgica	R	Pr	Pr
Bosnia y Herzegovina	P	P	No
Bulgaria	R	P	Pr
Chipre	R	R	Pr
República Checa	R	P	Pr
Dinamarca	R	P	Pr
Estonia	R	R*	Pr
Finlandia	R	P	Pr
Francia	R	Pr	Pr
Georgia	R	R*	N/A
Alemania	R	P	Pr
Grecia	R	P	Pr
Groenlandia	R	P	Pr
Hungría	R	P	Pr
Irlanda	R	P	Pr
Isla de Man	P	P	Pr
Italia	R	R*	Pr
Kosovo	N/A	P*	P*
Letonia	R	R	Pr
Lituania	R	P	Pr
Luxemburgo	R	P	Pr

Macedonia	R	R	R
Malta	R	R*	Pr
Moldavia	R	R*	No
Montenegro	R	R	Pr
Países Bajos	R	P	Pr
Noruega	R	P	Pr
Polonia	R	R*	Pr
Portugal	R	R	Pr
Rumania	R	Pr	Pr
Federación Rusa	R	R*	No
Serbia	R	R	R
Eslovaquia	R	R	Pr
Eslovenia	R	R*	Pr
España	R	P	Pr
Suecia	R	P*	Pr
Suiza	R*	Pr	Pr
Ucrania	R	P	P
Reino Unido	R	R	Pr
País	¿NIIF son requeridas o permitidas a empresas que cotizan?	¿NIIF son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?	¿NIIF para PYMES son requeridas, permitidas o prohibidas para propósitos estatutarios?
Australia	R	R	Pr
Polinesia Francesa	N/A	Pr	Pr
Nueva Caledonia	R	Pr	Pr
Nueva Zelanda	R	R*	Pr
Papúa Nueva Guinea	R	R	Pr

Preparado por la autora: Fuente: PWC (2012)

REFERENCIAS

Ball, R. (2006). International Financing Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 5-27.

Barth, M., Landsman, W., y Lang, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.

Briciu, S., Groza, C. & Ganfalean I. (2009). International Financial Reporting Standard (IFRS) will Support Management Accounting System for Small and Medium Enterprise (SME)? *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 308-317.

Christie, N., Brozovsky, J., Hicks, S. (2010). Accounting for Small Businesses: The Role of IFRS. *The CPA Journal*, (July), 40-43.

Del Valle, Alain; Onali, Enrico; Magarini, Riccardo (2010): Assessing the Value Relevance of Accounting Data After the Introduction of IFRS in Europe, in: *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21:2, 85-119.

Doupnik, T., Perea, H. *International Accounting*, 3rd edition, 2012. Mc Graw Hill Irwin.

Fitzpatrick, M., & Frank, F. (2009). IFRS for SMEs: The Next Standard for U.S. Private Companies?. *Journal Of Accountancy*, 208(6), 50-54.

Hail, L., C. Leuz and P. Wysocki. (2010). "Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis." *Accounting Horizons* 24, 355-394.

Heffes, E. (2009). Early Feedback on Adoption of IFRS. *Financial Executive*, 14-15.

Herman, N. (2010). IFRS for SMEs: Not for Private American Companies. *CPA Journal*, 80(12), 11-12.

Love, V. J. (2011). Private Company Accounting: A Concept Whose Time Has Come. *CPA Journal*, 81(2), 16-18.

Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Selbest, E., Chamboko, R., Colyvas, B., Hanekom, B. (2013). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, New Jersey: Wiley.

Mackintosh, I. (2008). Accounting for SMEs: the European debate goes on. *Accountancy*, 14183.

Meeks, G., y Swann, G. (2009). Accounting standards and the economics of standards. *Accounting and Business Research*, 39(3), 191-210.

Miller, R. S. (2010). Is IFRS for SMEs For Your Company?. *Financial Executive*, 26(5), 16.

Neag, R., Masca, E. & Pascan, I. (2009). Actual Aspects Regarding the IFRS for SME-Opinions, Debates and Future Developments. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 32-42.

Needles, B., Powers, M. 3rd edition, (2013). *International Financial Reporting Standards*. Mason, OH: Cengage Learning

Pacter, P. (2009). IFRS For Most Private Companies Goes Live. *Financial Executive*, 25(7), 28-30.

Pacter, P. y Scott, D. (2012). IASB, IFRS for SMEs, Dubai Conference september 13, 2013. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/1209SMEsDubai.pdf>

Pricewaterhouse Coopers, LLP, (2012), 'IFRS Adoption by Country', Retrieved April 3, 2013, from <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>.

Sanders, J., Lindberg, D., & Seifert, D. (2013). Is IFRS for SMEs a Beneficial Alternative for Private Companies?. *CPA Journal*, 83(2), 32-35.

Seifert, D. L., & Lindberg, D. L. (2010). Key Provisions of IFRS for Small and Medium-sized Entities. *CPA Journal*, 80(5), 34-37.

Sharp, I. (2009). IASB Makes Strides. *Accountancy*, 14468-69.

Vasek, L. (2011). IFRS for SMES- A New Challenge for Worldwide Financial Reporting. *International Journal of Management Cases*, (6), 115-120.

Warren, C. S. (2012). *Survey of Accounting*. Accounting Fraud: Exhibit 13. Mason, OH: Cengage Learning.

AICPA (2009). AICPA IFRS Preparedness Survey. <http://www.aicpa.org>. Consultado el 2 de octubre de 2013.

AICPA (2013). History of the AICPA. <http://www.aicpa.org>. Consultado el 11 de julio de 2013

Deloitte, (2009). <http://www.iasplus.com/en/binary/usa/0907deloittesmesurvey.pdf>. Consultado el 2 de septiembre de 2013.

European Commission, Eurostat (2010). International trade by enterprise characteristics. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/International_trade_by_enterprise_characteristics. Consultado el 9 de junio de 2013.

Grant Thornton, (2009). Grant Thornton calls for immediate Australian introduction of new IFRS for SMEs http://www.grantthornton.com.au/Publications/Newsletters/media_090710.asp. Consultado el 26 agosto de 2013.

IASB (2008). Discussion Paper Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity. Consultado el 19 de noviembre de 2013.

IFRS (2009). Fundación IASC. Material de formación sobre las NIIF para PYMES: Módulo 1 PYMES. Consultado el 14 de septiembre de 2013.

IFRS (2009a). Lista de Comprobación de Información a Revelar y Presentar: NIIF para PYMES. Consejo IASB. Consultado el 14 de septiembre de 2013.

IFRS (2012). IFRS for SME Fact Sheet. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs>. Consultado el 14 de septiembre de 2013.

IFRS (2013). Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>. Consultado el 14 de septiembre de 2013.

International Trade Administration (2011). US exporter in 2011: An statistical overview. <http://www.trade.gov/mas/ian/smeoutlook>. Consultado el 9 de junio de 2013.

Securities and Exchange Commission (SEC) (2000). SEC Concept Release, International Accounting Standards, Appendix A. Consultado el 10 de junio de 2013.

United Nations Conference on Trade and Development, (2011). World Investment Report Non Equity Modes of International Production and Development. <http://www.unctad docs.org>. Consultado el 10 de junio 2013.

World Federation of Exchanges, (2012). Market Highlights. <http://www.world-exchanges.org/statistics>. Consultado 9 de junio de 2013.

World Trade Organization, (2013). Regional Trade Agreements Information System (RTA_IS). <http://rtais.wto.org>. Consultado el 7 de mayo de 2013.

RECONOCIMIENTOS

Se reconoce y felicita a los árbitros y al editor por la excelente labor de revisar este artículo y ofrecer recomendaciones de gran valor para mejorar la calidad del mismo.

AGRADECIMIENTO

Se agradece a la Asociación de Estudiantes de Contabilidad (AEC) de la UPR en Río Piedras.

BIOGRAFÍA

Aida R. Lozada, CPA, ABD es profesora de Contabilidad Internacional en la Facultad de Administración de Empresas en el Recinto de Río Piedras de la Universidad de Puerto Rico. Su investigaciones incluyen: el Valor de Pertinencia de las NIIF vs U.S. GAAP, NIIF para PYMES: Movimiento Fortuito o Ruta a la Convergencia, IASB y FASB, Proyecto de Convergencia: Estatus Actual. Es Contador Público Autorizado. Su información de contacto es: Facultad de Administración de Empresas, P.O. Box 23332 San Juan, PR, 00931-3332. aida.lozada@upr.edu