



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

**¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES?
Un análisis desde la literatura académica
internacional
para el periodo 2009-2019**

Diana Gutiérrez Montoya

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas, Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá, Colombia
2021

**¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES?
Un análisis desde la literatura académica
internacional
para el periodo 2009-2019**

Diana Gutiérrez Montoya

Tesis presentada como requisito parcial para optar al título de:
Magister en Contabilidad y Finanzas

Director:

PhD. Mauricio Gómez Villegas

Línea de Investigación:

Regulación contable

Grupo de Investigación:

Contabilidad, Organizaciones y Medio Ambiente - GICOMA

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas, Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá, Colombia

2021

A David y Ana Lucía

Que esta tesis sea ejemplo de persistencia, disciplina y sueños. Vivan sus procesos con todo lo que ello implica, pero siempre defiendan lo que quieren.

A Fredy

Por su compañía incondicional y sostener mi mano en los momentos de dificultad.

A mis Padres

Por su amor y apoyo infinito.

A Carlos Pinzón

Porque estaba orgulloso de este proceso y ahora recordar su vida es una inspiración.

Declaración de obra original

Yo declaro lo siguiente:

He leído el Acuerdo 035 de 2003 del Consejo Académico de la Universidad Nacional. «Reglamento sobre propiedad intelectual» y la Normatividad Nacional relacionada al respeto de los derechos de autor. Esta disertación representa mi trabajo original, excepto donde he reconocido las ideas, las palabras, o materiales de otros autores.

Cuando se han presentado ideas o palabras de otros autores en esta disertación, he realizado su respectivo reconocimiento aplicando correctamente los esquemas de citas y referencias bibliográficas en el estilo requerido.

He obtenido el permiso del autor o editor para incluir cualquier material con derechos de autor (por ejemplo, tablas, figuras, instrumentos de encuesta o grandes porciones de texto).

Por último, he sometido esta disertación a la herramienta de integridad académica, definida por la universidad.

Diana Gutiérrez Montoya

Fecha 15/09/2021

Agradecimientos

Quiero dar gracias a mi familia, por su unión, su fuerza y su compromiso conmigo en este proceso, por entender mis momentos de ausencia, por su cariño, ánimos y humor cuando todo parecía más difícil. Especialmente a Fredy, David y Lucí por su paciencia y amor incondicional.

Agradezco al profesor Mauricio su disposición para acompañar el desarrollo de esta tesis, su compromiso, dedicación y orientaciones, fueron vitales para culminar este proceso.

A Fabián Leonardo Quinche por inspirar en mí el camino de lo académico y su amistad.

Al grupo GICOMA por los espacios de discusión y los aportes de sus integrantes que ayudaron a consolidar este documento y mi comprensión del tema. A la Universidad Nacional de Colombia por propiciar espacios de formación que trascienden lo académico.

A Deisy Sánchez, Katherine Rojas, Yuly Franco, Victoria Rodríguez y Mateo Bedoya, que sería de la vida sin los espacios para coincidir, discutir, compartir y reír, gracias por su apoyo.

A mis compañeros de la Uniagustiniana por su tiempo para escuchar mis inquietudes y sus ánimos.

A todas las personas que de alguna manera me apoyaron en este proceso, gracias.

Resumen

¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES? Un análisis desde la literatura académica internacional para el periodo 2009-2019.

Esta tesis sintetiza y analiza diferentes documentos académicos que dan cuenta de las dificultades que presenta el proceso de adopción de la NIIF para PYMES en el contexto internacional. La investigación analizó los argumentos académicos y las características contextuales que explican la no adopción de la NIIF para PYMES en las jurisdicciones de diversos países, mediante una revisión de la literatura académica internacional para el periodo 2009-2019. La pregunta que orienta la investigación es: ¿Por qué no se adopta la NIIF para PYMES en los países de las diferentes jurisdicciones, a partir de los estudios académicos publicados a nivel internacional para el periodo 2009-2019? Para ello, la metodología fue una revisión sistemática de literatura que permitió identificar las dificultades del proceso de adopción, a través de una metasíntesis que analiza y vincula 46 documentos; posteriormente estas dificultades se relacionan conceptualmente con las características de las jurisdicciones no adoptantes. El análisis realizado sugiere que algunos países no adoptan la NIIF para PYMES porque, pese a ser una versión simplificada de las NIIF completas, sigue siendo una norma muy compleja; igualmente, muchas jurisdicciones prefieren las normas nacionales porque la información contable de las PYMES se orienta a propósitos fiscales y podría generar más costos que beneficios la implementación de la NIIF. De igual manera, el enfoque financiero bursátil que se mantiene en la NIIF para PYMES genera conflicto con algunos elementos de los sistemas contables en distintos países, haciendo que las normas nacionales sean un mecanismo para proteger a las PYMES, dada su importancia en la economía.

Palabras clave: NIIF para PYMES, contabilidad internacional, regulación contable, adopción, revisión sistemática de literatura.

Abstract

Why is the IFRS for SMEs not adopted? An analysis from the international academic literature for the period 2009-2019.

This thesis synthesises and analyses different academic papers that account for the difficulties in the process of adopting the IFRS for SMEs in the international context. The research analysed the academic arguments and contextual features that explain the non-adoption of the IFRS for SMEs in various countries' jurisdictions through a review of the international academic literature for the period 2009-2019. The question guiding the research is: Why is the IFRS for SMEs not adopted in the countries of different jurisdictions, based on the academic studies published at the international level for the period 2009-2019? To this end, the methodology was a systematic literature review that allowed us to identify the difficulties in the adoption process, through a meta-synthesis that analyses and links 46 documents; these difficulties are then conceptually related to the characteristics of the non-adopting jurisdictions. The analysis suggests that some countries do not adopt the IFRS for SMEs because, despite being a simplified version of the full IFRS, it is still a very complex standard; similarly, many jurisdictions prefer national standards because the accounting information of SMEs is oriented towards tax purposes and it could generate more costs than benefits to implement the IFRS. Similarly, the stock market financial focus maintained in the IFRS for SMEs conflicts with some elements of the accounting systems in different countries, making national standards a mechanism to protect SMEs, given their importance in the economy.

Keywords: IFRS for SMEs, international accounting, accounting regulation, adoption, systematic literature review.

Contenido

RESUMEN	IX
CONTENIDO.....	XI
LISTA DE FIGURAS.....	XIV
LISTA DE ILUSTRACIONES	XIV
LISTA DE TABLAS	XV
INTRODUCCIÓN	17
1. EL DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL Y LOS SISTEMAS CONTABLES COMPARADOS.....	20
1.1 INTRODUCCIÓN	20
1.2 CONTABILIDAD INTERNACIONAL Y SISTEMAS CONTABLES COMPARADOS.	21
1.2.1 <i>Contabilidad Internacional</i>	21
1.2.2 <i>Los orígenes de la contabilidad internacional</i>	22
1.2.3 <i>Los sistemas contables</i>	23
1.2.4 <i>Enfoques de estudio</i>	30
1.3 ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	31
1.3.1 <i>Dificultades para el proceso de armonización</i>	37
1.3.2 <i>Endorsement</i>	42
1.3.3 <i>Enforcement</i>	43
1.4 CONCLUSIONES	44
2. METODOLOGÍA.....	45
2.1 INTRODUCCIÓN	45
2.2 REVISIÓN SISTEMÁTICA DE LITERATURA	45
2.2.1 <i>Criterios de búsqueda</i>	47
2.2.2 <i>Criterios para la selección de estudios</i>	48
2.2.3 <i>Criterios de Inclusión</i>	48
2.2.4 <i>Criterios de exclusión</i>	49
2.2.5 <i>Selección de estudios</i>	49

2.2.6	<i>Extracción de información</i>	51
2.3	METASÍNTESIS PARA EL ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	52
3.	PERSPECTIVAS ACADÉMICAS FRENTE A LA ADOPCIÓN DE NIIF PARA PYMES.....	57
3.1	INTRODUCCIÓN.....	57
3.2	DESARROLLO DE LA REVISIÓN SISTEMÁTICA DE LITERATURA.....	58
3.2.1	<i>Resultados obtenidos en bases de datos.</i>	58
3.2.2	<i>Proceso de depuración</i>	59
3.2.3	<i>Estudios seleccionados</i>	60
3.3	ANÁLISIS DE LOS ESTUDIOS IDENTIFICADOS	65
3.3.1	<i>Evaluación comparativa</i>	65
3.3.2	<i>Caracterización de los estudios según los datos de publicación</i>	65
3.3.3	<i>Caracterización de los estudios según el enfoque metodológico.</i>	69
3.3.4	<i>Caracterización de la literatura según los países de estudio.</i>	70
3.4	PROBLEMAS DE LA NIIF PARA PYMES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL.	73
3.4.1	<i>Definición de PYME</i>	73
3.4.2	<i>La NIIF para pymes</i>	76
3.4.3	<i>Dificultades del proceso de adopción e implementación</i>	84
3.5	CONCLUSIONES.....	92
4.	JURISDICCIONES NO ADOPTANTES DE LA NIIF PARA PYMES: UN ANÁLISIS A SUS CARACTERÍSTICAS.	94
4.1	INTRODUCCIÓN.....	94
4.2	CARACTERIZACIÓN DE LOS PAÍSES NO ADOPTANTES DE NIIF PARA PYMES.	95
4.2.1	<i>Nivel de desarrollo</i>	95
4.2.2	<i>Ubicación geográfica internacional</i>	96
4.2.3	<i>Nivel de Ingresos</i>	97
4.2.4	<i>Tamaño empresarial – participación geográfica</i>	98
4.2.5	<i>Nivel de desarrollo del mercado de valores</i>	100
4.2.6	<i>Financiación en Mipymes</i>	102
4.3	RELACIONES ENTRE LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS PAÍSES Y LA NO ADOPCIÓN DE LA NIIF PARA PYMES.	105
4.3.1	<i>Estructura económica:</i>	105
4.3.2	<i>Regulación contable:</i>	106
4.3.3	<i>Sistema educativo:</i>	113
4.3.4	<i>Sistema legal:</i>	113
4.3.5	<i>Sistema político y cultural:</i>	114
4.4	CONCLUSIONES.....	115
5.	CONCLUSIONES	117
A.	ANEXO: PROTOCOLO DE REVISIÓN SISTEMÁTICA DE LITERATURA.	121

B. ANEXO: LISTADO DE LOS DOCUMENTOS SELECCIONADOS PARA DEPURACIÓN.....	127
C. ANEXO: LISTADO DE LOS DOCUMENTOS SELECCIONADOS PARA LA METASÍNTESIS.....	131
D. ANEXO: LISTADO DE PAÍSES QUE ADOPTAN O NO LA NIIF PARA PYMES POR DOCUMENTO.....	133
BIBLIOGRAFÍA	136

Lista de figuras

Figura 1. Variables del Sistema Contable.....	26
Figura 2. Proceso de Armonización Contable Internacional	37
Figura 3. Operador booleano AND Figura 4. Operador booleano OR	47
Figura 5. Documentos Excluidos por Área Temática	60
Figura 6. Síntesis del proceso de selección	64
Figura 7. Distribución de los estudios seleccionados en bases de datos.....	65
Figura 8. Enfoque Metodológico de los Estudios.....	69
Figura 9. Tamaños de empresas presentes en las PYMES.....	75
Figura 10. Nivel de desarrollo de los países que no adoptan NIIF para PYMES	95
Figura 11. Ubicación geográfica internacional de los países no adoptantes.....	97
Figura 12. Nivel de ingresos de los países no adoptantes.....	98
Figura 13. Participación geográfica de las Mipymes no adoptantes de NIIF para PYMES.	99
Figura 14. Brecha Financiera por Región	102
Figura 15. Brecha Financiera Formal por Tamaño de Empresa	103

Lista de ilustraciones

Ilustración 1. Resultado de búsqueda de Categorías	61
---	----

Lista de tablas

Tabla 1. Dificultades del Proceso de Armonización Internacional	38
Tabla 2. Resumen - Jurisdicciones que no usan la NIIF para PYMES.	40
Tabla 3. Criterios de búsqueda.	47
Tabla 4. Estructura de la base de datos.	48
Tabla 5. Criterios de Inclusión.....	49
Tabla 6. Categorías de Análisis.	50
Tabla 7. Parámetros para la Extracción de Información.	52
Tabla 8. Tipos de métodos para realizar la metasíntesis.....	53
Tabla 9. Resultados de búsqueda.....	58
Tabla 10. Documentos en español seleccionados	61
Tabla 11. Documentos en inglés seleccionados.....	63
Tabla 12. Distribución temporal de los estudios seleccionados por revistas de publicación.	67
Tabla 13. Países que adoptan NIIF para PYMES	71
Tabla 14. Países que no adoptan la NIIF para PYMES.....	72
Tabla 15. Usuarios de la información contable en PYMES	81
Tabla 16. Beneficios de la adopción de la NIIF para PYMES.....	82
Tabla 17. Presencia de las categorías analizadas en la literatura.	84
Tabla 18. Clasificación de las categorías.	85
Tabla 19. Clasificación de los ingresos por el BM	97
Tabla 20. Cantidad de MIPYMES a nivel global y el estado de adopción de la NIIF para PYMES.....	99
Tabla 21. Compañías Nacionales que Cotizan en Bolsa, por Países.	101
Tabla 22. Tasa de interés activa por países.....	104
Tabla 23. Tipos de adopción de la NIIF para PYMES	108
Tabla 24. Normas Elegibles en los Países en los que la NIIF para PYMES es permitida.	109
Tabla 25. Países que no adoptan la NIIF para PYMES.....	111
Tabla 26. Adopción en los países que presentan controversia en la literatura.	112

Introducción

La contabilidad internacional se consolida como uno de los campos de estudio más importantes para la disciplina contable en la actualidad; esto debido a la integración y al proceso de globalización de la economía y de los mercados financieros. Este relacionamiento internacional de algunas empresas, en especial las grandes y las multinacionales, y los mercados de capitales, ha generado actualizaciones y cambios en los informes financieros, buscando que sean más comparables. Por lo tanto, los organismos contables internacionales, las instituciones financieras multilaterales, las firmas de auditoría y los gobiernos de diferentes jurisdicciones han convergido en el objetivo de establecer estándares que permitan dicha comparabilidad y, por ende, promuevan el flujo de recursos de capital.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son estándares que han ganado una alta aceptación mundial, debido a la divulgación y apoyo que han recibido de las organizaciones multilaterales y de diversos gobiernos. Inicialmente, estas normas se emitieron para las compañías cotizadas en los mercados de valores, sin embargo, años después (2009), el IASB (International Accounting Standard Board) emite una norma para las PYMES (Pequeñas y medianas entidades), que fue actualizada en el 2015.

Las PYMES son entidades muy diversas en cuanto a tamaño, el sector económico en el que operan, su administración, sus recursos y capacidades, entre otros; no obstante, comparten una característica común y es la importancia que tienen para la economía y el empleo mundial (Bonito y Pais, 2018; Gómez, 2016; Kaya y Koch, 2015). La NIIF para PYMES es divulgada por el IASB como una norma de calidad que le permitirá a estas entidades, a través de su adopción, alcanzar una serie de beneficios, entre ellos, el incremento de la inversión extranjera directa, mayor calidad en la información, mayor comparabilidad y, en definitiva, el incremento de su participación en el contexto internacional.

No obstante, desde la literatura académica internacional se ha buscado explicar y comprender por qué, pese al respaldo institucional y económico que ha tenido esta regulación, no ha sido aceptada ni permitida en diversas jurisdicciones. Algunos autores se han enfocado en explicar los factores técnicos de la norma, asociados con las necesidades de los usuarios de la información financiera de este tipo de empresas (Pacter, 2014; Quagli y Paoloni, 2012). Otra literatura se enfoca en las necesidades económicas y de información de las organizaciones a nivel local e internacional (Gómez 2016; Masca,

2012). Una línea más reciente de la literatura se ha enfocado en evaluar los factores institucionales y políticos, asociados con la gobernanza y la legitimación social (Bonito y Pais, 2018; Perera y Chad, 2015; Kaya, y Koch, 2015). Por lo tanto, se evidencia que desde la academia el debate sobre la adopción de NIIF para PYMES se encuentra vigente. No obstante, hasta la fecha no existe una investigación que sintetice, contraste y evalúe los diferentes argumentos y características contextuales presentados en la literatura internacional que explican porque esta normativa no ha sido adoptada, requerida o permitida, en diversas jurisdicciones. Por lo tanto, la contribución principal de esta tesis es aportar a este campo de estudio.

En este contexto, la pregunta de investigación que orienta esta tesis es: ¿Por qué no se adopta la NIIF para PYMES en los países de las diferentes jurisdicciones, a partir de los estudios académicos publicados a nivel internacional para el periodo 2009-2019? Para responder este cuestionamiento, esta tesis tiene como objetivo analizar los argumentos académicos y las características contextuales que explican la no adopción de la NIIF para PYMES en las jurisdicciones de diversos países, mediante la revisión de la literatura académica internacional para el periodo 2009-2019.

Para lograr este propósito, se establecen cuatro objetivos específicos: 1) presentar los argumentos teóricos y la evolución de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados; 2) evaluar las perspectivas académicas que presentan las dificultades del proceso de adopción de la NIIF para PYMES, a partir de una revisión sistemática de la literatura publicada en revistas académicas en el periodo 2009-2019; 3) caracterizar el contexto económico y empresarial de las jurisdicciones que no adoptan el modelo de la NIIF para PYMES, a partir de fuentes institucionales secundarias; y 4) identificar si existe una relación entre la decisión de no adoptar la NIIF para PYMES y las características del contexto económico y empresarial de las jurisdicciones que no adoptan.

Para conseguir los objetivos propuestos, esta tesis se estructura en cuatro apartados, posteriores a esta introducción; el capítulo uno presenta el posicionamiento teórico de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados; el capítulo dos plantea el diseño metodológico que es la Revisión Sistemática de la Literatura; el capítulo tres presenta los resultados de la revisión y la metasíntesis que se realizó; por último, el capítulo cuatro caracteriza a las jurisdicciones no adoptantes de la NIIF para PYMES y analiza conceptualmente estas características con las variables de los sistemas contables. Finalmente, se presentan las conclusiones generales y los anexos.

Dentro de los resultados más relevantes de esta tesis es posible señalar que, aunque la literatura académica sugiere que la NIIF para PYMES ha sido adoptada mayoritariamente por países en vías de desarrollo debido a las presiones institucionales, cuando se revisan las características contextuales de las jurisdicciones no adoptantes existen varios países en vías de desarrollo que hacen parte de este grupo, por lo tanto, el nivel de desarrollo no es un factor determinante para adoptar o no adoptar la NIIF para PYMES. Los países desarrollados encuentran problemático y poco confiable la adopción de esta NIIF, puesto

que, pese a ser una simplificación de las NIIF completas, sigue siendo demasiado compleja, costosa, y no se articula con las políticas fiscales o los propósitos gubernamentales en tales las jurisdicciones; así mismo, el proceso de simplificación también presenta dificultades debido a que en la NIIF para PYMES y las NIIF completas se establecen tratamientos asimétricos para circunstancias idénticas, con posibles efectos adversos para las PYMES. De igual manera, el análisis detallado de la base de datos del IASB permite identificar que la NIIF para PYMES se ha adoptado, de manera obligatoria, solo en 20 jurisdicciones, por lo tanto, analizar la forma en que los países realizan la adopción normativa, es clave para no seguir reproduciendo el discurso de que *las NIIF son las normas más utilizadas a nivel mundial* y comprender las particularidades contables de los contextos.

1. El desarrollo de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados.

1.1 Introducción

Este capítulo tiene como objetivo presentar los argumentos teóricos y la evolución de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados. Para ello se realiza un recorrido histórico identificando los autores más relevantes para la disciplina contable internacional y se sistematizan sus principales aportes.

Los orígenes de la contabilidad internacional se atribuyen a la aparición de las empresas multinacionales en el contexto económico global de la década de 1960; como también a la expansión y consolidación de los mercados financieros. Por otra parte, el estudio de los sistemas contables se origina con los aportes de Hatfield (inicios del siglo XX) y se desarrolla de manera amplia en el contexto anglosajón y europeo de los años 60, no obstante, el análisis y vinculación de estas dos áreas comienza con los procesos de armonización internacional.

La contabilidad internacional actualmente está inmersa en una corriente dominante enfocada en estudiar los International Financial Reporting Standard (IFRS), estándares Internacionales de Información Financiera cuya adopción global es promovida por el International Accounting Standard Board (IASB) y otros organismos multilaterales e internacionales. Sin embargo, los aportes de la contabilidad internacional son enriquecedores cuando su estudio se articula con los sistemas contables comparados, siendo claves para entender la diversidad de la contabilidad de cara a las características sociales, económicas, políticas e incluso culturales de las jurisdicciones.

Para alcanzar el objetivo propuesto en este capítulo serán desarrollados tres apartados; el primero adopta un enfoque histórico y busca caracterizar los principales hechos y actores en la consolidación de estos dos campos de estudio. En el segundo apartado aborda el problema de la Armonización; para ello se presentarán los soportes teóricos desde los cuales se busca explicar y comprender por qué, pese al esfuerzo de los organismos reguladores internacionales y otras entidades internacionales, las diferencias contables siguen vigentes. Por último, en el tercer apartado se presentarán algunos comentarios de cierre.

1.2 Contabilidad Internacional y Sistemas Contables Comparados.

1.2.1 Contabilidad Internacional

La contabilidad internacional es considerada como uno de los campos más estudiados e importantes de la disciplina contable actualmente (Trombetta, 2012; Nobes, 2013; Bonito y Pais, 2018). Se desarrolla propiamente dentro de la contabilidad financiera (Ryan, Scanpens & Theobald, 2002). La contabilidad internacional evoluciona como respuesta a las necesidades de los usuarios de forma dinámica y para ello articula prácticas, normas y objetivos; una característica propia de la disciplina contable. Qureshi (1979) establece que no existe una definición universal de contabilidad internacional, sin embargo, esta situación no es preocupante debido a que sucede lo mismo con el concepto de contabilidad. No obstante, precisa que existen tres conceptos en los cuales es posible enmarcar la definición de contabilidad internacional, estos son: Contabilidad de subsidiarias extranjeras, contabilidad comparada y contabilidad universal.

El primer concepto hace referencia a la consolidación de cuentas entre matriz y filiales extranjeras, centrándose en la conversión de moneda; este enfoque es demasiado limitado y no logra abarcar la complejidad de consolidación de compañías que tienen presencia en diversos países. El segundo concepto se refiere a una comparabilidad óptima que reconoce la diversidad de las prácticas contables y de la presentación de informes de las empresas a nivel global, sin buscar un sistema universal. Por último, la contabilidad universal tiene por objetivo establecer principios y prácticas globalmente aceptados, que permitan eliminar las diferencias entre la contabilidad nacional y la internacional.

Choi & Mueller (1984) citados en Sanz 2011, proponen la siguiente definición de contabilidad internacional:

“El término contabilidad internacional se extiende, en su amplio sentido, hasta abarcar la contabilidad para propósitos generales y orientados en términos nacionales, dirigida a 1) el análisis comparativo internacional, 2) los temas de medida e información contable relativos exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a la forma de los negocios de dichas empresas, 3) a las necesidades contables de los mercados financieros internacionales, y 4) a la armonización mundial de la diversidad en cuanto a la contabilidad e información financiera, a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas” (Sanz, 2011, p.18).

La propuesta de Choi y Mueller es bastante amplia porque incluye los distintos entornos en los cuales se desarrolla la contabilidad internacional, tales como: el análisis comparativo, la empresa multinacional y sus negocios, los mercados financieros y la armonización contable internacional, siendo esta última el área dominante en la actualidad;

de igual manera, señalan que la articulación de la intervención de diversas partes interesadas logra consensos para establecer su carácter normativo.

Para Sanz (2011) y García et al (1995), las áreas básicas en las que se desenvuelve la contabilidad internacional están definidas por los sistemas contables, al comprender la articulación de las prácticas y normativas de un país o grupos de países similares; estas áreas se mencionan a continuación: 1) La normalización contable internacional mediante el estudio de la evolución de organismos reguladores internacionales. 2) Los problemas contables de las empresas multinacionales frente a la interpretación de estados financieros por medio del análisis de casos. 3) La auditoría y formación contable, plantea los requisitos y la armonización de las prácticas de auditoría entre países.

De acuerdo con lo anterior es posible definir la contabilidad internacional como el campo de la contabilidad financiera que da cuenta de las relaciones económicas de las empresas en el contexto internacional y que para ello busca comprender las interacciones entre las normas y prácticas contables de cada país, a través de sus diferentes áreas de estudio. Sin embargo, sus áreas de estudio pueden cambiar con el tiempo por la adaptación que presenta la disciplina a los cambios económicos del contexto internacional.

1.2.2 Los orígenes de la contabilidad internacional

Los orígenes de la contabilidad internacional se explican desde dos perspectivas. En la primera (Gonzalo y Tua 1988; Parker 1983) se atribuye que el enfoque internacional es una característica propia de la disciplina contable y es apreciable a través de la historia, es decir, la expansión de la partida doble en distintas jurisdicciones europeas y el intercambio de mercaderías entre países, permitieron construir esta concepción de que lo internacional es algo natural en la contabilidad.

La segunda perspectiva es considerada la más desarrollada (Parker, 1983; y Radebaugh, 1983; Qureshi, 1979; García et al, 1995; Cañibano y Gisbert, 2007), plantea que la consolidación de la contabilidad internacional se da por la expansión del comercio y las relaciones económicas internacionales, las cuales generan un cambio en las dinámicas y las estructuras empresariales, dando origen a un nuevo tipo de organización “la empresa multinacional”.

El desarrollo del comercio internacional promueve la integración económica y tecnológica entre los países y los mercados financieros, permitiendo identificar que los tratamientos contables son distintos, debido a que tras el fin de la segunda guerra mundial cada país desarrolló sus propios principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) (Zeff, 2012). Esta diversidad en el reconocimiento de los hechos económicos genera dificultades de comunicación y comparabilidad de la información entre los distintos actores económicos. Para Parker (1983) bajo estas nuevas dinámicas surgen problemas contables y financieros, algunos derivados de las operaciones internacionales tales como la utilización de diversas monedas funcionales (el tipo de cambio), los precios de

transferencia, las diferencias legales y nuevas versiones de los problemas ya existentes en el país.

La expansión de la contabilidad internacional se consolida tras la ruptura de los acuerdos del patrón oro, más conocidos como tratado de Breton Woods (1971). Este suceso genera nuevas alianzas entre países que promueven la desregulación de los mercados financieros y otorgan libre movilidad a los capitales. Por lo tanto, los mercados de valores inician su consolidación en el contexto económico internacional de manera importante.

El crecimiento económico de las empresas multinacionales y su creciente participación en los mercados genera que las partes interesadas como accionistas, inversores, acreedores, entre otros, demanden información financiera con ciertas características; así, las bolsas de valores determinan los requisitos de cotización que terminan ejerciendo presión sobre la contabilidad y la información que está debe producir (Qureshi, 1979). En las décadas de los años 1970 y 1980, los países definen su contabilidad, reglas o principios, los cuales se originan, modifican y evolucionan para dar respuesta a su contexto particular de acuerdo con sus ámbitos políticos, económicos, sociales y legales. No obstante, la empresa multinacional que opera en diversas jurisdicciones se ve envuelta en diferentes enfoques contables, que generan dificultades o incrementos en los costos de producción de la información, lo que se constituye como la razón más evidente para buscar la armonización contable internacional.

1.2.3 Los sistemas contables

En este apartado se presenta el desarrollo de los sistemas contables, partiendo de sus definiciones iniciales, enfoques de estudio, clasificación y variables significativas. En el apartado de la armonización contable internacional serán retomados algunos aspectos con el fin de establecer las modificaciones en su definición y objeto de estudio luego de la entrada de las NIIF en el contexto global.

1.2.3.1 Definiciones

Una de las primeras definiciones de sistema contable es la propuesta por Hatfield en 1911 (1966); para este autor la contabilidad es un lenguaje único que difiere en la práctica. Los diferentes métodos contables generan variaciones y diferencias cuando se comparan los contextos en los que se presentan y son en esencia los que diferencian el sistema contable en cada país. Para el autor los elementos que se identifican, para tal época, como distintivos del sistema contable son: la legislación como una herramienta que permite regular la práctica mediante leyes para los comerciantes y las empresas. *Los libros contables* en los cuales es necesario detallar las deudas que se deben pagar y las transacciones en general; esta costumbre se deriva del código francés “Of the more than twenty-five countries having such a provision, almost all follow rather slavishly the provision of the French Code, which, indeed, has set the standard for most of the continental regulation of accounting practice” (Hatfield, 1966, p 171-172). *La presentación del balance,*

aunque menos uniforme, permite apreciar las diferencias en la publicación de información, en algunas industrias se establecieron formularios para este propósito, las más destacadas son la de ferrocarriles y los bancos nacionales. Una de las variaciones más distintivas en el balance estaba asociada con su objetivo. En Alemania el diseño del balance estaba enfocado en indicar la cantidad de beneficios disponibles para la repartición de dividendos, mientras que en Estados Unidos e Inglaterra era informar a los acreedores la solvencia de la empresa. *La cuenta de pérdidas y ganancias* se preparaba por los directores para informar a los accionistas los detalles de las operaciones. Lo interesante es que en algunas jurisdicciones la presentación del balance y el estado de pérdidas y ganancias no estaba reglamentada, pero aun así muchas empresas los publicaban. *La valoración de activos* es uno de los puntos que más diferencias marca entre los sistemas contables de los países, esto debido a que las reglamentaciones contables que establecen los lineamientos de valoración son distintas en cada país y en algunos casos surgen de las costumbres comerciales. Por lo tanto, la asignación de valor es una cuestión vital de la contabilidad y mediante su reglamentación se espera que las empresas presenten sus cuentas de manera correcta. Sin embargo, la práctica puede distanciarse un poco de este fin, para Hatfield (1966) esto puede ser debido a “that custom varies less than the laws” (p.175).

De acuerdo con Radebaugh (1983) y Belkaoui (2004), la disciplina contable es multiparadigmática, por lo tanto, su naturaleza es dinámica y cambiante. Para Radebaugh los sistemas contables deben ser estudiados desde las interacciones de los objetivos, normas y prácticas contables.

Jarne (1997) define el sistema contable como el

“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 (p.43).

Jarne vincula a la noción de sistemas, los elementos internos y externos de la contabilidad que permiten su desarrollo y el cumplimiento de sus objetivos.

Para García y Garrido (1995) los sistemas contables son el “conjunto de normas, principios y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un momento de tiempo y en un lugar determinado” (p.994) y se articulan para la presentación de información financiera. Los sistemas contables son dinámicos porque se actualizan como respuesta a su naturaleza cambiante; por lo tanto, el tiempo y lugar de análisis que incorporan los autores en su definición no pueden pasar desapercibidos

Las definiciones que aquí se presentan tienen el propósito de mostrar que el concepto de sistema contable es una categoría compleja que implica no solo la técnica sino también el desarrollo e interacción de la disciplina contable y su entorno. Esta noción es distinta de la categoría “modelo contable”. De acuerdo con Gómez (2007) y Fowler (2008) el modelo contable es una combinación de criterios que definen el reconocimiento, medición y

revelación de la información financiera, por lo tanto, la combinación de diversos criterios permite que los modelos contables sean variados. La elección del modelo contable dependerá del contexto, las necesidades de los usuarios, los objetivos y las limitaciones del sistema contable. En síntesis, el modelo contable se enfoca más en la parte operativa y técnica¹ de lo contable, como es apreciable en las NIIF y en su marco conceptual 2018. Es importante realizar esta aclaración pues el término sistema contable se usa de manera indistinta en gran parte de la literatura internacional y se cree que las NIIF son el sistema contable actual.

Las definiciones del sistema contable aquí presentadas se gestan en la época de los años ochenta y noventa, no obstante, aún siguen vigentes por el proceso de construcción de conocimiento y la aceptación generalizada dentro de la comunidad académica, pese a que existan diversos enfoques que permitan su estudio y comprensión (Kuhn, 1971). Como es habitual en el desarrollo de las teorías, algunos de los autores aquí mencionados presentaron futuras líneas de investigación que en la actualidad se encuentran vigentes, algunas de ellas son: incremento en las investigaciones que analizan los estudios entre países (contabilidad comparada) (Nobes, 1983; Nobes, 2013; García y Garrido, 1995; García et al 1995), expansión de un modelo hegemónico sobre otros países (Qureshi, 1979). No obstante, autores como García y Garrido (1995) anticipaban la disminución por los estudios conceptuales (frente al sistema contable), situación que ocurre actualmente.

1.2.3.2 Elementos que componen el sistema contable

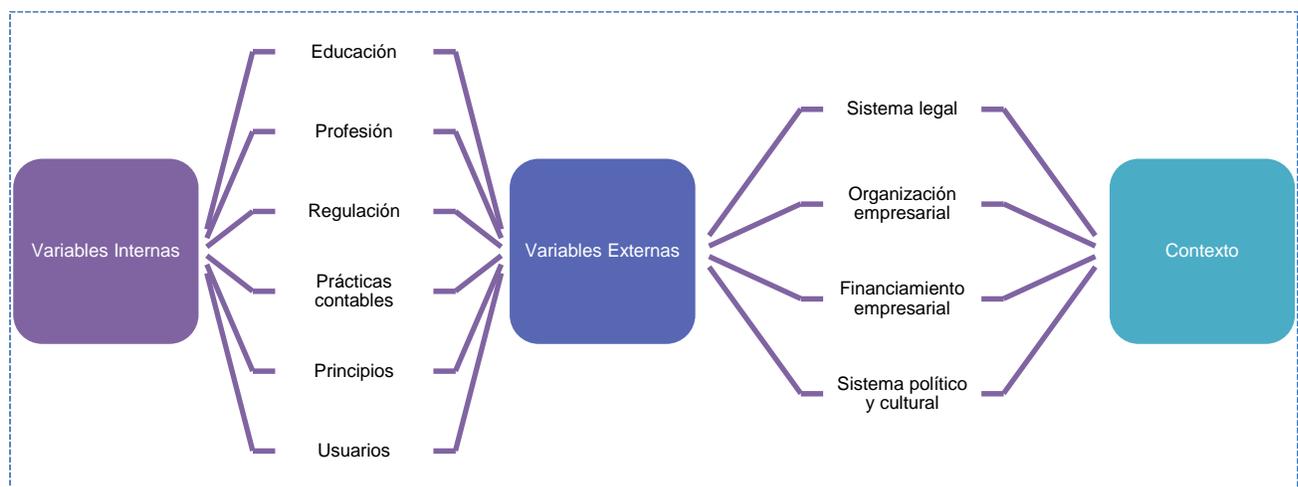
De acuerdo con las definiciones previamente sistematizadas, es posible señalar que los sistemas contables son el conjunto de elementos que interactúan para el desarrollo de la contabilidad respondiendo a estructuras, procesos y prácticas de cada contexto. Estos elementos son catalogados como subsistemas o variables (Jarne, 1997; Gómez, 2007; Patiño y Quintero, 2013; Nobes 1998) y se analizan desde dos perspectivas, la interna y la externa.

Las variables internas de los sistemas contables son aquellos elementos altamente relacionados o dependientes de lo contable, por tal razón, allí se encuentran: la educación, la profesión, la regulación, los principios, las prácticas contables y los usuarios. Las variables externas son aquellos elementos que se relacionan con el contexto (económico, político, social y cultural) en el que se desarrolla la contabilidad y que de alguna manera definen los sistemas contables. Estas variables se presentan de manera distinta en cada país o, incluso, al interior de los mismos y sus interacciones y desarrollos definen la operación y evolución de los sistemas contables.

¹ Medición, revelación y presentación de información.

Radebaugh (1983), identifica ocho factores principales que influyen en el desarrollo de la contabilidad, a saber: naturaleza de la empresa, usuarios empresariales, gobierno, profesión contable, influencia académica, influencias internacionales, usuarios externos y características locales. No obstante, en documentos más recientes (2015a), este mismo autor señala que estos factores definen los ambientes en los que se desarrollan los sistemas contables “los sistemas de contabilidad evolucionan a partir de los entornos a los que sirven y reflejan” (p.6). Estos ambientes no se componen ni evolucionan de manera uniforme y simultánea, por tal razón, existen y persisten las diferencias entre países. En figura 1, se presenta de manera esquemática la interacción de las variables del sistema contable.

Figura 1. Variables del Sistema Contable



Fuente: Elaboración propia con base en Nobes, 1998; Radebaugh, 1983, 2015; Jarne, 1997; Gómez, 2007; Patiño y Quintero, 2013

A continuación, se presenta brevemente una descripción de cada una de las variables internas y externas.

1.2.3.3 Variables internas del sistema contable

a) Educación:

El proceso educativo que se debe realizar para ejercer la profesión contable es distinto en cada país e influye en el desarrollo de los sistemas contables. Desde aquí se analizan las estructuras de contenido de los programas de contaduría pública, al igual que sus alcances investigativos y su articulación con los cambios económicos y empresariales. No obstante, pese a los esfuerzos actuales por incorporar la normativa internacional en la educación contable existen brechas significativas entre los países desarrollados y en desarrollo, por la falta de consenso, inversión, comprensión del tema, e incluso debido a los enfoques de estudio, puesto que en muchos países la actividad formativa se enfoca en la técnica, el registro y aplicación normativa, descuidando un enfoque de comprensión económico global que permita entender las consecuencias económicas y sociales de las normas y la

contabilidad en cada contexto; por lo general estas especificidades se presentan sólo en los estudios posgraduales.

Es evidente que esta situación genera que, en los distintos contextos, se presenten objetivos académicos e investigativos distintos, que de alguna manera generan diferencias en las etapas de formación y posteriormente en las prácticas y procedimientos seleccionados por los profesionales, manteniendo así las diferencias contables entre países o incluso al interior de los mismos.

b) Profesión:

El desarrollo de la contabilidad es impulsado por sus profesionales, de acuerdo con su formación, interpretación, capacidades, entre otros; por lo tanto, estos elementos influyen de manera significativa en la calidad de la información contable. Las interacciones de los profesionales frente al uso de la contabilidad son distintas y, por lo tanto, en ocasiones no logran cumplirse los requerimientos de calidad y compromiso ético necesarios. Estos inconvenientes pueden relacionarse con el proceso formativo, pues los requisitos para ejercer la profesión son distintos en cada contexto, en algunos casos es necesario solo el título profesional, mientras que en otros se requiere formación posgradual y aplicación de pruebas de conocimientos en distintos periodos de tiempo.

Las agremiaciones contables también definen lineamientos para la profesión; actualmente la mayoría de agremiaciones nacionales están vinculadas al International Federation of Accountants (IFAC) e incorporan los lineamientos éticos y de auditoría establecidos en el contexto internacional, mediante regulaciones, que en ocasiones no se incorporan con la pertinencia necesaria en las prácticas cotidianas.

c) Regulación:

El subsistema regulativo se conforma por las entidades encargadas de emitir las normas contables y las normas en sí mismas. La regulación debe ser entendida no solo como el conjunto de normas sino desde las interacciones entre los individuos y el entorno; de este modo es posible apreciar la capacidad de adaptación normativa frente a los cambios que se generan en dichas interacciones. Por lo tanto, las normas siempre se encuentran en constante cambio (Watts, 1974; Watts y Zimmerman, 1978). Los reguladores deben identificar las necesidades y proponer o actualizar las normas para que se articulen de la mejor manera y puedan orientarse a preservar el interés público. No obstante, con las dinámicas internacionales los países se ven presionados a adoptar normas respaldadas por instituciones, con el fin de lograr objetivos económicos, cumplir indicadores o pertenecer a grupos reconocidos. Esta dificultad es reconocida por Demski (1973) citado en Brüggemann et al (2013), "The EU regulator thus faces a higher-level version of the well-known problem of aggregating individual preferences into a societal welfare function" (p.9).

d) Principios contables:

Pese al establecimiento de un marco contable internacional que define un conjunto de principios, su interpretación, aplicación y aceptación en los diferentes contextos por parte

de los practicantes y empresarios presenta diferencias, condicionando la manera en que se prepara la contabilidad.

e) Prácticas contables:

Esta variable se constituye en una de las categorías principales para la comprensión de la diversidad contable. “A pesar de la regulación y de las directrices del regulador, *la cotidianidad* en la ejecución de tales criterios implica interpretaciones de la norma y elecciones entre opciones reguladas” (Gómez, 2007, p.88). Las elecciones en el proceso de construcción de información contable implican aspectos más allá de lo técnico y lo normativo, generando que dichas elecciones sean validadas por diferentes instituciones gubernamentales e internacionales.

El juicio profesional es un elemento arraigado de la disciplina contable, en ese sentido y de acuerdo con los tratamientos técnicos establecidos, las elecciones contables de valoración pueden variar, no solo entre países sino al interior de los mismos. Un aspecto adicional que podría influenciar las elecciones contables es la inductancia de información (Prakash & Rappaport, 1977); desde esta perspectiva las elecciones se realizan o modifican contemplando de manera anticipada los posibles efectos de retroalimentación que se puedan obtener por parte de los usuarios y, por lo general, se articulan para presentar los resultados más favorables para la entidad. Por lo tanto, el análisis de las prácticas contables de una manera amplia, articulando los procesos y las variables que en su desarrollo intervienen es imperante para reconocer la complejidad de la contabilidad en el entorno global (Calvo, 2004).

f) Usuarios de la información:

Los usuarios de la información son una variable central para la operación del sistema contable y su configuración en un entorno determinado. El propósito de la contabilidad debe ser enfocado en el bienestar social, en ese sentido, la información contable debe servir para diversos usuarios y partes interesadas (Watts, 1974). Sin embargo, el IASB ha definido a unos usuarios como principales (Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales), esta situación permite ver que para el regulador el propósito de la información contable debe ser enfocada para los usuarios más representativos de los mercados financieros y la economía. No obstante, no en todos los contextos y las economías estos usuarios son los más representativos, por lo tanto, las necesidades de información exigidas por los usuarios son diversas en cada sistema contable.

1.2.3.4 Variables externas del sistema contable

a) Sistema legal:

El subsistema legal es considerado uno de los más influyentes dentro del sistema contable por la gran cercanía entre la contabilidad y el derecho, también ha sido utilizado por diversos autores para clasificar las similitudes y diferencias de los sistemas contables entre países a nivel internacional (Nobes, 2013; Bonito y Pais, 2018; Radebaugh, 1983). A partir de este criterio jurídico se presentan dos enfoques legales: el derecho común o anglosajón y el derecho latino o continental. En el derecho común, las leyes pueden ser elaboradas

por los particulares y exigidas o reglamentadas por el gobierno. Mientras que, en el derecho latino, las normas son responsabilidad del Estado, en su proceso de producción y sanción. Nobes (2013), y García y Garrido (1995) consideran este elemento como central en la clasificación y comparación de sistemas contables entre países.

b) Sistema Político

La política influye de manera significativa a el sistema contable debido a que este refleja las doctrinas y los objetivos políticos de los países; con el propósito de alcanzar el crecimiento y el desarrollo económicos. Por lo tanto, la distribución de recursos dentro de la economía puede verse afectada por estas relaciones y la manera en la que los distintos grupos de interés presionan a los reguladores y políticos frente a la aprobación de reglamentos que los favorezcan (Haller et al, 2012; Watts, 1974).

c) Sistema Cultural

La cultura es importante porque nos permite comprender cómo cambian los sistemas sociales y su influencia en las normas, comportamientos y valores (Radebaugh, 2015b). En ese sentido la cultura de un país enmarca parte de sus tradiciones e influyen en el desarrollo contable; algunos de los aspectos más relevantes son: el conservadurismo, el secreto frente a información, la disposición hacia la transparencia y la disposición y aversión al riesgo. Lo anterior fundamenta el porqué de las diferencias entre los sistemas contables nacionales y la presentación de informes.

d) Organización empresarial:

Los distintos tipos de empresas, al igual que sus tamaños y la manera en que interactúan en los mercados, el entorno internacional y los lineamientos gubernamentales, permiten la discusión sobre las necesidades de información y mecanismos de control más pertinentes para cada uno (Nepomuceno, 2014; Bonito y Pais, 2018). Por lo tanto, el desarrollo de las variables que componen el sistema contable puede ser distinto en cada país o incluso al interior del mismo, debido a las necesidades de información que son impuestas por el contexto y a la capacidad del sistema para satisfacerlas.

e) Financiamiento empresarial:

Los mercados de capitales son los escenarios de canalización e intercambio del capital de las empresas cotizadas. En algunos países, los mercados están altamente desarrollados, son profundos y dan cuenta de las innovaciones financieras; en otros, los mercados son más pequeños y las compañías recurren a otros mecanismos para obtener financiación empresarial. La importancia de este subsistema radica en que la noción de propiedad es distinta en cada caso y, por tanto, las necesidades de información también. No son las mismas necesidades de información cuando existe un accionista mayoritario a cuando existen grupos de pequeños accionistas, lo que genera la democratización del capital de la entidad (Pacter, 2005; Gómez, 2007; Radebaugh, 2015a).

Pese a que existen diversas variables que conforman el sistema contable, estas son interdependientes y la manera en que se relacionan y posicionan dentro del sistema es

distinta en cada contexto; por lo tanto, para ampliar su comprensión y análisis deben estudiarse en conjunto, como un todo al que pertenecen.

1.2.4 Enfoques de estudio

El estudio de los sistemas contables puede presentarse desde diversos enfoques según Mueller 1971, citado en Radebaugh (2015b), y Betancur (2017). El enfoque deductivo busca establecer los postulados que orientan de manera lógica el proceso operativo del sistema contable; en esta línea es posible ubicar los aportes de Mattesich, Belakaoui, Fowler, García Casella.

En el enfoque inductivo, por su parte, se analizan las prácticas individuales de los países frente a sus aspectos legales, económicos y sociales; mediante la descripción de estas prácticas se buscan referentes comunes que permitan sus clasificaciones. Los trabajos de Nobes, Jarne y Bonito y Pais se encuentran en esta línea mediante comparaciones que buscan a su vez detectar dificultades en los procesos de armonización y convergencia.

En el enfoque neoinstitucional, los reguladores mediante el apoyo corporativo y estatal han logrado permear las prácticas y las legitiman mediante la emisión de estándares y un marco conceptual que guían el ejercicio profesional y permiten establecer de manera más operativa el propósito de la contabilidad (Nepomuceno, 2014; Saravanamuthu, 2004).

En el enfoque semántico se analizan las distintas concepciones del sistema contable y su construcción en los procesos de formación profesional (Nobes. 1998; Gómez, 2007). No obstante, el concepto de sistema contable ha sido simplificado y se le asigna una función netamente operativa (Betancur 2017).

Desde estos enfoques de estudio se busca comprender el fin del sistema, es decir, que cumpla con los objetivos o propósitos que se le asignan. Sin embargo, el cumplimiento de esos objetivos se evalúa en muchos casos solo mediante la aplicación normativa, lo anterior, limita al sistema contable e impide destacar su importancia y capacidades sobre la construcción e interacción que tiene con el entorno.

Los enfoques más críticos e interpretativos buscan comprender la interacción del sistema contable en el desarrollo social. Desde esta perspectiva es posible integrar la capacidad de legitimación del sistema contable frente a la creación y validación de valores culturales (Carpenter y Feroz, 1992), que tienen como objetivo intervenir en la asignación de recursos en la economía, esto desde una perspectiva constructivista social, en la que los sujetos construyen, manipulan y crean cuentas. El sistema contable captura los valores dominantes, lo que conduce a que el profesional asuma los valores de la organización. Por último, la legitimación hegemónica tiene como fin permitir la demanda de acumulación de riqueza, de lo intelectual y la asignación de recursos, mediante el control y poder a cargo de unos pocos; lo anterior ocurre cuando la contabilidad es vista como institución de legitimación.

1.3 Armonización contable internacional

Como se mencionó en los apartados anteriores, la expansión de la empresa multinacional en diversos contextos y la creciente participación de los mercados internacionales generaron dificultades de presentación y comparación de información contable generando el cambio contable en la época de 1970. Una de las primeras instituciones en documentar y presentar las diferencias contables fue el Accountants International Study Group (AISG), mediante boletines que comparaban las prácticas contables entre E.U, Canadá y Reino Unido identificando sus diferencias. Estas situaciones evidenciaron la necesidad de establecer un lenguaje contable común que permitiera la comparabilidad de información y bases uniformes para el reconocimiento de las transacciones económicas, en cualquier lugar del mundo. Pacter (2005), define la armonización como el proceso mediante el cual se buscan establecer normas contables que sirvan de guía para los organismos nacionales, que permitan reducir los tratamientos contables frente a temas específicos y que aborden los principios contables de manera amplia.

El estudio de la contabilidad internacional en sus primeros años se realiza a través de conferencias y congresos, pero con algunas debilidades, esto debido a la intermitencia de las reuniones y a la posibilidad de que en algunas conferencias se legitimen puntos de vista individuales (Qureshi, 1979). Dentro de los acontecimientos más relevantes para la contabilidad internacional se ubica la creación del IASC con el objetivo de "to formulate and publish in the public interest, basic standards to be observed in the presentation of audited accounts and financial statements, and to promote their world wide acceptance and observance." (Qureshi, 1979, p.65)

A la par, en Estados Unidos se crea el Financial Accounting Standard Board (FASB) con el objetivo de emitir la normatividad contable para los Estados Unidos y posteriormente, en 1977 se consolida la federación internacional de contadores (IFAC). Para algunos autores existe un mal uso de recursos y esfuerzos o posibles contradicciones entre las normas de la IFAC y el IASC.

It is conceivable that the IFAC or the IASC would submit to the reasoning of the members advocating the accounting philosophies of economically dominant nations. Resultantly, the whole process may become a convenient mechanism for imposing the accounting practices of dominant nations upon others under the garb of official pronouncements.... It would therefore be a big mistake if committee work replaced individual endeavours, and official recommendations substituted for individual ingenuity. (Qureshi, 1979, p.66)

Algunas dificultades de esta propuesta de armonización contable internacional se anticiparon en esta época. Un gran riesgo del proceso de armonización es la posibilidad de que las naciones dominantes ejerzan su poder sobre los comités o los organismos encargados de la emisión de normas contables para obtener beneficios propios a través del lobby corporativo (Watts, 1974; Zeff, 1978; Horngren, 1973) y además que se limiten las posibilidades de innovación. Para Zeff (1978) y Radebaugh (1983) las compañías de

seguros, los bancos y las petroleras son un bloque importante de usuarios de la información contable con capacidad de influir en el proceso normativo, por su posibilidad de movilizar grandes fondos para la expansión corporativa. Lo anterior deja en evidencia el rol político del establecimiento de normas contables.

Esta situación podría afectar especialmente a los países emergentes en los que existen asociaciones o colegios de contadores, pero que presentan poco o ningún desarrollo de principios contables e investigación. Algunos autores que defienden y promueven los beneficios de una contabilidad internacional desde el enfoque universal (Qureshi, 1979) ven la armonización contable como un progreso, puesto que las reglas contables nacionales son una barrera para los inversionistas debido a que generan un incremento en los costos de capital, principalmente por la preparación de información contable bajo distintas bases normativas (Ryan, Scanpens & Theobald, 2002). La consolidación de la empresa multinacional permitió el desarrollo de los mercados comerciales y financieros generando una mayor visibilidad al inversionista², considerado el nuevo usuario de los estados financieros (Suarez y Tello, 2004) y actualmente como el principal (IASB, 2018).

La creación del IASC se consolida con la participación de organismos profesionales de nueve países³. Su objetivo principal era la emisión de normas contables que permitieran alcanzar la armonización internacional. El interés por los desarrollos del IASC fue poco por parte del FASB y la Comisión Europea (CE), pues estos organismos suponían que se generarían preferencias normativas para los países europeos. Sin embargo, en 1975, la SEC realiza un acercamiento y propone que el FASB y el IASC trabajen de la mano hacia la regulación internacional. Uno de los objetivos más importantes del IASC (1989) fue el establecimiento del marco conceptual como la línea de ruta para resolver los problemas de presión frente a los diversos grupos de interés.

En 1987, la International Organization of Securities Commissions (IOSCO), organización conformada por los reguladores de los mercados de valores a nivel mundial⁴, revisa la propuesta del IASC y sugiere recomendaciones para la modificación de sus normas que incluyen: la eliminación de alternativas contables, un requerimiento de revelaciones y que sean detalladas y completas (Zeff, 2012). IASC incorporó estos cambios a lo largo de casi 6 años, y en 1993 presentó a la IOSCO las modificaciones sugeridas, sin embargo, ocurrió un contratiempo frente al manejo de los inventarios, concretamente la eliminación del

² “If markets are to function properly and capital is to be allocated efficiently, investors require transparency and must have confidence that financial information accurately reflects economic performance. Investors should be able to make comparisons among companies in order to make rational investment decisions. In a rapidly globalising world, it only makes sense that the same economic transactions are accounted for in the same manner across various jurisdictions.” (Pacter, 2005, p.82).

³ Alemania, Australia, Canadá, EE. UU., Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda

⁴ Incluidos, actualmente los mercados de futuros.

UEPS, ya que no todas las delegaciones que conformaban la IOSCO estaban de acuerdo⁵. De igual manera, la IOSCO presenta nuevas recomendaciones que tienen por objetivo vincular requisitos de información necesarios para la operación de los mercados de valores mediante la emisión de normas que hagan referencia a instrumentos financieros, activos intangibles, ganancias por acción, entre otros.

En 1996, la SEC presenta sus comentarios frente a las normas del IASC y al igual que la IOSCO, expone los elementos que a su juicio deben ser contenidos en las normas, estos son:

establecer los pronunciamientos básicos generalmente aceptados en la contabilidad; la aplicación y la rigurosidad de las normas; su calidad entendida como la transparencia, revelación plena y comparabilidad. Las preferencias de la SEC influyen de manera significativa las normas del IASC en la actualidad y para quien este documento escribe la calidad que se le reclama a la información contable, desde la perspectiva de la SEC, el FASB y hoy el IASB es más una categoría institucional que contable o una estrategia para la comercialización de las normas (Nepomuceno, 2014). Posteriormente la SEC realizó sugerencias sobre las cualidades técnicas que deberían tener los miembros del IASC, otra de las razones que impulsó la reestructuración de esta organización.

Finalmente, en el año 2000, la IOSCO mediante un comunicado de su comité técnico aprueba las normas del IASC y la Unión Europea (UE) decide que las empresas que cotizan en bolsa a partir del año 2005 deben usar las NIC⁶. Este respaldo se concede al IASC y no al FASB puesto que los organismos internacionales consideran que: los USGAAP son demasiado rígidos y que los intereses de este organismo no están en el contexto europeo. La decisión de la EU recorrió el mundo, le dio visibilidad al IASC y rápidamente estableció un extenso listado de clientes interesados en sus normas. En este mismo año, el IASC presenta su proyecto de reestructuración a IASB ante sus miembros, dicho proyecto inició en 1997 debido al crecimiento acelerado de la organización y a la incapacidad de operar con personal de medio tiempo (Zeff, 2012).

La evolución de los mercados financieros ha generado crisis internacionales que, desde 1980, ocurren con mayor frecuencia. Lo anterior ha llamado la atención de los representantes de los gobiernos, los bancos centrales, el Fondo Monetario Internacional

⁵ "... eliminación recomendada del UEPS fue apoyada por la delegación de EE. UU., la medida fue rechazada porque otras cuatro delegaciones (Alemania, Italia, Japón y Corea) votaron para apoyar su continuación, evitando así una mayoría del 75% para continuar la moción de eliminación. En esos cuatro países el UEPS era aceptable para propósitos del impuesto sobre la renta, y la presentación de informes financieros en esos países estaba ligada a la tributación." (Zeff, 2012, p.132)

⁶ La necesidad de la Unión Europea por establecer un mercado de valores interno y de las normas que se encargaran de su regulación por parte de la Comisión Europea, fueron los sucesos que le permitieron al IASB su reconocimiento internacional.

(FMI), el Banco Mundial (BM), entre otros, para evaluar y reestructurar la arquitectura financiera internacional. Esta situación da origen a la Nueva Arquitectura Internacional (NAFI) que se compone de estándares y normas que buscan reglamentar y articular los mercados financieros internacionales y las instituciones financieras internacionales (IFI), con el fin de reducir, prevenir y gestionar las crisis financieras, para preservar el desarrollo económico mundial (Bustelo, 2005).

En este contexto, en el año 2001 se aprueba el cambio del International Accounting Standards Committee (IASC) al International Accounting Standard Board (IASB). El principal cambio se dio en el proceso de elaboración y emisión de normas contables con *alta* influencia financiera, la cual, se materializa desde los objetivos propuestos por el IASB para la información financiera. El primer objetivo es lograr la adopción y la convergencia de las normas nacionales hacia las NIIF. Un segundo objetivo busca desarrollar un conjunto único de normas, que produzca información comparable y de alta calidad e informes que permitan ayudar a los inversores que participan en los mercados mundiales de capitales a su toma de decisiones. Un último objetivo es promover el uso y aplicación rigurosa de las normas (Pacter, 2005). No obstante, el IASB es fuertemente criticado, pues su enfoque promueve una hegemonía de las finanzas a través de los intereses particulares de los inversionistas (Gómez, 2016; Pardo, 2016; Álvarez y Cortés, 2018). Además de continuar con la emisión de estándares contables globales, el IASB define como objetivo principal en su agenda mejorar las relaciones con el FASB, razón por la cual, en el 2002, se firma el Acuerdo Norwalk, un memorando de mutuo entendimiento en el que los dos organismos se comprometen públicamente a trabajar juntos frente a un conjunto de estándares globales que permita reducir las diferencias entre sus normas. Dentro de este acuerdo se emite el marco conceptual del 2010, sin embargo, a partir del año 2012, tanto el IASB como el FASB, deciden continuar en el desarrollo de sus proyectos de manera independiente.

Los hechos históricos que aquí se mencionan, le permitieron al IASB alcanzar la legitimidad de sus actuaciones y el respaldo no solo de organizaciones, sino de agremiaciones contables profesionales globales; desafortunadamente “la profesión contable cede su titularidad al IASB” (Zeff, 2012, p.140).

La adopción de las NIIF por parte de diversas empresas multinacionales no se hizo esperar y en pocos años el modelo era conocido en todo el mundo. Las estrategias utilizadas para aplicar dicho modelo fueron distintas en los países y pueden distinguirse principalmente dos tipos: La adopción y la convergencia. La adopción se presenta cuando se toman las normas del IASB sin ninguna modificación, es decir, se asumen los lineamientos de la regulación internacional en el contexto nacional. Sin embargo, mediante esta estrategia se evidencia que las diferencias contables siguen persistiendo, esto debido a que es común en contextos en los que se presenta un bajo desarrollo normativo, pocos recursos para la investigación, falta de consenso entre los profesionales contables, entre otros, por ello muchos países consideraron más sencillo y económico apropiar las normas del IASB, pero continuando con sus prácticas nacionales; cuando esto pasa se pierde el sentido de la

armonización y se genera una hegemonía del regulador pues en sus estadísticas incluye a estos países como adoptantes, pero realmente se mantienen las tradiciones contables nacionales (Bonito y Pais, 2018).

La convergencia se ha ubicado como la estrategia principal para aplicar el modelo IASB al permitir la coexistencia de marcos normativos (normas nacionales y NIIF) que convergen en los mismos principios reduciendo los conflictos (Pacter, 2005). No obstante, esta forma de aplicación requiere de tiempo, recursos, la participación de cuerpos contables nacionales que comprendan de manera amplia las normas y se apoyen de la investigación para que el proceso sea exitoso como es el caso de México (Fuentes et al, 2011). De acuerdo con la información aquí presentada es importante preguntarse si las normas contables nacionales de los países que no han adoptado NIIF son deficientes o, al contrario, mediante su uso se logran alcanzar los objetivos de la información contable.

Las NIIF se emiten, por primera vez, para las empresas que tienen obligación pública de rendir cuentas y que cotizan en mercados de valores. En la actualidad estas normas son requeridas o permitidas⁷ en el 87% de las jurisdicciones del mundo, es decir en 144 de 166 (IASB, 2018). Esta situación se presenta porque instituciones multilaterales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de los 20 (G20), entre otras, articulan sus políticas y directrices con esta normativa promoviendo su adopción (Saravanamuthu, 2004; Kaya y Koch, 2015; Devi y Samujh, 2015). No obstante, los datos presentados anteriormente deben ser analizados con cautela, ya que, el IASB puede usarlos como un mecanismo para mantener su poder y legitimidad en el contexto internacional, pues de acuerdo con las investigaciones de Nobes (2013) es exagerado decir que muchos países usan la normas del IASB o como lo indican Jermakowicz y Gornik (2006) y Nuraini (2016) este modelo no se usaría en varias jurisdicciones sino fuese obligatorio.

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) se consolidan como un campo de estudio importante en la actualidad (Bonito y país, 2018; Gómez, 2016; Perera y Chand, 2015; Masca 2012; Quagli y Paoloni, 2012; Patiño, 2017). Las PYMES comparten características comunes pese a la diversidad de los contextos en los que se desenvuelven. Las principales características son: su importancia en la generación de empleo; su alta participación en la conformación del tejido empresarial; su creciente participación en el PIB mundial (Pacter, 2014; Perera y Chand, 2015; Bonito y Pais, 2018). Por lo tanto, se destaca su participación en la economía mundial.

⁷ Algunas jurisdicciones exigen o permiten las NIIF para algunas empresas o instituciones financieras reguladas. Otras decidieron adoptar algunas NIIF, no todas. Algunas jurisdicciones exigieron NIIF de manera obligatoria a falta de normas locales sólidas y, por último, otras jurisdicciones basaron sus normas nacionales en las NIIF (Pacter, 2005).

Desde el año 2003, el IASB desarrolló un proyecto para elaborar y emitir una NIIF con el objetivo de definir los tratamientos contables para las empresas que no tienen obligación pública de rendir cuentas (Pacter 2014). En el año 2009, el IASB emitió la NIIF para PYMES pretendiendo diversos beneficios para las empresas que la aplicarán. Dentro de los principales beneficios destacan un mayor acceso a los mercados financieros y la entrega de tratamientos contables simplificados respecto a las NIIF completas (IASB, 2009). Del mismo modo, se planteó que permitiría producir información financiera comprensible, comparable y de alta calidad (IASB, 2015). Esta norma fue actualizada en el año 2015 y actualmente es obligatoria o permitida en 86 países, es decir, ha tenido una aceptación más baja en comparación con las NIIF completas. Sin embargo, en las jurisdicciones en las que es aceptada, suele darse bajo condiciones particulares y no para todas las PYMES de manera general. En Argentina su adopción es opcional y las normas locales aún están vigentes (Resolución Técnica 29-FACPCE), por esta razón se presentan diferencias frente a los datos aportados por el IASB.

Algunas jurisdicciones adoptaron la NIIF para PYMES sin tener en cuenta las posibles implicaciones de su aplicación; lo anterior debido a las presiones de instituciones como el BM, FMI y la OCDE (Saravanamuthu, 2004; Kaya y Koch, 2015) que juegan un rol en las políticas económicas nacionales mediante préstamos y donaciones, los cuales tienen como fin reforzar las infraestructuras económicas y financieras de dichos países. Dentro de las estrategias institucionales se encuentra el mejoramiento de condiciones crediticias en los países que utilizan estas normas, lo cual ha promovido e incrementado el uso de la NIIF para PYMES en la mayoría de los países en vías de desarrollo (Bonito y Pais, 2018).

En el año 2018, el IASB emite un nuevo marco conceptual en el cual sigue presente el énfasis por las finanzas y la preferencia por unos usuarios particulares, que para el caso de las NIIF de PYMES parece desarticulado por las realidades diversas a las que se enfrentan estas entidades. Se relacionan algunos apartados que permiten una mayor comprensión de lo expuesto anteriormente.

Apartado 1.5

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales **no pueden requerir** que las entidades que informan **les proporcionen información directamente**, y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. ***Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general*** (IASB, 2018)⁸.

Apartado 1.10

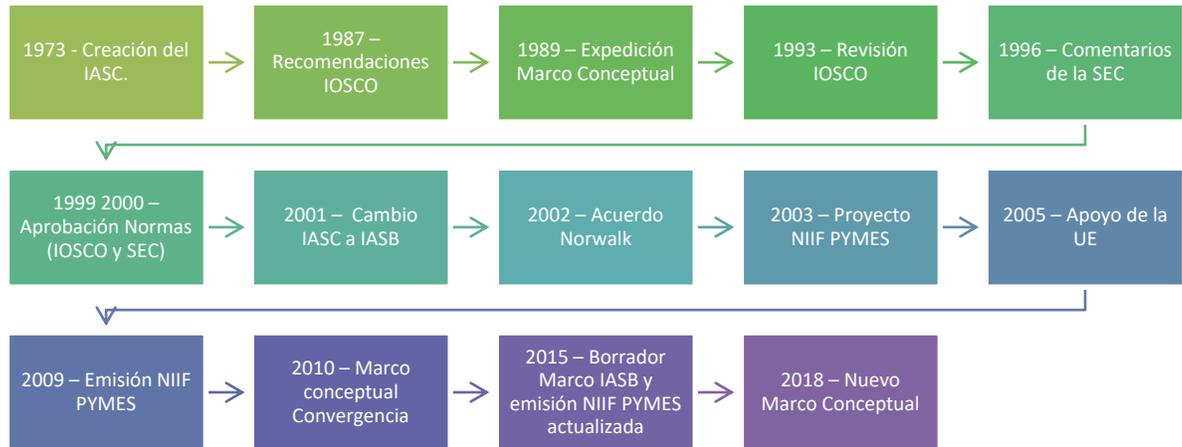
Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, **pueden encontrar también útiles los informes**

⁸ Énfasis añadido.

financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos (IASB, 2018)⁹.

Por último, en la figura 2 se incluyen de manera sintética los eventos aquí presentados.

Figura 2. Proceso de Armonización Contable Internacional



Fuente: Elaboración propia.

1.3.1 Dificultades para el proceso de armonización

El respaldo que se ha otorgado a la armonización internacional ha estado impulsado principalmente por instituciones y organizaciones interesadas en la movilización de capitales a nivel mundial y aunque llevan varios años trabajando en este objetivo se han encontrado con diversas dificultades para cumplir su propósito, en la tabla 1 se mencionan algunas y se detallaran en los apartados siguientes.

⁹ Énfasis añadido.

Tabla 1. Dificultades del Proceso de Armonización Internacional

Generales a las NIIF completas y la NIIF de PYMES

Tradición contable arraigada.
Tamaño de los mercados financieros.
Tipo de adopción (Voluntaria u Obligatoria).
Idioma.
Distintas versiones de las NIIF.
Traducciones.
Falta de Conocimientos.
Normas Costosas.
Variedad de opciones abiertas y encubiertas
Endorsement.
Enforcement.

Particulares a la NIIF de PYMES

Mayor carga administrativa.
No se conocen sus principales usuarios.
Tratamientos diversos para circunstancias idénticas frente a las NIIF completas.
Alta influencia financiera.
Definición de PYME del IASB.

Fuente: Elaboración propia.

Una de las principales barreras para el proceso de armonización se presenta por los valores culturales de cada país. Los países tienen la capacidad de definir las prácticas contables que permitan de una manera adecuada cubrir la demanda de información de los diversos usuarios, sin embargo, estas prácticas también se condicionan por el tamaño de las empresas y la industria a las que pertenecen; lo anterior genera que se consolide una tradición contable que es difícil de modificar y en muchos casos se presenta como un obstáculo para el proceso internacional (Radebaugh, 2015a; Nobes 2015). Estas diferencias son tan significativas que ni siquiera cuando los países pertenecen a una comunidad regional se disipan, como es el caso de los que conforman la Unión Europea (García y Garrido, 1995; Jermakowicz et al, 2006; Forst, 2014; Pownall y Wieczynska, 2018).

El proceso de armonización toma fuerza con la expansión de los mercados financieros regionales e internacionales; sin embargo, este proceso no es uniforme, puesto que en los países emergentes no se desarrolla en la misma línea de tiempo que en el continente europeo o norteamericano. Adicionalmente, el usuario más importante de los datos contables en los países en desarrollo es el gobierno, con el objetivo de fiscalizar y en su rol de regulador se enfoca en emitir normativas que beneficien a los usuarios de la información contable. Por lo tanto, en los países con mercados financieros pequeños la rigurosidad con la que se adoptan las NIIF, suele ser menor (Tarca, 2012). No obstante, los mercados de valores se pueden clasificar como el contexto en el que las NIIF cumplen la mayoría de sus propósitos y logran mejorar significativamente la calidad de la

información (Tarca, 2012; Brüggemann et al, 2013), es decir, en ellos se evidencian buena parte de sus beneficios y, por lo tanto, la versión completa de estas normas usualmente se adopta para las empresas que los componen.

El tipo de adopción que se establece también es determinante para maximizar el alcance y calidad del proceso de armonización, es posible identificar dos tipos, la adopción obligatoria y la voluntaria. La adopción obligatoria de las NIIF por parte de las entidades se lleva a cabo cuando los organismos reguladores del país y sus entidades de gobierno establecen que las NIIF son el modelo contable que se debe usar para preparar los estados financieros, como lo sucedido con la UE. La adopción voluntaria por su parte se presenta en los países en las que el uso de las NIIF es permitido más no obligatorio, por lo que cada entidad puede optar por aplicar las NIIF completas, la NIIF de PYMES o establecer un conjunto de normas para sus entidades privadas. Frente a este aspecto es posible afirmar que la aplicación estricta de las NIIF permite alcanzar los objetivos propuestos por el IASB, sin importar si su adopción es voluntaria u obligatoria (Tarca; 2012), este argumento se encuentra en sintonía con Pacter (2005) quien señala que la aplicación de la ley en el proceso de armonización debe ser rigurosa y coherente, para lograr su objetivo.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con las NIIF de PYMES; en este contexto no se logra ver el potencial de las normas y, desde la literatura internacional, se ha buscado explicar y comprender por qué, pese al respaldo institucional y económico que han tenido las NIIF plenas, no ha sido aceptada ni permitida en algunas jurisdicciones la NIIF de Pymes (Tabla 2). Los hallazgos encontrados son diversos; algunos de ellos se relacionan con dificultades globales de la adopción de las NIIF en general, tales como: el idioma; la creación de versiones nacionales de las NIIF como las venezolanas, chilenas o australianas; las dificultades en las traducciones por el cambio de significado de algunos conceptos contables o simplemente porque no tienen una traducción; la falta de conocimiento y/o capacitación de los profesionales contables; el incremento de costos para su adopción; la diversidad de opciones abiertas y encubiertas que generan diferencias en las prácticas contables (Nobes, 2013; Rudzani, & Manda, 2016). Otros hallazgos se asocian con las particularidades de la NIIF de PYMES de acuerdo con Perera y Chand (2015) para ser una versión simplificada de las NIIF completas la NIIF de PYMES sigue siendo compleja; no logra disminuir la carga administrativa para las PYMES, al contrario, en algunos casos suele verse incrementada.

Tabla 2. Resumen - Jurisdicciones que no usan la NIIF para PYMES.

Continente	Número de Jurisdicciones	Porcentaje del Total
<i>América</i>	10	12%
<i>Europa</i>	35	41%
<i>África</i>	19	22%
<i>Asia</i>	20	23%
<i>Oceanía</i>	2	2%
Total	86	100%

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura preliminar

Por otra parte, se ha reconocido que, bajo la teoría de utilidad para la toma de decisiones, la contabilidad ayuda a los usuarios a tomar decisiones mediante la información; desde esta perspectiva se busca conocer y satisfacer las necesidades de información de los usuarios, razón por la cual “This theory provides a logical framework from which to derive accounting principles and practice” (Perera y Chand, 2015, p.2). Sin embargo, parte de la literatura señala que se conoce poco sobre quiénes son los usuarios y cuáles son sus necesidades de información frente a los estados financieros de las PYMES (Bautista et al, 2019; Bonito & Pais; 2018; Perera y Chand, 2015; Nepomuceno; 2014). Los usuarios de la información y sus necesidades varían entre las empresas que tienen obligación pública de rendir cuentas y las que no. No obstante, el proceso de simplificación de las NIIF plenas a la NIIF de PYMES no es claro, ni tampoco como este logra cubrir las necesidades de información de los usuarios. Además, en el proceso de discusión y consulta de la NIIF de PYMES, los comentarios recibidos vinieron de participantes destacados como los auditores, contables y encargados de emitir normas (Bautista et al, 2019; Perera y Chand, 2015); más no de los usuarios de dicha información, por lo tanto, aún no son claras las necesidades de información de los usuarios de la NIIF de PYMES.

Uno de los puntos que más ha llamado la atención es que se ofrecen tratamientos diversos para circunstancias idénticas en las NIIF plenas y la NIIF de PYMES, para Perera y Chand (2015) éste es uno de los argumentos centrales para que los países desarrollados no adopten ni permitan la NIIF de PYMES.

La alta influencia de las finanzas en la NIIF de PYMES también ha sido discutida por diversos autores (Gómez, 2016; Nepomuceno, 2014; Perera y Chand; 2015), ya que solo un porcentaje de las PYMES realiza actividades financieras y la mayoría se centran en actividades productivas. En síntesis, una de las mayores dificultades de las NIIF para PYMES es que son la simplificación de las NIIF completas; en este sentido son normas enfocadas en las finanzas y que desconocen u omiten el potencial productivo de las PYMES. Por lo tanto, las dificultades en el proceso de armonización de la NIIF de PYMES enmarcan cuestiones conceptuales y prácticas como lo señala Nepomuceno:

“Aunque el conjunto de normas sea específico para las PME, los fundamentos son básicamente los mismos y están estandarizados globalmente. Es decir, el nuevo ambiente contable instaurado por las IFRS contaminó a las PME (Pequeñas y Medianas Empresas) como si fueran estructuras económico-sociales idénticas a las corporaciones transnacionales, prácticamente “obligándolas” a los mismos rigores de las IFRS” (2014, p.17).

Pese al esfuerzo que han realizado las instituciones financieras por disminuir las diferencias contables internacionales estas siguen vigentes. Para (Radebaugh 2015a; Nepomuceno, 2014) esta condición persiste porque los ambientes en los que se desarrolla la contabilidad y las empresas no evolucionan de manera simultánea; estos son: las condiciones económicas, los sistemas educativos y las características socioculturales que terminan generando prácticas contables distintas en cada país e incluso al interior de los mismos. De igual manera, es importante precisar que las necesidades contables de los países y las empresas son distintas y están influenciadas por sus características, en el caso de los países el nivel de desarrollo y en el caso de las empresas por su tamaño o sector económico. Estas limitaciones ambientales no pueden ser modificadas por las empresas ni por las instituciones porque se desarrollan en sistemas interconectados que se construyen por las interacciones sociales.

Desde este posicionamiento, las PYMES son sumamente importantes por sus aportes a las economías nacionales, ya sea en países desarrollados o en desarrollo representan a la mayoría de las empresas; por lo tanto, pueden dar cuenta de la diversidad contable y necesidades de información con enfoques distintos. Por consiguiente, en el desarrollo de esta tesis, se busca contribuir al debate de la NIIF de PYMES, para ello se busca caracterizar y evaluar las diversas posiciones y procesos en contra de la adopción de la NIIF para PYMES, lo que permitiría dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Por qué no se adopta la NIIF para PYMES en los países de las diferentes jurisdicciones, a partir de los estudios académicos publicados a nivel internacional para el periodo 2009-2019?

Una posible respuesta a este planteamiento está ligada a los sistemas contables, sus variables y las maneras en que estas interactúan en cada contexto. Los sistemas contables en las PYMES nos darán una luz sobre el tipo de normativa que mejor se adapte a sus particularidades, que un resumen de regulación con alta influencia financiera.

Las dinámicas que se presentan en el contexto contable internacional y las modificaciones que estas han generado en buena parte de países que desarrollaban sus propias prácticas contables pueden ser explicadas a través del análisis de la movilización del poder organizacional, que frente a las NIIF se vincula en los procesos de endorsement y enforcement respectivamente. Por lo tanto, estos procesos también contribuyen a identificar y explicar las dificultades del proceso de armonización contable desde el comportamiento de los reguladores.

1.3.2 Endorsement

La adopción formal de las NIIF se ha llevado a cabo, es decir, de acuerdo con los datos del IASB, instituciones financieras y la literatura académica muchos países han declarado su implementación de manera abierta y, como ya se ha señalado anteriormente, esta adopción presenta diversos matices que generan que se presenten variaciones a las normas o que no sean usadas algunas en particular; concluyendo que ningún país adopta al pie de la letra las NIIF del IASB (Nobes, 2015).

El endorsement o aprobación ha sido fundamental durante las últimas décadas para la contabilidad internacional. Van Mourik y Walton (2018) lo han clasificado como un tipo de institución que se forma en el campo normativo de la contabilidad permitiendo la adecuación y revisión de cada norma de acuerdo con las necesidades particulares del contexto en el que se deben aplicar, por su parte el IASB (2015) señala que la aprobación es "un proceso continuo mediante el cual se aprueban formalmente normas individuales nuevas o modificadas (incluidas las Interpretaciones) para su uso en una jurisdicción" (IASB, 2015, p. 14). Sin embargo, el proceso de aprobación no se da en algunas jurisdicciones en las que los intereses lo modifican y las NIIF se adoptan de manera automática y se imponen mediante leyes y decretos, a saber, el caso de Colombia.

Ball (2016) y Nobes (2013) concluyen que el endorsement se ha logrado de manera amplia y el respaldo de los distintos países lo confirman. No obstante, el debate frente a este proceso se encuentra en los mecanismos para que la aprobación normativa sea óptima al interior de los países, puesto que, antes de las NIIF cada país a través del gobierno nacional y sus instituciones se encargaba de elaborar sus normas contables. La propuesta del IASB está enfocada a que se adopten sus normas y no sean modificadas por el gobierno adoptante, por lo tanto "the endorsement system should not be writing its own standards, and to compensate for this loss of sovereignty seeks to intervene in the processes of the international standard-setter" (Van Mourik y Walton, 2018, p.1). Esta propuesta es muy optimista, porque como se ha discutido a través de este documento las realidades económicas y empresariales son distintas y, por lo tanto, ningún país logra incorporar totalmente las normas del IASB.

La participación de los organismos nacionales en el proceso de aprobación de normas está dada por el cumplimiento del debido proceso, en el cual, el IASB publica borradores de las normas nuevas o modificadas y establece mecanismos de participación y consulta que le permite incorporar las inquietudes frente a dichas normas de los usuarios y las distintas partes interesadas. Sin embargo, para el caso de la NIIF de PYMES frente al debido proceso prevalecieron los intereses de los auditores (Bautista et al, 2019; Perera y Chand, 2015); esta consideración debería ser analizada con más detalle por el regulador.

1.3.3 Enforcement¹⁰

Las limitaciones de la globalización se enmarcan básicamente en el contexto local y de manera específica en las fuerzas económicas y políticas de los países. Estas fuerzas articulan instituciones como las profesionales, legales, empresariales, entre otras, que determinan el uso de los estados financieros y la intervención de distintos actores en la manera de producir la información contable. En este contexto el enforcement o aplicación normativa de las NIIF, representa grandes desafíos.

La aplicación rigurosa de las NIIF requiere de una infraestructura, con la que algunos de los 144 países que las adoptaron no cuentan. Para Ball (2001 citado en Ball, 2015), esta infraestructura se compone de:

...training an audit profession of adequate numbers, professional ability, and independence from managers to certify reliably the quality of financial statements; separating as far as possible the systems of public financial reporting and corporate income taxation, so that tax objectives do not distort financial information; reforming the structure of corporate ownership and governance to achieve an open-market process with a genuine demand for reliable public information; establishing a system for setting and maintaining high-quality, independent accounting standards; and, perhaps most important of all, establishing an effective, independent legal system for detecting and penalizing fraud, manipulation, and failure to comply with standards of accounting and other disclosure, including provision for private litigation by stockholders and lenders who are adversely affected by deficient financial reporting and disclosure. The scope of these requirements is unavoidably wide, because the accounting infrastructure complements the overall economic, legal, and political infrastructure in all countries. (p.128)

Adicionalmente, no todos los países presentan interés en producir informes de calidad. En este sentido, la mayor dificultad de la armonización de las NIIF se encuentra ahora en su aplicación.

Los comentarios de Tarca (2012) también referencian que los beneficios de las NIIF o el alcance de sus objetivos dependen en gran medida de una aplicación normativa y legal fuerte, sin embargo, pone en evidencia que esta no se identifica en todos los contextos “the IFRS effect depends on the level of enforcement in a country” (p.3).

La aplicación de las normas depende de los entornos jurídicos y de la cultura de la información empresarial, en ese sentido el desarrollo de esta investigación busca contribuir a la discusión sobre que la adopción de los estándares contables por sí sola no logra la

¹⁰ Researchers use the term enforcement to refer to the national legal setting in which the financial reporting takes place, that is, the legal and governance systems that protect investors and creditors and discipline others for illegal activities. (Tarca, 2012, p.2)

uniformidad de la información financiera, esta depende de las relaciones sociales y económicas complejas en las que las normas son aplicadas. Además, los modelos contables no logran modificar los sistemas contables, por tal razón, las diferencias contables internacionales permanecerán vigentes.

1.4 Conclusiones

La contabilidad internacional es una de las áreas de la contabilidad financiera más importante en la actualidad por el desarrollo global de las finanzas y la economía. Dentro de sus áreas de actuación es posible encontrar los sistemas contables comparados y la armonización internacional. Sin embargo, ha sido permeada por el posicionamiento hegemónico del IASB, lo que ha generado un uso indistinto al sistema contable, presentando una reducción del mismo al considerar que “el sistema contable mundial son las NIIF”, pero desde el posicionamiento que se ha presentado en este documento, las NIIF son un modelo contable porque contienen elementos asociados a la presentación de información como su reconocimiento, medición, valoración y revelación (IASB, 2018), que no logran influir en las arraigadas costumbres mercantiles y contables de diversos contextos.

Bajo la dinámica de presentación de información uniforme y observancia del modelo internacional (financiero), las ventajas productivas, de innovación y distintivas de los países y las empresas quedan relegadas a un segundo plano. El discurso hegemónico se ha encargado de promover que si se cumplen los requisitos de presentación de información establecidos por el IASB es posible tener acceso a mayor inversión extranjera, reducción de los costos de capital, mayor calidad en la información, entre otros, pero no se promueve una práctica contable que potencialice las fortalezas locales ni empresariales.

La contabilidad es una disciplina que interviene más allá del campo económico, desde esta perspectiva integra los elementos del contexto en el que opera, por tal razón, es preciso que su estudio se realice de manera amplia y reconozca la diversidad de los sistemas contables, no con el objetivo de homogeneizarlos, sino de comprender en qué medida se puede obtener un mayor provecho de estos.

Las NIIF cuentan con el respaldo a nivel mundial de instituciones financieras internacionales, pero ello no garantiza que el proceso de aplicación o cumplimiento por parte de los países que las adoptaron se esté llevando a cabo. El endorsement y el enforcement de las NIIF permiten comprender que su adopción en los países no es una tarea sencilla; para que estas normas logren sus objetivos y beneficios requieren que los países articulen su infraestructura institucional, sin embargo, las realidades son complejas y ha puesto sobre la mesa que su adopción no genera los beneficios que les son asignados por arte de magia.

2. Metodología

2.1 Introducción

Este capítulo tiene como objetivo establecer el marco metodológico que será utilizado para la revisión sistemática de literatura, partiendo de su ejecución, análisis y la contrastación de los resultados obtenidos con fuentes institucionales. Lo anterior, permitirá identificar relaciones entre las principales variables externas de los sistemas contables y la decisión de algunas jurisdicciones de no adoptar la NIIF para PYMES. La expansión, posicionamiento y respaldo de la regulación contable internacional, concretamente el modelo del IASB, por parte de instituciones multilaterales ha generado en algunos países presiones para que se adopte esta normativa, extendiéndose así el posicionamiento hegemónico del regulador, más que la discusión y el debate sobre las necesidades contextuales de la información en dichos países.

El capítulo se divide en dos apartados. En el primero se desarrollan los planteamientos de la Revisión Sistemática de Literatura (RSL) en las ciencias sociales y se detalla el proceso de búsqueda y selección de documentos, así como el proceso de extracción de información. Una de las etapas de la RSL se apoyará en el análisis categorial, una técnica propia del análisis de contenido (Bardin, 1996). El segundo apartado presenta el método de análisis de información que será la metasíntesis; este método, a diferencia del metaanálisis, no se limita a trabajar con estudios estrictamente comparables en términos cuantitativos, por el contrario, incorpora las similitudes y las diferencias importantes, frente a los distintos elementos de los estudios tales como conceptos, lenguaje, imágenes, entre otros (Tranfield, 2003); por lo tanto, este método es pertinente para abordar las investigaciones que estudian las problemáticas de la adopción de la NIIF de PYMES en el contexto internacional.

2.2 Revisión sistemática de literatura

La metodología que se desarrollará en esta investigación tiene un enfoque cualitativo (Quintana, 2006), porque se analizarán las principales razones por las que la NIIF para PYMES no es adoptada en algunas jurisdicciones en el contexto internacional, a partir de las perspectivas teóricas de los sistemas contables y de la literatura académica internacional. Adicionalmente, su enfoque es descriptivo interpretativo (Ryan et al., 2004), porque busca establecer las características contextuales y las relaciones entre las jurisdicciones mediante el análisis de los argumentos proporcionados frente a la no

adopción de la NIIF para PYMES. Por lo tanto, se revisarán los artículos académicos que se vinculan al tema propuesto durante el periodo 2009-2019, con el fin de construir una base de análisis, ello se hará a partir de una revisión sistemática de la literatura (RSL).

De acuerdo con Siddaway (2014), las revisiones sistemáticas son objetivas, transparentes y reproducibles. El proceso de búsqueda en estas revisiones se realiza de una manera sistemática que permite localizar los estudios del tema de interés, de igual manera, el establecimiento de criterios de inclusión y exclusión frente a la selección de los estudios minimiza los sesgos del autor, permitiendo a los lectores evaluar los procedimientos del autor y en una etapa posterior actualizar sus hallazgos. Las características anteriormente mencionadas contribuyen a que a través de las RSL se obtengan resultados de calidad basados en un proceso riguroso y controlado.

Las revisiones sistemáticas buscan recopilar y sintetizar las investigaciones realizadas sobre un tema en un periodo de tiempo determinado. “El objetivo de la RSL es lograr la comprensión de teorías, conceptos y herramientas identificando el contexto en el cual fueron desarrolladas” (Chicaiza, et al. 2017, p. 6). Según Petticrew y Roberts (2006), la RSL se utiliza con frecuencia en los temas que son objeto de constante debate y actualización, pues permite entregar información actualizada en un periodo de tiempo determinado; además, la investigación sobre NIIF de PYMES crece de manera constante y la integración de sus resultados y perspectivas es una tarea pertinente que potencia dichas investigaciones (Snyder, 2019).

Las revisiones sistemáticas asumen un enfoque basado en la evidencia debido a que identifican las contribuciones claves del campo de estudio (Tranfield, 2003), que para este caso es la no adopción de la NIIF de PYMES. El análisis de resultados en las RSL puede darse a través de, entre otros, dos métodos, a saber: el metaanálisis y la metasíntesis. Es necesario señalar que de acuerdo con el diseño de la RSL puede darse una combinación de diferentes enfoques. La elección de cada método dependerá de los resultados de la revisión, sin embargo, el metaanálisis presenta limitaciones para los estudios cualitativos y para los estudios con resultados diversos (Noblit y Hare, 1988; Tranfield, 2003; Snyder, 2019), por lo tanto, este método no será utilizado en esta revisión. La metasíntesis se usa con frecuencia en los estudios que presentan diversidad en sus resultados y tiene como fin sintetizar los hallazgos más relevantes, permitiendo así aumentar la comprensión del tema de estudio, razón por la cual, los resultados de esta revisión serán construidos de acuerdo con los lineamientos de la metasíntesis y se detallarán en el segundo apartado de este capítulo.

Para alcanzar los objetivos propuestos se utilizarán técnicas de recolección y tratamiento de la información, cualitativas y cuantitativas. La técnica cualitativa a utilizar será el análisis de contenido aplicado a los artículos académicos. Las técnicas cuantitativas que son propias del desarrollo de la RSL, asociadas a la búsqueda, clasificación y procesamiento de los artículos mediante la asignación de categorías, permitiendo clasificar la información de manera ordenada y sistemática.

Las fuentes de información serán las bases de datos Scopus, WOS, Scielo y Redalyc; a partir de allí se obtendrán artículos de investigación que aborden las distintas posturas académicas que se presentan en las diversas jurisdicciones, y que a su vez permitan obtener un cuerpo de análisis amplio. El análisis de estos documentos “aporta en términos de mejorar la comprensión de un fenómeno o la interpretación de la información para la generación de nuevo conocimiento” (Hard, 1998) citado en (Chicaiza, et al. 2017, p. 6).

A continuación, se presenta de manera detallada el proceso de selección de información llevado a cabo para la realización de esta revisión.

2.2.1 Criterios de búsqueda

Los criterios de búsqueda seleccionados son dos y se relacionan con la NIIF de PYMES en el contexto internacional, sus desafíos, problemas o barreras. En la Tabla 3 se presenta el detalle de los criterios de búsqueda construidos para esta RSL; se opta por utilizarlos en inglés al momento de ejecutar la búsqueda para obtener mayores resultados. El uso de las comillas permite una mayor precisión en los resultados.

Tabla 3. Criterios de búsqueda.

Criterios de búsqueda
IFRS SMEs AND (problems or challenges or barriers)
International Accounting AND "SMEs"

Fuente: Elaboración propia.

El operador booleano utilizado en todos los criterios es AND. Este operador tiene como objetivo realizar la combinación de términos, lo que permite obtener resultados de temas que estén relacionados entre sí.

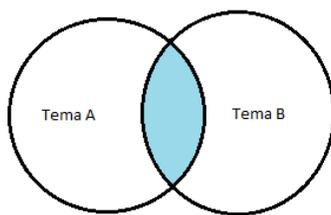


Figura 3. Operador booleano AND

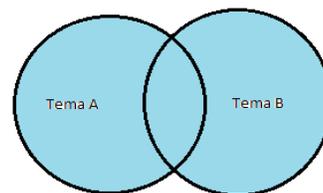


Figura 4. Operador booleano OR

El operador OR se utiliza solo en el criterio de búsqueda “IFRS SMEs AND (problems or challenges or barriers)”. Este operador permite agrupar dos o más términos, es decir, muestra los resultados que tienen referencia con todos los términos ingresados que por lo general son sinónimos.

2.2.1.1 Bases de datos.

De acuerdo con los parámetros definidos en el protocolo de revisión sistemática de literatura¹¹, los criterios serán validados en cuatro bases de datos, estas son: Scopus, WOS, Redalyc y Scielo, en el periodo de tiempo que corresponde del 2009 al 2019. La selección de diversas bases de datos permite realizar una búsqueda de literatura sin sesgo de publicación (Siddaway 2014) y permite obtener documentos diversos que incrementen la precisión de los resultados. El uso de estas bases de datos permitirá incorporar los estudios latinoamericanos que aportan a la discusión sobre las dificultades de la adopción de la NIIF para PYMES.

2.2.1.2 Proceso de depuración.

Para dar inicio al proceso de depuración de los resultados obtenidos, se construirá una base de datos. Los criterios utilizados en dicha construcción se muestran en la tabla 4.

Tabla 4. Estructura de la base de datos.

N°	Título	Autor (es)	Fuente	Año	Base de Datos	Criterio	URL / DOI
----	--------	------------	--------	-----	---------------	----------	-----------

Fuente: Elaboración propia

2.2.2 Criterios para la selección de estudios

La selección de estudios se hará a partir de los registros que no presentan duplicados. Los documentos serán revisados de acuerdo con los temas propuestos inicialmente; documentos en los que se realicen investigaciones que aporten a la discusión del por qué no se adopta la NIIF de PYMES en jurisdicciones en el contexto internacional. De igual manera, se establecen unos criterios de inclusión (Tabla 5) y exclusión que permiten la selección de los documentos más relevantes para el desarrollo de la RSL.

2.2.3 Criterios de Inclusión

A continuación, se presentan de manera detallada los criterios de inclusión a considerar en la selección de documentos.

¹¹ Anexo A

Tabla 5. Criterios de Inclusión

Tipo de estudios	Revisiones de literatura, libros, artículos académicos.
Metodología	Cualitativa y Cuantitativa Individuales (Un país) Grupales (Varios países)
Criterio geográfico	Contexto Internacional, países que no adoptan ¹² IFRS SMES.
Criterio temporal	Del 01/01/2009 al 31/12/2019
Norma objeto de estudio	NIIF PYMES – IFRS SMEs
Criterio lingüístico	Estudios en Inglés o Español

Fuente: Elaboración propia.

2.2.4 Criterios de exclusión

Los criterios de exclusión serán todos aquellos que van en contravía de los criterios de inclusión, básicamente aquellos estudios que no brindan información sobre el tema de investigación. Una vez validados los criterios de exclusión y realizada la depuración de los documentos serán analizados mediante el software Nvivo con el fin de seleccionar los textos a los cuales se les realizará una lectura completa.

2.2.5 Selección de estudios

El proceso de selección de estudios será realizado como se presenta a continuación. La construcción de categorías se realiza a partir del análisis de los referentes teóricos de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados. Por ello, son consideradas las circunstancias que generan dificultades en el proceso de armonización relacionadas con la adopción normativa en las pequeñas y medianas entidades (presentadas en el capítulo 1), que a su vez son consideradas en algunas jurisdicciones las razones para no adoptar la NIIF de PYMES. Las categorías se relacionan en la tabla 6.

¹² Es decir, todos los países en los que la norma no es obligatoria, pero si aquellos en los que es permitida de manera parcial o en condiciones especiales.

Tabla 6. Categorías de Análisis.

Categorías de Análisis	
<i>Español</i>	<i>Inglés</i>
Idioma	Language
Complejas	Complex
Costos	Costs
Falta de conocimientos	Lack of knowledge
Carga administrativa	Administrative burden
Influencia fiscal	Tax influence
Adopción	Endorsement
Cumplimiento	Enforcement
Barreras - Obstáculos	Barriers
Dificultades	Difficulties
El incumplimiento de los beneficios	Non-compliance with benefits
Definición de PYMES del IASB	IASB definition of SMEs
Educación	Education
Debido Proceso	Due Process
Diferencia entre los tratamientos NIIF PYMES- PLENAS	Differences in Treatments IFRS PYMES-FULL
Requerimientos gubernamentales	Government requirements

Fuente: Elaboración propia con base en Perera y Chand (2015) y Bonito y Pais (2018).

El análisis de contenido es definido por Bardin como “un conjunto de técnicas de análisis de comunicaciones” (1996, p.23), la particularidad más importante que presenta este método es que su variedad de técnicas se adapta a las distintas formas de comunicación, algunas técnicas son: el análisis categorial, el análisis de relaciones y el análisis del discurso. En el desarrollo de esta tesis se realizará un análisis categorial. El análisis categorial “Intenta tomar en consideración la totalidad de un “texto” para pasarlo por el molinillo de la clasificación y de la enumeración por frecuencia de presencia (o de ausencia) de ítems de sentido” (Bardin, 1996, p.28). De acuerdo con la definición anterior el análisis categorial en esta tesis tiene como objetivo apoyar dos procesos de la RSL.

El primer proceso en el que se empleará el análisis categorial será en la selección de la muestra o definición del corpus, entendido como los documentos a los que se les realizará una lectura completa y serán analizados. Para ello, se utilizará el software Nvivo, y mediante la opción de búsqueda de frecuencia de palabras se creará una búsqueda para cada categoría. Lo anterior permitirá conocer la frecuencia en términos porcentuales en que estas categorías aparecen en los textos y, de acuerdo a ello, seleccionar los documentos en los que se presentan con mayor frecuencia. De acuerdo con lo planteado por Malaver y Ariza (2020) esta primera parte del proceso hace referencia al preanálisis y

tiene como objetivo “la organización y la clasificación del corpus, en donde se buscó clasificar los recursos en función de sus atributos” (p.118).

El segundo proceso que apoyará el análisis categorial será el análisis de resultados. Dentro de las técnicas cualitativas está la síntesis y la inferencia que son propias de la construcción de la metasíntesis, y a través del desarrollo de las categorías permitirán explicar las circunstancias por las que no se adopta la NIIF de PYMES en algunas jurisdicciones. Para ello, se utilizará un puntaje dicotómico, en donde si la categoría está presente en el texto tendrá un puntaje de 1, y cero si la categoría está ausente, permitiendo así conocer la presencia y ausencia de las categorías y posteriormente con estos datos construir sentido (Bardin, 1996), logrando identificar las categorías más representativas. Por lo tanto, la frecuencia de repetición de las categorías se medirá sumando el número de veces que aparecen en los textos y dividiendo este dato, en el total de categorías evaluadas; las categorías evaluadas son 16 y se presentan en idioma español e inglés, como se muestra en la tabla 6.

De acuerdo con lo anterior, el cálculo de las frecuencias de categorías se hará de la siguiente manera:

$$FC = \frac{\sum_{i=1}^n Xi}{n}$$

Donde:

FC = Frecuencia de categorías

n = Número de categorías a evaluar

Xi = 1 si el texto desarrolla la categoría, 0 si el texto no desarrolla la categoría.

Por lo tanto $0 \leq i \leq 1$

Es de aclarar que las mediciones serán usadas como un complemento del análisis que se realiza a la información a través de la metasíntesis, pues el objetivo de este documento se centra principalmente en explicar y comprender que circunstancias que dificultan el proceso de adopción de la NIIF para PYMES en el contexto internacional y que lleva a que algunas jurisdicciones decidan no adoptar dicha norma.

2.2.6 Extracción de información

La extracción de datos para esta RSL, tiene el propósito de identificar la información más relevante, para ello, se realizará una matriz en la que se incluyen los datos que se detallan en la Tabla 7. La sistematización de este proceso permite construir la base de datos para la realización del análisis y síntesis de la información.

Tabla 7. Parámetros para la Extracción de Información.

<i>Título</i>
<i>Autores</i>
<i>DOI</i>
<i>Base De Datos</i>
<i>Año</i>
<i>Resumen</i>
<i>Objetivos</i>
<i>Metodología</i>
<i>Países Objeto de Estudio</i>
<i>Características Empresariales.</i>
<i>Características Socio Contextuales.</i>
<i>Nivel de Desarrollo del País (En Desarrollo o Desarrollado).</i>
<i>Determinantes de la no Adopción IFRS SMES</i>
<i>Hallazgos</i>
<i>Conclusiones</i>

Fuente: Elaboración propia.

Estos datos podrán ser modificados en cualquier momento debido a la información disponible en los textos seleccionados.

2.3 Metasíntesis para el análisis de resultados.

El análisis de información de esta RSL, tiene el objetivo de consolidar los diversos estudios seleccionados a través del proceso de depuración, identificación de categorías, análisis e interpretación, por lo tanto, la metasíntesis es el método oportuno para tal fin. La metasíntesis puede ser definida como “the theories, grand narratives, generalizations, or interpretive translations produced from the integration or comparison of findings from qualitative studies (Sandelowski, Docherty, y Emden, 1997 p.366). Para Carrillo et al (2008) la metasíntesis es definida como “una técnica a desarrollar para trascender del conocimiento particular y específico generado a partir de estudios cualitativos primarios, hacia una comprensión más amplia de los fenómenos a través del análisis e interpretación de los hallazgos de dichos estudios” (p.18), las defunciones presentadas anteriormente permiten evidenciar que el punto común de la metasíntesis es la interpretación de los resultados a través de la comparación y la integración de información.

Cuando se habla de síntesis asociadas a las revisiones de literatura, usualmente se piensa en extensas narraciones detalladas de cada uno de los documentos objeto de análisis. No obstante, la metasíntesis busca integrar los estudios de manera precisa y sintética no solo a través del análisis de similitudes y diferencias de los hallazgos, sino también de su

interpretación holística para una mayor relevancia y utilidad (Carrillo, Gómez y Vargas, 2008). En este sentido los datos obtenidos mediante la RSL serán evaluados y presentados de acuerdo con los lineamientos de la metasíntesis. Además, la metasíntesis presenta apartados cercanos a la revisión de literatura, como la extracción de datos, criterios de inclusión y de exclusión, por mencionar algunos.

La metasíntesis puede ser catalogada como una metodología o como un documento pues su propósito se relaciona con la construcción de un producto interpretativo o con el proceso que permite la integración de resultados mediante el análisis (Arias, 2015).

En la actualidad existen diversos métodos para realizar una metasíntesis (Tabla 8) y estos en su mayoría están más desarrollados en las ciencias de la salud, no obstante, las áreas empresariales y de gestión se involucran cada vez más con estas metodologías con el propósito de entregar actualizaciones de conocimiento sobre temas de constante debate y evolución (Tranfield, et al. 2003; Snyder, 2019; Massaro, 2016).

Tabla 8. Tipos de métodos para realizar la metasíntesis.

NOMBRE DEL MÉTODO	AUTOR	OBJETIVO	EVALUACIÓN DE RESULTADOS
Metaetnografía	Noblit y Hare 1988	Sintetizar diferentes tipos de estudios (fenomenológicos, estudios de caso, entrevistas, teoría fundamentada), haciendo énfasis en el proceso de interpretación.	Un nivel de interpretación superior a los resultados de los estudios base.
Teoría Fundamentada	Kearney 1998	Generación de una teoría.	Explicaciones generalizables del fenómeno de estudio.
Meta-estudio	Sally Thorne, Barbara Patherson, Connie Canam, Carol Jilings 2001	Buscar y revelar similitudes diferencias y construir nuevas interpretaciones.	Teoría de Mediano rango, con una aplicación directa en un área de la práctica.
Meta-resumen	Sandelowsky y Barroso 2007	Proceso de extracción de hallazgos, producción de enunciado y medida del efecto de los mismos.	Presentar resultados con sumarios o inventarios temáticos de los estudios.

Fuente: Adaptación con base en los datos de Arias (2015) y Carreño (2012).

A continuación, se explican brevemente cada uno de los métodos o tipos de metasíntesis.

La metaetnografía es una forma de metasíntesis (Tranfield et al, 2003) y busca establecer un enfoque más amplio de comprensión e interpretación de los estudios objeto de síntesis,

por medio de la traslación. La traslación puede ser definida como el proceso de vinculación de los estudios y va más allá de la clasificación porque busca entender y transferir conceptos, temas y perspectivas (también conocidas como metáforas) a través de los diferentes estudios, permitiendo así una mayor interpretación y desarrollo de comparaciones entre los estudios sin afectar las estructuras y relaciones conceptuales de cada uno (Noblit y Hare, 1988). En síntesis, la explicación y la interpretación de los estudios objeto de revisión son tratadas como datos y transferidos a diversos estudios con el fin de lograr la síntesis; sin embargo, este método requiere relatos y metáforas que pueden no estar presentes en todos los estudios que abordan la problemática de esta RSL.

La teoría fundamentada posee un enfoque interpretativo y permite identificar: teorías, grandes narraciones, generalizaciones a partir de la comparación de estudios cualitativos, así mismo, tiene en cuenta todas las similitudes y diferencias del lenguaje, conceptos e ideas (Bonilla y López, 2016). Su objetivo principal es hacer propuestas teóricas y es usada principalmente en la recolección de datos de trabajo de campo.

El meta-estudio propone la construcción de la metasíntesis a través del desarrollo de tres componentes analíticos, los cuales son: la metateoría, el metamétodo y el análisis de metadatos; sin embargo, esta metodología es cuestionada por sus implicaciones éticas y por si es realmente útil en los estudios cualitativos, pues en ocasiones su elaboración resulta compleja (Carrillo et al, 2008).

El meta-resumen cualitativo se refiere a “la integración o suma de los hallazgos reportados de un fenómeno específico de investigación que se organiza de acuerdo con una lógica cuantitativa” (Carrillo et al ,2008, p.17), lo anterior permite identificar en los estudios los hallazgos de mayor frecuencia logrando mayor validez.

La metasíntesis cualitativa busca integrar y comparar los hallazgos encontrados en los estudios objeto de análisis por medio de diversas técnicas tales como: “la comparación constante, el análisis taxonómico, la traslación recíproca de los conceptos y el uso de conceptos importados de la estructura de los datos” (Carrillo et al ,2008, p.17).

De acuerdo con lo anterior, el método seleccionado para la construcción de la metasíntesis de esta RSL, será la metasíntesis cualitativa, puesto que los lineamientos para su desarrollo son cercanos a la revisión sistemática (Establecimiento de una pregunta, búsqueda exhaustiva, criterios inclusión y exclusión, extracción de datos y construcción de la síntesis) y a su vez permite integrar los hallazgos de los diferentes estudios mediante el análisis de categorías y la explicación de similitudes y diferencias logrando una interpretación completa del área de estudio, propósito que se alinea con el análisis categorial. Lo anterior es relevante para cumplir el propósito investigativo que aquí se plantea al buscar explicar y comprender por qué no se adopta la NIIF de PYMES en el contexto internacional y presentar los resultados de manera global. Para la construcción de este tipo de metasíntesis es usual vincular estudios netamente cualitativos, sin embargo, el corpus analizado mediante esta RSL presenta estudios en mayor parte

cualitativos, pero también mixtos y cuantitativos que serán vinculados en la metasíntesis por dos razones. La primera se asocia al desarrollo que realizan los textos sobre los temas de interés que se buscan analizar, mientras que la segunda, está relacionada con las conclusiones a las que llegan estas investigaciones que también, se relacionan con el objeto de estudio de esta revisión.

A partir de la metasíntesis y los resultados obtenidos en la literatura, se busca caracterizar el contexto económico y empresarial de los países más relevantes que no adoptan la NIIF para PYMES; para ello, serán consultadas fuentes institucionales, principalmente los reportes de instituciones multilaterales, tales como el Banco Mundial, la ONU, la OMC, entre otras. Esta caracterización permitirá identificar las variables externas de los sistemas contables en las jurisdicciones no adoptantes y si existe una relación entre la decisión de no adoptar esta normativa y dichas variables. Esta relación es de tipo conceptual, ya que, este no es un estudio empírico.

3. Perspectivas académicas frente a la adopción de NIIF para PYMES.

3.1 Introducción

En este capítulo se busca evaluar las perspectivas académicas que presentan las dificultades del proceso de adopción de la NIIF para PYMES, a partir de una revisión sistemática de la literatura (RSL) publicada en revistas académicas en el periodo 2009-2019. Esta evaluación es posibilitada por el marco conceptual que la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados proporciona. La discusión sobre las limitaciones y consecuencias no deseadas que impiden la adopción de la NIIF de PYMES, en buena parte del contexto internacional es un tema central para reguladores, practicantes y académicos. En este campo constantemente se publican numerosas investigaciones con resultados diversos. En este escenario, esta revisión sistemática busca caracterizar y sintetizar dichas investigaciones y sus principales hallazgos mediante una metasíntesis. Lo anterior contribuye a identificar, evaluar de manera crítica e integrar las diversas conclusiones que presentan los estudios seleccionados; al mismo tiempo, posibilita la comprensión de las dificultades del proceso de armonización internacional de la regulación contable especialmente para las PYMES.

Identificar las circunstancias que llevan a no adoptar la NIIF de PYMES en diversas jurisdicciones en el contexto internacional, contribuye a la comprensión de las necesidades de información de los usuarios y aporta al debate sobre cuál podría ser el mejor marco normativo para este tipo de entidades. La importancia de las PYMES en la economía global es tal que el análisis y la evaluación de los marcos normativos que regulan la presentación de su información financiera debería estar en la agenda de los reguladores, académicos, instituciones multilaterales y los gobiernos, estos últimos como participantes activos para que prime el desarrollo y crecimiento de las organizaciones, no solo a nivel internacional sino local.

El capítulo se estructura en dos apartados. En el primero se presentan los resultados de la RSL a través de la descripción y comparación sistemática de los estudios seleccionados. En el segundo será desarrollada una metasíntesis que permitirá el análisis de la información obtenida en la revisión sistemática. Finalmente, se presentan brevemente las conclusiones del capítulo.

3.2 Desarrollo de la Revisión Sistemática de Literatura.

3.2.1 Resultados obtenidos en bases de datos.

A continuación, se presentan los resultados consolidados obtenidos en cada base de datos y por cada criterio de búsqueda, según fueron presentados en el capítulo 2.

Tabla 9. Resultados de búsqueda.

Nombre de la base de datos o recurso de información	Ecuación de búsqueda	Limitadores aplicados	Número de resultados obtenidos
REDALYC	International accounting AND "SMEs"	(2009-2019) (ING-ESP) (CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN)	160
REDALYC	ifrs smes AND (PROBLEMS OR CHALLENGES OR BARRIERS)	2009-2019	0
SCIELO	(international accounting) AND ("smes") AND	year_cluster:("2015" OR "2014" OR "2017" OR "2016" OR "2018" OR "2013" OR "2012" OR "2011" OR "2010" OR "2019" OR "2009")	13
SCIELO	(ifrs smes) AND (problems OR challenges OR barriers)	year_cluster:("2015" OR "2014" OR "2017" OR "2016" OR "2018" OR "2013" OR "2012" OR "2011" OR "2010" OR "2019" OR "2009")	2
SCOPUS	(TITLE-ABS-KEY (ifrs AND smes) AND TITLE-ABS-KEY (problems OR challenges OR barriers)) AND	PUBYEAR > 2009 AND PUBYEAR < 2019	22
SCOPUS	(TITLE-ABS-KEY ("INTERNATIONAL ACCOUNTING") AND TITLE-ABS-KEY ("SMES"))	AND PUBYEAR > 2009 AND PUBYEAR < 2019	37
WOS	TEMA: (INTERNATIONAL ACCOUNTING) AND TEMA: ("SMES") Período de tiempo: 2009-2019.	Limitadores - Fecha en que se publicó desde: 20090101-20191231	97
WOS	ifrs smes AND "PROBLEMS OR CHALLENGES OR BARRIERS"	Limitadores - Fecha en que se publicó desde: 20090101-20191231	10

Fuente: Elaboración propia.

La aplicación de los criterios de búsqueda en las bases de datos seleccionadas permite obtener 341 resultados.

3.2.1.1 Detalle sobre los limitadores de búsqueda.

En todas las bases de datos se aplicó el limitador asociado con el periodo de tiempo que va del 2009 al 2019.

- Redalyc

En el caso particular de Redalyc, se aplican limitadores adicionales a cada criterio de búsqueda; estos son el lenguaje y el área de estudio, debido a que la extracción de resultados se debe hacer manual y la plataforma no cuenta con la opción de ecuaciones de búsqueda. En el lenguaje se incluyen los idiomas español e inglés y en el área de estudio contabilidad y administración. De igual manera, estos criterios se definieron en el protocolo de la RSL.

- Scopus

En esta base de datos, solo se aplicó un limitador de búsqueda que fue el periodo, para todos los criterios.

- Scielo

En esta base de datos, solo se aplicó un limitador de búsqueda que fue el periodo, para todos los criterios. No fue necesario incluir un limitador adicional.

- WOS

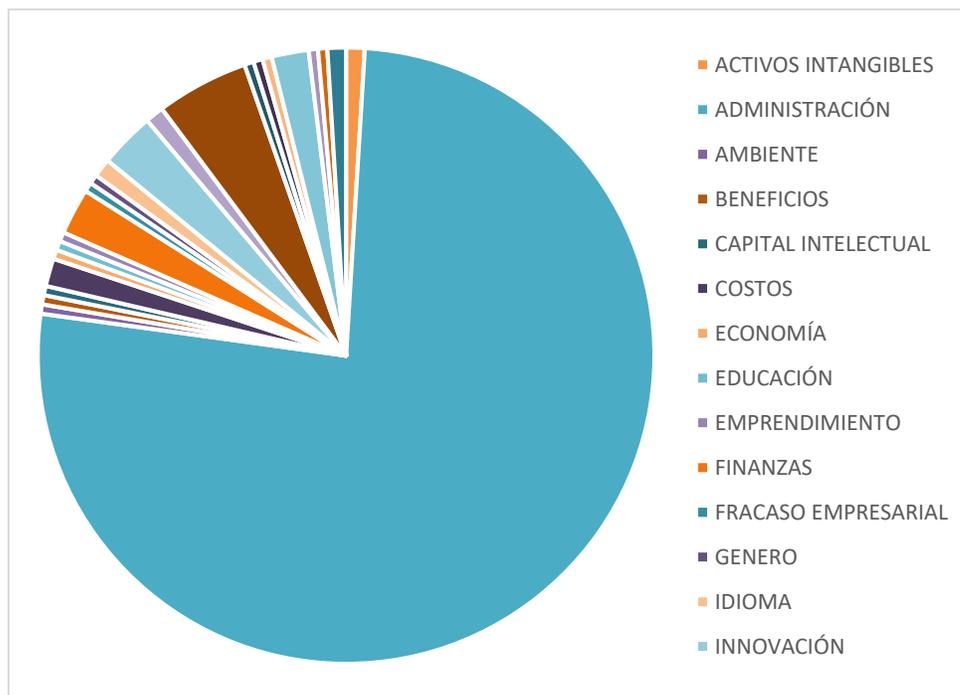
En esta base de datos, solo se aplicó un limitador de búsqueda que fue el periodo, para todos los criterios. No fue necesario incluir un limitador adicional.

3.2.2 Proceso de depuración.

Una vez descargados y guardados los resultados de búsqueda, se consolidan en una base de datos de acuerdo a los parámetros establecidos en la Tabla 6. Posteriormente se procede a eliminar los registros duplicados. Estos registros fueron 42, por lo que se eliminan de la base de datos y se obtienen 299 registros.

Se inicia la depuración de los documentos asociados con NIIF y SMEs. De los 299 documentos se analizan inicialmente los que presentan un título que no se relaciona con el objetivo de la revisión, se realiza la lectura del resumen, introducción y conclusiones. Fruto de este proceso se descartan 206 documentos, reduciendo la base de trabajos a 93 documentos. Los registros descartados se asocian principalmente con temas como administración, innovación, Responsabilidad Social Empresarial, Tecnologías de la Información, entre otros. En la figura 5 se presenta en detalle cada una de las áreas de trabajo de los documentos descartados.

Figura 5. Documentos Excluidos por Área Temática



Fuente: Elaboración propia.

De los 93 documentos restantes 4 no están disponibles¹³, por lo tanto, los documentos preseleccionados se reducen a 89 y fueron procesados a través del software NVIVO, con el fin de identificar aquellos en los cuales las categorías de análisis se presentan con mayor frecuencia seleccionándolos para el proceso analítico de la RSL.

3.2.3 Estudios seleccionados

Para realizar la selección de trabajos, los documentos se dividen en dos grupos de acuerdo con el idioma y se procesan en el software Nvivo; teniendo en cuenta esta clasificación, en español se cuenta con 19 documentos, mientras que en inglés hay 70¹⁴. A continuación, se describe el proceso de selección de los documentos que implican una lectura completa para su análisis.

¹³ Estos textos no se encuentran disponibles en SINAB (Sistema nacional de bibliotecas) ni en el ISTEAC (Consortio Iberoamericano para la Educación en Ciencia y Tecnología).

¹⁴ En el anexo B se presenta el listado de los textos.

3.2.3.1 Selección de Artículos en español

Para cada una de las categorías de análisis se utiliza Nvivo, de los resultados obtenidos se trabaja con los documentos que presentan la presencia de estas categorías iguales o superiores al 0.05%, según los resultados del Nvivo (Ilustración 1). En una segunda etapa, se creará una matriz con los documentos que presentan las categorías en un nivel superior al 0.05% y, mediante la elaboración de una tabla dinámica, serán seleccionados aquellos artículos en los que se registren una coincidencia de mínimo cuatro categorías.

Ilustración 1. Resultado de búsqueda de Categorías

Name	In Folder	References	Coverage
21	Internals	28	0.10%
25	Internals	7	0.04%
27	Internals	8	0.03%
28	Internals	11	0.06%
29	Internals	10	0.05%
30	Internals	1	0.01%
39	Internals	26	0.18%
4	Internals	29	0.08%
40	Internals	5	0.02%
52	Internals	10	0.06%
53	Internals	4	0.03%
54	Internals	21	0.16%
55	Internals	1	0.01%
79	Internals	462	1.25%
81	Internals	3	0.02%
83	Internals	2	0.01%
90	Internals	13	0.04%
93	Internals	9	0.04%

Fuente: Nvivo a partir de datos propios

Tabla 10. Documentos en español seleccionados

Código del Documento	Categorías presentes en el documento
21	2
27	1
28	4*
29	2
39	2
4	4*
52	5*
53	4*
54	4*
55	4*
79	1
90	1
93	2

**seleccionados para el análisis*

Fuente: Elaboración propia.

Por lo tanto, de los 19 documentos en español fueron seleccionados 6 para la lectura completa, como se presenta en la Tabla 10.

3.2.3.2 Selección de Artículos en Ingles

Para cada una de las categorías de análisis se realiza una búsqueda en Nvivo, de los resultados obtenidos se trabaja con los documentos que presentan la presencia de estas categorías iguales o superiores al 0.05%, según los resultados del Nvivo (Ilustración 1). En una segunda etapa, se crea una matriz con los documentos que presentan las categorías en un nivel superior al 0.05% y, mediante la elaboración de una tabla dinámica, se seleccionan aquellos artículos en los que se registra una coincidencia de mínimo cuatro categorías. Para estos estudios se incluye la categoría IFRS SMES dada la cantidad de resultados; esta categoría no está presente en 13 documentos, por lo tanto, serán descartados, obteniendo 57 documentos para lectura completa, como se muestra en la tabla 11.

Tabla 11. Documentos en inglés seleccionados

Código del Documento	Categoría IFRS SMES	Categorías presentes en el documento	Número del Documento	Categoría IFRS SMES	Categorías presentes en el documento
1	0,89%	9	51	0,78%	10
3	1,01%	12	56	1,08%	9
5	1,51%	9	57	0,46%	11
6	0,60%	10	59	0,71%	9
7	0,93%	10	60	1,19%	11
9	0,23%	9	61	0,57%	11
10	0,32%	9	62		6
11	1,15%	8	64	1,28%	10
12	1,35%	11	65	0,72%	9
13	0,35%	12	66	0,61%	10
14	0,54%	11	67	0,17%	11
15	0,38%	10	68	1,31%	9
17	0,87%	10	69	1,18%	7
18		8	70	0,19%	8
20	0,21%	9	71	0,21%	9
22	0,90%	10	72	0,53%	9
23		7	73	0,56%	9
26	0,98%	10	74	0,80%	9
31	0,77%	9	75		12
32	0,80%	11	76	0,89%	10
33	0,41%	13	77		10
35	0,72%	10	78	0,97%	11
36	0,77%	9	80	0,13%	9
37	1,10%	12	82	0,18%	10
38	0,57%	8	84	0,10%	12
41	0,25%	10	85		10
42	0,16%	10	86		11
43		10	87	0,50%	10
44	0,50%	9	88		11
45	0,20%	12	89	0,15%	8
46		8	91		10
47	0,15%	9	92	0,45%	9
48	0,84%	14	94		9
49	1,45%	11	95	0,34%	11
50		10	97	0,35%	8

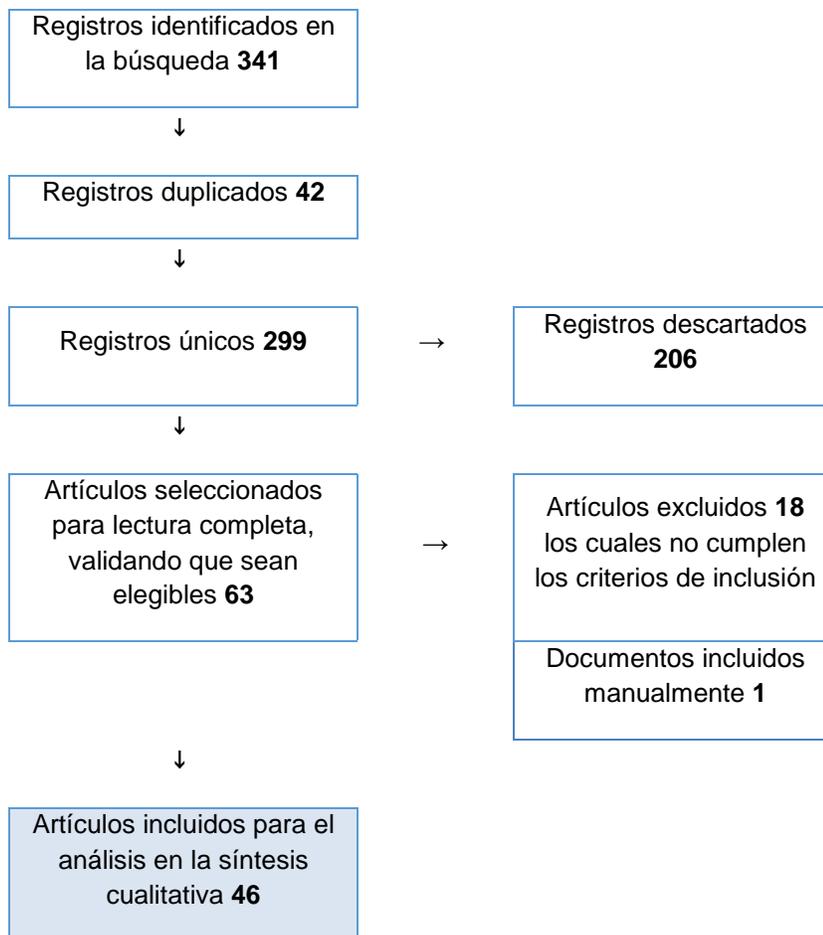
Fuente: Elaboración propia.

Teniendo como referencia los resultados obtenidos del proceso de depuración, se seleccionan 63 documentos para lectura completa (57 en inglés y 6 en español) y validación de criterios de inclusión y exclusión establecidos en la metodología, por lo tanto, es posible que en esta etapa se descarten algunos documentos más.

Una vez realizada la lectura completa se excluyen 18 documentos, los cuales no hacen referencia al objeto de estudio de manera precisa; los documentos descartados según su idioma son: uno en español y los demás en inglés. Adicionalmente, un documento en español se incluye de manera manual, puesto que, aunque cumple con los criterios de búsqueda no se obtuvo en los resultados una vez se ejecutó.

En síntesis, el proceso realizado en esta etapa se presenta en la figura 6.

Figura 6. Síntesis del proceso de selección



Fuente: Elaboración propia con base en Urrutia y Bonfill, 2010.

3.3 Análisis de los estudios identificados

En este apartado se realiza la descripción, comparación y análisis de la información que se presenta en los artículos seleccionados, y posteriormente se desarrolla el análisis sobre las dificultades del proceso de adopción de la NIIF de PYMES en el contexto internacional con la metasíntesis. El listado de los artículos seleccionados se presenta en el anexo C.

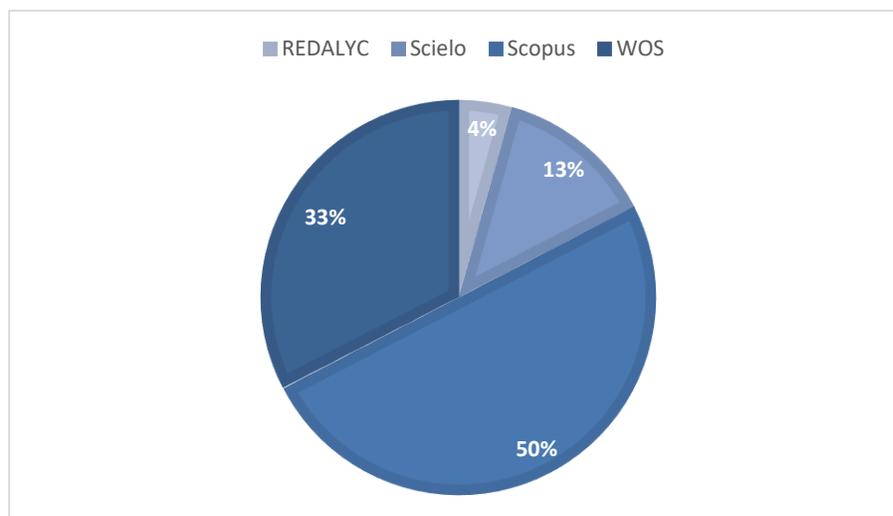
3.3.1 Evaluación comparativa

La evaluación comparativa de los textos seleccionados se realizó por medio de la matriz de extracción de datos, en la cual, además de los datos descritos en la tabla 7, se vincularon las categorías de análisis. Estos datos permiten caracterizar los textos de acuerdo con su información de publicación (año, revista, base de datos, etc.), su diseño metodológico, los países en los que se desarrollan las investigaciones, los criterios de las empresas que en estos países se consideran PYMES, las categorías de análisis que desarrollan, los beneficios y las dificultades del proceso de adopción de la NIIF PYMES.

3.3.2 Caracterización de los estudios según los datos de publicación.

En la realización de la revisión sistemática se seleccionó información de diversas bases de datos, con el objetivo de vincular estudios de diferentes contextos y dar relevancia a las investigaciones latinoamericanas. En la figura 7 se presentan los porcentajes de participación de los documentos seleccionados en cada una de las bases de datos consultadas.

Figura 7. Distribución de los estudios seleccionados en bases de datos.



Fuente: Elaboración propia.

De los resultados anteriores es posible concluir que el 83% de los documentos seleccionados fueron tomados de bases de datos más influyentes en el contexto internacional y, por lo tanto, podemos plantear que las dificultades de adopción de la NIIF de PYMES es un tema que se investiga y publica con mayor frecuencia internacionalmente. Por otro lado, el 17% de los documentos restantes provienen de bases de datos latinoamericanas. El principal obstáculo frente al desarrollo del tema de investigación en este contexto está asociado a la poca disponibilidad de los datos, debido a que la mayoría de las PYMES no divulgan públicamente su información financiera (Perera y Chand, 2015), a la ausencia de centrales de balances o informes contables y, a la alta informalidad que se presenta en muchas de ellas.

En la tabla 12 se presentan las revistas académicas donde fueron publicados los estudios con su respectivo año de publicación. Los años con mayor número de publicaciones son 2011, 2015, 2017 y 2019 que representan en su conjunto el 59%. Esto muestra la importancia que ha cobrado en los últimos años este tema. El total de las revistas académicas donde se publicaron los textos son 34, por lo tanto, no es posible establecer un parámetro de publicación debido a la diversidad; sin embargo, las revistas con mayor número de artículos publicados sobre el tema son: *Accounting in Europe*; *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* y *Australian Accounting Review*.

De los 46 documentos seleccionados, 40 están escritos en idioma inglés, mientras que solo 6 en español, lo que muestra el carácter internacional en este tipo de publicaciones.

Tabla 12. Distribución temporal de los estudios seleccionados por revistas de publicación.

REVISTAS	AÑO DE PUBLICACIÓN									
	2009	2010	2011	2012	2013	2015	2016	2017	2018	2019
Abacus								***		
Academy of Entrepreneurship Journal		***								
Accounting and Business Research						****		****		
Accounting in Europe								****		
Accounting, Auditing and Accountability Journal										***
Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis			***	***		***				
Actualidad Contable Faces								**		
Advances in Accounting				***		****				
Asian Economic and Financial Review										***
Australian Accounting Review						****	***	****		
Business Transformation through Innovation and Knowledge Management: An Academic Perspective - Proceedings of the 14th International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2010		***								
Contabilidad y Negocios						**				
Contaduría y administración			*							
Cuadernos de Administración-Universidad del Valle										****
Cuadernos de Administración - Javeriana							*			
Cuadernos de Contabilidad			*							
Current Science						****				
Economic Research-Ekonomska Istrazivanja										***
Ekonomska Istrazivanja			***	***						
European Research Studies Journal		***								
Global Policy								****		

IFRS in a Global World: International and Critical Perspectives on Accounting			***	
International Journal of Disclosure and Governance	***			
Journal of Accounting in Emerging Economies			****	
Journal of Corporate Accounting and Finance				****
Meditari Accountancy Research				***

Problems and Perspectives in Management			***	
Proceedings of the World Multiconference on Applied Economics, Business and Development		***		
Revista Contabilidade & Finanças,			**	
Spanish Accounting Review				*** ****
RIIIT. Revista internacional de investigación e innovación tecnológica				**
South African Journal of Economic and Management Sciences		****		
Tendencias				**
World Academy of Science, Engineering and Technology	***			

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión de literatura.

Nota: Los asteriscos (*) hacen referencia a las bases de datos académicas de donde se tomaron los datos.

SCIELO *

REDALYC **

SCOPUS ***

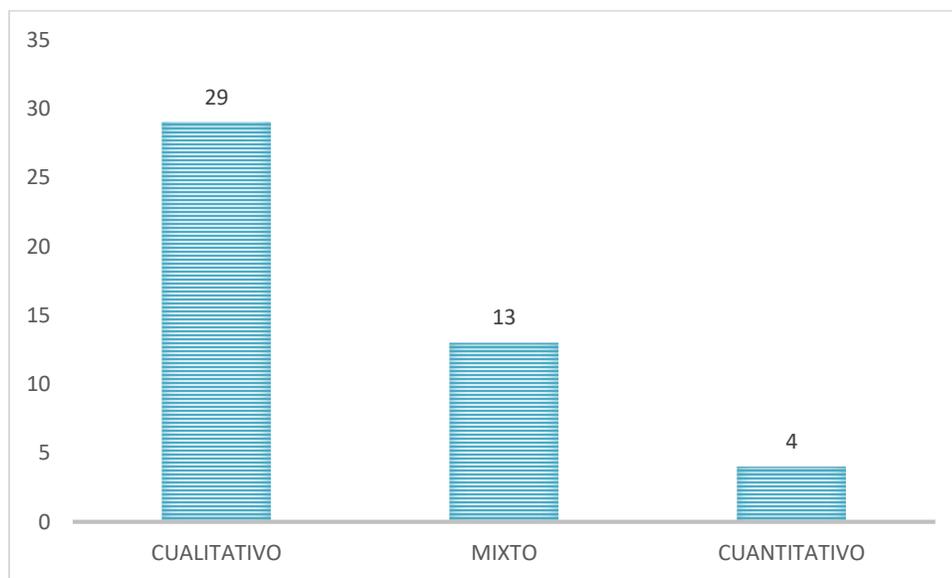
WOS ****

3.3.3 Caracterización de los estudios según el enfoque metodológico.

En este apartado se realiza una síntesis del enfoque metodológico presente en los artículos, lo anterior porque los métodos de investigación utilizados a lo largo de los estudios son muy variados, no obstante, es importante identificar que a partir de diversos enfoques y métodos se llegan a conclusiones comunes. Algunos de los métodos más usados son: Entrevistas, encuestas, análisis documental, análisis de contenido, modelos de regresión, estudios narrativos, entre otros.

La mayoría de los estudios seleccionados presentan un enfoque cualitativo representado por el 61%, un enfoque mixto para el 28% y un enfoque cuantitativo en el 9% restante, tal y como se muestra en la figura 8. No obstante, pese a que se presentan diversos enfoques metodológicos en el corpus, las conclusiones de los documentos, así como la literatura y fuentes conceptuales asociadas con el tema de estudio son las principales razones para incluirlos, puesto que, en los artículos se realiza una contextualización valiosa sobre la NIIF para PYMES y su proceso de adopción en diversas jurisdicciones, que luego es evaluada en las conclusiones y resultados.

Figura 8. Enfoque Metodológico de los Estudios.



Fuente: Elaboración propia con base en la literatura.

3.3.4 Caracterización de la literatura según los países de estudio.

La literatura que hace referencia a la adopción de NIIF para PYMES, generalmente, busca presentar los aspectos positivos y negativos de este proceso. También, es común encontrar que este tipo de estudios se basa en el análisis de caso enfocado en países, bien sea, a nivel individual o grupal.

El IASB argumenta que la adopción de la NIIF para PYMES se ha logrado en buena parte de las jurisdicciones del contexto internacional. En este sentido existe un amplio campo de investigación que ha buscado identificar y caracterizar el proceso de adopción centrándose en los países que adoptan o no adoptan tal normativa. A continuación, se presentan la tabla 13 y la tabla 14, en las cuales se muestra el listado de los países que adoptan la NIIF para PYMES y los que no adoptan respectivamente, tomando como base la información de los documentos objeto de análisis¹⁵. Es importante señalar que existen inconsistencias frente a la información de la adopción por parte de algunos países; es decir, algunos autores mencionan que ciertos países adoptaron la normativa, mientras que otros señalan que no. Estos países con controversia son: Arabia Saudí, Camboya, Ethiopia, Filipinas, Irlanda, Malasia, Moldavia, Pakistán, Reino Unido, Ucrania, Uruguay y Vietnam.

En varios de los documentos analizados, el listado de países objeto de estudio se construye a partir de la información suministrada por el sitio web del IASB, sin embargo, para Samujh & Devi (2015) y Molina (2013) los datos del IASB pueden ser engañosos porque se desconocen las fuentes de sus afirmaciones y buena parte de su discurso está enfocado en mostrar los beneficios de la normativa más que en asumir sus problemáticas (Ram y Newberry, 2017).

Las características de estos países serán ampliadas en el capítulo 4.

¹⁵ En el anexo D se presenta de manera detallada cuales son los países de los que trata cada documento.

Tabla 13. Países que adoptan NIIF para PYMES

Argelia	Belice	El Salvador	Honduras	Macedonia	Nicaragua	Singapur
Anguilla	Bermuda	Emiratos Árabes Unidos	Hong Kong	Madagascar	Panamá	Sri Lanka
Antigua y Barbuda	Bosnia y Herzegovina	Esuatini	Iraq	Malawi	Paraguay	Suazilandia
Argentina	Botsuana	Fiji	Islas Caimán	Maldivas	Perú	Sudáfrica
Armenia	Brasil	Gambia	Israel	Mauricio	Qatar	Surinam
Azerbaiyán	Chile	Georgia	Jamaica	Montserrat	República Dominicana	Tanzania
Bahamas	Colombia	Ghana	Jordania	Moroco	Ruanda	Turquía
Bahréin	Costa Rica	Granada	Kenia	Mozambique	San Cristóbal y Nieves	Uganda
Bangladesh	Dominica	Guatemala	Kirguistán	Myanmar	San Vicente y las Granadinas	Venezuela
Barbados	Ecuador	Guyana	Lesoto	Namibia	Santa Lucía	Yemen
Bélgica	Egipto	Herzegovina	Líbano	Nepal	Serbia	Zambia
					Sierra Leona	Zimbabue

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión de literatura.

Tabla 14. Países que no adoptan la NIIF para PYMES

Albania	Burundi	Costa de Marfil	Gabon	Kosovo	Mauritania	República Checa	Suecia
Alemania	Bután	Croacia	Grecia	Laos	México	Rep. Democrática del Congo	Tailandia
Angola	Camerún	Dinamarca	Guinea Ecuatorial	Letonia	Mongolia	Rumanía	Taiwan (Rep. China)
Australia	Canadá	Eritrea	Guinea-Bissau	Liberia	Níger	Rusia	Togo
Austria	Cape Verde	Eslovaquia	Holanda	Libia	Noruega	Sahara Occidental	Trinidad y Tobago
Benín	Chad	Eslovenia	Hungría	Liechtenstein	Nueva Zelanda	Santa Helena	Túnez
Bielorrusia	China	España	India	Lituania	Omán	Santo Tomé y Príncipe	Uzbekistán
Bolivia	Chipre	E.U	Indonesia	Luxemburgo	Países Bajos	Senegal	Yibuti
Brunei Darussalam	Comoras	Estonia	Islandia	Macao	Polonia	Seychelles	
Bulgaria	Congo	Finlandia	Italia	Mali	Portugal	Sudan	
Burkina Faso	Corea del sur	Francia	Japón	Malta	Rep. Centroafricana	Sudán del sur	

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión de literatura.

3.4 Problemas de la NIIF para PYMES en el contexto internacional.

En este apartado se presenta la metasíntesis realizada a partir de los 46 artículos seleccionados en el proceso de RSL. Para ello, serán abordados inicialmente aspectos asociados directamente con la NIIF para PYMES y sus orígenes y, posteriormente se presentarán las categorías planteadas que ayudan a explicar algunas de las dificultades que enfrenta la norma en el contexto internacional, frente a la adopción e implementación.

3.4.1 Definición de PYME

Las pequeñas y medianas empresas son entidades que sobresalen en el contexto internacional por su relevancia en cuanto a la generación de empleo y su extensa participación en la composición del tejido empresarial. Diversos autores coinciden en la importancia de su participación en las economías nacionales desarrolladas y en desarrollo y, por lo tanto, en su impacto económico y social a nivel mundial (Paseková et al, 2010; Bohušová, 2011; Bohušová, y Blašková, 2012; Riva y Salotti, 2015; Perera y Chand, 2015; Devi & Samujh, 2015; Ruiz, 2017; Bonito y Pais, 2018; Sellami y Gafsi, 2018; Bautista et al, 2019; Hýblova, 2019; Fajardo, 2019). No obstante, tratar de definir las PYMES es una tarea compleja, porque cada jurisdicción ha asignado su propia definición incluyendo criterios cuantitativos y cualitativos que presentan diversas combinaciones. Los criterios cuantitativos se asocian principalmente con el tamaño; los más comunes son el número de empleados, el total de ingresos y los activos totales (Milanes et al, 2011; Paseková et al, 2010; Baldarelli et al, 2012). Dentro de los criterios cualitativos es posible identificar coincidencia entre propiedad y gestión, sector económico al que pertenece la entidad y proceso de toma de decisiones, entre otros.

El IASB ha definido las PYMES como: “entidades que: (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos” (IASB, 2015, p.11). De igual manera, en sus documentos iniciales el IASB señalaba que una PYME típica contaba con alrededor de 50 empleados (Pacter, 2009). La definición de PYMES atada a la rendición de cuentas funciona para un público más amplio que solo para 50 empleados. No obstante, en Sudáfrica este criterio parece alejarse de la realidad porque las empresas que usualmente tienen 50 empleados se catalogan como grandes y la definición propuesta por el IASB para una microempresa se adapta más para las PYMES en este contexto (Van Wyk y Rossouw, 2009), lo que también ocurre en Italia (Copadaglio, Santi y Tozzi, 2015). La RSM International¹⁶ precisa que el

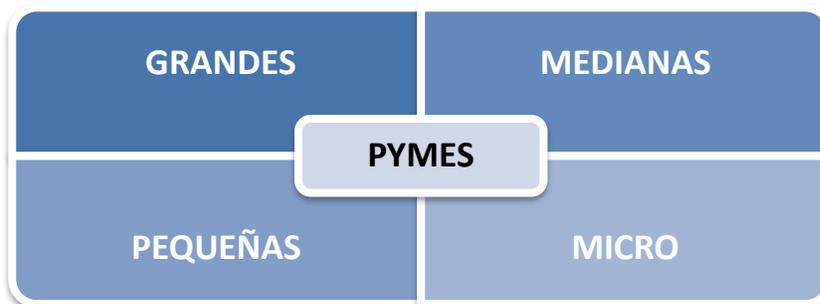
¹⁶ RSM (es el acrónimo de las tres firmas fundadoras Robson Rhodes, Salustro Reydel y McGladrey) es una poderosa red de expertos en auditoría, impuestos y consultoría con oficinas en todo el mundo.

criterio de 50 empleados usado por el IASB tiene como fin establecer los tipos de transacciones que realiza la entidad, más que el tamaño de la misma (Perera y Chand, 2015).

La definición del IASB se centra más en un principio de responsabilidad pública que en las características de la entidad y esto hace que resulte más imprecisa que las definiciones basadas en tamaño de los diferentes países (Perera y Chand, 2015). Frente a la definición de PYMES es común encontrar que para varios autores el término PYMES se usa más para definir el tamaño que la obligación de rendir cuentas (Baldarelli et al, 2012); por ejemplo, en Colombia priman los criterios legales que retoman aspectos estructurales, más que los asociados al interés público de la información asignados por el IASB en su definición de PYMES (Salazar, 2011). Adicionalmente, la definición del IASB es muy amplia y le cede la responsabilidad a las jurisdicciones para que estas definan quienes deben adoptar (Molina, 2013); sin embargo, esta definición no logra vincular las actividades diferenciadas en las PYMES (como las familiares y cooperativas) ni tiene en cuenta que, en algunas jurisdicciones estas entidades no preparan información para usuarios externos o de propósito general (Warren et al., 2019).

El análisis sobre la caracterización y definición de las PYMES ha llevado a diversos académicos (Bohušová, 2011; Bohušová, y Blašková, 2012; Stainbank, 2010) y a algunas entidades (ISAR, EFRAG) a identificar y comprender que, dentro de este grupo, es posible encontrar entidades de diversos tamaños; es decir, existen PYMES grandes, medianas y pequeñas. De hecho, algunos autores como Milanés et al, (2011), Pacter (2009) consideran que las microempresas también hacen parte de este grupo; mientras que la UE señala que los tres tamaños que pueden darse son grandes, pequeñas y micro; para el Banco Mundial priman las características de las PYMES más grandes (Perera y Chand, 2015). De acuerdo con Zorio (2011) citado en Milanés et al (2011), el tamaño de las empresas es decisivo para cumplir las normas internacionales, por lo tanto, para las empresas más grandes la adopción es más fácil y se perciben más beneficios, que para las empresas más pequeñas (Van Wyk y Rossouw, 2009; Bartůňková, 2012; Quagli y Paolini, 2012; Ali et al, 2016; Kiliç et al, 2016; Bautista et al, 2019). Pese a la existencia de esta diversidad de tamaños, las PYMES siguen siendo entidades muy heterogéneas debido a sus diferentes recursos, características y actividades, así como también de las condiciones y entornos bajo los que operan, lo interesante es que el IASB parece ignorar estas circunstancias y busca unificarlas (Molina, 2013; Gómez, 2016).

Figura 9. Tamaños de empresas presentes en las PYMES.



Fuente: Elaboración propia con base en Baldarelli et al, 2012; Bohušová, 2011; Bohušová, y Blašková, 2012; Stainbank, 2010.

Las empresas más grandes son las que realizan operaciones económicas más complejas y en algunos casos con presencia en diversas jurisdicciones, en Europa más de 7 millones de empresas son PYMES, mientras que solo 7,000 empresas cotizan en los mercados de valores (relación del 0,1%) (Bohušová, y Blašková, 2012). Según la OCDE, el 1% de las PYMES se consideran globales (Schutte y Buy, 2011). Por ello, no necesariamente todas las PYMES tienen un enfoque global. Este mismo escenario se presenta en el reporte de información; por lo general, las PYMES más grandes cuentan con sistemas de información más sólidos, algunas de ellas divulgan sus datos financieros, e incluso cotizan en los mercados financieros, pero estas serían la excepción a la regla. Por tanto, es posible concluir que las PYMES más grandes cuentan con características proclives para adoptar las normas internacionales y a su vez pueden resultar más útiles. Para Deaconu y Buiga (2015) las PYMES son empresas muy importantes, pero en su mayoría pequeñas y con algunas dificultades para entrar en el escenario internacional.

Gran parte del debate se ha enfocado en las PYMES más pequeñas, tratando de identificar y proponer qué tipo de normativa sería la más apropiada para el manejo de su información contable puesto que, en la mayoría de estas empresas, la contabilidad se percibe más como una obligación que como una herramienta (Baldarelli et al, 2012; Milanese et al, 2011). Adicionalmente, muchas jurisdicciones han complementado su definición de PYMES con criterios cualitativos, en los que se destaca en primera instancia las necesidades de información de los usuarios (Stainbank, 2010). Por lo tanto, en diversos contextos se promueve una normativa distinta para las entidades más pequeñas en las que se pueda dar fácil manejo y producir información sobre los elementos básicos de la entidad, que a su vez cubra ciertas demandas de información tributaria.

La propuesta de Perera y Chand (2015) hace referencia a que la definición de PYME debería orientarse hacia la empresa no cotizada incluyendo criterios cualitativos, cuantitativos y proponer un desarrollo normativo bajo este escenario. Lo anterior hace necesario que la discusión sobre la información comparable también sea revisada, puesto que la uniformidad se debe dar entre entidades comparables y no entre todas las

entidades; por lo tanto, el IASB y la comunidad contable global deberían preguntarse hasta qué punto es posible la armonización contable en PYMES a escala global.

3.4.2 La NIIF para pymes

La NIIF para PYMES es un estándar emitido por el IASB con el propósito de lograr la convergencia de la contabilidad en las pequeñas y medianas entidades. Luego de la emisión de las NIIF completas diseñadas para las empresas cotizadas, el IASB recibió comentarios de las empresas más pequeñas y “que no cotizaban en bolsa”, sobre cuál era el marco normativo más adecuado que deberían aplicar. Las discusiones y comentarios que nutren los primeros borradores de esta iniciativa, socializados con el público datan de 2003; sin embargo, el origen del proyecto parece gestarse en el año 2000 (Ram y Newberry, 2017), como una de las banderas que lideró el proceso de reestructuración del IASB en el IASB.

La adopción de NIIF completas por parte de algunas PYMES generó dificultades para estas empresas, por lo tanto, emitir una norma para las entidades no cotizadas y más pequeñas se convirtió en prioridad. En primera instancia esta NIIF se emite para las empresas privadas de la zona euro y Estados Unidos, según datos del BM (Molina, 2013). Al mismo tiempo, el IASB se enfrentaba a las presiones del BM y el FMI quienes consideraban las NIIF muy complejas para las PYMES (entrevista con Nobes, citado en Ram y Newberry, 2017), generando a su vez dificultades de aplicación en los países en vías de desarrollo.

No obstante, el ámbito del IASB estaba enfocado en los mercados financieros; ocasionando así un conflicto para el IASB frente al desarrollo del proyecto de NIIF para PYMES (Ram y Newberry, 2017). Las instituciones multilaterales como el BM, FMI, ONU, e incluso la UE, estuvieron sumamente interesadas en apoyar al IASB con este proyecto, principalmente para los países en vías de desarrollo. Mientras el IASB resolvía su situación, el ISAR¹⁷ avanzaba en la construcción de una normativa por niveles adecuada a los distintos tamaños de empresa, enfocándose principalmente en las empresas comerciales que no cotizaban en bolsa.

Las actuaciones del IASB durante este proceso han sido analizadas de manera crítica por diversos autores. En primer lugar, la entrada en la agenda del proyecto PYMES, de acuerdo con las investigaciones de Ram y Newberry presenta inconsistencias frente al debido proceso, visibiliza el uso de poder por parte del presidente del IASB de la época: Mr Tweedie. Lo anterior se concluye porque las profesoras no encortaron el acta de votación que aprobaba la entrada en la agenda de este proyecto; además, las entrevistas que se realizaron a los miembros del IASB, participantes en el proyecto, no logran establecer si esta votación existió o no de manera formal. El proyecto fue asignado a una

¹⁷ Standing Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting de UNCTAD.

sola persona, Paul Pacter (conocido como Mr Fix), quien reportaba directamente al presidente Tweedie, y no como sucede de manera habitual a un equipo de trabajo que discute los avances para aprobarlos periódicamente.

Las presiones a las que estaba expuesto el IASB y el empeño de su presidente por incluir este proyecto en la agenda del organismo logró persuadir a los fideicomisarios quienes deciden modificar los estatutos para dar cabida al proyecto PYME en el ámbito del IASB.

“Al final, acudimos a los fideicomisarios y les planteamos un dilema: un número suficiente de miembros del consejo se oponen [al proyecto] y podrían bloquearlo, pero la mayoría de los miembros del consejo creen que [el IASB] debería hacerlo... Los fideicomisarios... modificaron los estatutos para eliminar la cuestión de que la constitución sólo permitía un único conjunto. Así que abrieron el camino para que dos o tres de las personas que se habían opuesto a la norma dijeran: vale, si está dentro de la constitución y los administradores están de acuerdo, la apoyaremos (entrevista con Jones)” (Ram y Newberry, 2017, P.500).

Este suceso es una muestra de poder institucional y también de legitimación social por parte del IASB. El hallazgo más importante de esta investigación es que si se siguiera el proceso establecido en la actualidad para la entrada de proyectos en la agenda del IASB, el proyecto PYME no hubiese cumplido con los requisitos para tal fin.

Por otro lado, Schiebel (2008) citado en Bohušová, y Blašková (2012) llegó a la conclusión de que el IASB no realizó análisis empíricos serios a nivel mundial para decidir el contenido del draft exposure (DE) sobre la NIIF para PYMES. El resumen de las respuestas al DE sobre la NIIF para PYMES muestra que se recibió un número considerable de respuestas del Reino Unido, lo que podría generar sesgos. Además, si las respuestas se agrupan por continentes, resulta evidente que el 58% de las respuestas procedían únicamente de Europa (Bohušová, y Blašková, 2012).

Los propósitos que el IASB planteaba para el proyecto parecen contradictorios tras la emisión de la norma. Uno de sus argumentos era ofrecer un marco regulativo que apoyará a los países en vías de desarrollo, sin embargo, los estudios en estos contextos fueron limitados o inexistentes. El regulador tampoco ha estado abierto a la posibilidad de emitir normas escalonadas con procesos contables más sencillos, decisión que ha sido tomada por los países como en el caso de Brasil donde para las empresas micro hay una norma más sencilla de 13 páginas (Riva y Salotti, 2015), o en Colombia donde se estableció un marco de contabilidad simplificada con el mismo propósito para las microempresas.

Lo anterior aporta a la discusión de que el proceso de establecimiento de normas, pese a que se muestra como un proceso institucional coordinado al interior de las organizaciones y, como un proceso técnico y estructurado hacia los grupos de interés externos, resulta ser más un proceso político expuesto a las presiones y las fuerzas de acción que ejercen los distintos participantes que se benefician o participan en su desarrollo; por lo tanto, el establecimiento de normas genera inconvenientes en su desarrollo y dificulta que se vinculen las necesidades de todas las partes interesadas (Devi y Samujh, 2015). Pese a

todos los altibajos, dificultades y opositores, en el 2009 el IASB emite la NIIF para PYMES en un documento dividido en 35 secciones, con una extensión aproximada de 300 páginas que promete una reducción en los criterios de revelación y tratamientos contables menos complejos. En 2015 se emite la segunda versión de esta norma con varias modificaciones.

3.4.2.1 Simplificación

El IASB ha caracterizado a la NIIF para PYMES como una norma con tratamientos contables más simples, en lo relacionado con revelaciones (Perera y Chand, 2015). De igual manera, su contenido se ha reducido presentándose en un compendio de 300 páginas. Sin embargo, la esencia del proceso ha sido tomar las normas para las grandes empresas y simplificarlas o reducirlas, situación que resulta desafortunada por distintas razones; en particular, se destaca que las grandes empresas no operan igual que las pequeñas, los contextos en los operan las PYMES son muy diversos y, las costumbres y prácticas comerciales de cada lugar están más arraigadas en este tipo de entidades (Gómez, 2016). Adicionalmente, existen tratamientos contables de las NIIF completas que no se incluyeron en la NIIF para PYMES, mientras que otras exigencias más costosas permanecen (Christie y Brozovsky, 2010).

No obstante, establecer un marco normativo más corto o sencillo para las entidades no cotizantes ha sido una tendencia global (Baldarelli et al, 2012), sin embargo, la discusión radica en que las PYMES necesitan un marco elaborado pensando en sus necesidades y no un resumen de las normas de las grandes empresas exigidas en los mercados de capitales. Para Rodríguez y Craif y Chua y Taylor (2008) citados en Samujh y Devi (2015) establecer un conjunto común de normas tiene que ver más con las dinámicas sociales y políticas de la globalización que con sus beneficios económicos.

Para Chand et al (2015) y Bonito et al, (2018) el proceso de simplificación de las NIIF para dar origen a la NIIF para PYMES no es claro y omite aspectos importantes. Para Van Wyk y Rossouw (2009) se podrían simplificar más criterios de revelación que presenta la NIIF para PYMES, además parece existir una contradicción entre los sectores en que estas entidades realizan sus negocios y los que el IASB considera. Por lo tanto, las PYMES no pueden seguir siendo entidades catalogadas como “simples” y comparables, por el contrario, los desafíos que enfrentan requieren de un trabajo más riguroso, vinculante y menos ambicioso en términos de uniformidad universal. Es importante plantear hasta qué punto se debe armonizar y converger (Chand et al, 2015). Por ello, es pertinente preguntarse si la NIIF para PYMES logra cumplir el propósito de construir información relevante y pertinente en contextos y empresas diferentes, teniendo en cuenta que las PYMES no son una versión pequeña de las empresas más grandes y, sus particularidades no las hacen comparables porque existen diferentes usuarios y criterios jurídicos según el país en el que operan.

3.4.2.2 Usuarios de la información contable en PYMES

Los usuarios de la información contable en PYMES continúan siendo un tema de discusión e incertidumbre por los hallazgos obtenidos en la literatura. Identificar quienes son los usuarios de la información contable que producen las PYMES es de vital importancia porque permitiría conocer cuáles son sus necesidades de información y bajo este panorama diseñar marcos reglamentarios que permitan la producción de informes adecuados, así como, determinar cuál es el enfoque sobre el que debe prepararse la información, bien sea, gestión, productividad, utilidad para la toma de decisiones, tributación, entre otros.

Este debate parece profundizarse con la entrada de la NIIF para PYMES en el contexto internacional, debido a que se ha logrado identificar que en el proceso de emisión del estándar los principales participantes no fueron los usuarios de la información, sino organismos de normalización, entidades gubernamentales y auditores y consultores (Bautista et al, 2019; Kaufhold, 2015; Bartůňková, 2012; Quagli y Paolini, 2012;). Dada la anterior situación algunos académicos argumentan que los usuarios y sus necesidades de información no se conocen con exactitud y, por lo tanto, los informes que se preparan bajo esta norma podrían no ser útiles (Milanes et al, 2011; Bohušová, 2011; Perera y Chand, 2015; Samujh y Devi, 2015). Lo anterior, se evidenció nuevamente en los comentarios recibidos frente a la primera revisión de la norma para su ajuste en 2015. Si no se saben quiénes son los usuarios, no es posible identificar sus necesidades de información y, por ende, establecer criterios eficientes para satisfacerlas.

Otra perspectiva identificada en la literatura, busca caracterizar a los usuarios de la información contable en PYMES, entre ellos: los bancos y autoridades fiscales (Schutte and Buy, 2011); para Hussain et al (2012), Van Wyk y Rossouw (2009), Gassen (2017) los usuarios principales son los propietarios, las autoridades fiscales y los bancos, sin embargo, en Fiyi, se ha podido establecer que los bancos no han solicitado información bajo la NIIF para PYMES. Lo anterior, es resaltado por Chand et al (2015) para quienes los bancos nacionales son diferentes a las instituciones financieras internacionales, así mismo, solicitan información contable conservadora que dicha NIIF no provee y, por último, a los usuarios no les interesa si los estados financieros de las PYMES se preparan bajo NIIF. Para Quagli y Paolini (2012), los principales usuarios de los estados financieros de las PYMES son los bancos, sin embargo, para estos usuarios no son muy significativas las opciones contables que ofrecen las normas, debido a que solicitan información sobre la estructura financiera de la empresa y sus perspectivas, haciendo que el uso de criterios contables homogéneos sea más pertinente. De igual forma, buena parte del crédito en las PYMES no se canaliza por el sistema financiero y en el que caso en el que se presenta, los estados financieros no mejoran las relaciones entre el banco y las empresas (Samujh y Devi, 2015).

Frente a este debate Baldarelli et al, (2012) indican que los usuarios en estas entidades son menos sofisticados, por lo tanto, esta NIIF no debería presentar una gama de tratamientos o definiciones que siguen siendo complejos como las revelaciones de

información, el lenguaje técnico, los criterios de reconocimiento y medición con un alto enfoque financiero, en este sentido los modelos básicos contables podrían ser más apropiados (Molina, 2013). Desde el enfoque financiero del IASB, las NIIF esperan que los principales usuarios sean los inversores, pero esto no sucede en el contexto de las PYMES (Capodaglio, Santi y Tozzi, 2015), esta consideración es importante porque el foco de trabajo del IASB se gestó desde sus inicios en regular la información contable y financiera de las empresas cotizadas en los mercados de valores y, por tanto, le cuesta más enfocarse en las necesidades del propietario de PYMES. Para Bohušová, y Blašková, (2012) estas empresas presentan su información contable para fines tributarios-fiscales y, por lo general, sus usuarios principales son los propietarios y proveedores de financiación.

Es importante que en esta discusión se empiece a reconocer de manera abierta el papel de las entidades multilaterales, por ejemplo, Paul Pacter (2009) señala que en los países en desarrollo estas normas son valiosas porque garantizan el flujo de efectivo de ciertos donantes y también, son un referente para la asignación de préstamos de instituciones multilaterales. En las PYMES de países en desarrollo, la importancia de los Estados Financieros no se aprecia especialmente en los mercados financieros, sino frente a las subvenciones y ayudas financieras que otorgan los gobiernos y las instituciones internacionales (Bartůňková, 2012). Para Molina (2013) los esfuerzos del IASB se centran en que la información que producen las PYMES busque apoyar la toma de decisiones de inversores, sin embargo, la mayoría de los estados financieros de estas entidades son de carácter privado y su circulación es limitada (Gassen, 2017).

Otro punto a tener en cuenta, en el debate de los usuarios de información, es identificar cuáles son las necesidades que tiene las propias PYMES (Bautista et al, 2019), de ahí que es necesario vincular en los procesos de discusión de la normativa, también a los preparadores de información (Quagli y Paolini, 2012). Replicar el proceso para la construcción de la normativa internacional de las grandes empresas en PYMES pudo influir en que no se lograrán conocer estas necesidades; en especial, para los países en desarrollo, donde se debe hacer un gran esfuerzo para adaptar la NIIF o, se llegaría a la conclusión de que no es aplicable (Samujh y Devi, 2015). Lo anterior podría afectar el interés del IASB de lograr una mayor comparabilidad entre la información de estas entidades (Quagli y Paolini, 2012; Christie, y Brozovsky, 2010; Bohušová; 2011).

Buena parte del enfoque de la normativa contable internacional busca satisfacer las necesidades de información de los inversores y ciertos acreedores que usarían la información para la toma de decisiones diversas, es decir, se sustentan en el paradigma de utilidad para la toma de decisiones. El IASB no toma en cuenta los usuarios que necesitan informes a medida, por el contrario, en esta norma se destaca la información con propósito general para los inversores (Bautista, et al, 2019). Las necesidades de las autoridades fiscales son claves para estas entidades, pero la NIIF de PYMES no dirige su enfoque a producir información para este tipo de usuarios. Al parecer la NIIF no se dirige de manera adecuada para los usuarios de estas empresas porque presenta un enfoque orientado a lo financiero, particularmente a los mercados de capitales (Bohušová, y

Blašková, 2012), la filosofía del IASB es “priorizar a los inversores sobre el resto de usuarios de la información contable” (Molina, 2013, p.22).

Adicionalmente, buena parte de la regulación nacional de la contabilidad en las PYMES está basada en el enfoque al patrimonio (Patiño, et al, 2017), principalmente, en la protección de los propietarios y acreedores. Para Capodaglio, Santi y Tozzi (2015) no se especifica qué es información útil, se infiere que es la misma de las NIIF, de ser así, tampoco es útil a la protección de terceros o estimación del beneficio distribuible. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES no tienen necesidades de información alineadas con los mercados e inversores, por su parte, se enfocan más en evaluar los flujos de caja a corto plazo, la liquidez y la solvencia (Damak-Ayadi, 2016).

La emisión de esta NIIF por el IASB ha sido bastante criticada, se señala la falta de estudios que incorporen a los verdaderos usuarios como la principal causa de que la NIIF para PYMES no sea pertinente ni adecuada. Esto pese a que para el IASB los usuarios son su principal grupo reconocido (aunque solo los que presentan un énfasis financiero). Es posible concluir que frente a los usuarios de la información contable en PYMES los resultados son contradictorios por los argumentos aquí expuestos. Adicionalmente, en la literatura tampoco existe un consenso o una única perspectiva sobre el uso que se le da a la información contable de las PYMES o cual debería ser su enfoque, como se muestra en la tabla 15. Los propietarios de las entidades más pequeñas que conforman este grupo basan sus decisiones más en la experiencia e intuición, que en la información contable (Milanes et al, 2011).

Tabla 15. Usuarios de la información contable en PYMES

USUARIOS	ENFOQUE
Propietarios y administradores.	Gestión y productividad.
Entidades gubernamentales y tributarias.	Normativo de cumplimiento y fiscal.
Propietarios y acreedores.	Protección del patrimonio.
Las entidades financieras e inversionistas.	Utilidad para la toma de decisiones.

Fuente: Elaboración propia

3.4.2.3 Beneficios de adopción

Durante el proceso de “producción” y “comercialización” de la NIIF para PYMES, el IASB señaló una serie de beneficios a la norma que permitirían alinear los objetivos de calidad del regulador y, a su vez, mejorar el contenido de los informes financieros de las PYMES. Dentro de los beneficios “prometidos” por el regulador, encontramos: fomentar el acceso a los mercados financieros y entregar tratamientos contables simplificados respecto a las NIIF completas (IASB, 2009). También, se planteó que permitiría producir información financiera comprensible, comparable y de alta calidad (IASB, 2015).

De hecho, buena parte de la literatura se dedica a señalar los beneficios esperados de la NIIF PYMES, como se muestra en la tabla 16. Sin embargo, para que estos beneficios se logren a cabalidad es necesario que se dé un proceso de adopción y de posterior

implementación adecuado, un cumplimiento riguroso de la normativa y la vigilancia de su cumplimiento por parte de las autoridades, es decir, se dé un adecuado enforcement de la normativa. Lo anterior no ocurre en la mayoría de las jurisdicciones en vías de desarrollo y, de acuerdo con Ram y Newberry (2017), podría presentarse una aplicación “lite” de la NIIF de PYMES porque existe un cumplimiento selectivo y no total de los requisitos de la norma, afectando así el alcance de los beneficios formalmente establecidos o esperados con ella.

Tabla 16. Beneficios de la adopción de la NIIF para PYMES

Beneficios	Autores
Mayor calidad, comparabilidad y estandarización de la información.	Baldarelli et al, 2012; Paseková et al, 2010; Riva y Salotti, 2015; Chand et al 2015; Bohušová, y Blašková, 2012; Pacter, 2009; Bartůňková, 2012; Kaya y Koch, 2015; Patiño et al, 2017; Bautista et al, 2019; Deaconu y Buiga, 2015; Holban, 2011; Anh, Thi, y Tú, 2019; Hýblova, 2019; Bohušová, 2011; Gassen, 2017; Fajardo, 2019; Ali et al, 2016; Bonito y Pais, 2018; Damak-Ayadi, 2016; Sellami y Gafsi, 2018; Warren et al, 2019.
Menores costos de capital.	Baldarelli et al, 2012; Riva y Salotti, 2015; Pacter, 2009; Quagli y Paolini, 2012
Incremento de la confianza en la información, no solo para las PYMES en mercados financieros sino también por el acceso otras fuentes de capital (acceso a los mercados, acceso al crédito y relaciones internacionales).	Samujh y Devi, 2015; Hussain y Chand, 2012; Paseková et al, 2010; Schutte and Buy, 2011; Riva y Salotti, 2015; Chand et al 2015; Bohušová, y Blašková, 2012; Pacter, 2009; Bartůňková, 2012; Kaya y Koch, 2015; Patiño et al, 2017; Bautista et al, 2019; Anh, Thi, y Tú, 2019; Perera y Chand, 2015; Hýblova, 2019; Samujh y Devi, 2015; Ali et al, 2016; Bonito y Pais, 2018
Reducción de carga en las PYMES, en comparación con las que adoptan NIIF completas.	Hussain y Chand, 2012; Quagli y Paolini, 2012; Van y Rossouw, 2009; Capodaglio, Sanmti y Tozi, 2016
Mayor ampliación y claridad en los conceptos y principios del marco conceptual frente a los marcos normativos locales.	Salazar 2011
Reducción costos de auditoría.	Bohušová, 2011; Bartůňková, 2012
Mejora la transparencia.	Schutte and Buy, 2011; Kaya y Koch, 2015; Deaconu y Buiga, 2015; Holban, 2011; Anh, Thi, y Tú, 2019; Gassen, 2017; Encalada et al, 2018; Damak-Ayadi, 2016
Disminución del fraude y mejora de la reputación del país.	Patiño et al, 2017
Es un mecanismo de apoyo en los países que no cuentan con reguladores locales.	Samujh y Devi, 2015

Fuente: Elaboración propia

El alcance de estos beneficios no es automático con la adopción legal, como se pensó en algún momento, con toda la publicidad que tuvo la norma. Además de un sistema de cumplimiento fuerte y organizado, estos beneficios se perciben con mayor frecuencia en las entidades más grandes que tienen operaciones más complejas, o que tienen fuentes

de financiación abiertas o exigentes (Chand et al 2015; Ali et al, 2016). No obstante, no todas las PYMES cotizan en mercados de valores. La informalidad y diversidad cultural de estas entidades influye en los beneficios que se perciben tras adoptar un marco normativo como este; por lo tanto, en cada contexto las consecuencias económicas se presentan de manera distinta porque las reglas de cada país generan resultados distintos de su adopción (Ali, Akbar, Ormrod, y Shah, 2016). Además, no parece haber un consenso sobre si la información que producen las PYMES debe orientarse a la toma de decisiones bajo el enfoque financiero o debe orientarse a otros fines, con otros enfoques (control, rendición de cuentas, entre otros).

3.4.2.4 Elementos que facilitaron la adopción

El proceso de adopción de la NIIF de PYMES no ha sido tan popular como se esperaba, puesto que no ha conseguido la misma aceptación que han tenido las NIIF completas; no obstante, se distinguen algunos elementos que promovieron su adopción.

La regulación nacional previa es uno de los elementos que favoreció la adopción de esta normativa, puesto que en algunos países puede ser escasa, desactualizada o deficiente; por lo tanto, los países que no cuentan con mecanismos o instituciones locales de fijación de normas la usan con mayor frecuencia (Samujh y Devi, 2015; Bohušová, y Blašková, 2012; Bonito y Pais, 2018; Encalada, Encarnación y Ruiz, 2018; Bartůňková, 2012; Quagli y Paoloni, 2012), porque la adopción de un modelo ya establecido resulta más económica y sencilla que el desarrollo de uno propio.

Los beneficios formalmente expresados de la NIIF para PYMES también han sido fuertes incentivos para su adopción, sin embargo, dentro de los más influyentes, están: el incremento de las relaciones comerciales y la participación de estas entidades en el contexto internacional; mayor acceso al crédito, y mayor incremento de la inversión extranjera. El principal apoyo a la adopción de la NIIF para las PYME procedía de empresas filiales con matrices en países centrales que cotizaban y seguían las NIIF plenas, concretamente las empresas multinacionales (Bartůňková, 2012), que buscan financiación internacional y, empresas más pequeñas que hacían parte de estos grupos empresariales.

Los países desarrollados limitan la adopción de esta normativa y muchos de ellos han optado por mejorar sus normas nacionales vinculando algunos aspectos de las NIIF, principalmente algunos estados miembros de la UE. Frente a estos casos es posible concluir que se presenta una convergencia (Alver y Alver, 2017; Micallef, 2017; Gassen, 2017). Los países desarrollados, por lo general, cuentan con la capacidad de establecer sus propias normas contables, lo que se traduce en información contable fuerte; en estos contextos también se presenta una mayor calidad de la auditoría; además, estos países tienen expectativas frente a la norma que en muchas ocasiones no se cumplen, pues terminan generando mayores costos que beneficios, impulsando así cierta desconfianza y la no adopción de la normativa (Bohušová, y Blašková, 2012; Sellami y Gafsi, 2018).

3.4.3 Dificultades del proceso de adopción e implementación

El referente teórico de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados, que estudia las dificultades del proceso de armonización, permitió establecer las categorías de análisis que se desarrollan en este apartado. En la tabla 17 se presentan los resultados del análisis categorial planteado en la metodología, el cual, ha permitido determinar la frecuencia con que estas categorías aparecen en el corpus analizado, compuesto por 46 documentos.

Tabla 17. Presencia de las categorías analizadas en la literatura.

<i>Categoría</i>	<i>Porcentaje</i>
Complejas	80,0%
Influencia fiscal	75,6%
Costos	71,1%
Dificultades	64,4%
Endorsement	60,0%
Carga administrativa	55,6%
Enforcement	55,6%
Barreras - Obstáculos	55,6%
Definición de PYMES del IASB	46,7%
El incumplimiento de los beneficios	44,4%
Requerimientos gubernamentales	44,4%
Falta de conocimientos	42,2%
Debido Proceso	35,6%
Educación	24,4%
Diferencias en los tratamientos	17,8%
Idioma	13,3%

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con los datos obtenidos en la clasificación de las categorías, las situaciones más representativas que generan dificultades para el proceso de adopción de la NIIF para PYMES, son: a) que la norma es muy compleja, b) muchas de las PYMES preparan sus informes contables para propósitos fiscales y c) podría generar más costos que beneficios.

Para realizar un análisis apropiado de las categorías estas se han clasificado en dos grupos, a saber: aquellas asociadas directamente con la norma y aquellas asociadas con el contexto, como se aprecia en la tabla 18. Aunque en la lista de categorías están incluidas las dificultades y las barreras u obstáculos de la adopción, en el análisis son abordadas de manera global.

Tabla 18. Clasificación de las categorías.

DIFICULTADES BARRERAS OBSTÁCULOS	CATEGORÍAS ASOCIADAS A LA NIIF PARA PYMES	Proceso de Producción de la norma	Debido Proceso
			Diferencias en los tratamientos
			Definición de PYMES del IASB
		Proceso de Comercialización de la Norma	Complejidad
			Costos
			Carga Administrativa
			Idioma
		Influencia fiscal	
		Endorsement	
		Enforcement	
	CATEGORÍAS ASOCIADAS AL CONTEXTO	El incumplimiento de los beneficios	
		Requerimientos gubernamentales	
		Falta de conocimientos	
		Educación	

Fuente: Elaboración propia con base en la RSL.

En primer lugar, se abordarán las categorías asociadas a la norma, bien sea en su proceso de producción o comercialización, por lo tanto, aquí también serán discutidas algunas de las decisiones del regulador. En segundo lugar, se desarrollarán las categorías asociadas al contexto y, por último, se discutirá cómo tales categorías pueden ser vistas como desafíos, barreras y obstáculos de la NIIF para PYMES.

3.4.3.1 Categorías asociadas con la producción de la norma

El proceso de producción normativa es un proceso que busca mediar entre los distintos usuarios y las presiones que estos ejercen frente al regulador, al momento de elaborar o modificar una norma, por ello, es un proceso político (Warren et al, 2019). De acuerdo con las categorías analizadas en la literatura, las que más se relacionan con la producción de la NIIF para PYMES, son: Debido proceso, diferencia en los tratamientos y definición de PYME del IASB.

El debido proceso tiene dimensiones internas y externas; la dimensión interna hace referencia a las decisiones al interior del regulador y el externo hace alusión al proceso de

divulgación e interacción del IASB con las partes interesadas. La construcción de la NIIF para PYMES y su aprobación generó una serie de desacuerdos al interior del propio IASB. La entrada en la agenda del proyecto PYMES, fue tan controvertida por algunos de sus miembros, que incluso fue necesaria la modificación de los estatutos del IASB, como se mencionó en apartados anteriores. Lo interesante, es cuestionar a través de los estudios de Ram y Newberry (2013, 2017) que el proceso técnico y riguroso que presume el regulador, en este caso, pasó a un segundo plano por las presiones del BM y el FMI. De hecho, tras la entrevista realizada a Fleming queda la sensación de que la contratación de Paul Pacter como líder del proyecto pudo ser auspiciada por la ONU y el BM.

Por otra parte, la discusión del proyecto con la comunidad en general se llevó a cabo por medio de un cuestionario¹⁸, para conocer los temas a considerar frente a una norma para PYMES (Baldarelli et al, 2012); luego de analizar dichas respuestas, en el 2007, el IASB pública el borrador final de la NIIF para recibir comentarios al respecto. El DE trataba tres aspectos importantes: i) criterios de tamaño, ii) necesidades de usuarios y consideraciones de costo-beneficio, y iii) modificaciones o simplificaciones de las NIIF completas. El IASB recibió cartas de comentarios, pero la mayoría provenientes del contexto europeo (Bautista et al, 2019; Bohušová y Blašková, 2012; Bartůňková, 2012), existiendo una falta de conocimiento por parte del IASB de los intereses de las jurisdicciones donde el enfoque contable es distinto (Botzem, et al, 2017). Dentro de los participantes en la discusión del DE, se destacan los auditores más pequeños que a diferencia de lo que se pensaba, no representaban los intereses de sus clientes, pero si sus intereses particulares (Bautista, et al, 2019).

El IASB realizó pruebas de campo de la NIIF para PYMES; sin embargo, en las pruebas se detectaron algunos problemas, por ejemplo, la necesidad de utilizar el valor razonable como método principal de evaluación del cierre de cada ejercicio debido a las fluctuaciones del mercado; la necesidad de simplificar la información presentada y la utilización de las NIIF completas para abordar determinadas situaciones mucho menos desarrolladas en la NIIF para las PYME (Bohušová y Blašková, 2012).

Por lo anterior, el IASB, a través de sus mecanismos de consulta habituales, no logra vincular de manera exitosa a todos los interesados en el proyecto de NIIF para PYMES y sus investigaciones tampoco logran evidenciar las necesidades de las PYMES, sus usuarios, ni las características de las economías en vías de desarrollo (Samujh y Devi, 2015); de hecho, no es posible concluir si esta NIIF es adecuada para estas entidades (Bautista et al, 2019). Para Molina (2013) el proceso debió haber sido más riguroso, porque la NIIF para PYMES como se encuentra constituida, cubre las necesidades de un porcentaje mínimo de las empresas privadas (PYMES) globales. Por otra parte, Warren et al, (2018) señalan que el IASB no es el organismo indicado para emitir las normas de las

¹⁸ (Staff Questionnaire on Recognition and Measurement Modifications for SMEs).

PYMES, puesto que busca a través de argumentos de legitimidad extender su hegemonía y sus procesos terminan siendo influenciados más por cuestiones políticas que técnicas.

Dentro de este proceso de producción normativa un aspecto muy importante se refiere a que no se permiten los mismos tratamientos para circunstancias idénticas (Perera y Chand, 2015; Christie y Brozovsky, 2010; Quagli y Paoloni, 2012; Patiño et al, 2017; Chand et al, 2015), en la NIIF para PYMES y las NIIF completas, pese a que la primera es una simplificación de la segunda; esta situación termina siendo uno de los puntos centrales en los países desarrollados para que no se adopte esta NIIF y se genere desconfianza. Bardarelli et al ,2012 señalan que las normas locales solo exigen el ESF y el ER, además permiten capitalizaciones de gastos de desarrollo y revalorización de intangibles, cosa que no hace la NIIF para PYMES.

Otros aspectos que se suman a esta discusión, son los aportados por Molina (2013) quien recalca tres asuntos importantes y diferenciadores entre estos dos conjuntos de normas, estos son:

“...existen temas tratados en las NIIF completas omitidos en la NIIF para PYMES; temas tratados en la NIIF para PYMES que no se tratan en las NIIF completas y, las diferencias que surgen del proceso de simplificación de los criterios de reconocimiento y medición, como también la eliminación de opciones de políticas contables o reducción de exigencias de información (p.28).

También llama la atención que en la NIIF para PYMES la sección dos se denomine marco conceptual, cuando el marco conceptual no es una norma. No obstante, estas circunstancias son justificadas por el IASB desde el argumento de simplificación de contenido y tratamientos que hace a la NIIF para PYMES más sencilla, flexible y menos costosa (Pacter, 2009).

En síntesis, las situaciones que pueden ser problemáticas para el regulador frente al debido proceso, son:

- Aspectos asociados a la investigación y conocimiento de las PYMES
 - La falta de estudios más extensos por parte del IASB.
 - La inclusión de PYMES de diversos contextos y no solo europeas, en la discusión del DE.
 - La poca o inexistente vinculación de las necesidades de las PYMES de los países en vías de desarrollo.
- Aspectos asociados al proceso de elaboración de la NIIF
 - La definición de PYMES del IASB.
 - La falta de claridad frente al proceso de simplificación de las NIIF completas para dar origen a la NIIF para PYMES.
 - El hecho de que existan tratamientos distintos para situaciones idénticas en la NIIF para PYMES y las NIIF completas.

La discusión frente a la definición de PYMES usada por el regulador se realizó en el apartado 3.4.1, sin embargo, se precisa el hecho de que las PYMES son entidades

sumamente importantes para la economía global y son un universo complejo, por lo tanto, los reguladores, practicantes, académicos y gobiernos deben trabajar de la mano por entender sus particularidades y dejar de concebirlas como entidades pequeñas y simples.

3.4.3.2 Categorías asociadas con la comercialización de la norma

El proceso de comercialización de la norma se asocia con la divulgación y adopción de la misma, por lo tanto, una vez emitida, las principales dificultades que enfrentó la NIIF para PYMES se relacionan con: la complejidad, los costos, la carga administrativa y el idioma.

Pese a los esfuerzos del IASB por realizar una adecuada simplificación de las NIIF completas y dar origen a la NIIF para PYMES, para diversos autores la norma sigue siendo demasiado compleja en cuanto a su contenido, tratamientos, lenguaje, criterios de revelación, así como que varios de los temas relevantes para las grandes empresas no necesariamente aplican para las pequeñas (Hýblova, 2010; Schutte y Buys, 2011; Milanés et al, 2011; Bohušová; 2011; Bohušová, y Blašková, 2012; Bartůňková, 2012; Chand et al, 2015; Stainbank; 2010; Hussain et al, 2012; Deaconu y Buiga, 2015; Van Wyk y Rossouw, 2009; Botzem et al, 2017; Hoban, 2011; Perera y Chand, 2015; Patiño et al, 2017; Riva y Salotti, 2015). Lo anterior hace que, en vez de reducir la carga administrativa para las PYMES, esta pueda verse incrementada (Paseková et al, 2010; Kaufhold, 2015; Baldarelli. Et al, 2012).

La complejidad también se presenta porque no todas las PYMES desarrollan negocios bajo las mismas condiciones y en los mismos sectores (Schutte y Buys, 2011), la informalidad en este grupo de empresas y el desconocimiento de sus operaciones no pueden subsanarse a través de una norma global. La imposición de todos requisitos de información, resultan innecesarios para algunas PYMES que implementan sistemas contables con fines tributarios (Perera y Chand, 2015), y pueden afectar la sostenibilidad de estas empresas, mediante la confusión de las instituciones que les generan apoyo para el adecuado desarrollo en su infraestructura, generando más informalidad (Samujh y Devi, 2015).

A todo lo anterior se suman otra serie de situaciones en cuanto a la norma, como que: a) resulta difícil de entender, ya que para algunos tratamientos falta explicación, no es clara y a veces los tratamientos son inadecuados; b) simplificar los tratamientos no es omitirlos, no da parámetros sobre el juicio profesional por lo que existen desacuerdos entre los profesionales cuando aplican su juicio (Chand et al, 2015, Molina, 2013). También, la adopción de la NIIF para PYMES reclama el conocimiento de las NIIF completas, ya que si la empresa necesita un tratamiento contable que no esté en la NIIF para PYMES debe remitirse a las NIIF completas (Chand et al ,2015). En el caso de la UE, la NIIF de PYMES no es permitida porque va en contra de los lineamientos de la cuarta directiva de “pensar primero a pequeña escala”, por lo tanto, resulta ser más sencilla la directiva de la UE que las NIIF de PYMES (Kaufhold 2015; Paseková et al, 2010).

En la literatura analizada, tampoco es claro si los beneficios asociados a la información realmente superan los costos de la implementación de la NIIF para todas las entidades (Riva y Salotti, 2015; Chand et al, 2015; Hýblova, 2010; Molina, 2013; Perera y Chand, 2015; Bartůňková, 2012; Hussain et al, 2012; Quagli y Paolini, 2012); tal vez, para las PYMES más grandes, que en un principio podrían aplicar NIIF completas, la NIIF para PYMES representa grandes beneficios frente a sencillez, contenido, tratamientos y costos (Atik, 2010; Sellami y Gafsi, 2018), pero es un error pensar que en todas las PYMES ocurre lo mismo. No obstante, para las PYMES de países en desarrollo que presentan una fuerte conexión entre la contabilidad y la fiscalidad los costos pueden verse incrementados por las modificaciones en la normativa y la producción de información adicional (Sellami y Gafsi, 2018; Kata y Koch, 2015). Además, cuando no es prioridad de las PYMES participar en los mercados financieros, esta normativa puede generar más costos que beneficios (Patiño et al, 2017), aunque los argumentos publicitarios a favor de la norma, mencionen lo contrario (Pacter, 2009).

Frente al idioma, la NIIF para PYMES se emitió inicialmente en un inglés más sencillo (Pacter, 2009), no obstante, el IASB la ha traducido a más de 20 idiomas y muchas de estas traducciones fueron tardías¹⁹ (Baldarelli, et al, 2012). La falta de familiaridad con el inglés o la incapacidad para traducir ciertas expresiones contables, también pueden considerarse barreras para la adopción en diversos países (Bautista et al, 2019) o incluso para la convergencia (Anh, Thi, y Tú, 2019). Para Molina (2013) y Chand et al, (2015) la variedad lingüística de algunas zonas hace que no se comprendan los planteamientos de esta NIIF.

3.4.3.3 Categorías asociadas al contexto

La diversidad en las empresas sigue estando presente pese a la globalización económica y la expansión de los mercados. Bajo este escenario las PYMES pueden considerarse un desafío, puesto que, al ser empresas pequeñas, muchas de ellas con altos grados de informalidad y que enfocan sus esfuerzos a la subsistencia diaria, traen consigo arraigadas las prácticas comerciales y las dimensiones culturales de las regiones en donde operan.

En las PYMES más grandes que tienen la opción de participar en los mercados financieros la norma parece ser más adecuada, no obstante, en algunas jurisdicciones los mercados son inmaduros, su acceso a ellos es mínimo, o no existen (Samujh y Devi, 2015; Chand et al, 2015; Bonito y Pais, 2018). Este hecho afecta la inversión extranjera directa puesto que al no cotizar en los mercados financieros los inversionistas no tienen manera de invertir en las PYMES (Schutte y Buys, 2011; Alí et al, 2016). Lo anterior podría darse porque el IASB no logra vincular las particularidades del contexto de los países en vías de desarrollo y, el

¹⁹ En la página web del IASB aún está pendiente la traducción de la versión 2015 a varios idiomas.

modelo propuesto por esta entidad excluye las características del contexto²⁰ en el que las empresas operan, de ahí que las voces representativas de otras economías necesitan ser escuchadas y no solo, las de las empresas o los países más poderosos en el contexto global.

La adopción o endorsement de la NIIF para PYMES se da de diferentes maneras (Devi y Samujh, 2015). Las particularidades que se han discutido frente a estas entidades, no permiten conocer con exactitud cuántas efectivamente adoptan la norma, sin embargo, el regulador exalta que este proceso se ha dado en diversas jurisdicciones, aunque la literatura sugiere que pueden ser menos entidades de las que el IASB reporta. El interés de adoptar esta NIIF se enmarca por una serie de circunstancias y presiones políticas de los organismos multilaterales, las grandes empresas multinacionales y en medio de la tensión, los países en vías de desarrollo que buscan mejores relaciones económicas internacionales, así las cosas, la NIIF PYMES se aplica más en américa central y del sur; áfrica y próximamente algunos países asiáticos (Kaufhold, 2015).

No obstante, la discusión actual se centra en la pertinencia de la norma y los beneficios que se le asignan, puesto que las empresas más pequeñas no evidencian los beneficios que promulgan los reguladores (Alí et al, 2016; Chand et al, 2015). El alcance de los beneficios se da cuando la adopción se acompaña de caminos adecuados para la implementación - enforcement, sin embargo, en la mayoría de jurisdicciones esto no ocurre y, sobre todo, en las empresas más pequeñas que no reportan sus datos a las autoridades. El adecuado cumplimiento de la normativa no se presenta porque los factores institucionales son distintos en cada jurisdicción y a diferencia de las NIIF completas no hay un elemento común que logre reunir a las empresas, como lo es la participación en los mercados financieros, por lo tanto, la capacidad de aplicar de manera adecuada la NIIF para PYMES está dada por el contexto de los mercados, instituciones y autoridades de cada país (Kaya y Koch, 2015).

Los requerimientos gubernamentales gestionados a través de diferentes mecanismos, logran influir en el proceso de adopción de la NIIF y, aunque las jurisdicciones buscan articularlos con el debido proceso establecido por el IASB, mediante la adopción obligatoria, los grupos de interés que se ven más afectados por la nueva regulación logran capturar estos mecanismos, (Stainbank, 2010); generando que estos requerimientos no se alinean totalmente con las disposiciones institucionales internacionales, por ello, aunque la adopción pueda estar motivada por normas desactualizadas y de poca calidad (Samujh y Devi, 2015), los gobiernos y los reguladores nacionales no cuentan con los mecanismos necesarios para garantizar su adecuado cumplimiento (Bonito y Pais, 2018; Molina, 2013; Perera y Chand, 2015). Para Alí et al, (2016) y Patiño et al, (2017) si la adopción de la NIIF para PYMES no fuese un requerimiento legal, muchas entidades no la adoptarían. Los

²⁰ Se destaca gran diversidad en los países en desarrollo tales como: la cultural, la economía, e incluso diferentes monedas e idiomas como parte del mismo grupo, por ejemplo, la ASEAN (Samujh y Devi, 2015).

incumplimientos de la normativa son comunes en los países en donde su adopción es obligatoria, principalmente justificándose en los altos costos que entraña su aplicación (Hussain et al, 2012). En los estados miembros de la UE esta normativa no está permitida, de acuerdo con un requerimiento legal, que se convierte en un obstáculo para su comercialización. No obstante, algunos estados miembros (Malta, Estonia) han modificado su normativa local para las PYMES tomando como base la NIIF (Micallef, 2017; Alver y Alver, 2017), así el proceso de convergencia para ser más adecuado que la adopción total y sin modificaciones de la norma.

Varios autores coinciden en que las PYMES preparan sus estados financieros, principalmente con fines tributarios. En este contexto, la influencia fiscal, a través del cumplimiento de las normas tributarias nacionales buscando evitar sanciones y, por ende, produciendo informes para las autoridades fiscales, son el principal incentivo para que las PYMES preparen información contable (Baldarelli, et al, 2012; Samujh y Devi, 2015; Salaza, 2012; Kaufhold, 2015; Paseková et al, 2010; Milanés et al, 2011; Riva y Salotti, 2015; Chand et al, 2015; Stainbank, 2010; Kaya y Koch, 2015; Patiño et al, 2017; Bautista et al, 2019; Van Wyk y Rossouw, 2009; Botzem et al, 2017; Anh, Thi, y Tú, 2019; Perera y Chand, 2015; Encalada et al, 2018; Ruiz, 2016; Micallef, 2017; Bohušová, 2011; Atik, 2010; Bonito y Pais, 2018; Sellami y Gafsi, 2018). Esta situación, puede ser considerada como una barrera para la adopción exitosa de la NIIF para PYMES (Ruiz, 2016; Samujh y Devi, 2015), pues esta norma no está enfocada en aspectos tributarios; como lo explican Bohušová y Blašková, (2012), en el contexto de la UE: “En algunos Estados miembros, la vinculación entre la fiscalidad y las normas de mantenimiento del capital podría hacer que la aplicación de las NIIF para las PYME fuera más gravosa para algunas empresas, al duplicar los requisitos de información” (p.39). Sin embargo, los países enfrentan una dualidad porque la fiscalidad se usa para defender los regímenes e intereses nacionales y la adquisición de deuda, mediante préstamos o donaciones con instituciones multilaterales, genera presión por la adopción de esta norma (Gassen, 2017). Así que el vínculo entre las normas contables y fiscales, en algunos casos determina la adopción de la NIIF para PYMES o influye positiva o negativamente en su cumplimiento. La alta calidad en la gobernanza que caracteriza a la mayoría de los países desarrollados, también influye en su decisión de no adoptar esta NIIF (Sellami y Gafsi, 2018).

La formación de los profesionales contables presenta diferencias marcadas en todo el mundo, incluso dentro del contexto latinoamericano y dentro de cada país. La aparición de las NIIF ha generado que en algunos países se vincule el estudio de esta normativa en los pensum (Molina, 2013), no obstante, la conclusión general es que existe una gran falta de conocimiento sobre el tema, porque es una norma compleja en sus aspectos técnicos y, frente a la experiencia profesional parecen tener una ventaja los profesionales que trabajan para las big four (Chand, et al, 2015). El IASB ha dispuesto una serie de material educativo con el fin de ilustrar los tratamientos de la norma (Pacter, 2009), sin embargo, no son suficientes (Ruiz, 2017). Los reguladores nacionales también han dispuesto de capacitaciones para los contables, pero estas deben mejorar en contenido, calidad y duración; además, en muchas ocasiones se generan desacuerdos entre los juicios

profesionales (Perera y Chand, 2015). Lo anterior pone en evidencia la falta de recursos por parte de los organismos reguladores, que en varias economías están en cabeza del Estado, en cuestión de información y capacitación de los profesionales; que en distintos contextos ha sido más utilizado por entidades educativas para lucrarse mediante cursos cortos y virtuales, pero que aportan poco al debate y comprensión de los cambios que incorpora la normativa. Por otro lado, algunas empresas presentan poco interés en la adopción y terminan trasladando la responsabilidad al contador, y en el caso de las más pequeñas, realizan los ajustes que el profesional de confianza recomiende. En síntesis, el nivel de preparación, para adoptar la NIIF para PYMES, por parte de los contables y administradores puede ser considerado bajo (Ruiz, 2017). Además, la mejora de los informes contables está dada no solo por las normas sino, por la solidez del contexto y la capacitación de los profesionales.

La perspectiva de Bonito y Pais (2018) señala que cuando la educación en los países no es óptima en materia contable, se adopta la NIIF para PYMES con mayor facilidad, ya que, sus profesionales no están calificados para desarrollar un conjunto de normas de contabilidad financiera para el propio contexto; este planteamiento es interesante cuando se evidencia que esta norma ha sido adoptada principalmente por países en vías de desarrollo. No obstante, el desarrollo de un conjunto de normas en estos países no se define solo por las capacidades de los profesionales, sino por las capacidades institucionales, la fortaleza del gobierno y la falta de recursos.

3.5 Conclusiones

El desarrollo de una norma por parte del IASB, que sigue el espíritu de las normas dirigidas al mercado de valores y a los inversores, sin tener en cuenta las diversidades y tamaños de las PYMES, podría generar un escenario problemático. Así mismo, la falta de investigación empírica en las PYMES para que se reconozcan sus estructuras contables y recursos, las necesidades de los usuarios de la información, la importancia de la contabilidad, entre otros, se configura en el principal obstáculo en la evaluación de esta NIIF (Samujh y Devi, 2015; Chand et al, 2015). De igual manera, la NIIF de PYMES presenta limitaciones frente a su capacidad para adaptarse a los distintos contextos y tradiciones contables, por lo tanto, es conveniente dar prioridad a las características de los sistemas contables en los que operan las PYMES al momento de establecer la regulación contable.

Lo anterior puede presentarse por el hecho de que las normas contables nacionales, que tradicionalmente han implementado las PYMES, no siguen o no han sido diseñadas bajo el enfoque del paradigma de utilidad para la toma de decisiones (PUTD) (Pacter, 2009); por lo tanto, cambiar el enfoque sobre el que se produce la información contable, para focalizarla en las decisiones de los inversores, podría generar un conflicto con la tradición de información producida para acreedores y propietarios gestores (Baldarelli et al, 2012; Gómez, 2016). Para Samujh y Devi (2015) la discusión está en torno a la rendición de cuentas y no al PUTD. En ese sentido la rendición de cuentas adecuada genera confianza

y estabilidad financiera. Sin embargo, uno de los aspectos que no encuentra un consenso en la literatura es el propósito para el que las PYMES preparan la información contable. Por los posicionamientos abordados por distintos autores, se puede concluir que se busca cubrir distintas necesidades de información asociadas con los valores culturales del contexto en el que operan, pero se aleja de aquella basada en la satisfacción de necesidades de los inversores y los mercados financieros.

La adopción de la NIIF para PYMES se da, mayoritariamente, en países en vías de desarrollo que buscan la asignación de recursos (créditos o apoyos) por parte de organismos multilaterales, como respuesta a sus recomendaciones y sugerencias frente al fortalecimiento de sus instituciones económicas; es evidente que estos organismos ejercen una influencia y sutil presión en estos contextos (Samujh y Devi, 2015). De igual manera, las empresas multinacionales con mayor capacidad e incidencia imponen sus requisitos en los procesos normativos y de información y, por ende, han sido actores principales en el proceso de expansión de la NIIF para PYMES. Los países desarrollados con instituciones y modelos regulativos fuertes y diseñados atendiendo a su contexto no han adoptado esta NIIF, principalmente por las diferencias entre los tratamientos de esta norma y las NIIF completas, la falta de estudios empíricos sobre los efectos, la poca claridad frente a los beneficios esperados, entre otros, generan dudas y desconfianza. Además, la gran mayoría de las PYMES no tiene un enfoque multinacional ni de participación en mercados de capitales, ni cuentan con departamentos de contabilidad sólidos y, en muchas ocasiones, dependen de contables externos para elaborar los estados financieros; por todo ello, se requerirían normas adaptadas al contexto de estas entidades.

En el proceso de establecimiento de normas, el IASB termina cediendo a las presiones políticas de diferentes organismos y, aunque podría conocer en parte las limitaciones y complejidades de las PYMES (Baldarelli et al, 2012), decidió no incorporarlas a la versión definitiva de esta NIIF. Una de las estrategias del IASB para incrementar la aceptabilidad política de la norma, fue la definición de PYMES que usó, basada más en una función ideal de la información que en las características prototípicas de las entidades (Warren et al, 2018), lo que también ha generado críticas.

Es apremiante que los gobiernos destinen más recursos humanos y financieros para el estudio de las PYMES, enfocados en comprender la manera en que operan y las redes que conforman, para contribuir a su sostenibilidad. Entender que ciertas características culturales y estructurales de las jurisdicciones se mantienen pese a la globalización de ciertas compañías e industrias es de vital importancia para el desarrollo regulativo de la contabilidad de las PYMES.

4. Jurisdicciones no adoptantes de la NIIF para PYMES: un análisis a sus características.

4.1 Introducción

El campo académico de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados proporciona un conjunto de elementos que permiten identificar características y factores contextuales que ayudan a interpretar la no adopción de la NIIF para PYMES. Por lo tanto, este capítulo tiene como objetivo caracterizar el contexto económico y empresarial de las jurisdicciones que no adoptan el modelo de la NIIF para PYMES, a partir de fuentes institucionales secundarias para, posteriormente, identificar si existe una relación conceptual entre la decisión de no adoptar la NIIF para PYMES y las características del contexto económico y empresarial de las jurisdicciones.

Los resultados de la RSL han sugerido que los países que no adoptan la NIIF para PYMES son, en su mayoría, países desarrollados con instituciones y sistemas normativos fuertes que limitan la adopción de la NIIF y, en el mejor de los casos, donde tan solo se toma una referencia para los ajustes de las normas nacionales. La desconfianza se produce principalmente porque estas jurisdicciones tienen expectativas frente a la norma que en muchas ocasiones no se cumplen y terminan generando mayores costos que beneficios; además, porque para circunstancias idénticas se ofrecen tratamientos distintos en las NIIF completas y en las NIIF para PYMES, en clara asimetría con implicaciones negativas para estas últimas.

Las características contextuales de estos países son de vital importancia para los sistemas contables comparados porque ayudan a reconocer las particularidades que enriquecen y diferencian las prácticas contables nacionales, a la vez que permitirían explicar los factores que debe enfrentar el proceso de estandarización internacional. Para dar alcance al objetivo propuesto, este capítulo se estructura de la siguiente manera: El primer apartado presentará las características de los países que no adoptan la NIIF para PYMES, tomando como base la información de la ONU, el BM y el foro de finanzas para PYMES; en el segundo apartado serán analizadas conceptualmente dichas características con las variables de los sistemas contables lo que permitirá establecer analíticamente si existe una relación entre esas características y la decisión de no adoptar, como lo sugiere la literatura

en el campo de la contabilidad internacional. El capítulo cierra con unas breves conclusiones.

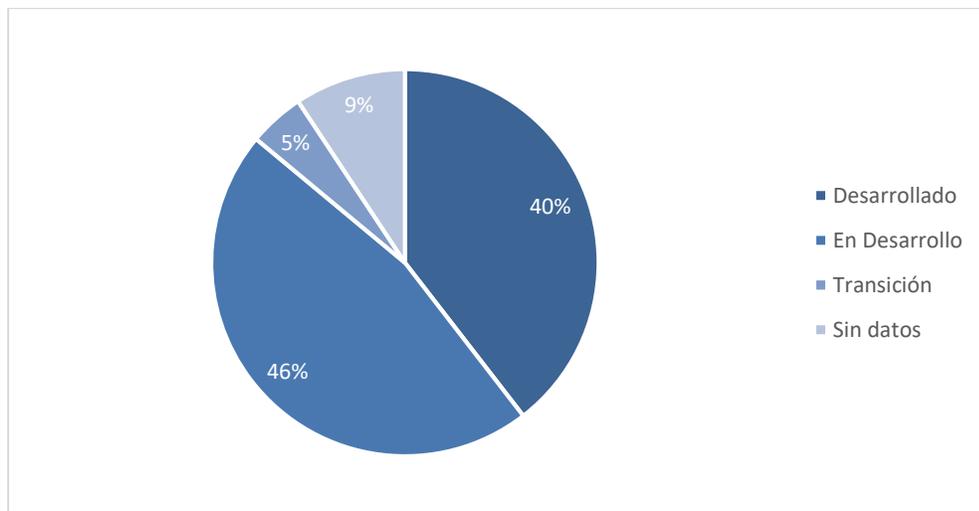
4.2 Caracterización de los países no adoptantes de NIIF para PYMES.

La información utilizada en este apartado se toma del informe de la Organización de las Naciones Unidas “perspectivas de la situación económica mundial” 2020 (WESP²¹ por sus siglas en inglés), debido a que vincula los datos de otras instituciones multilaterales como el BM, la ONU y las alinea con mediciones internacionales como el índice de Gini.

4.2.1 Nivel de desarrollo

Los países no adoptantes identificados en la literatura son 85 y se clasifican según su nivel de desarrollo, así: 34 de los países desarrollados; 40 en desarrollo y, 4 en transición para 7 países no hay datos, es decir, son referenciados en la literatura sobre PYMES, pero en el informe WEPS no se clasifica su nivel de desarrollo (Kosovo, Laos, Liechtenstein, Macao, Sahara Occidental, Santa Helena, Seychelles). Esta información se presenta sistemáticamente en la ilustración 6.

Figura 10. Nivel de desarrollo de los países que no adoptan NIIF para PYMES



Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y en el informe ONU (2020).

²¹ World Economic Situation Prospects

El nivel de desarrollo de un país se establece de acuerdo con distintas variables, por ejemplo: el Índice de Desarrollo Humano (IDH)²²; el nivel de ingreso per cápita por parte del FMI y el BM; el nivel de productividad, entre otros, todas estas variables deben orientarse a la calidad de vida de sus ciudadanos, por lo tanto, no existe un criterio único utilizado para medir el nivel de desarrollo.

Los datos encontrados son interesantes puesto que varios autores (Samujh y Devi, 2015; Ram y Newberry, 2017; Sellami y Gafsi, 2018) sugieren que mayoritariamente adoptan la NIIF para PYMES los países en vías de desarrollo; sin embargo, dentro del grupo analizado, el 46% de los no adoptantes son países en desarrollo. Esta situación se presenta principalmente en el contexto de los países africanos. Si bien varios textos referencian la adopción de la NIIF para PYMES en África, el trabajo de Botzen, Quack y Zori (2017) presenta los datos de manera detallada frente a la adopción en cada uno de los países de tal continente y los clasifica en 5 grupos: África central, oriental, occidental, del sur y norte de África, pero sus resultados están al 2015. Por otro lado, en la página del IASB se informa que los países africanos no adoptan la NIIF para PYMES (información que será detallada en el segundo apartado de este capítulo). Además, dentro de este grupo de países en desarrollo se suman algunos del contexto asiático y unos pocos latinoamericanos. Por lo tanto, el nivel de desarrollo, en este caso, no es un factor o una característica “determinante” para no adoptar la NIIF para PYMES.

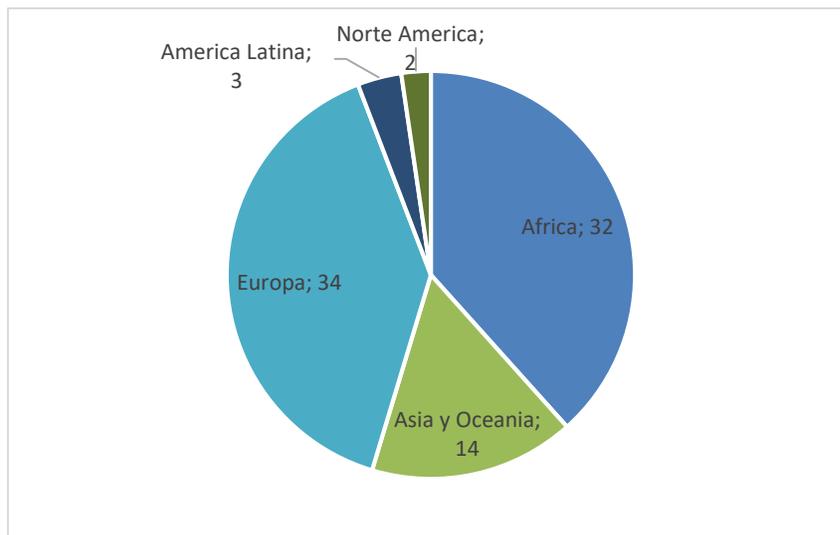
4.2.2 Ubicación geográfica internacional

La ubicación geográfica de los países no adoptantes se analiza por continentes²³. La mayoría de estos países se ubican en el contexto europeo y africano con una participación del 40% y 38% respectivamente y, los países de Asia y Oceanía con 16%, como se ve en la figura 11. Por lo tanto, la NIIF para PYMES se adopta con mayor frecuencia en América central y del sur; aunque también en algunos países africanos y asiáticos. Si se retiraran los países africanos del ejercicio analítico, la mayoría de no adoptantes de la NIIF para PYMES son los países europeos, situación respaldada por la directiva de la UE que no permite la adopción de esta norma para los países miembros y, en cambio, establece pautas para la información para PYMES con el objetivo de reducir la carga administrativa y facilitar el crecimiento empresarial.

²² Este índice vincula la riqueza, educación y sanidad.

²³ Australia, Japón y Nueva Zelanda se han agregado en una sola categoría: Asia y Oceanía.

Figura 11. Ubicación geográfica internacional de los países no adoptantes.



Fuente: Elaboración propia.

4.2.3 Nivel de Ingresos

El BM clasifica a los países en cuatro grupos, tomando como base su producto nacional bruto (PNB) per cápita, estos son: ingreso elevado; renta media alta; renta media baja; renta baja. La medición del ingreso se hace en USD para que los datos sean comparables, y se fijan umbrales para cada tipo de ingreso como se ve en la tabla 19; la actualización de esta información se realiza el 1 de julio de cada año (Serajuddin & Hamadeh, 2020).

Tabla 19. Clasificación de los ingresos por el BM

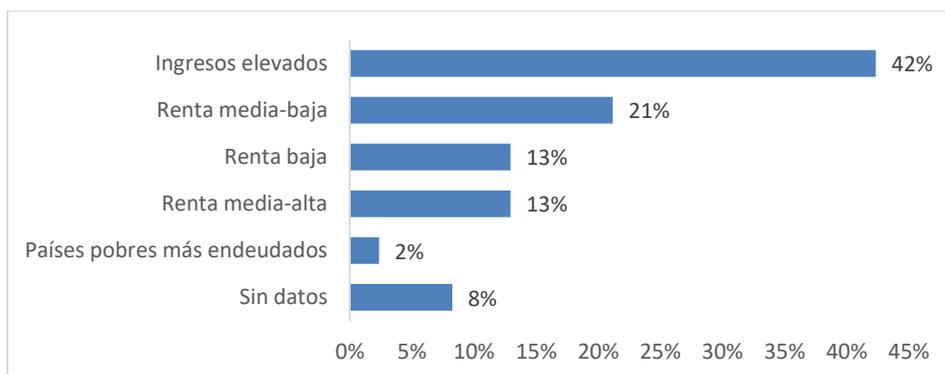
Group	July 1, 2020 (new)	July 1, 2019 (old)
<i>Low income</i>	< 1,036	< 1,026
<i>Lower-middle income</i>	1,036 - 4,045	1,026 - 3,995
<i>Upper-middle income</i>	4,046 - 12,535	3,996 - 12,375
<i>High income</i>	> 12,535	> 12,375

Fuente: Tomada del BM <https://blogs.worldbank.org/opendata/new-world-bank-country-classifications-income-level-2020-2021>.

Según los datos obtenidos del Banco Mundial, la mayoría de los países no adoptantes (55%) presenta rentas medias altas e ingresos elevados, lo que permite dar cuenta de su posicionamiento económico, de acuerdo con la figura 12. Esta situación es acorde con los resultados de la literatura, pues se evidencia que la NIIF para PYMES se adopta con mayor frecuencia en países que presentan menores ingresos y necesitan de préstamos o donaciones de instituciones multilaterales, es decir, existen dependencia financiera (Sellami y Gafsi, 2018); en estos casos la adopción de las NIIF para PYMES se convierte

en un mejor referente dentro del proceso de asignación de préstamos para dichas instituciones (Pacter, 2009). Sin embargo, el ingreso per cápita es solo uno de las diversas variables que se utiliza para medir el nivel desarrollo de un país.

Figura 12. Nivel de ingresos de los países no adoptantes



Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y datos del BM

Sin datos para: Kosovo, Liechtenstein, Macao, Sahara Occidental, Santa Helena, Seychelles, Yibuti.

4.2.4 Tamaño empresarial – participación geográfica

El tamaño en las PYMES es diverso, puesto que dentro de este grupo se pueden encontrar entidades pequeñas, otras medianas e incluso algunas con algunas características de las grandes empresas; en ocasiones también se incluye a las micro entidades, todo ello, de acuerdo con los criterios establecidos en cada jurisdicción. La no adopción de las NIIF para PYMES puede estar motivada en algunas jurisdicciones por nivel el desarrollo organizacional y operativo de estas empresas, ya que, como se ha mencionado antes, son sumamente importantes para la economía y el empleo, por lo tanto, establecer normas contables nacionales puede contribuir más fácilmente a su consolidación y desarrollo.

Los datos que se analizan en este apartado son tomados del sitio web del Foro de Finanzas para PYMES establecido por la Asociación Global del G20 para la Inclusión Financiera (GPFI)²⁴, puntualmente los indicadores económicos de las Mipymes. Sin embargo, es de aclarar que para algunos países no hay información disponible y la fecha de reporte puede variar para cada jurisdicción.

Los resultados obtenidos se presentan en la Tabla 20, consolidan el total de las empresas Mipymes en el contexto internacional y, a su vez, presentan la agregación de estas empresas frente a la decisión que tomaron estas jurisdicciones en cuanto a la adopción de la NIIF para PYMES. A partir de esta información, se evidencia que, los países con mayor presencia de empresas micro y pequeñas están menos interesados en adoptar la NIIF para

²⁴ Global Partnership for Financial Inclusion

PYMES; lo anterior podría explicarse por la importancia de estas entidades para la economía y, por ende, el establecimiento de acciones que permitan su formalización, desarrollo y consolidación empresarial, sin asumir la carga y costos que podría generar la aplicación de esta norma.

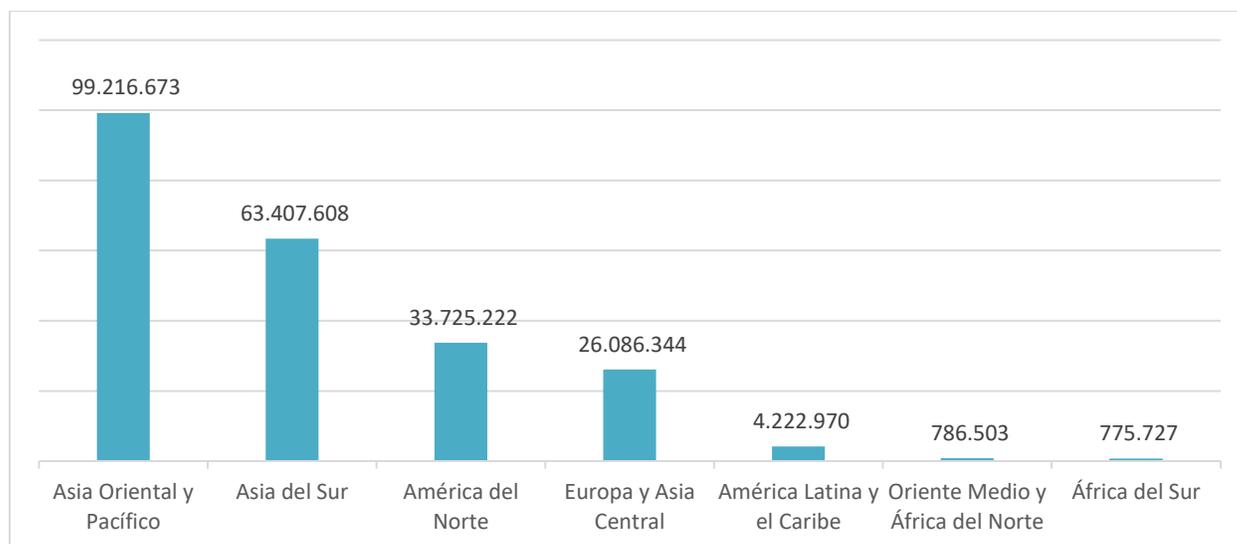
Tabla 20. Cantidad de MIPYMES a nivel global y el estado de adopción de la NIIF para PYMES.

PAÍSES	DATOS INDIVIDUALES			DATOS AGRUPADOS POR CATEGORÍA	
	MICRO	PEQUEÑAS	MEDIANAS	PYMES (Grupo conformado por pequeñas y medianas)	MIPYMES (Grupo conformado por micro, pequeñas y medianas)
Adopta NIIF para PYMES					
NO	191.582.317	8.384.711	1.294.338	12.353.768	228.221.047
SI	85.661.674	6.039.931	1.016.187	7.566.415	94.187.322

Fuente: Elaboración propia con base en indicadores económicos de las Mipymes (serie 1). <https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-country-indicators>

La participación geográfica de estas entidades se presenta en la figura 13; tienen una mayor presencia en regiones como Asia, Europa y Norte América. En la mayoría de los países que conforman estas regiones no se adopta la NIIF para PYMES, de acuerdo con los resultados obtenidos en la revisión de la literatura; por lo tanto, el porcentaje de PYMES y Microentidades en las jurisdicciones parece ser un factor de análisis necesario de considerar en el proceso de adopción de la NIIF para PYMES.

Figura 13. Participación geográfica de las Mipymes no adoptantes de NIIF para PYMES.



Fuente: Elaboración propia con base en indicadores económicos de las Mipymes (serie 1). <https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-country-indicators>

4.2.5 Nivel de desarrollo del mercado de valores

Dentro de los resultados de la RSL se discuten algunos de los beneficios que se le asignan a la adopción de NIIF para PYMES, entre los más relevantes, se encuentra que dicha adopción permitirá un mayor acceso a los mercados internacionales, por parte de estas entidades. Sin embargo, el acceso de las empresas a los mercados de valores no se obtiene solo por la adopción de la NIIF para PYMES. En algunos países los mercados son menos desarrollados que en otros. Por tal razón, se toman los datos del indicador de *compañías nacionales que cotizan en bolsa* del Banco Mundial, para analizar qué tan amplia es la participación de las empresas de los países no adoptantes en los mercados de valores.

De los 85 países identificados como no adoptantes, solo 30 presentan información sobre compañías nacionales que cotizan en bolsa²⁵, es decir, el 35%. En 55 países las empresas nacionales no tienen presencia en la bolsa de valores. Estos datos sugieren que en el 65% de los países no adoptantes no existe una relación cercana de las empresas nacionales con los mercados financieros, por ende, la NIIF para PYMES que presenta un enfoque financiero y podría ser más atractiva para las empresas más grandes, no es relevante en estos contextos. Los datos se presentan en la tabla 21.

²⁵ De acuerdo con datos para los años 2019 y 2020.

Tabla 21. Compañías Nacionales que Cotizan en Bolsa, por Países.

Country Name	2020	2019	Country Name	2020	2019
Albania			Japón	3754	3704
Alemania	438	470	Kosovo		
Angola			Laos		
Australia	1902	1952	Letonia		
Austria	68	71	Liberia		
Benin			Libia		
Belarús	12		Liechtenstein		
Bolivia			Lituania		
Brunei Darussalam			Luxemburgo	29	28
Bulgaria	259	262	Macao, China		
Burkina Faso			Malí		
Burundi			Malta	27	27
Bután			Mauritania		
Camerún			México	140	139
Canadá	3922	3358	Mongolia		
Cabo Verde			Níger		
Chad			Noruega		
China	4154	3777	Nueva Zelanda	122	123
Chipre	92	96	Omán	111	111
Comoras			Países Bajos		
Congo, República del			Polonia	782	798
Corea, República de	2318	2262	Portugal		
Côte d'Ivoire	46	46	República Centroafricana		
Croacia	104	119	República Checa	20	17
Dinamarca			República Democrática del Congo,		
Eritrea			Rumania	81	81
Eslovaca			Rusia	213	213
Eslovenia	27	29	Sahara Occidental		
España	2711	2870	Santa Helena		
Estados Unidos		4266	Santo Tomé y Príncipe		
Estonia			Senegal		
Finlandia			Seychelles	40	33
Francia			Sudán		
Gabón			Sudán del Sur		
Grecia	171	176	Suecia		
Guinea Ecuatorial			Tailandia	743	725
Guinea-Bissau			Taiwan (Rep. China)		
Holanda			Togo		
Hungría	45	44	Trinidad y Tobago		
India	5215	5215	Túnez	80	81
Indonesia	713	668	Uzbekistán		
Islandia			Yibuti		
Italia					

Fuente:

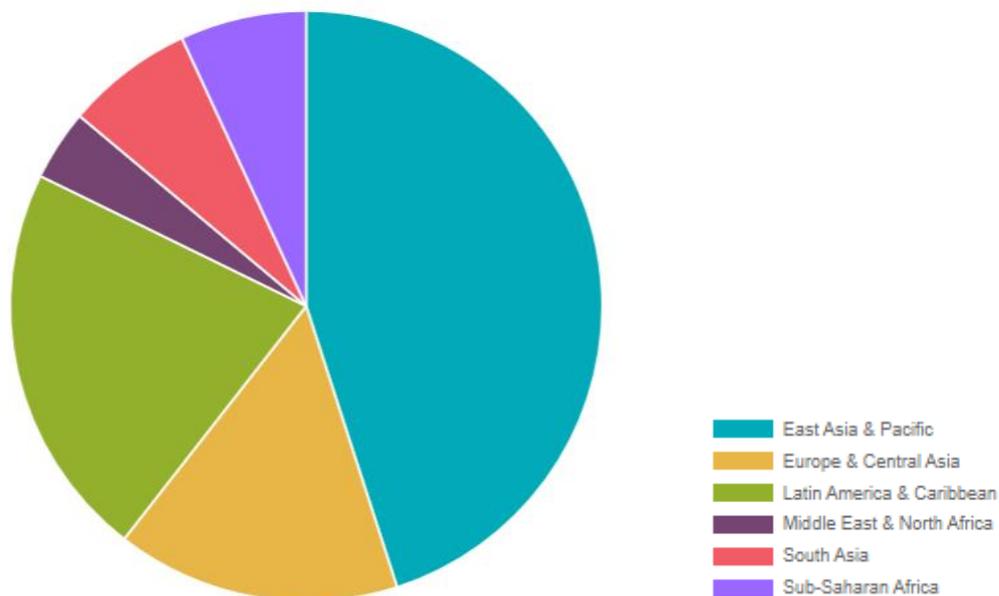
https://datos.bancomundial.org/indicador/CM.MKT.LDOM.NO?end=2020&name_desc=false&start=1975&view=chart&year=2003

4.2.6 Financiación en Mipymes

Los datos proporcionados por el SME Finance Forum dan cuenta de las dificultades de financiación que enfrentan las PYMES a nivel global. La demanda de crédito que generan estas entidades no se ve satisfecha, cerca del 41% de las Mipymes que tienen necesidades de financiación no logran cubrirlas. La brecha financiera para las Mipyme en América Latina y el Caribe es de 5.2 veces la oferta actual (Herrera, 2020). Las dificultades de financiación para las empresas más pequeñas son reconocidas no solo por las instituciones multilaterales sino por la literatura, de hecho, Samujh y Devi (2015) indican que es más común que las Mipymes se financien por recursos de sus propietarios o prestamos familiares, que con el sistema financiero.

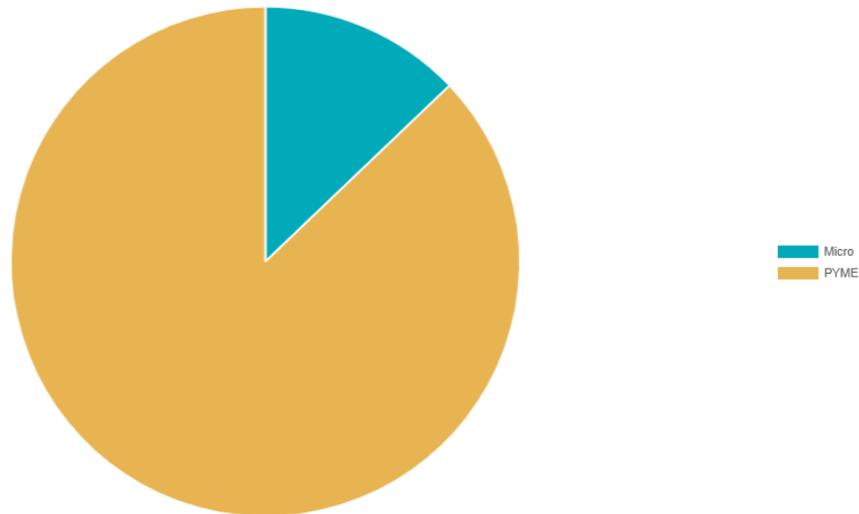
La información por regiones permite evidenciar que las dificultades de financiación se presentan en la gran mayoría de los países (figura 14). De igual manera, estas dificultades son mayores en las Pymes cuando se valida el tamaño de empresa (figura 15). Sin embargo, no es posible caracterizar a todos los países no adoptantes, y que se presentan datos únicamente para los países en desarrollo.

Figura 14. Brecha Financiera por Región



Fuente: <https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-finance-gap>

Figura 15. Brecha Financiera Formal por Tamaño de Empresa



Fuente: <https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-finance-gap>

Para tener una aproximación de la tasa de financiación en los países, se toman los datos del indicador de la tasa de interés activa del BM. De los países que no adoptan la NIIF para PYMES, tres no se encuentran en el listado (Holanda, Laos, Santa Helena, Taiwan). De los 82 países restantes, solo se presenta información para 33 países en el 2020 y 34 en el 2019. Sin embargo, el promedio de la tasa de interés es de 8.8% para el 2020 y 9.4% para el 2019. Pese a la dificultad de obtener información para todos los países, el promedio de la tasa de interés activa es mayor en los países adoptantes de la NIIF para PYMES. Esto podría presentarse porque con la adopción de la NIIF para PYMES es probable que los países mejoren su acceso al crédito, son obstatante, los costos de financiación son demasiado elevados.

Tabla 22. Tasa de interés activa por países.

Country Name	2020	2019	Country Name	2020	2019
Albania	6,12083	6,27583	Italia	2,32833	2,60250
Alemania			Japón		
Angola	19,65589	19,29537	Kosovo		
Australia		5,10100	Laos		
Austria			Letonia		
Benin			Liberia		
Belarús	9,03250	9,02333	Libia		
Bolivia	7,59222	8,39953	Liechtenstein		
Brunei Darussalam	5,50000	5,50000	Lituania		
Bulgaria	4,33663	4,54921	Luxemburgo		
Burkina Faso			Macao	5,26110	5,35665
Burundi	12,19500	14,53333	Malí		
Bután	14	14	Malta		
Camerún			Mauritania		
Canadá			México	6,34167	8,42917
Cabo Verde	8,19451	9,14083	Mongolia	16,93063	16,99662
Chad			Níger		
China	4,35000	4,35000	Noruega	2,69750	3,23583
Chipre			Nueva Zelandia		
Comoras	8,09375	10,50000	Omán	5,46650	5,41334
Congo			Países Bajos		
Corea, República	2,80167	3,44583	Polonia		
Côte d'Ivoire			Portugal		
Croacia			República Centroafricana		
Dinamarca			República Checa	3,34431	3,68603
Eritrea			República Dem. Congo	25,95849	26,73583
República Eslovaca			Rumania	6,48640	7,16167
Eslovenia			Rusia	6,775833	8,753333
España			Sahara Occidental		
Estados Unidos	3,54417	5,28250	Santo Tomé y Príncipe	19,10844	19,06202
Estonia			Senegal		
Finlandia			Seychelles	11,60740	12,60440
Francia			Sudán		
Gabón			Sudán del Sur	16,08962	15,65471
Grecia			Suecia		
Guinea Ecuatorial			Tailandia	3,29250	4,08417
Guinea-Bissau			Togo		
Hungría	1,95769	1,79243	Trinidad y Tobago	6,55500	9,25000
India	9,15000	9,46625	Túnez		

Indonesia	9,54417	10,36583	Uzbekistán	22,34105	23,60607
Islandia	5,75871	6,95000	Yibuti		

Fuente:

<https://datos.bancomundial.org/indicador/FR.INR.LEND?end=2020&start=2020&view=map>

4.3 Relaciones entre las características de los países y la no adopción de la NIIF para Pymes.

El sistema contable es distinto en cada jurisdicción, esto se explica en parte, por las influencias del contexto socioeconómico en el que se desenvuelven las organizaciones y para el cual se desarrolla la contabilidad, que a su vez define las distintas variables que lo componen (Gómez, 2007). Este apartado tiene como propósito identificar si las variables de los sistemas contables que impactan en las prácticas contables, según el marco conceptual propuesto en esta tesis (Nobes, 1998; Radebaugh, 1983), podrían guardar relación con la decisión de los países para no adoptar la NIIF para PYMES.

4.3.1 Estructura económica:

La estructura económica se refiere a las condiciones meso y macroeconómicas que permiten canalizar y gestionar los recursos y la distribución de estos entre las diversas partes del sistema económico, donde las empresas juegan un rol significativo en este proceso. Dentro de los países no adoptantes de la NIIF para PYMES (exceptuando el caso africano) la mayoría pertenecen a economías sólidas y desarrolladas con mercados financieros maduros; sin embargo, las PYMES siguen siendo, mayoritariamente, empresas no cotizadas, pero de importancia para la economía en términos del empleo y la producción se mantiene. No obstante, los países que deciden no adoptar la NIIF para PYMES comparten una característica y es que los gobiernos establecen políticas públicas que buscan fortalecer el desarrollo y crecimiento de las PYMES mediante normas e informes más sencillos; es decir, una contabilidad orientada a la formalización y a la operación básica de estas organizaciones. Lo anterior se presenta en los países que conforman la Unión Europea, en la cual se expidió la cuarta directiva para buscar que las PYMES enfrenten una menor carga administrativa por las exigencias contables. También ocurre en México en donde se han establecido normas locales para sus PYMES; en los casos de Brasil y Colombia, las normas locales se han mantenido para las microentidades, pero se exige la NIIF de Pymes para las otras empresas que no son de interés público. En el caso de África, los países que pertenecen a la Organización para la Armonización del Derecho Mercantil en África (OHADA) buscan la integración y armonización de las normas mercantiles de los países miembros, por ello, las PYMES pueden utilizar la normativa regional desarrollada para tal fin.

Además, la NIIF para PYMES menciona dentro de sus beneficios un mayor acceso a los mercados financieros y/o la inversión extranjera directa, pero esto no ocurre simplemente adoptando dicha norma. Para conseguir tal inversión es necesario que existan mercados financieros en las jurisdicciones adoptantes y que las PYMES sean rentables y estén interesadas en hacer parte de este tipo de operaciones de financiación. Del mismo modo, se requiere que las autoridades garanticen el adecuado cumplimiento de múltiples procesos y normas; todos estos elementos no están presentes en todos los países. Se ha identificado que el BM y el FMI podrían mejorar las condiciones de los préstamos en el largo plazo para los países que decidan adoptar la NIIF de PYMES. Bonito y Pais (2018) señalan que:

“Rumanía, Jordania, Egipto, Kazajstán, Pakistán y Zimbabue son sólo algunos ejemplos de países a los que el Banco Mundial, el FMI, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o el Banco Asiático de Desarrollo (BAD) **exigieron** la adopción de las NIIF para prestar dinero” (p.4).

Por lo tanto, las presiones institucionales son reales y se manifiestan por medio de exigencias, como se citó anteriormente, o por medio de recomendaciones. Las relaciones de los países y gobiernos con las instituciones multilaterales son un factor significativo que influye en la adopción de las NIIF en general. Las jurisdicciones más fuertes económicamente e institucionalmente no enfrentan este tipo de presiones tan expresas y, por lo tanto, es menos probable que la consecución de préstamos o donaciones lleven a la adopción de las NIIF, especialmente para esta parte del parque empresarial.

Dado lo anterior se puede señalar que aunque la literatura sugiere que los países, especialmente en vías de desarrollo, tienen una fuerte dependencia por la deuda externa o de donaciones de las instituciones multilaterales, pueden verse altamente motivados a realizar modificaciones en su reglamentación nacional y adoptar la NIIF para PYMES, con el objetivo de mantener estas relaciones financieras, y/o pertenecer a organismos, como fue el caso de Colombia con su entrada a la OCDE, esta situación no es generalizable para todos los países en vías de desarrollo, como se evidencio en el apartado 4.2.1. Por lo tanto, al analizar las fuentes institucionales y la literatura no es posible concluir que este sea un factor determinante para adoptar o no la NIIF para pymes. También es posible inferir que los países que no adoptan, tienen fuertes incentivos para proteger sus PYMES y las relaciones comerciales locales; en tal caso los intereses económicos locales son claves en el proceso de no adopción de la NIIF para PYMES.

4.3.2 Regulación contable:

Esta variable de los sistemas contables se analiza con base en la información que proporciona el IASB en su página web, debido a que este organismo es considerado el regulador contable internacional. Se hace una revisión detallada de cada uno de los países identificados en la literatura y se analizan frente a los datos institucionales de tal entidad.

Los datos del IASB señalan que más de 70 países permiten o requieren la NIIF para PYMES (2018). Sin embargo, el grupo más grande está compuesto por los países que “permiten” su utilización, o que la han adoptado legalmente, pero donde su cumplimiento es un poco más flexible, debido a que las PYMES pueden elegir entre distintos marcos normativos. Esta información también se corrobora por el informe de la UNCTAD (2016) en el que se señala que solo “16 jurisdicciones han adoptado la NIIF para PYMES como parte de su sistema de regulación nacional” (p.12); lo anterior lleva a que existan diversas versiones de la NIIF para PYMES, pues las características institucionales de los países son distintas y podrían influir en su proceso de adopción y cumplimiento, afectando así los beneficios esperados de la norma, ya que algunos países la han adoptado con modificaciones (como el caso de Uruguay en Latinoamérica).

La literatura sugiere que 78 países son adoptantes de la NIIF para PYMES, sin embargo, cuando se validan estos datos y la información proporcionada por el IASB, como una fuente institucional a 2021, los países adoptantes son 82. De tal total, en 51 países la NIIF para PYMES es permitida, esto quiere decir que es opcional y las PYMES pueden elegir preparar su información bajo NIIF completas, NIIF para PYMES o normas locales; dentro de este grupo 5 países no cuentan con mercado de valores, en 3 no las han adoptado oficialmente y, en Paraguay las normas locales son las preferidas por las PYMES. En 20 países esta NIIF es requerida, es decir, es de obligatorio cumplimiento para las PYMES, de acuerdo con los datos de la UNCTAD.

No existen registros en la base de datos del IASB para 6 países (Argelia, Kirguistán, Líbano, Moroco, Mozambique, Turquía); la literatura señala como adoptantes a Bangladesh, Bélgica, Egipto, Iraq y Nepal, pero los datos del IASB indican lo contrario; así mismo la literatura señala como no adoptantes a Bután, Níger, Kosovo, Liberia, Trinidad y Tobago, pero los datos del IASB los ubican en el grupo de países adoptantes. Esta diversidad se sintetiza en la tabla 23.

Tabla 23. Tipos de adopción de la NIIF para PYMES

Países donde la NIIF para PYMES es Permitida , según datos del IASB	Anguilla , Antigua y Barbuda, Argentina, Armenia, Bahamas, Bahréin, Barbados, Belice, Bermuda, Bosnia y Herzegovina, Botsuana, Dominica, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Eswatini, Gambia, Granada, Guatemala, Guyana, Honduras, Hong Kong, Islas Caimán, Israel, Jamaica, Jordania, Kenia, Madagascar, Malawi, Mauricio, Montserrat, Myanmar, Namibia, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Qatar, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Sierra Leona, Singapur, Sri Lanka, Suiza, Surinam, Tanzania, Trinidad y Tobago, Uganda, Yemen, Zambia, Zimbabue
Países que no se encuentran en la base de datos del IASB	Argelia, Kirguistán, Líbano, Morocco, Mozambique, Turquía
Países donde la NIIF para PYMES es Requerida , según datos del IASB	Azerbaiyán, Brasil, Bután, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Fiyi, Georgia, Ghana, Kosovo, Lesoto, Liberia, Macedonia, Maldivas, República Dominicana, Ruanda, Serbia, Sudáfrica, Venezuela
Información adicional	
Belice	Sin mercado de valores
Honduras	Sin mercado de valores
Jordania	No adoptada
Liberia	Sin mercado de valores
Kosovo	Sin mercado de valores
Madagascar	No adoptada - Sin mercado de valores
Myanmar	No se negocian valores de las empresas en su mercado público
Paraguay	Solo la usan pocas empresas
Qatar	No adoptada
Yemen	Sin mercado de valores
Ruanda	Requerida en algunas PYMES y permitida en otras.

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y el IASB.

Luego de cruzar los datos de adoptantes según la literatura académica y la base de datos del IASB, es posible concluir que los países que requiere o permiten la NIIF para PYMES son 71, de manera específica en 20 países es requerida y en 51 es permitida. En la tabla 24 se presentan las opciones normativas de las PYMES en las jurisdicciones en las que las NIIF es permitida.

Tabla 24. Normas Elegibles en los Países en los que la NIIF para PYMES es permitida.

NORMAS ELEGIBLES	PAÍSES
NIIF para PYMES o las NIIF COMPLETAS.	Anguilla, Antigua y Barbuda, Bahamas, Bahréin, Belice, Bosnia y Herzegovina, Botsuana, Dominica, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Guatemala, Guyana, Honduras, Jamaica, Jordania, Kenia, Malawi, Mauricio, Montserrat, Myanmar, Panamá, Perú, Qatar, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Singapur, Tanzania, Uganda, Yemen, Zimbabue, Trinidad y Tobago.
NIIF COMPLETAS, NIIF PYMES y NORMAS NACIONALES.	Bermuda, Madagascar, Sierra Leona, Zambia, Argentina, Paraguay, Namibia
Estándares nacionales (cuando se desarrollen) o NIIF COMPLETAS.	Eswatini y Gambia
NIIF PYMES - Marco nacional para micro	Armenia
NIIF COMPLETAS - NIIF PYMES o cualquier otro PCGA aprobado por ICAB.	Barbados
Marco de información financiera y la Norma de información financiera de las pequeñas y medianas entidades de Hong Kong	Hong Kong
NIIF COMPLETAS - NIIF PYMES - GAAP Reconocidos	Islas Caimán
NIIF COMPLETAS - NIIF PYMES - GAAP israelís o E.U	Israel
NIIF COMPLETAS - NIIF PYMES - Marco nacional para micro	Nicaragua
NIIF COMPLETAS, US GAAP, Swiss GAAP FER o cualquier otro GAAP - NIIF PYMES	Suiza
SLFRS- SLFRS para PYMES.	Sri Lanka
Las leyes de Surinam no requieren ni prohíben las Normas NIIF o las NIIF para las PYMES ni ningún otro marco contable específico.	Surinam

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y el IASB.

Pese a que en la gran mayoría de los países (33 de 51) donde la NIIF para PYMES es permitida, es posible elegir las NIIF completas como marco alternativo, en varias

jurisdicciones las normas nacionales se mantienen como una opción vigente; así mismo, la denominada contabilidad por niveles o escalonada, en la cual se mantiene un marco normativo nacional para las microentidades, también está vigente entre países adoptantes y no adoptantes de la NIIF para PYMES. Estos resultados confirman y amplían lo señalado por Nobes (2015) al indicar que las NIIF no se adoptan en todo el mundo, dado que el proceso de adopción de la NIIF para PYMES es distinto en cada contexto.

El análisis anterior permite reforzar los siguientes argumentos. En primer lugar, el discurso del IASB es hegemónico y, a través del lenguaje, esta entidad busca incrementar su legitimidad y reconocimiento global; en sus boletines informativos señala que más del 50% de jurisdicciones permite o requiere la NIIF de PYMES, sin embargo, no precisa de manera detallada cómo está conformado cada grupo. Esta información está disponible en su sitio web, pero requiere que el usuario ingrese país por país y realice la consulta, por lo tanto, los datos de los boletines deberían tratarse con una mayor prudencia porque esta información podría inducir errores en los lectores. Esta situación también se evidencia en buena parte de la literatura, en la que se precisa que varias jurisdicciones adoptan la NIIF para PYMES, pero no se detallan las opciones. Por todo lo anterior, con la información aquí presentada se espera contribuir a la comprensión y detalle del proceso de adopción de la NIIF para PYMES a nivel global.

En segundo lugar, la investigación empírica en las PYMES debe priorizarse, pues la literatura puede presentar limitaciones cuando se desea validar el tipo de adopción y el grado de implementación; es decir, debido a las presiones institucionales o económicas muchos países deciden adoptar la norma, pero el nivel de su implementación y cumplimiento se desconoce. Para conocer el grado de implementación se requiere investigación empírica; estos estudios son valiosos principalmente para los reguladores locales, porque les permitiría validar la pertinencia de la NIIF para PYMES en su contexto. La investigación también sería valiosa para el IASB porque podría reforzar las voces que sugieren una norma distinta para las PYMES o justificar sus decisiones. Por último, plantear que las NIIF se usan en todo el mundo es una postura que debe ser abordada con cuidado, puesto que las modalidades de adopción de la norma son variadas y generan diferencias que reproducen versiones locales de la NIIF para PYMES o que, por las directrices legales, generan modificaciones considerables, como el caso del Reino Unido.

Los países que no adoptan la NIIF para PYMES de acuerdo con la información del IASB y la literatura son 86 y presentan las siguientes características:

Tabla 25. Países que no adoptan la NIIF para PYMES

Normas para PYMES permitidas	Países
Países que no se encuentran en la base de datos del IASB	Burundi, Cape Verde, Eritrea, Holanda, Laos, Libia, Liechtenstein, Mauritania, Sahara Occidental, Santa Helena, Santo Tomé y Príncipe, Seychelles, Sudan, Sudán del sur, Taiwán (Rep. China), Túnez, Uzbekistán, Yibuti.
Países que están en la base de datos, pero no se indica que normativa adoptan sus PYMES	Dinamarca, Italia.
Países que adoptan normas nacionales para sus PYMES	Albania, Alemania, Angola, Australia, Austria, Bangladesh, Bielorrusia, Canadá, China, Croacia, Egipto, Eslovaquia, España, Francia, India, Indonesia, Iraq, Japón, Macao, Países Bajos, Polonia, Rumanía, Rusia, Suecia, Tailandia.
Países que permiten para sus PYMES dos juegos de normas diferentes: Normas Nacionales o NIIF adoptadas por la UE.	Bulgaria, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Grecia, Hungría, Islandia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Noruega, Portugal, República Checa
Países que permiten para sus PYMES dos juegos de normas diferentes: SYSCOHADA²⁶ o NIIF completas emitidas por IASB.	Benín, Burkina Faso, Cameron, Chad, Comoras, Congo, Costa de Marfil, Gabón, Guinea Ecuatorial, Guinea-Bissau, Mali, Níger, República Centroafricana, República Democrática del Congo, Senegal, Togo.
Particularidades	
Bélgica	Directivas Europeas
Bolivia	Normas Nacionales. NIIF para PYMES adoptada, pero no regulada.
Brunei Darussalam	Normas Nacionales en construcción
Chipre	NIIF adoptadas por la UE.
Corea del sur	Normas Contables para PYME PCGA Coreanos
Estados Unidos	Normas Nacionales - NIIF Completas, u otras bases de contabilidad como la base contable del impuesto sobre la renta de EE. UU.
México	NIF, las NIIF o los PCGA de EE. UU. Tradicionalmente, la mayoría de las PYMES han utilizado las NIF.
Mongolia	NIIF completas o la regulación contable adoptada por el Ministerio de Finanzas.
Nepal	Normas Nacionales - NIIF de Nepal
Nueva Zelanda	Cumplen con NZ IFRS RDR: un régimen de divulgación reducida
Omán	NIIF Completas

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y el IASB.

De los resultados obtenidos en este análisis se destaca el uso de las normas contables nacionales para las PYMES en varias jurisdicciones. Este resultado demuestra que, pese a los cambios globales en la regulación, los sistemas contables mantienen varias de sus

²⁶ Sistema contable de OHADA (Organización para la Armonización del Derecho Mercantil en África).

características vigentes; en algunos casos se les permite a las PYMES elegir entre diversos marcos normativos, en el contexto europeo sus normas nacionales o las NIIF aceptadas por la Unión Europea y en el caso africano las NIIF completas o las leyes mercantiles africanas. Estos resultados confirman los planteamientos de Gómez (2007) debido a que los modelos contables no logran modificar las variables de los sistemas contables y por ende las prácticas y tradiciones se mantienen arraigadas.

En la literatura, se presenta controversia frente un grupo de países, es decir, a través de la información que incluyen los textos no se logró concluir si los países eran o no adoptantes de la NIIF para PYMES, al contrastar estos resultados con la base de datos del IASB, fue posible identificar que algunos países utilizaron la convergencia, tomaron de base la NIIF para PYMES, pero hicieron modificaciones significativas para que fueran funcionales en su contexto como Reino Unido, Malasia e Irlanda. En este grupo dos países no adoptan la NIIF son Moldavia y Vietnam, para seis países es permitida y para uno no hay datos disponibles, la información se consolida en la tabla 26.

Tabla 26. Adopción en los países que presentan controversia en la literatura.

PAÍS	ELECCIÓN FRENTE A LA NIIF PARA PYMES	NORMAS ELEGIBLES
Arabia Saudí	Permitida	NIIF PYMES-NIIF COMPLETAS
Camboya	Requerida en algunas PYMES y permitida en otras.	NIIF PYMES-NIIF COMPLETAS
Etiopia	No disponible en la base de datos del IASB	
Filipinas	Permitida	NIIF PYMES-NIIF para pequeñas entidades- Base contable de impuesto a las ganancias
Irlanda	Convergencia	NIC 102 ²⁷
Malasia	Convergencia	PERS-MPERS-NIF MALASIA
Moldavia	No adopta	NORMAS NACIOPNALES O NIIF COMPLETAS
Pakistán	Permitida	NIIF PYMES-NIIF COMPLETAS-NORMAS NACIONALES
Reino Unido	Convergencia	NIC 102 O NIIF adoptadas por la EU
Ucrania	Permitida	NIIF PYMES-NIIF COMPLETAS-NORMAS NACIONALES
Uruguay	Permitida	NIIF COMPLETAS Y NIIF PYMES
Vietnam	No adopta	NORMAS NACIONALES

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura y el IASB.

²⁷ La Norma de Información Financiera aplicable en el Reino Unido y la República de Irlanda.

4.3.3 Sistema educativo:

El sistema educativo es un elemento característico de los sistemas contables, pero diferenciador a nivel país, debido a que la formación exigida a los profesionales contables varía de manera significativa de un lugar a otro, incluso en el mismo continente; por ejemplo, en México los contables deben presentar pruebas de conocimiento periódicas que les permitan renovar sus credenciales. En Colombia estas pruebas no se requieren en ningún momento del ejercicio profesional por parte de las autoridades competentes, en Europa para alcanzar el título de contador se deben desarrollar estudios de posgrado específicos e inscripción. Lo anterior refleja las distancias que puede presentar la formación de los practicantes contables y, por ende, los desafíos que enfrentan los gremios a nivel global, cuando deben enfrentarse a modelos normativos más exigentes técnicamente y que a su vez demandan conocimientos adicionales.

La revisión de literatura presentaba elementos comunes frente al proceso educativo; algunos de estos son la falta de conocimiento, la complejidad, las pocas capacitaciones y la ausencia de material de consulta disponibles. Estos elementos se consolidan como dificultades del proceso de adopción de la NIIF de PYMES a nivel global; si este es el escenario para los profesionales contables imaginar el del empresario podría resultar más desafortunado. Es posible, que con el transcurrir de los años, estos procesos de aprendizaje y formación se fortalezcan, pero en el corto plazo siguen siendo una barrera para que la NIIF se siga expandiendo.

4.3.4 Sistema legal:

En el contexto internacional se han identificado dos enfoques legales: el derecho común o anglosajón y el derecho latino o continental. Buena parte de los estudios contables enfocados en las similitudes y diferencias entre países han utilizado esta clasificación para comprender el porqué de las diferencias (Nobes, 2013). El sistema de derecho común se caracteriza porque “El principal modelo de gobierno es el mercado financiero, los principales usuarios de los datos de la contabilidad financiera son los inversores y los acreedores y el Estado no es un usuario privilegiado” (Bonito y Pais, 2018, p. 4), por lo tanto, las NIIF son establecidas dentro de este sistema jurídico. Algunos estudios concluyen que los países con una tradición de derecho común, son más propensos a adoptar la NIIF para PYMES (Kaya y Koch, 2015; Bonito y Pais, 2018). En el derecho latino o continental las normas contables y su reglamentación están en cabeza del Estado, los principales usuarios son los acreedores, principalmente los bancos, o el propio gobierno.

Dentro del análisis del sistema legal la influencia fiscal que caracteriza a los países parece ser una razón para no adoptar la NIIF de PYMES, pues en algunos contextos es tan fuerte que la mayoría de las empresas preparan su información con fines fiscales y esta NIIF no se ha establecido para estos propósitos; con ello, responder a los requerimientos del estado generaría una carga administrativa adicional para las entidades. Como varios autores lo han señalado actualizar la regulación y los lineamientos de operación de los

modelos contables, no es suficiente para cambiar las características y tradiciones culturales de los sistemas contables.

El arraigo de estas tradiciones jurídicas se ha mantenido en el tiempo, en América el punto de partida fue el proceso de colonización que impuso una alta influencia tributaria que hoy se mantiene vigente en buena parte del continente, situación que es similar en el caso africano y algunos países europeos, aunque existen diferencias en el nivel de cumplimiento con el que se gestionan los tributos. A continuación, se presentan algunas de las clasificaciones realizadas por Nobes y Parker (2008).

- Dentro de los países con una tradición legal anglosajona se encuentran: Estados Unidos, Reino Unido, Australia, Irlanda, Nueva Zelanda, Canadá, Países bajos, Holanda

- Dentro de los países con una tradición legal continental se encuentran: Francia, Alemania, Italia, España, Bélgica, Japón, Suiza, Dinamarca, Grecia, Luxemburgo, Portugal.

- Escocia, Israel, Sudáfrica, Filipinas, presentan elementos de ambos sistemas.

Dentro de los principales cambios que supone el modelo de la NIIF para PYMES, es pasar de una tradición contable enfocada en el control y los tributos, a una enfocada en la toma de decisiones de los usuarios inversores en mercados financieros; cambio que para los países en los cuales la tradición fiscal se mantiene supone una carga administrativa adicional para las empresas.

El sistema legal podría influir en el proceso de adopción de la NIIF para PYMES, pues los sistemas contables en los cuales el control fiscal es representativo mantienen sus normas locales, como en el caso europeo, mexicano y africano. No existe un consenso que permita clasificar a todos los países estudiados en el derecho común y continental de manera exacta, por lo tanto, solo se mencionan los países sobre los que hay consenso en la literatura internacional.

4.3.5 Sistema político y cultural:

La emisión de la NIIF para PYMES se da como respuesta a la solicitud de diversos países interesados en una versión simplificada de las NIIF completas, porque tales normas completas parecían demasiado complejas para ciertas jurisdicciones; es decir, no *todos* los países estaban interesados en esta norma. Tras la emisión de la norma y su promoción por parte de distintos organismos internacionales, se convirtió en una opción atractiva para aquellos países que no tenían la capacidad de desarrollar un conjunto de normas propio y debían actualizar o modificar sus marcos contables nacionales. Sin embargo, los países con una regulación fuerte, con instituciones y capacidad de establecimiento de normas, presentan poco interés en adoptar este marco, esto principalmente porque sus normas locales resultan ser más pertinentes para sus economías que cualquier norma extranjera.

Como se mencionó anteriormente, la influencia fiscal podría generar que los países en las PYMES preparen información para temas fiscales, tampoco se interesaran en la adopción de la NIIF de PYMES o, de adoptarla, deberán realizar modificaciones.

El proceso de establecimiento de normas se caracteriza por ser un proceso político en el cual, las presiones para los preparadores de información y los reguladores son el pan de cada día, desafortunadamente estas presiones se resuelven a favor de unos pocos y el poder de las organizaciones y los países termina siendo el mediador en este proceso. Sin embargo, en la parte de discusión del establecimiento normativo se pasan por alto las características contextuales de los países, principalmente las que están asociadas a la cultura.

La cultura sigue siendo un elemento diferenciador de los países y regiones; en el contexto empresarial también está presente e influye en las prácticas contables, de tal manera que se construyen tradiciones que no logran modificarse solamente por medio de marcos normativos. Las características contextuales de orden institucional les permiten a los países gestionar de manera eficiente sus recursos y cumplir con las normativas establecidas, sin embargo, estas características no se desarrollan de la misma manera, hay países que no cuentan con el dinero suficiente para atender a la población, en otros la corrupción y los malos manejos del estado entorpecen el proceso, por lo tanto, las construcciones sociales de los países frente a la justicia, la moral, las leyes, la transparencia, entre otros, determinan los valores sociales y estos influyen en los sistemas contables. La diversidad cultural en algunas regiones, también generan dificultades para el proceso de adopción de la NIIF para PYMES, principalmente por el lenguaje y la informalidad. La contabilidad suele ser vista como una carga para las empresas más pequeñas, por lo tanto, no existe interés por utilizarla y formalizar la actividad que desarrollan. La comprensión del lenguaje contable que en ocasiones suele ser muy técnico también dificulta este proceso, puesto que las empresas más pequeñas deben disponer de gastos adicionales para que un profesional contable apoye esta gestión.

Los organismos reguladores deben reconocer sus limitaciones abiertamente y trabajar de manera conjunta con todos los interesados en el proceso para lograr normas más pertinentes a las necesidades de las PYMES y no para el beneficio de unos pocos.

4.4 Conclusiones

El proceso de globalización ha transformado muchas dinámicas contextuales y organizacionales, sin embargo, pese a que existe un acercamiento social, económico, cultural y, en algunos casos político, dichas interacciones aún no logran modificar los sistemas legales, las tradiciones mercantiles, los modelos de negocio de las pequeñas empresas y las prácticas contables que caracterizan procesos económicos de los países. Por lo tanto, vale la pena preguntarse, cuál debe ser el objetivo de la armonización contable internacional, especialmente en el caso de las PYMES, puesto que, por más de 30 años el IASB (y su predecesor el IASC) ha estado trabajando en normas internacionales que

faciliten la comparación de información entre las empresas que desarrollan actividades internacionales, situación válida y pertinente; no obstante, cuando se busca estandarizar un modelo contable con un fuerte sesgo financiero-bursátil a todas las entidades del mundo, termina siendo una meta inalcanzable y poco adecuada para algunos contextos y para muchas empresas. Las PYMES representan una parte sustantiva del parque empresarial de la práctica totalidad de las economías y su diversidad en recursos, capacidades y formas de operación reclama que los criterios para la producción de su información contable no generen sobrecostos, ni cargas operacionales de simple cumplimiento. Esto parece estar relacionado con la decisión de adoptar o no esta NIIF en diversas jurisdicciones.

Las diferentes modalidades de adopción que se presentan en la NIIF para PYMES, referente a que son permitidas o requeridas, generan variaciones importantes frente al proceso, porque pese a que en muchas jurisdicciones se haya dado la adopción legal, no cuentan con mecanismos de seguimiento y supervisión que permitan verificar si se cumplen estos requerimientos y, más importante aún, si la implementación de la norma se está llevando a cabo. Este capítulo es una aproximación para comprender este fenómeno; sin embargo, como ya se ha reiterado en apartados anteriores, es necesario el trabajo de campo en las PYMES para validar las dificultades que sugiere la literatura y para conseguir una visión empírica más amplia y precisa de este campo.

Por último, y de acuerdo con Gómez (2007), a través del análisis realizado se puede constatar que la regulación de modelos contables específicos no logra modificar los sistemas contables, puesto que los modelos se centran en criterios de reconocimiento, medición y valoración, enfocados principalmente en el tratamiento de hechos económicos, transacciones y riesgos; por su parte, los sistemas contables se estructuran por variables que caracterizan los contextos, los procesos económicos y sus relaciones con la contabilidad; a su vez dan cuenta de las tradiciones y prácticas legales y comerciales, por lo tanto, dependen de manera amplia de otros elementos y, por consiguiente, debemos fortalecer este posicionamiento para no reducir lo contable solo a las normas, sino a la representación de la realidad socioeconómica.

5. Conclusiones

Esta tesis sistematiza y sintetiza los aportes que la literatura internacional realiza sobre las dificultades del proceso de adopción de la NIIF para PYMES. Al ser una RSL, permite entregar al lector una versión actualizada sobre las investigaciones que se han desarrollado en este campo de estudio. De igual manera, el referente teórico se centra en la contabilidad internacional, principalmente abordando los argumentos de los sistemas contables comparados. El uso de esta perspectiva teórica permite comprender que el alcance de la contabilidad va más allá de dimensiones económicas, considerando factores sociales, legales y culturales del contexto. Así, el estudio de los elementos que conforman los sistemas contables es relevante para tener una visión más amplia de la disciplina y su progreso. Pese a que es un posicionamiento teórico tradicional que se desarrolló con fuerza en los años ochenta y noventa del siglo XX, se mantiene vigente y es pertinente para explicar que las diferencias contables entre los países, e incluso al interior de estos, son el resultado de las interacciones entre diversas variables, entre ellas las estructuras legales, la estructura empresarial, las fuentes de financiación empresariales, la estructura profesional, las prácticas contables y las tradiciones mercantiles, entre otros, que se relacionan con características sociales, económicas, políticas y culturales de cada contexto.

La expansión de las relaciones económicas, en el contexto de globalización, ha llevado a plantear que la comparabilidad de la información entre las empresas (multinacionales o cotizadas) sea una prioridad; para ello, el IASB, las instituciones multilaterales y los gobiernos han articulado sus políticas y procesos regulativos con el objetivo de mejorar la comparabilidad de la información financiera de las empresas cotizadas. No obstante, esta lógica también quiere instaurarse para las PYMES sin tener en cuenta que para muchas de estas entidades la contabilidad juega roles distintos, incluso como una obligación, una herramienta poco útil e inoportuna, ya que, muchos de sus administradores y propietarios se basan en su experiencia a la hora de tomar decisiones, antes que en la información contable. Esto quiere decir que la toma de decisiones, especialmente decisiones de compra, venta o mantenimiento de títulos de propiedad, podría ser un propósito lejano e impertinente para estas entidades.

Las PYMES son entidades en las cuales las prácticas contables y mercantiles locales están más arraigadas que en las empresas cotizadas, por lo tanto, estudiarlas a través de los sistemas contables comparados permite identificar su diversidad y complejidad, como un elemento diferenciador más que como un problema. Sin embargo, la gran mayoría de las

PYMES no tienen un enfoque internacional y buena parte de las dificultades que presenta la NIIF para PYMES se relaciona con su enfoque en las necesidades de los mercados de valores.

Dentro de los elementos que se señalan en la literatura, con mayor frecuencia, para que no se dé la adopción de la NIIF para PYMES están: a) la complejidad de la norma, puesto que pese a ser una simplificación de las NIIF completas, el enfoque financiero se mantiene en esta norma, lo que genera dificultades para su comprensión, aplicación e incrementa la carga administrativa en las PYMES; b) existe una percepción generalizada sobre lo costosa que es la aplicación de la norma, aunque no hay consenso sobre si los costos se dan al inicio del proceso o se mantienen en el tiempo y, por ello, varios países deciden no adoptarla; c) muchas PYMES preparan su información contable con fines de cumplimiento para las autoridades fiscales, sin embargo, la NIIF para PYMES no se desarrolló con esa finalidad por lo que, también, esta es una barrera importante para su adopción.

No obstante, la RSL también da cuenta de otros elementos que son significativos para que no se dé la adopción de la NIIF para PYMES por parte de algunas jurisdicciones, por ejemplo, el debido proceso llevado a cabo por el IASB, puesto que, a través de los diferentes lineamientos establecidos por esta entidad, no se logra vincular de manera satisfactoria a los usuarios de la información que emiten las PYMES para identificar sus necesidades concretas. Lo anterior se plantea porque los principales participantes del proceso de discusión de esta norma fueron los auditores (especialmente las Big 4), los contables y los reguladores. El debido proceso al interior del IASB para la entrada en la agenda del proyecto de NIIF para PYMES también presentó una serie de inconvenientes; siguiendo a Ram y Newberry (2013, 2017), se puede plantear que, si se aplicaran los protocolos establecidos, este proyecto debió ser rechazado. Como se ha señalado, la puesta en marcha de este proyecto se da más por cuestiones políticas, propias del proceso de establecimiento de normas antes que, por la mejora de la información en las PYMES, aunque públicamente se manifieste lo contrario.

El ISAR y varios académicos sugieren que en las PYMES debería operar una contabilidad escalonada, en donde la NIIF para PYMES sea aplicada por las PYMES más grandes o con operaciones internacionales; para las más pequeñas y las micro entidades debería operar una normativa local enfocada en las concepciones básicas de la contabilidad. Cuando la NIIF para PYMES se compara con las NIIF completas, es evidente que existe una reducción de revelaciones, contenido y ciertos tratamientos que, aparentemente, la hacen más sencilla. No obstante, cuando esta comparación se realiza contra los marcos nacionales, en muchos países se incrementan las dificultades y los costos de producción de información. Sin embargo, algunas jurisdicciones han empezado a vincular parte de los lineamientos de las NIIF para PYMES en sus marcos nacionales, por ello, se presenta una convergencia con ciertos lineamientos establecidos en esta normativa.

Dentro de los resultados más significativos de la RSL, se encuentra que no existe consenso frente a quienes son los usuarios de la información contable que producen las PYMES ni cuál es el principal propósito de su producción; es decir, este es un problema no solo del

IASB. Una posible explicación de esta situación se relaciona con la característica multiparadigmática de la contabilidad, que hace que se oriente a diversos propósitos, de acuerdo con las particularidades socioeconómicas e institucionales del contexto.

El proceso de adopción de la NIIF para PYMES en diversas jurisdicciones presenta diferentes matices; los análisis realizados en el capítulo 4, permiten plantear que, pese a que en varios países se da la adopción legal de la norma, son las entidades las que tienen la posibilidad de elegir entre distintas opciones qué marco normativo van a usar. Esta situación confirma varios argumentos presentados en esta tesis, a saber: a) es exagerado pensar que las NIIF se usan en todo el mundo; b) las tradiciones mercantiles y contables no logran modificarse por la exigencia concreta de un juego de normas; c) las diferencias contables internacionales se presentan por las interacciones de los elementos que componen los sistemas contables; d) la NIIF para PYMES puede no ser la mejor opción para las empresas más pequeñas.

La falta de consenso frente a las necesidades de información de las PYMES y la alta informalidad que presentan, no son cuestiones triviales; por el contrario, analizarlas a profundidad podría dar luces a los reguladores, académicos, practicantes y a las autoridades nacionales, para el desarrollo adecuado de marcos normativos contables para las PYMES. De igual manera, las tradiciones contables parecen mantenerse muy arraigadas en algunas jurisdicciones y la falta de estudios empíricos sobre el estado de la implementación de NIIF en PYMES sigue siendo un obstáculo para comprender los efectos de este modelo contable. No obstante, estas situaciones permiten confirmar los postulados de la contabilidad internacional y los sistemas contables comparados, para los cuales las particularidades de cada contexto son diversas y sus interacciones en el contexto internacional generan diferencias.

Este trabajo contribuye al debate sobre la adopción de la NIIF para PYMES; para ello, entrega una síntesis actualizada de las principales problemáticas que se discuten en la literatura académica internacional en relación con esta normativa. Al contrastar los resultados obtenidos en la literatura con los posicionamientos teóricos de los sistemas contables, es posible concluir que algunos argumentos que se reproducen en la literatura no son generalizables, en especial, los relacionados con que la adopción de la NIIF para PYMES se presenta mayoritariamente en los países en vías de desarrollo; por ello, los análisis estructurales amplían el campo de estudio y vinculan las particularidades contextuales de las jurisdicciones. La dificultad que presentan algunos países para realizar un seguimiento adecuado de la adopción y cumplimiento de la normativa, genera que los beneficios asignados a la NIIF no se cumplan. De igual manera, reconocer las diferencias entre los tipos de adopción normativa son claves para evaluar el estado actual de la armonización en PYMES, que, por los resultados obtenidos, es bastante bajo. Por último, cuando se revisa la cantidad de Mipymes a nivel mundial, su presencia es mayor en las jurisdicciones no adoptantes, por lo tanto, la protección del desarrollo empresarial podría influir en la decisión de algunas jurisdicciones para no adoptar la NIIF para PYMES mediante el establecimiento de normativas más sencillas.

Algunas de las limitaciones de esta tesis están relacionadas con la disponibilidad de los datos para caracterizar las empresas, en especial, las PYMES. También, con la revisión de literatura, puesto que, al definir unos criterios de búsqueda particulares para ser ejecutados en bases de datos, es posible que algunos textos pudiesen quedar excluidos, especialmente los de carácter hispano. Por lo tanto, una revisión de literatura del proceso de adopción de la normativa internacional para PYMES en el contexto latinoamericano, puede considerarse como una futura línea de investigación para el campo de estudio. De igual manera, la literatura nos presenta aproximaciones acerca de este proceso de adopción en el contexto internacional, pero el desarrollo de investigaciones empíricas contextuales, sin duda, permitirán comprender con mayor detalle cómo las características propias de los sistemas contables influyen en la decisión de no adoptar esta normativa.

Finalmente, otra limitación se relaciona con el enfoque metodológico. Esta tesis presenta un enfoque cualitativo, por lo tanto, la identificación de las dificultades del proceso de armonización en PYMES es conceptual. El desarrollo de trabajos empíricos que permitan relaciones causales, es el principal reto para este campo de estudio.

Por último, se ha evidenciado que la adopción legal de la NIIF para PYMES se ha dado en diversas jurisdicciones, en consecuencia, investigaciones que analicen el grado de avance de la implementación normativa pueden contribuir al debate sobre la pertinencia de esta normativa en las PYMES. El estudio de la implementación reclama investigación cualitativa y contextual, que va más allá de estudiar estados financieros o hacer encuestas a los empresarios o actores implicados. Estas consideraciones se plantean como una propuesta de investigación a futuro.

A. Anexo: Protocolo de revisión sistemática de literatura.

¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES?

Un análisis desde la literatura académica internacional para el período 2009-2019.

Protocolo de Revisión Sistemática de la Literatura.

Diana Gutiérrez Montoya

Marzo de 2020

Contenido

Introducción

Objetivos

Métodos

Estrategia de búsqueda

Gestión de referencias

Criterios de inclusión y exclusión

Proceso de selección de estudios

Extracción de datos

Referencias

Introducción

En los últimos años, la investigación sobre la adopción de las NIIF se ha nutrido considerablemente. Las Pymes (Pequeñas y medianas entidades) son consideradas claves para la economía internacional por sus aportes en el empleo y el PIB mundial (Pacter, 2014; Perera y Chad, 2015; Bonito y Pais, 2018). Sin embargo, la NIIF para PYMES no logra ser adoptada con el mismo éxito que las NIIF completas, emitidas para las grandes compañías que cotizan en los mercados financieros.

Los estudios que han abordado las dificultades de la adopción de NIIF para PYMES se pueden clasificar de manera inicial en tres líneas: los factores técnicos de la normativa asociados con las necesidades de los usuarios de la información financiera en SMEs (Pacter, 2014; Quagli y Paoloni, 2012); las necesidades económicas y de información de las organizaciones a nivel local e internacional (Gómez 2016; Masca, 2012); y los factores institucionales y políticos, asociados con la gobernanza y la legitimación social (Bonito y Pais, 2018; Perera y Chad, 2015; Kaya, y Koch, 2015).

No obstante, las circunstancias para que no se adopte la NIIF para PYMES son diversas, por lo tanto, a través de esta revisión, se buscan analizar los estudios que abordan las dificultades de la adopción de la NIIF de PYMES y sintetizar sus resultados, a través del análisis de los mismos se podrán distinguir finalmente las razones para no adoptar la NIIF de PYMES en algunas jurisdicciones internacionales.

Objetivos

- Sintetizar a través de una revisión sistemática y exhaustiva de literatura los resultados de investigación sobre las dificultades de la adopción de la NIIF para PYMES.
- Caracterizar los contextos socio-económicos de las jurisdicciones que han decidido no adoptar la NIIF PYMES.

Pregunta(s) de investigación

Principal:

- ¿Por qué no se ha adoptado la NIIF para PYMES en diferentes jurisdicciones, según investigaciones académicas publicadas a nivel internacional para el periodo 2009-2019?

Secundarias:

- ¿Cuáles son las jurisdicciones en las que mayoritariamente se ha adoptado la NIIF de Pymes?

- ¿Cuáles son las características económicas, sociales y empresariales de las jurisdicciones que han decidido no adoptar NIIF PYMES?
- ¿Los modelos contables de los países que no adoptan NIIF son muy distintos a los establecidos en esta normativa?
- ¿El IASB y las Instituciones que emiten normas contables, conocen las necesidades de información de las PYMES en diversos contextos y jurisdicciones?
- ¿Cuáles son los grupos de interés que generan más presión en el uso y adopción de NIIF PYMES?
- ¿El debido proceso de establecimiento de normas de los NIIF PYMES logra vincular las necesidades de información de las SMEs en diversos contextos?

Métodos

Las revisiones sistemáticas constituyen una evidencia fundamental en las áreas de gestión por basarse en procesos científicos replicables (Tranfield et al, 2003), así mismo, las RS se ubican en la parte superior de jerarquía de pruebas y permiten abordar de manera amplia las cuestiones y crear relaciones sobre el tema de estudio (Siddaway, 2014), para tal fin ofrecen diversos métodos. El propósito fundamental de la revisión sistemática de literatura (RSL) es entregar un conjunto de conocimientos actualizados sobre un tema que es objeto de constante investigación y debate (Snyder, 2019), por lo tanto, este método es pertinente para el abordaje de las dificultades que presenta la adopción de la NIIF para PYMES, puesto que, gran parte de la investigación académica en el contexto internacional se enfoca en su estudio.

El método que se usará para la presentación, síntesis, análisis e interpretación de los resultados será la metasíntesis cualitativa debido a que mediante diversas técnicas como “la comparación constante, el análisis taxonómico, la traslación recíproca de los conceptos” (Carrillo et al ,2008, p.17), es posible construir inferencias sobre la temática estudiada y no simplemente una síntesis narrativa, es decir, este método permite obtener el mayor provecho del proceso de RSL y el análisis de los datos obtenidos.

Estrategia de búsqueda e identificación de estudios

Se plantea en la estrategia la búsqueda incluir trabajos publicados en un rango de tiempo del 2009 al 2019, que permitan conocer las dificultades del proceso de adopción de la NIIF de PYMES y mediante su clasificación y análisis identificar las razones para no adoptar esta normativa en algunas jurisdicciones.

En la primera parte se identificarán los artículos, mediante la búsqueda exhaustiva en bases de datos electrónicas multidisciplinarias; una segunda parte del proceso se apoyará en la búsqueda manual de ser necesario.

I. Búsqueda en bases de datos electrónicas:

Se incluirán diversos términos que permitan abordar los objetivos planteados:

- a) Contabilidad Internacional
- b) PYMES
- c) IFRS SMEs; desafíos; barreras; problemas

Criterios de búsqueda:

Tabla 1. Criterios de búsqueda

IFRS AND "accounting systems" AND "COMPARE"
international accounting AND "accounting systems" AND "compare"
ifrs smes AND (PROBLEMS OR CHALLENGES OR BARRIERS)
International accounting AND "SMEs"

Las bases de datos electrónicas a utilizar son:

- Scopus
- Web of Science
- Scielo
- Redalyc

Se incluyen bases de datos diversas a fin de evitar el sesgo de publicación y lograr una revisión transparente, amplia y exhaustiva, que vincule logre vincular investigaciones del contexto latinoamericano.

II. Búsqueda manual

La búsqueda manual será un complemento que permite identificar otros textos potenciales a ser considerados, para ello se revisará la bibliografía de los documentos seleccionados.

Gestión de referencias

Se utilizarán los gestores de referencias Mendeley y Zotero para incluir las búsquedas de manera secuencial y así identificar y eliminar los resultados duplicados.

Criterios de inclusión y exclusión

I. Criterios de Inclusión

Los criterios de inclusión establecen las características mínimas que deben cumplir los documentos para ser vinculados en la RSL, la verificación de dichos criterios permitirá la construcción del corpus objeto de análisis y síntesis.

Tabla 2. Criterios de inclusión

Tipo de estudios	Revisiones de literatura, libros, artículos académicos.
Metodología	Cualitativa y Cuantitativa Individuales (Un país) Grupales (Varios países)
Criterio geográfico	Contexto Internacional, países que no adoptan ²⁸ IFRS SMES.
Criterio temporal	Del 01/01/2009 al 31/12/2019
Norma objeto de estudio	NIIF PYMES – IFRS SMEs
Criterio lingüístico	Estudios en Inglés o Español

Fuente: Elaboración propia

I. Criterios de exclusión

Todos aquellos que van en contravía de los criterios de inclusión establecidos, básicamente aquellos estudios en los que no se dé cuenta de las circunstancias que dificultan el proceso de adopción de la NIIF de PYMES.

Proceso de selección de estudios

I. Título, abstract, metodología y conclusiones.

En la primera fase se revisarán todos los documentos que reportan los resultados de búsqueda, la lectura del título, abstract, metodología y conclusiones permitirá validar si cumplen o no con los criterios de inclusión definidos.

II. Texto completo

En la fase dos se realizará la lectura completa de todos los documentos que se seleccionaron en la fase 1, validando el cumplimiento de los criterios de inclusión y exclusión.

Un 10% de los estudios serán seleccionados de forma aleatoria para ser valorados de forma independiente por otro revisor, esto con el fin determinar el grado de acuerdo inter-observador, en los estudios que se presenten desacuerdos se revisarán los criterios. Este proceso de juez y jurado o de validación permite que el protocolo sea más objetivo.

Extracción de datos

Para esta etapa del proceso se construirá un formulario para la extracción de datos en el que se incluyan los siguientes ítems:

- ✓ TÍTULO
- ✓ AUTORES
- ✓ DOI

²⁸ Es decir, todos los países en los que la norma no es obligatoria, pero si aquellos en los que es permitida de manera parcial o en condiciones especiales.

- ✓ BASE DE DATOS
- ✓ AÑO
- ✓ RESUMEN
- ✓ OBJETIVOS
- ✓ METODOLOGÍA
- ✓ PAÍSES OBJETO DE ESTUDIO
 - Características empresariales.
 - Características socio contextuales.
 - Nivel de desarrollo del país (en desarrollo o desarrollado).
- ✓ DETERMINANTES DE LA NO ADOPCIÓN IFRS SMEs
- ✓ HALLAZGOS
- ✓ CONCLUSIONES

Este formato podrá ser modificado de ser necesario en cualquier momento del proceso.

El análisis de los resultados se realizará mediante la metasíntesis, previendo la heterogeneidad de los estudios frente a resultados y metodología.

B. Anexo: Listado de los documentos seleccionados para depuración.

#	CÓDIGO	IDIOMA	TÍTULO DEL DOCUMENTO
1	1	ING	Accounting harmonization for SME-S in Europe: Some remarks on IFRS for SME-S and empirical evidences
2	3	ING	An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa
3	4	ESP	Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia
4	5	ING	Compatibility of the IFRS for small and medium-sized entities and the new EU-accounting directive
5	6	ING	IFRS for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine
6	7	ING	A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE
7	9	ING	Accounting standards for small and medium-sized entities. Evidence from Spain
8	10	ING	Adoption of the International Accounting Standard by Small and Medium-Sized Entities and its Effects on Credit Granting
9	11	ING	In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different
10	12	ING	Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises
11	13	ING	Agenda Entrance Complexity in International Accounting Standard Setting: The Case of IFRS for SMEs
12	14	ING	An examination of the due process in South Africa which led to the adoption of the draft International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities
13	15	ING	An IFRS for private entities
14	17	ING	Are companies in the Czech Republic ready to implement ifrs for SMEs?
15	18	ING	Asset Write-offs in Private Firms - The Case of German SMEs
16	20	ING	Causes and Consequences of Improvements in the Information Environment for Swedish Small and Mid-Sized Firms
17	21	ESP	Convergencia contable de las PyME colombianas
18	22	ING	Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence
19	23	ING	Customer relationships and interdependences in the internationalization process of the firm
20	24	ESP	Determinants of the continuity in the voluntary demand for external auditing services: Evidence for the case of Spain

21	25	ESP	Diferencias de gestión financiera entre empresas familiares y no familiares del sector turístico mexicano
22	26	ING	Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes
23	27	ESP	Efecto patrimonial del proceso de convergencia contable en las Pymes colombianas
24	28	ESP	Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia
25	29	ESP	Estado del arte sobre problemáticas financieras en pymes: estudio para América Latina
26	30	ESP	Factores determinantes del éxito competitivo en la mipyme: un estudio empírico en empresas peruanas
27	31	ING	Opening up the politics of standard setting through discourse theory: the case of IFRS for SMEs
28	32	ING	Financial reporting and mimetic theory for small and medium enterprises
29	33	ING	Financial reporting transformation: the experience of Turkey
30	35	ING	How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire
31	36	ING	IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general
32	37	ING	IFRS for SMEs: Opportunities for emerging economies
33	38	ING	IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS
34	39	ESP	Impuesto a las ganancias. Un estudio del costo beneficio de su aplicación en las PYMES del Ecuador
35	40	ESP	Influencia de las tecnologías de la información y comunicación en el rendimiento de las micro, pequeñas y medianas empresas colombianas
36	41	ING	Information technology implementation: Evidence in Spanish SMEs
37	42	ING	Institutional environment and network competence in successful SME internationalisation
38	43	ING	Institutional pressures and the role of the state in designing the financial accounting and reporting model in estonia
39	44	ING	International Accounting Standards in Africa: Selective Recursivity for the "Happy Few"?
40	45	ING	Relecting on the fair value under IFRS for SMEs: Challenges and perspectives
41	46	ING	INTERNATIONALISATION OF SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES IN THE EU-28
42	47	ING	Internationalisation, cultural distance and country characteristics: a Bayesian analysis of SMEs financial performance
43	48	ING	Relationship between experts and enterprises viewed via the IFRS application: An empirical study in Vietnam
44	49	ING	Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)
45	50	ING	ITG 1000, Risk Detection and Accounting Information: a Theoretical Analysis on the Cost versus Benefit for Micro and Small Enterprises
46	51	ING	New standards available for private companies: At last a Little GAAP?
47	52	ESP	NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?
48	53	ESP	Norma internacional de información financiera: diseño e implementación en las pequeñas y medianas empresas

49	54	ESP	Pasivos ambientales y las Normas Internacionales de Información Financiera en las PYMES manufactureras del municipio Libertador del estado Mérida
50	55	ESP	PREPARACIÓN EN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LAS PYMES DE VILLAVICENCIO - COLOMBIA ¹
51	56	ING	Preparedness of the entities for the IFRS for SMEs: an emerging country case
52	57	ING	The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises
53	59	ING	Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from Malta
54	60	ING	The implementation of the IFRS for sme in the Eu
55	61	ING	SME's views on the adoption and application in Turkey of IFRS for SMEs
56	62	ING	Strategic configurations and performance: a study in micro and small business retailers
57	64	ING	The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study
58	65	ING	The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs
59	66	ING	The Impact and Implications of International Financial Reporting Standards in the United Kingdom: Evidence from the Alternative Investment Market
60	67	ING	The introduction of international accounting standards in the italian small and medium sized entities [Uvođenje međunarodnih računovodstvenih standarda u talijanska mala i srednja poduzeća]
61	68	ING	The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs [Determinantes macroeconómicos en la adopción de las IFRS para las pymes]
62	69	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from European Countries
63	70	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from Ireland
64	71	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from Turkey
65	72	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules—Evidence from Romania
66	73	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules—Evidence from the UK
67	74	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of the National Accounting Rules - Evidence from Estonia
68	75	ING	The Role of Interpretation in the Internationalization of Smaller Brazilian Firms
69	76	ING	Tunisia. IFRS for SMEs and Tunisian accounting
70	77	ING	UK small owner-managed businesses: Accounting and financial reporting needs
71	78	ING	What Drives Developing and Transitional Countries to Adopt the IFRS for SMEs? An Institutional Perspective
72	79	ESP	Análisis comparativo del tratamiento contable y financiero de los inventarios entre NIC 2 plena, NIIF pymes sección 13 y Decreto 2706 capítulo 8.
73	80	ING	Quality of biological assets disclosures of agricultural companies according to international accounting regulation
74	81	ESP	Análisis de NIIF 9 - Instrumentos Financieros desde una perspectiva industrial

75	82	ING	Digitalization strategies for SMEs: A cost vs. skill approach for website development
76	83	ESP	Factores que influyen en el desarrollo exportador de las pymes en Colombia
77	84	ING	Forecasting in Austrian companies: Do small and large Austrian companies differ in their forecasting processes?
78	85	ING	From the deliberate managerial strategy towards international business performance: A psychic distance vs. global mindset approach
79	86	ING	Innovative culture, management control systems and performance in small and medium-sized Spanish family firms
80	87	ING	International financial reporting standards and SMEs: The effects on firm rating according to Basel II
81	88	ING	LAFAMS: Account Management System for Malaysian Small Legal Firms
82	89	ING	Prevalence and longitudinal trends of early internationalisation patterns among Canadian SMEs
83	90	ESP	Reflexiones acerca de la elaboración y presentación de estados financieros bajo ambiente VEN-NIF PYME
84	91	ING	RELATION BETWEEN BACKGROUND VARIABLES, VALUES AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY
85	92	ING	Shortcomings and benefits in idle capacity control of Industries in Villavicencio
86	93	ESP	THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND ITS APPLICATION IN SMES IN ECUADOR
87	94	ING	The readiness and challenges of the Malaysian Private Entities Reporting Standard (MPERS)
88	95	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from Slovenia
89	97	ING	Vietnamese small and medium-sized enterprises: legal and economic issues of development at modern stage

C. Anexo: Listado de los documentos seleccionados para la metasíntesis.

#	CÓDIGO	IDIOMA	TÍTULO DEL DOCUMENTO
1	1	ING	Accounting harmonization for SME-S in Europe: Some remarks on IFRS for SME-S and empirical evidences
2	3	ING	An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa
3	4	ESP	Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia
4	5	ING	Compatibility of the IFRS for small and medium-sized entities and the new EU-accounting directive
5	6	ING	IFRS for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine
6	7	ING	A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE
7	9	ING	Accounting standards for small and medium-sized entities. Evidence from Spain
8	10	ING	Adoption of the International Accounting Standard by Small and Medium-Sized Entities and its Effects on Credit Granting
9	11	ING	In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different
10	12	ING	Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises
11	13	ING	Agenda Entrance Complexity in International Accounting Standard Setting: The Case of IFRS for SMEs
12	14	ING	An examination of the due process in South Africa which led to the adoption of the draft International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities
13	15	ING	An IFRS for private entities
14	17	ING	Are companies in the Czech Republic ready to implement ifrs for SMEs?
15	22	ING	Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence
16	26	ING	Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes
17	28	ESP	Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia
18	31	ING	Opening up the politics of standard setting through discourse theory: the case of IFRS for SMEs
19	32	ING	Financial reporting and mimetic theory for small and medium enterprises

13 ¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES? Un análisis desde la literatura
2 académica internacional para el periodo 2009-2019.

20	35	ING	How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire
21	36	ING	IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general
22	37	ING	IFRS for SMEs: Opportunities for emerging economies
23	38	ING	IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS
24	44	ING	International Accounting Standards in Africa: Selective Recursivity for the "Happy Few"?
25	45	ING	Refecting on the fair value under IFRS for SMEs: Challenges and perspectives
26	48	ING	Relationship between experts and enterprises viewed via the IFRS application: An empirical study in Vietnam
27	49	ING	Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)
28	51	ING	New standards available for private companies: At last a Little GAAP?
29	52	ESP	NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?
30	53	ESP	Norma internacional de información financiera: diseño e implementación en las pequeñas y medianas empresas
31	55	ESP	PREPARACIÓN EN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LAS PYMES DE VILLAVICENCIO - COLOMBIA ¹
32	56	ING	Preparedness of the entities for the IFRS for SMEs: an emerging country case
33	57	ING	The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises
34	59	ING	Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules - Evidence from Malta
35	60	ING	The implementation of the IFRS for sme in the Eu
36	61	ING	SME's views on the adoption and application in Turkey of IFRS for SMEs
37	64	ING	The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study
38	65	ING	The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs
39	66	ING	The Impact and Implications of International Financial Reporting Standards in the United Kingdom: Evidence from the Alternative Investment Market
40	67	ING	The introduction of international accounting standards in the italian small and medium sized entities [Uvođenje međunarodnih računovodstvenih standarda u talijanska mala i srednja poduzeća]
41	68	ING	The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs [Determinantes macroeconómicos en la adopción de las IFRS para las pymes]
42	74	ING	The Role and Current Status of IFRS in the Completion of the National Accounting Rules - Evidence from Estonia
43	76	ING	Tunisia. IFRS for SMEs and Tunisian accounting
44	78	ING	What Drives Developing and Transitional Countries to Adopt the IFRS for SMEs? An Institutional Perspective
45	92	ING	Shortcomings and benefits in idle capacity control of Industries in Villavicencio
46	M1	ESP	NIIF y MIPYMES: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad*

D.Anexo: Listado de países que adoptan o no la NIIF para PYMES por documento.

PAÍS	¿Adopta NIIF para PYMES?	Documentos que refieren la información	PAÍS	¿Adopta NIIF para PYMES?	Documentos que refieren la información ²⁹
Albania	NO	22-68	Kenia	SI	11-22-44-49-68
Alemania	NO	5-11-22-36-64	Kirguistán	SI	11
Algeria	SI	44	Kosovo	NO	22
Angola	NO	44	Laos	NO	3
Anguilla	SI	22-49	Lesoto	SI	11-22-44-49
Antigua y Barbuda	SI	22-49	Letonia	NO	22-64-68
Arabia Saudí	Controversia	22-49-64-68	Líbano	SI	11
Argentina	SI	11-22-49-64	Liberia	NO	44
Armenia	SI	49-68	Libya	NO	44
Australia	NO	22-64-68	Liechtenstein	NO	22
Austria	NO	11-22-36-38	Lituania	NO	22-68
Azerbaiyán	SI	11-22-49-68	Luxemburgo	NO	22-36-68
Bahamas	SI	22-49	Macao	NO	22
Bahréin	SI	22-49-68	Macedonia	SI	22-49-68
Bangladesh	SI	22-49	Madagascar	SI	22-44-68
Barbados	SI	11-22-49-68	Malasia	Controversia	3-11-22-68
Bélgica	SI	11-22-36-68	Malawi	SI	44-11
Belice	SI	49-11	Maldivas	SI	22-49
Benin	NO	44	Mali	NO	44
Bermuda	SI	22	Malta	NO	11-22-59-68
Bielorrusia	NO	22	Mauricio	SI	11-22-44-49-68
Bolivia	NO	22-68	Mauritania	NO	44
Bosnia y Herzegovina	SI	22	México	NO	11-22-68
Botsuana	SI	11-22-44-49-68	Moldavia	Controversia	11*22
Brasil	SI	10-11-22-49	Mongolia	NO	22-68

²⁹ Estos códigos hacen referencia a los textos y fueron asignados en la etapa inicial de RSL.

13 ¿Por qué no se adopta la NIIF para las PYMES? Un análisis desde la literatura
4 académica internacional para el periodo 2009-2019.

Brunei Darussalam	NO	3*22		SI	49
Bulgaria	NO	22-64-68	Montserrat	SI	44
Burkina Faso	NO	44	Morocco	SI	44
Burundi	NO	44	Mozambique	SI	44
Bután	NO	22	Myanmar	SI	3-22-49
Camboya	Controversia	3-11-22-49-68	Namibia	SI	11*44
Cameroon	NO	44	Nepal	SI	11*22
Canadá	NO	11-22-64	Nicaragua	SI	11-22-49
Cape Verde	NO	44	Níger	NO	22-44
Chad	NO	44	Noruega	NO	22-68
Chile	SI	11-22-49-68	Nueva Zelanda	NO	22-68
China	NO	22-68	Omán	NO	22-68
Chipre	NO	22-68	Países Bajos	NO	11-22-68
Colombia	SI	4-28-49-55-68-92	Pakistán	Controversia	22-68
Comoros	NO	44	Panamá	SI	11-22-49-68
Congo	NO	44	Paraguay	SI	22
Corea del sur	NO	22-68-64	Perú	SI	11-49-68
Costa de Marfil	NO	44	Polonia	NO	11-22-36-64-68
Costa Rica	SI	11-22-49	Portugal	NO	22-36-64-68
Croacia	NO	1-22-68	Qatar	SI	11*68
Dinamarca	NO	22-36-68	Reino Unido	Controversia	11-22-36-49-64-66-68
Dominica	SI	22-49	República Centroafricana	NO	44
Ecuador	SI	22-49-53-68	República Checa	NO	6-17-22-57-60-68
Egipto	SI	22-44-68	República Democrática del Congo	NO	44
El Salvador	SI	11-22-49-68	República Dominicana	SI	11-22-49
Emiratos Árabes Unidos	SI	22-49	Ruanda	SI	22-44-49
Eritrea	NO	44	Rumanía	NO	22-64-68
Eslovaquia	NO	22-64-68	Rusia	NO	22-64-68
Eslovenia	NO	11-22-68	Sahara Occidental	NO	44
España	NO	9-22-36-68	San Cristóbal y Nieves	SI	22-49
Estados Unidos	NO	22-64-68	San Vicente y las Granadinas	SI	22-49
			Santa Helena	NO	44

Estonia	NO	22-64-68-74	Santa Lucía	SI	22-49
Esuatini	SI	44-11	Santo Tomé y Príncipe	NO	44
Etiopía	Controversia	44-11	Senegal	NO	44
Filipinas	Controversia	3-11-49-68	Serbia	SI	22-49-64-68
Finlandia	NO	22-36-68	Seychelles	NO	44
Fiyi	SI	12-37-22-49	Sierra Leona	SI	44-22-49
Francia	NO	11-22-36-68	Singapur	SI	11-3-22-49
Gabón	NO	44	Sri Lanka	SI	49-11-22
Gambia	SI	44	Suazilandia	SI	22-49
Georgia	SI	22-49-64-68	Sudáfrica	SI	7-11-14-22-44-49-64
Ghana	SI	22-49-68-44-11	Sudán	NO	44
Granada	SI	22-49	Sudán del sur	NO	44
Grecia	NO	22-36-68	Suecia	NO	20-22-36-64-68
Guatemala	SI	11-22-49-68	Suiza	Controversia	11-22-49-64-68
Guinea Ecuatorial	NO	44	Surinam	SI	11*22
Guinea-Bissau	NO	22-44	Tailandia	NO	3-22-68
Guyana	SI	49-11	Taiwan (Rep. China)	NO	22
Herzegovina	SI	49	Tanzania	SI	11-22-49-68-44
Holanda	NO	36	Togo	NO	44
Honduras	SI	11-22-49-68	Trinidad y Tobago	NO	11-22-49
Hong Kong	SI	11-22-49-64-68	Tunez	NO	44-76
Hungría	NO	22-68	Turquía	SI	11-22-49-56
India	NO	22-68	Ucrania	Controversia	22-68-6
Indonesia	NO	3-22-68	Uganda	SI	11-22-44-49-68
Iraq	SI	22-49	Uruguay	Controversia	22-68
Irlanda	Controversia	11-22-49-64-68	Uzbekistán	NO	22
Islandia	NO	22-68	Venezuela	SI	11-22-49-68
Islas Caimán	SI	22	Vietnam	Controversia	3-48-68
Israel	SI	22-49-68	Yemen	SI	22-49
Italia	NO	11-22-36-67-68	Yibuti	NO	44
Jamaica	SI	11-22-64-68	Zambia	SI	11-22-44-49
Japón	NO	11-22-64-68	Zimbabue	SI	11-22-44-49
Jordania	SI	11-22-49-68			

Fuente: Construcción propia con base en la RSL.

Bibliografía

- Ali, A., Akbar, S., Ormrod, P., y Shah, S. Z. A. (2016). The Impact and Implications of International Financial Reporting Standards in the United Kingdom: Evidence from the Alternative Investment Market.
- Alver, L., y Alver, J. (2017). The Role and Current Status of IFRS in the Completion of the National Accounting Rules—Evidence from Estonia. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 80-87. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1298138>
- Álvarez, H. y Cortés, J. (2018) La supra-regulación contable y la financiarización económica. *En Contexto*, 6(9) 1-26.
- Anh, T. C., Thi, N. B., y Tú, O. L. T. (2019). Relationship between experts and enterprises viewed via the IFRS application: An empirical study in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review*, 9(8), 946-963. <https://doi.org/10.18488/journal.aefr.2019.98.946.963>
- Arias, S. (2015). Experiencia de enfermeras cuidando a familias multiculturales: una metasíntesis cualitativa. 147. <http://www.bdigital.unal.edu.co/49513/1/1057580003.2015.pdf>
- Atik, A. (2010). SME's views on the adoption and application of «IFRS for SMEs» in Turkey. *European Research Studies Journal*, 13(4), 19-31. <https://doi.org/10.35808/ersj/297>
- Baldarelli, M. G., Mosnja-Skare, L., Demartini, P., y Paoloni, P. (2012). Accounting harmonization for SME-S in Europe: Some remarks on IFRS for SME-S and empirical evidences. *Ekonomika Istrazivanja*, 9664(SPEC. ISS. 1), 1-26. <https://doi.org/10.1080/1331677x.2012.11517554>
- Ball, R. (2016). IFRS – 10 years later. *Accounting and Business Research*, 46(5), 545–571. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1182710>
- Bardin, L. (1996). *Análisis de Contenido* (A. Ediciones (ed.)).
- Bartuňková, L. (2012). Are companies in the Czech Republic ready to implement ifrs for SMEs? *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 60(7), 39-44. <https://doi.org/10.11118/actaun201260070039>
- Bautista-Mesa, R., Muñoz-Tomas, J. M., y Horno-Bueno, M. P. (2019). Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 203-217. <https://doi.org/10.6018/rcsar.382261>
- Belkaoui, A. R. (2004). *Accounting Theory*. Chicago Illinois: Thomson.

- Betancur, H. D. (2017). Elementos reflexivos para un análisis sistémico-constructivista de la noción "sistema contable". *Revista Visión Contable*, 5337(6), 10-33.
<https://doi.org/10.24142/rvc.n15a1>
- Bohušová, H. (2011). The implementation of the IFRS for sme in the Eu. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 59(2), 43-50.
<https://doi.org/10.11118/actaun201159020043>
- Bohušová, H., y Blašková, V. (2012). In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 60(2), 37-44. <https://doi.org/10.11118/actaun201260020037>
- Bonilla-García, M. Á., y López-Suárez, A. D. (2016). Ejemplificación del proceso metodológico de la teoría fundamentada. *Cinta de moebio*, 57, 305-315.
<https://doi.org/10.4067/s0717-554x2016000300006>
- Bonito, A., y Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 116-127.
<https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2018.03.001>
- Bonito, A., y Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 116-127.
<https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2018.03.001>
- Botzem, S., Quack, S., y Zori, S. (2017). International Accounting Standards in Africa: Selective Recursivity for the «Happy Few»?» *Global Policy*, 8(4), 553-562.
<https://doi.org/10.1111/1758-5899.12514>
- Brüggemann, U., Hitz, J. M., y Sellhorn, T. (2013). Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*, 22(1), 1-37.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2012.718487>
- Bustelo, P. (2005). La Nueva Arquitectura Financiera Internacional. *Cuadernos de la Escuela Diplomática*, 26, 153-181.
- Calvo Villada, A. (2013). Investigación y contabilidad: una mirada hacia lo internacional. <http://www.umng.edu.co/revcieco/2004/DIC%202004/6%20INVESTIGACION.pdf>
- Cañibano Calvo, L., y Gisbert Clemente, A. (2007). The International Harmonization Process, European Strategy and the Adoption of Accounting Standards in Spain. *University of Antioquia*, 51, 11-40.
- Capodaglio, G., Santi, M., y Tozzi, I. (2011). The introduction of international accounting standards in the italian small and medium sized entities. *Ekonomiska Istrazivanja*, 24(2). <https://doi.org/10.1080/1331677X.2011.11517461>

- Carpenter, V. L., y Feroz, E. H. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 613–643. doi:10.1016/0361-3682(92)90016-l
- Carreño Moreno, S. P. (2012). Metasíntesis de calidad de vida en cuidadores familiares de personas en situación de enfermedad crónica. 175. <http://www.bdigital.unal.edu.co/8564/1/539688.2012.pdf>
- Carrillo González, G. M., Gómez Ramírez, O. J., & Vargas Rosero, E. (2008). Metodologías En Metasíntesis. *Ciencia y Enfermería*, XIV (2), 13–19.
- Chand, P., Patel, A., y White, M. (2015). Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises. *Australian Accounting Review*, 25(2), 139-154. <https://doi.org/10.1111/auar.12067>
- Chicaíza-Becerra, L. A., Riaño Casallas, M. I., Rojas-Berrio, S. P., y Garzón Santos, C. (2017). REVISIÓN SISTEMÁTICA DE LA LITERATURA EN ADMINISTRACIÓN. *Documentos Escuela de Administración y Contaduría Pública FCE-CID*, 29, 1-18.
- Christie, N. L., y Brozovsky, J. (2010). New standards available for private companies: At last a Little GAAP? *Academy of Entrepreneurship Journal*, 16(1), 55-69. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-78149391913&partnerID=40&md5=91381b84d0641ba33b7ec6aaf564d92b>
- Damak-Ayadi, S. (2016). Tunisia. IFRS for SMEs and Tunisian accounting. En *IFRS in a Global World: International and Critical Perspectives on Accounting* (pp. 405-419). https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85013129728&doi=10.1007%2F978-3-319-28225-1_28&partnerID=40&md5=34f64a53389bec3120f391c95e388f78
- Deaconu, A., y Buiga, A. (2015). Financial reporting and mimetic theory for small and medium enterprises. *Current Science*, 108(3), 334-340. <https://doi.org/10.18520/cs/v108/i3/334-340>
- Devi, S., y Samujh, H. (2015). The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*, 25(2), 124-138. <https://doi.org/10.1111/auar.12048>
- Encalada-Encarnación, V. R., Encarnación-Merchán, O. M., y Ruíz-Quesada, S. C. (2018). RIIIT. *Revista internacional de investigación e innovación tecnológica*. RIIIT. *Revista internacional de investigación e innovación tecnológica*, 6(35), 1-12. http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-97532018000500001&lng=es&nrm=iso&tlng=es
- Fajardo Cortés, R. E. (2019). Shortcomings and benefits in idle capacity control of Industries in Villavicencio. *Cuadernos de Administración*, 35(65), 60-71. <https://doi.org/10.25100/cdea.v35i65.6769>

- Forst, A. (2014). IFRS implementation in the European Union and the survival of accounting families. *Advances in Accounting*, 30(1), 187-195. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.03.006>
- Fowler Newton, E. (2008). Modelos Contables. En E. La Ley (Ed.), *Cuestiones Contables Fundamentales* (4ta edición).
- Fuentes Gómez, H. M., Castiblanco Pinto, Y. Y., y Ramírez, M. (2011). Formulación de las NIF en México: referente de convergencia a NIIF. *Cuadernos de Administración*, 27(45), 11-30. <https://doi.org/10.25100/cdea.v27i45.441>
- Fundación IFRS. (2018). Marco conceptual para la información financiera. Documento de Principios Contables, 92. <http://aeca.es/old/pub/documentos/pc1r.pdf>
- García Benau, M. A., y Garrido-Miralles, P. (1995). LOS SISTEMAS CONTABLES Y LA ARMONIZACION EUROPEA. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(85), 991-1013.
- García Benau, M. A., Laínez Gadea, J., y Monterrey, J. (1995). La investigación en contabilidad en el ámbito internacional: Una visión panorámica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV (83), 337-363.
- Gassen, J. (2017). The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study. *Accounting and Business Research*, 47(5), 540-563. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1314105>
- Gómez Villegas, M. (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32, 83-114.
- Gómez Villegas, M. (2016). NIIF Y MIPYMES: Retos de la Contabilidad para el Contexto y la Productividad. *Cuadernos de Administración*, 29(53). <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cao29-53.nmrc>
- Gonzalo Angulo, J. A., y Tua Pereda, J. (1988). Introducción a la contabilidad internacional. En I. de planificación Contable (Ed.), *Journal of Chemical Information and Modeling*.
- Haller, A., Nobes, C., Cairns, D., Hjelström, A., Moya, S., Page, M., y Walton, P. (2012). The Effects of Accounting Standards - A Comment. *Accounting in Europe*, 9(2), 113-125. <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.720870>
- Hatfield, H. R. (1966). Some Variations in Accounting Practice in England , France , Germany and the United States Author (s): Henry Rand Hatfield University of Chicago Stable URL : <http://www.jstor.org/stable/2489952> Some Variations in Accounting Practice in England , France. *Journal of Accounting Research*, 4(2), 169-182. <http://www.jstor.com/stable/2489952>

- Herrera, D. (2020). Instrumentos de financiamiento para las micro, pequeñas y medianas empresas en América Latina y el Caribe durante el Covid-19. *Bid*, 17.
<https://publications.iadb.org/es/instrumentos-de-financiamiento-para-las-micro-pequenas-y-medianas-empresas-en-america-latina-y-el>
- Holban, I. (2011). Refelected on the fair value under IFRS for SMEs: Challenges and perspectives. *RECENT RESEARCHES IN APPLIED ECONOMICS*. Proceedings of the 3rd World Multiconference on APPLIED ECONOMICS, BUSINESS AND DEVELOPMENT (AEBD '11), 191-195.
- Horngrén, C. T. (1973). The marketing of accounting standards. *The Journal of Accountancy*, October, 61-66.
- Hussain, F. F., Chand, P. V., y Rani, P. (2012). The Impact Of IFRS for SMES on the Accounting Profession: Evidence from Fiji. *Accounting & Taxation*, 4(2), 107-118.
<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=79445705&lang=pt-br&site=eds-live>
- Hýblová, E. (2019). The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 32(1), 604-621. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2018.1561317>
- IASB. (2009). International financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized entities (SME).
- IASB. (2015). International financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized entities (SME).
- IASB. (2018). Use of IFRS Standards around the world. Recuperado de:
<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf?la=en>
- International Financial Corporation, W. B. G. (s. f.).
<https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-finance-gap>. BRECHA FINANCIERA MIPYME.
- Jarne Jarne, J. I. (1997). Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables (M.: A. E. de C. y A. de Empresas (ed.)).
- Jermakowicz, E. K., y Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 170-196.
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.003>
- Kaufhold, G. (2015). Compatibility of the IFRS for small and medium-sized entities and the new EU-accounting directive. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63(6), 1945-1951.
<https://doi.org/10.11118/actaun201563061945>

- Kaya, D., y Koch, M. (2015). Countries adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - Early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93-120. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.969188>
- Kiliç, M., Uyar, A., y Ataman, B. (2016). Preparedness of the entities for the IFRS for SMEs: an emerging country case. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(2).
- Kuhn, T. (1971). *The Structure of Scientific Revolutions* (F. de cultura Economica (ed.)). <https://doi.org/10.1046/j.1440-1614.2002.t01-5-01102a.x>
- Masca, E. (2012). Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs. *Procedia Economics and Finance* 3 (2012) 567 – 575.
- Malaver Rivera, D. S., y Ariza Buenvantura, E. D. (2020). Extractivismo y Responsabilidad Social Empresarial en Colombia: un acercamiento a través del caso Drummond. 8, 101-150.
- Massaro, M., Dumay, J., y Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(5), 767-801. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1939>
- Micallef, M. (2017). Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules—Evidence from Malta. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 131-136. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1301670>
- Milanés Montero, P., Albarrán Lozano, I., Texeira Quirós, J., y Pérez Calderón, E. (2011). Accounting standards for small and medium-sized entities entities. Evidence from Spain. *Contaduría y Administración*, 235, 29-55.
- Molina Llopis, R. (2013). NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional? *Contabilidad y Negocios*, 16(8), 21-34.
- Nepomuceno, V. (2014). ¿IFRS para quién? *Revista Visión Contable*, 12, 15-37.
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00028>
- Nobes, C. W., y Parker, R. H. (2008). *Comparative International Accounting*. En *The International Journal of Accounting*. Pearson. [https://doi.org/10.1016/s0020-7063\(03\)00025-6](https://doi.org/10.1016/s0020-7063(03)00025-6)
- Nobes, C. (2013). The continued survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43(2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>

- Nobes, C. (2015). Chapter 8 International differences in IFRS adoptions and IFRS practices. In: Jones S. The Routledge Companion to Financial Accounting Theory.
- Noblit, G. W., y Hare, D. R. (1988). META-ETHNOGRAPHY: Synthesizing Qualitative Studies (S. Publications (ed.)).
- Nuraini, A., y Linda. (2016). International financial reporting standard implementation: Does improve financial reporting quality? International Journal of Applied Business and Economic Research, 14(10), 6755-6766.
- Pacter, P. (2009). An IFRS for private entities. International Journal of Disclosure and Governance, 6(1), 4-20. <https://doi.org/10.1057/jdg.2008.24>
- Pacter, P. (2005). What exactly is convergence? International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2(1-2), 67-83.
<https://doi.org/10.1504/ijaape.2005.006893>
- Pacter, P. (2014). A place for the IFRS for SMEs in the United States? Research in Accounting Regulation 26 (2014) 239–241.
- Pardo, S. (2016). Prácticas contables y de gobierno corporativo: Facilitadoras del ascenso de la concepción financiera de empresa en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 69, 155-172.
- Parker, R. H. (1983). Some international aspects of accounting**This article is reprinted, with permission, from Journal of Business Finance (Winter 1971) pp 29–36. Revised by the author in August, 1979. En International Accounting and Transnational Decisions (Número Winter 1971). Butterworth & Co. (Publishers) Ltd.
<https://doi.org/10.1016/b978-0-408-10841-6.50006-3>
- Paseková, M., Müllerová, L., Strouhal, J., y Chyzhevskaya, L. (2010). IFRs for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine. World Academy of Science, Engineering and Technology, 42, 1677-1680.
<https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84871287942&partnerID=40&md5=e615ae515422862546a5f5a99d8dc1cc>
- Patiño J., R. A., y Vasquez Q., N. (2013). Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. Cuadernos de Contabilidad, 14(SPE36), 1009-1043.
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722013000300006&lang=es
- Patiño J., R. A., Valero Z., G. M., Plata B., M. T., y González A., S. del P. (2017). Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia. Actualidad Contable Faces, 20(35), 46-70.

- Perera, D., y Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting*, 31(1), 165-178. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.012>
- Pownall, G., y Wieczynska, M. (2018). Deviations from the Mandatory Adoption of IFRS in the European Union: Implementation, Enforcement, Incentives, and Compliance. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1029-1066. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12415>
- Prakash, P., y Rappaport, A. (1977). Information inductance and its significance for accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 2(1), 29-38. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(77\)90005-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(77)90005-8)
- Quagli, A., y Paoloni, P. (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting*, 28(1), 147-156. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.03.003>
- Quintana, A. (2006). Metodología de Investigación Científica Cualitativa. *Psicología: Tópicos de Actualidad*, 47-84.
- Qureshi, M. A. (1979). Pragmatic and Academic Bases of International Accounting Author (s): Mahmood A . Qureshi Published by : Springer Stable URL : <http://www.jstor.org/stable/40227448> Accessed : 11-07-2016 13 : 52 UTC Pragmatic and Academic Bases of International Accounting. *Management International Review*, 19(2), 61-67.
- Radebaugh, L. H. (1983). Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru**This article is reprinted, with permission, from *The International Journal of Accounting: Education and Research* (Fall 1975) pp 39–56. En *International Accounting and Transnational Decisions* (Número Fall). Butterworth & Co. (Publishers) Ltd. <https://doi.org/10.1016/b978-0-408-10841-6.50008-7>
- Radebaugh, L. H., Gray, S. J., y Black, E. L. (2015b). Chapter Two: International Accounting, Patterns, Culture, And Development. En *International Accounting and Multinational Enterprises*, 6th Edition (pp. 34-59).
- Radebaugh, L. H., Gray, S. J., y Black, E. L. (2015a). Chapter One: International Accounting and International Business. En *International Accounting and Multinational Enterprises*, 6th Edition (pp. 1-33).
- Ram, R., y Newberry, S. (2013). IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS. *Australian Accounting Review*, 23(1), 3-17. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00174.x>

- Ram, R., y Newberry, S. (2017). Agenda Entrance Complexity in International Accounting Standard Setting: The Case of IFRS for SMEs. *Abacus*, 53(4), 485-512. <https://doi.org/10.1111/abac.12122>
- Riva, E. D., y Salotti, B. M. (2015). Adoption of the international accounting standard by small and medium-sized entities and its effects on credit granting. *Revista Contabilidade e Financas*, 26(69), 304-316. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201512270>
- Rudzani, S., y Manda, D. C. (2016). An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa. *Problems and Perspectives in Management*, 14(2). [https://doi.org/10.21511/ppm.14\(2-1\).2016.10](https://doi.org/10.21511/ppm.14(2-1).2016.10)
- Ruíz Sánchez, M. D. C. (2017). Preparación en normas internacionales de información financiera en las Pymes de Villavicencio – Colombia. *Tendencias*, 18(2), 27. <https://doi.org/10.22267/rtend.171802.74>
- Ryan, B., Scapens, R. W., y Theobald, M. (2002). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad (Deusto).
- Salazar-Baquero, É. E. (2011). Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 211-241. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0123-14722011000100009&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Samujh, H., y Devi, S. S. (2015). Implementing IFRS for SMEs: Challenges for Developing Economies. *International Journal of Management and Sustainability*, 4(3), 39-59. <https://doi.org/10.18488/journal.11/2015.4.3/11.3.39.59>
- Sandelowski, M., Docherty, S., y Emden, C. (1997). Focus on Qualitative Methods Qualitative Metasynthesis: Issues and Techniques. *Research in Nursing and Health*, 20(4), 365-371. [https://doi.org/10.1002/\(sici\)1098-240x\(199708\)20:4<365::aid-nur9>3.3.co;2-7](https://doi.org/10.1002/(sici)1098-240x(199708)20:4<365::aid-nur9>3.3.co;2-7)
- Sanz, C. J. (2011). Sanz, 2011.pdf. *Acciones E Investigaciones Sociales*, 4, 107-124. https://doi.org/10.26754/ojs_ais/ais.19964108
- Saravanamuthu, K. (2004). What is measured counts: Harmonized corporate reporting and sustainable economic development. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 295-302. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00063-7](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00063-7)
- Schutte, D., y Buys, P. (2011). A Critical Analysis of the Contents of the IFRS for SMES - A South African Perspective. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 14(2), 188-209.
- Sellami, Y. M., y Gafsi, Y. (2018). What Drives Developing and Transitional Countries to Adopt the IFRS for SMEs? An Institutional Perspective. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(2), 34-56. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22331>

- Serajuddin, U., y Hamadeh, N. (2021). *blogs.worldbank.org*. New World Bank country classifications by income level: 2020-2021.
- Siddaway, A. P., Wood, A. M., y Hedges, L. V. (2019). How to Do a Systematic Review: A Best Practice Guide for Conducting and Reporting Narrative Reviews, Meta-Analyses, and Meta-Syntheses. En *Annual Review of Psychology* (Vol. 70, Número August 2018). <https://doi.org/10.1146/annurev-psych-010418-102803>
- (S / fb). *Smefinanceforum.org*. Recuperado el 10 de noviembre de 2021, de <https://www.smefinanceforum.org/data-sites/msme-country-indicators>
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 104(July), 333-339. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.07.039>
- Stainbank, L. J. (2010). An examination of the due process in South Africa which led to the adoption of the draft International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. *Meditari Accountancy Research*, 18(2), 57-74.
- Suárez Suárez, M. L., y Tello García, L. A. (2005). UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD. *Equidad y desarrollo*, Jul-Dic(3), 65-70.
- Tarca, A. (2012). The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2204889>
- Tranfield, D., Denyer, D., y Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review*. *British Journal of Management*, 14, 207-222. <https://doi.org/10.1080/16258312.2014.11517339>
- Trombetta, M., Wagenhofer, A., y Wysocki, P. (2012). The Usefulness of Academic Research in Understanding the Effects of Accounting Standards. *Accounting in Europe*, 9(2), 127-146. <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.720871>
- Urrutia, G., y Bonfill, X. (2010). PRISMA_Spanish.pdf. En *Medicina Clínica* (Vol. 135, Número 11, pp. 507-511). http://es.cochrane.org/sites/es.cochrane.org/files/public/uploads/PRISMA_Spanish.pdf
- United Nations Conference on Trade and Development. (2016). *Accounting and Financial Reporting by Small and Medium-sized Enterprises: Trend and Prospects. Ethics for Managers*.
- United Nations Department of Economic and Social Affairs (UN. (2020). *World Economic Situation & Prospects: Report 2021*. <https://www.un.org/development/desa/dpad/publication/world-economic-situation-and-prospects-2019/>

- Van Wyk, H. A., y Rossouw, J. (2009). IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general. *Meditari Accountancy Research*, 17(1), 99-116. <https://doi.org/10.1108/10222529200900007>
- Warren, R., Carter, D. B., y Napier, C. J. (2019). Opening up the politics of standard setting through discourse theory: the case of IFRS for SMEs. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 124-151. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2018-3464>
- Watts, R. (1974). Accounting Objectives. Working Paper Series 7408. University of Rochester. Retrieved from:
https://www.researchgate.net/publication/48308404_Accounting_Objectives
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L., y Ross Watts, S. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting. Source: *The Accounting Review* THE ACCOUNTING REVIEW, 53(1), 112-134.
<http://www.jstor.org/stable/245729><http://about.jstor.org/terms>
- World Bank Group. (s. f.).
https://datos.bancomundial.org/indicador/CM.MKT.LDOM.NO?end=2020&name_desc=false&start=1975&view=chart&year=2003. Compañías nacionales que cotizan en Bolsa, total.
- Zeff, S. A. (1978). The Rise of «Economic consequences». *The Journal of Accountancy*, 56-63.
- Zeff, S. A. (2012). La evolución del IASC al IASB y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia* (60), 119-164. Zeff, S. A. (2012). La evolución del IASC al IASB y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia* (60), 119-164.