

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERGENCIA A LA NIIF PARA  
LAS PYMES DESDE LA TEORÍA Y SUS FUNCIONES BÁSICAS  
PARA EL SISTEMA CONTABLE ECUATORIANO**  
THEORETICAL ANALYSIS OF THE IFRS CONVERGENCE PROCESS  
FOR SMEs AND ITS BASIC FUNCTIONS FOR THE ECUADORIAN  
ACCOUNTING SYSTEM

---

Vicente René Encalada Encarnación <sup>1</sup>  
Sonia Caridad Ruiz Quesada <sup>2</sup>  
Otilia Máxima Encarnación Merchán <sup>3</sup>

*Fecha de recepción: 18/03/2019*

*Fecha de aceptación: 27/09/2019*

## **Resumen**

Como objetivo de la investigación, se declara presentar los lineamientos técnicos que permiten la convergencia a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades (Pymes) ecuatorianas. La investigación aborda –desde los principios de la NIIF y con un enfoque de análisis de los sistemas contables– el siguiente interrogante: ¿cuáles son las implicaciones del proceso de convergencia a la NIIF para las PyMes desde los fundamentos y sus funciones básicas para el sistema contable ecuatoriano? El alcance es descriptivo y el diseño metodológico es propio de una investigación científica de formato documental. Como resultado, se pueden apreciar

---

<sup>1</sup> Universidad de Oriente. E-mail: renencalada@hotmail.com

<sup>2</sup> Universidad de Oriente. E-mail: soniac@uo.edu.cu

<sup>3</sup> Centro de Asesoramiento Empresarial, Ecuador. E-mail: otimaxie@gmail.com

las grandes diferencias contables que presenta el modelo de la *International Accounting Standards Board* (IASB), con respecto al sistema contable ecuatoriano. Como conclusión, cabe decir que la referida norma no solo aporta a la salud financiera, sino también propicia una nueva cultura empresarial.

**Palabras clave:** estandarización de métodos contables, información razonable, valoración financiera, decisiones económicas y gestión.

### **Abstract**

The objective of this research is to state the technical guidelines that allow for the convergence to the international financial information standard (IFRS) for small and medium-sized entities (SMEs) in Ecuador. Based on the principles of the IFRS, with a focus on the analysis of accounting systems, this work addresses the question: what are the theoretical implications of the IFRS convergence process for SMEs and its basic functions for the Ecuadorian accounting system? The study is descriptive and its methodological design involves documentary research. Results show big accounting differences between the International Accounting Standards Board (IASB) model and the Ecuadorian accounting system. Therefore, it can be concluded that the aforementioned standard does not only contribute to financial health, but also to the promotion of a new business culture.

**Keywords:** standardization of accounting methods, reasonable information, financial valuation, economic decisions and management.

**JEL:** M4, M41.

## 1. Introducción

Deloitte (2019) indica que, en el panorama internacional, la NIIF avanza hacia la integración de las PyMes, lo que responde a los intercambios comerciales pero, sobre todo, al fortalecimiento de la información financiera para usuarios interesados. De este modo, a lo largo de los últimos meses, la influencia y el uso de la NIIF han seguido extendiéndose en los mercados internacionales. Tres de las principales economías del planeta han dado pasos concretos hacia la plena adopción de esta norma. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, del inglés International Accounting Standards Board (IASB), y el Ministerio de Economía chino han desarrollado un grupo de trabajo para explorar formas y vías para avanzar en el uso de la NIIF en el país oriental (Franco, Ordoñez, & Perdomo, 2017).

A partir del 1 de enero de 2012, los medianos y pequeños negocios en Ecuador deben preparar sus reportes contables de acuerdo a la NIIF para las PyMes (Superintendencia de Compañías, 2011). Esta norma considera nuevos paradigmas y expone que todo profesional del área de ciencias económicas y financieras debe dominar los nuevos cambios adoptados por el IASB. Además, los usuarios deben comprender que los estados financieros son resúmenes de las operaciones económicas de las entidades. Estos incluyen cifras que, a través de las clasificaciones de las cuentas contables, reflejan hechos contabilizados que satisfacen las necesidades de información de una amplia gama de lectores para una correcta toma de decisiones. Por tanto, la NIIF se basa en principios y se caracteriza por tener innumerables umbrales para el reconocimiento de las transacciones (Gómez, 2004).

El Servicio de Rentas Internas (SRI), como ente recaudador de los impuestos generales en Ecuador, reconoce que las PyMes son un conjunto de pequeñas y medianas empresas que, de acuerdo a su volumen de ventas, capital social, cantidad de trabajadores y su nivel de producción o activos, presentan características propias de este tipo de entidades económicas (SRI, 2019). Por lo general, en Ecuador las PyMes que se han formado realizan diferentes tipos de actividades económicas, entre ellas aparecen, tal como se describe:

- Comercio al por mayor y al por menor.
- Agricultura, silvicultura y pesca.
- Industrias manufactureras.
- Construcción.
- Transporte, almacenamiento, y comunicaciones.

- Bienes inmuebles y servicios prestados a las empresas.
- Servicios comunales, sociales y personales.

Las PyMes en Ecuador se encuentran, particularmente, en la producción de bienes y servicios, lo que constituye la base del desarrollo social del país tanto en la producción, demanda y compra de productos y añaden valor agregado, por lo que, se constituyen en un actor fundamental para la generación de riqueza y empleo. Tal es así, que la norma financiera de procedencia internacional se destaca de manera fundamental como un instrumento técnico contable para propiciar las buenas prácticas económicas y financiera (Páúcan, 2015).

La NIIF para las PyMes está compuesta de elementos y principios contables fundamentales que generan nuevas reglas de valoración financiera internacional, al mismo tiempo, contribuye al desarrollo de los pequeños negocios y a la generación de un nuevo ambiente de información económico-financiera. También, hace que participen no solo las empresas privadas, sino las entidades públicas, para proyectar un libre mercado y producir mayor competitividad.

La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para la correcta toma de decisiones de los usuarios. Apela a la conducta de excelencia cuando puede ejercer dominio sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, los ayuda a evaluar sucesos pasados o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad (International Accounting Standards Board, 2015).

En correspondencia a la NIIF, las PyMes son entidades que:

- a). No tienen obligación pública de rendir cuentas.
- b). Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- a) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en él (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo los locales o regionales).
- b) Una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros (la mayoría de bancos, coo-

perativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas e intermediarios de valores, fondos de inversión y bancos de inversión cumplirían este segundo criterio) (International Accounting Standards Board, 2015).

Para la convergencia a la NIIF en Ecuador, la Superintendencia de Compañías ha considerado realizar la transición del Código Tributario (CT) a la NIIF para las PyMes. Como período de inicio, se toma la información del año anterior y los efectos se muestran en el año posterior, de ese modo, la NIIF recomienda a la gerencia que haga una valoración razonable de los recursos de la entidad para patrocinar y desarrollar interdependencias productivas que serán, en consecuencia, los componentes determinantes para valorar las afectaciones de los activos y pasivos de la entidad.

El uso de la NIIF para las PyMes permitirá garantizar de manera razonable las decisiones económicas y financieras de las entidades. De igual forma, promueve la combinación de procedimientos, principios y reglas de valoración, con el propósito de minimizar las fuertes limitaciones de procedencia internacional y local. Así pues, estas acciones se mueven en diversos ambientes y de manera simultánea, por lo que deben contemplarse la contabilidad general, la contabilidad especial, la información, las tecnologías de información y comunicación, y la administración del cambio por personal competente, sin perder de vista las plazas comerciales que infieren en el libre mercado y la competitividad (Zapata & Hernández, 2010).

De la bibliografía consultada, como Deloitte (2019) y IASB (2015), se interpreta que la NIIF muestra relevancia significativa en la preparación y presentación de los estados financieros, debido a que los principios y sus funciones básicas, tales como reconocimiento, evaluación, registro y divulgación de la información financiera, concuerdan con los procesos metodológicos requeridos en las PyMes. Por consiguiente, la gerencia informará sobre los sucesos pasados que generen beneficios económicos en lo posterior.

La NIIF como principio general de difusión financiera, está diseñada para solucionar los problemas en las PyMes. Una investigación de Encalada, Ruíz, y Encarnación (2018a) explica que las PyMes a nivel global tienen problemas irrefutables, tales como: a) limitada capacidad de informes económicos-financieros que permitan evaluar los resultados, b) escasa aplicación de normas contables internacionales, c) contabilidad creativa para evadir impuestos, d) mínimo nivel en desarrollo tecnológico, e) desconocimiento del valor económico de la firma, f) deficiente estructura (en cuanto a rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento), entre otras. De este modo, la investigación responde al siguiente

interrogante: ¿cuáles son las implicaciones del proceso de convergencia a la NIIF para las PyMes desde los fundamentos y sus funciones básicas al sistema contable ecuatoriano?

El problema de investigación es abordado desde la perspectiva teórica de la NIIF, con un enfoque de análisis del sistema contable ecuatoriano en el que se toma como referente teórico lo planteado por Jarne (1996), citado por Ferrer (2013), es decir, la descripción teórica elaborada de los diferentes componentes de los sistemas contables. La investigación tiene un alcance descriptivo y, a partir de ella, se trazan unas líneas de acción a modo de propuesta. El diseño metodológico es el propio de una investigación de tipo documental.

Así, los profesionales de la contaduría y sus colaboradores adoptan la norma financiera como un instrumento de gestión, a la vez que facilitan los mejores procesos del sistema contable y entregan información de calidad que garantice el adecuado uso de los recursos de la entidad (Molina, 2013).

En este artículo, de manera metodológica, se detallan los resultados de la convergencia del CT a la NIIF para las PyMes ecuatorianas. Los requisitos o lineamientos técnicos que exige la Superintendencia de Compañías del Ecuador para dicho proceso consisten en preparar: a) el respectivo plan de implementación, b) el plan de capacitación al recurso humano implicado, c) la divulgación de la fecha de análisis.

En el primer epígrafe, se describe una breve fundamentación teórica que consiste en presentar información relevante sobre la temática en diversos países industrializados y afines, así como también, información de países en vía de desarrollo que se relacionan al caso ecuatoriano, la literatura consultada parte de la NIIF para las PyMes, aportes de expertos y revistas especializadas. Todo esto ha permitido analizar el proceso de convergencia a dicha Norma en Ecuador, lo que permite dirigir la clasificación de los resultados de la investigación y a contrastarla con la información referenciada. En el segundo apartado, se detalla el desarrollo metodológico que consiste en llevar a cabo este proceso. También, se describe la fecha de convergencia y la presentación de los estados financieros valorados en NIIF y se presenta el respectivo diagrama de flujo que permite distinguir los activos y pasivos que cumplen con el reconocimiento de la norma financiera. De esa manera, se intenta notificar al usuario de la información o al lector acerca de la temática que se analiza. En la tercera sección, se describen los resultados alcanzados. Finalmente, el último apartado relaciona las conclusiones de la investigación, en las que se pueden apreciar las ventajas, limitaciones y relevancia del trabajo para propiciar, en el presente y futuro, una nueva forma de gestión empresarial y análisis científico.

El objetivo general de la investigación es exhibir los lineamientos técnicos que permitan la convergencia a la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades ecuatorianas. Del mismo modo, resulta novedoso diseñar un flujograma que permita valorar los activos y pasivos de las Pymes, así como también la mejor continua de conformidad a la NIIF vigente.

## **2. Fundamentación teórica**

Deloitte (2019) afirma que, de manera concurrente, todos los países de América Latina y el Caribe exigen o permiten la aplicación de la NIIF (o están en proceso de introducir la norma financiera) como base para la preparación de los estados financieros. De la bibliografía consultada, entre ellos Francoa et al. (2017) y Páúcan (2015), se puede apreciar que en Argentina existe una amplia gama de opciones para evaluar los recursos de las empresas en términos económicos y financieros. En tal sentido, una industria en dicho territorio podría optar por aplicar:

1. Normas locales (propuestas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y aprobadas por los consejos provinciales).
2. Normas locales con excepciones admitidas.
3. Normas internacionales de información financiera, conocidas también como NIIF completas.
4. NIIF para las PyMes.

Por su parte, Chile adoptó la NIIF para todas las entidades de interés público que no cotizan en bolsa y no tienen obligación de rendir cuentas públicas. En México, la NIIF ha sido adoptada en todas las sociedades PyMes, excepto los bancos y las compañías de seguros que utilizan las normas mexicanas de información financiera (MFRS).

La República de India ha aprobado nuevos requisitos que ya coinciden en gran medida con la NIIF. El continente japonés, desde el inicio de 2013, realiza la adopción voluntaria, hecho que ha multiplicado por diez el uso de la NIIF. Asimismo, cabe decir que la SEC (Comisión de Mercado de Valores -EE.UU-) ha expresado la importancia de que el IASB y el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera -EE.UU-) en la actualidad trabajan para desarrollar

normas que eliminen las diferencias entre los requisitos de revelación financiera expresado por el IASB y los de América del Norte (Custodio, 2016).

Basados en la investigación y en los criterios de expertos, tales como Deloitte (2019) y Encalada et al. (2018a), la NIIF no solo tiene como carácter obligatorio su aplicación en entidades ecuatorianas, sino que otros continentes sudamericanos y caribeños tienen el deber de preparar los reportes financieros de conformidad a la NIIF para las PyMes. En el caso de la región Asia-Pacífico, hasta la fecha y según la literatura consultada, no es de cumplimiento obligatorio, aunque sí existen expectativas favorables para aplicar NIIF, tal como se infiere.

### ***Uso de la NIIF en la región Asia-Pacífico***

Los gobiernos de la región Asia-Pacífico están en adopción de una variedad de enfoques respecto de la convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) nacionales a la NIIF para las PyMes.

### ***Uso de la NIIF en Japón***

Las PyMes pueden utilizar las normas contables japonesas, la NIIF o los US GAAP, por sus siglas en inglés. La aplicación voluntaria de la norma financiera en los procesos contables ha permitido a las PyMes japonesas hacer una convergencia más dinámica y responsable, sobre todo trabajan desde la preparación del recurso humano, confección del *software*, políticas contables, manuales de procedimientos, prueba piloto, entre otros. Todo ello conlleva a una adecuada transición de la norma local a la NIIF para las PyMes (Deloitte, 2019). De la bibliografía consultada, como Encalada et al. (2017) y Ardila, García y Ardila (2016), es factible interpretar que Japón podría aplicar dicha norma en entidades que cotizan en bolsa.

### ***Uso de la NIIF en China***

Las empresas cotizadas y entidades financieras están obligadas a aplicar las normas contables nacionales (conocidas como Normas Contables para Sociedades Mercantiles o ASBE), mientras que las demás entidades coinciden en aplicar la NIIF para las Pymes (Francoa et al., 2017).

### ***Uso de las NIIF en Australia***

Las empresas no cotizadas y las entidades con estilo diferente a las financieras (en especial, las definidas por los organismos de control australiano y las definidas por el IASB) tienen la responsabilidad de aplicar en las operaciones de comercio e inversión la NIIF para PyMes (Uyar, 2019).

### **3. Desarrollo**

La investigación tiene un alcance descriptivo y, a partir de ella, se trazan unas líneas de acción a modo de propuesta. El diseño metodológico es propio de una investigación de tipo documental y, en tal sentido, la metodología incluye: a) el acopio de documentos que dan cuenta de la temática de la investigación, en especial de los factores externos e internos que relacionados componen un sistema contable conforme a lo expuesto en epígrafes anteriores, materiales que fueron tomados de revistas especializadas y revistas indexadas en el tema, *e-book*, documentos en internet y páginas web de los diferentes científicos que promueven el proceso de convergencia a la NIIF para las PyMes; b) la revisión sistemática de los documentos previa identificación, atendiendo a los aspectos preestablecidos de los diferentes elementos del sistema contable; c) la preparación del informe de investigación en el que se sintetizan el proyecto, su desarrollo, resultados y conclusiones.

Para fortalecer aún más la investigación con enfoque a la NIIF para las PyMes, fue necesario identificar la resolución emitida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador, No 08. G. DSC.010 del 20/11/2008, publicada en el Registro Oficial No 498 de diciembre 2008 y de la resolución No.SC.Q.ICI. CPAIFRS.11.01 de fecha 12/01/2011, publicada en el Registro Oficial No. 372 del 27 de enero de 2011. Dicha resolución expresa que las compañías que se encuentren categorizadas como PyMes, deberán aplicar de forma obligatoria la NIIF para las PyMes, tomando como período de transición la información económico-financiera del año anterior y la presentación de estados financieros del año posterior. Asimismo, la gerencia deberá presentar los impactos de la convergencia en el estado de resultados y/o balance financiero y en el estado de cambios en el patrimonio.

Durante la investigación realizada, se consideró la aplicación de la técnica de observación a los informes contables que constan en la base de datos de los órganos de control en Ecuador, lo cual sirvió para precisar los problemas de gestión

económica y financiera de las Pymes. Seguido, se revisó los documentos contables expuestos en el sitio web de la Superintendencia de Compañías del Ecuador. Del mismo modo, se aplicó el método de análisis-síntesis que permitió valorar las limitaciones y expectativas en cuanto a gestión y competitividad. Finalmente, la materialidad de la información expuso los fenómenos y las contrariedades de los hechos que han ocurrido a lo largo de la vida productiva de las PyMes.

De la recolección de la información en artículos científicos, libros, sitios *web* de categoría científica y de los aportes de la Superintendencia de Compañías del Ecuador, entre otras, se evidenció un número elevado de PyMes ecuatorianas que, a la fecha de investigación, no han adoptado en su sistema contable la NIIF como instrumento de gestión. Así pues, los expertos señalan que el no uso de esta norma en los procesos contables conlleva a las PyMes a elaborar estados financieros con escasa credibilidad y bajo nivel de aceptación financiera (Encalada et al., 2018b).

La NIIF para las PyMes determina los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refiere a las transacciones, hechos y condiciones que son importantes en los estados financieros. La NIIF para las PyMes se basa en un marco conceptual y tiene como principio fundamental propiciar la comprensión de la información financiera para usuarios interesados (International Accounting Standards Board, 2016). En Ecuador, el sistema contable pasó de regular a deficiente debido a la no actualización de las normas contables ecuatorianas, en este sentido, los empresarios y directores de empresas, desde el 2010 hasta la fecha, utilizan en gran parte la ley orgánica de régimen tributario interno para la presentación de los estados financieros a los órganos de control (Encalada y Encarnación, 2018).

Para minimizar las limitaciones descritas en los acápites anteriores, se propone la convergencia a la NIIF para las PyMes. Dicha normativa se ajusta a los requerimientos de las PyMes ecuatorianas, por tanto, la convergencia es a partir de lo señalado en el CT. No obstante, se le sugiere a la gerencia estar siempre al tanto de los cambios en las políticas contables de corte internacional, por lo que las pequeñas organizaciones pueden cambiar de acuerdo a la estabilidad económica, financiera y jurídica de un país. Por ejemplo, una entidad cuyo volumen de operaciones financieras es de 8 millones de dólares anuales, puede ser considerada PyMes en un territorio y empresa grande en otro país. Asimismo, un negocio con ocho empleados puede generar más ingresos que una empresa con 59 trabajadores si el capital de trabajo es superior.

Las PyMes en términos cuantitativos y de manera general, constituyen una estimación del 95% de los mercados de la economía ecuatoriana. En tal sen-

tido, la importancia de este sector de la economía es trascendental para la generación de empleos, desarrollo e innovación de la producción (Encalada et al., 2017).

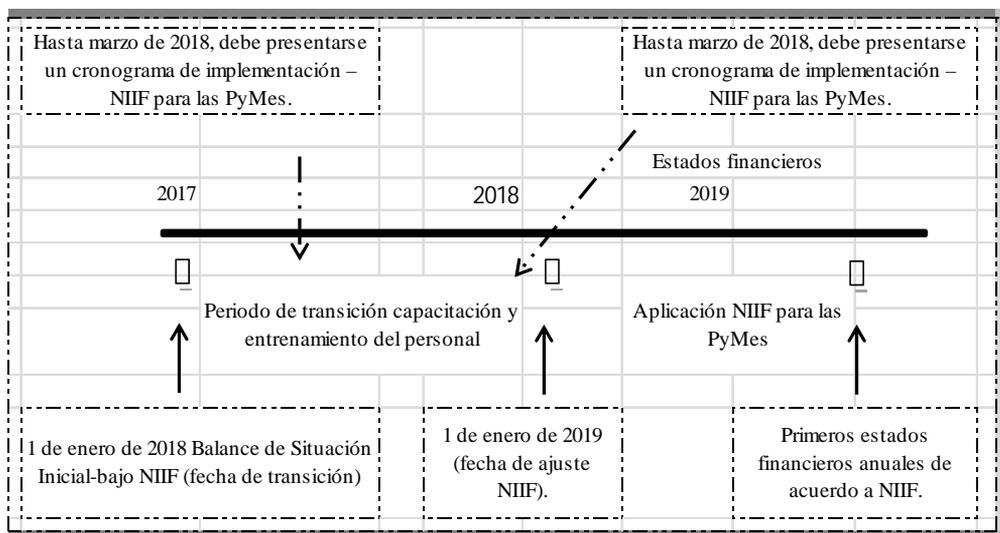
En Ecuador, la convergencia a la NIIF para las PyMes consiste en la preparación de un *cronograma de implementación* como parte de un proceso de transición, en el cual se debe presentar, tal como lo describe la Superintendencia de Compañías (2011), al menos:

- Un plan de *capacitación*, en el que consten los principales protagonistas responsables del diseño, exposición y autorización de los estados financieros.
- El respectivo plan de *implementación*, que contenga la normativa considerada, políticas contables, expertos de la implementación, notas aclaratorias, conciliación de los estados financieros, entre otros de relevancia suficiente.
- La fecha de valoración (diagnóstico) de los *principales impactos* en la entidad (Encalada et al., 2017).

La resolución emitida por la Superintendencia de Compañías (2011) expresa que la implementación de la NIIF en las PyMes de Ecuador es una obligación. Asimismo, las entidades que hayan hecho su apertura de la actividad económica antes del período 2010 y que no hayan adoptado esta norma, deben realizar la convergencia del CT a la NIIF para las PyMes, con el propósito de emitir estados financieros que puedan ser interpretados de manera razonable por usuarios interesados en la gestión del negocio.

En sintonía con el trabajo de Luna & Muñoz (2011), en consideración a los fundamentos de la NIIF para las PyMes (2019), se afirma que la referida norma nace como respuesta a las múltiples necesidades de las industrias, acorde a la realidad económica del mercado que constituyen la fracción más representativa de organizaciones a nivel mundial. Situación que promueve y compromete a los autores a diseñar el respectivo cronograma para la implantación de la norma en el sector PyMes de Ecuador, cuyos delineamientos se muestran en la figura 1, tomando como referencia la resolución emitida en el 2011 por la Superintendencia de Compañías del Ecuador.

**Figura 1.** Cronograma de aplicación para la transición a la NIIF para las PyMes



**Fuente:** elaboración propia con datos de la Guía de Implantación, Superintendencia de Compañías del Ecuador (2011).

Las PyMes ecuatorianas que a la fecha no hayan considerado la aplicación de la NIIF correspondiente como instrumento de gestión para transparentar las operaciones económicas y financieras, deben considerar esta oportunidad para hacerlo según el procedimiento planteado en la figura 1, tomada como referencia la información financiera al cierre del período anterior, con la diferencia de que hasta el año 2012 la transición a la NIIF para las PyMes era de voluntad propia y en adelante es de exigibilidad (Superintendencia de Compañías, 2011).

### 3.1. Diagnóstico conceptual

En esta fase, se proporciona a la administración de la entidad una visión conceptual de los principales impactos contables y los procesos resultantes de la conversión, en la que se demuestra lo aplicado y lo negado, este último por no tener relevancia significativa (Encalada, 2014).

A manera de ejemplo, en el cuadro 1, se exhibe el respectivo plan de implementación que permitirá dar continuidad al proceso de convergencia del CT a la NIIF para las PyMes.

El cuadro 1 presenta la metodología para dar cumplimiento al proceso de convergencia a través de los criterios contables y las exenciones que podrían darse en la fase de diagnóstico, con el propósito de explicar los juicios contables y las razones por las que las entidades han dispuesto la adopción de la norma como instrumento técnico en la preparación de los principales reportes financieros. Además, cabe indicar que la mencionada tabla es a manera de ilustración, por tanto, es variante de acuerdo a la actividad de cada empresa.

### **3.2. Evaluación y planificación de la convergencia del CT a la NIIF para las PyMes**

En esta fase de la investigación, se procede a identificar los elementos de mejoras y su alineación con los requerimientos de la NIIF para las PyMes. De igual manera, se sugiere a la gerencia hacer un diseño para desarrollar la propuesta de cambios a los sistemas de información financiera, procesos y estructura organizativa, acorde a la actividad generadora de renta.

En esta fase se procederá a:

- Establecer las principales diferencias cuantitativas al aplicar las políticas del CT y la NIIF para las PyMes.
- Examinar los actuales reportes financieros, formatos que se generan a partir de la información financiera exigida, así como también, cuál es el nivel de efectividad de los reportes existentes.
- Considerar cambios en políticas contables, estados financieros y en las notas explicativas de acuerdo al sistema NIIF para las PyMes.
- Desarrollar ambientes de pruebas para modificación de sistemas y procesos.
- Evaluar las diferencias contables del CT a la NIIF para las PyMes y determinar el grado de impacto ALTO, MEDIO, BAJO y NULO, para asistir a la administración en la gestión de los cambios a implementar:
  - a) Cambios en el valor actual de los activos, pasivos y patrimonio que sean relevantes, diferenciando el impacto para cada una de los elementos implicados.
  - b) Cambios en el reconocimiento de ingresos y costos propios de la actividad.
  - c) Indicación de los responsables de cada área.

**Cuadro 1.** Resumen del diagnóstico conceptual del CT a la NIIF para las PyMes

A	Detalle	Fecha de inicio	Fecha de finalización	Fecha de finalizado
A-1	Diseño de un plan de trabajo para esta fase en que las empresas están capacitándose para tener claro los lineamientos de las actividades e informes que deben realizar	xx-xx-xx		En transición
A-2	Estudio preliminar de diferencias entre políticas contables actuales aplicadas por las empresas bajo CT y NIIF para las PyMes	xx-xx-xx		En transición
A-3	<b>Mencionar los cumplimientos y exenciones en el período de transición de la NIIF</b>			
	<b>Excepciones</b> a la aplicación retroactiva de otras NIIF (esto solo si se efectúa a partir de la aplicación):		<b>Sí</b>	<b>No</b>
	<b>Cumplimientos:</b> en la adopción por primera vez de la NIIF para las PyMes, una entidad no cambiará de manera retroactiva la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las transacciones (sección 35 NIIF para las PyMes)			
	1.- La baja en libros de activos financieros y pasivos financieros			
	2.- La contabilidad de coberturas			
	3.- Estimaciones contables			
	4.- Algunos aspectos de la contabilidad de las participaciones no controladoras			
	<b>Exenciones:</b> la empresa puede optar por utilizar una o más de las siguientes exenciones en la norma o temas que se detalla:			
	1.- Combinaciones de negocios			
	2.- Pagos basados en acciones			
	3.- Contratos de seguros			
	4.- Valor razonable o valuación como costo atribuido			
	5.- Arrendamientos			
	6.- Beneficios a empleados/prestaciones sociales			
	7.- Diferencias de conversión acumuladas			
	8.- Inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas			
	9.- Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos			
	10.- Instrumentos financieros compuestos			
	11.- Designación de instrumentos financieros reconocidos de forma previa			
	12.- Medición a valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial			
	13.- Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo			
	14.- Activos financieros o activos intangibles contabilizados de conformidad con la CINIIF 12 "Acuerdo de Concesión de Servicios"			
	15.- Costos por préstamos			
	16.- Impuestos diferidos			

A-4 Señalar sobre los criterios contables a aplicar por la empresa cuando existan distintas alternativas en la NIIF para las PyMes			
	1. Designación de activos financieros o pasivos financieros: a valor razonable con cambios en resultados o disponible para la venta (categorías)	Sí	No
	2. Propiedades, planta y equipo: costo o revaluación como costo atribuido, adopción por primera vez		
	3. Beneficios a empleados: amortización para empleados actuales y reconocimiento inmediato para antiguos empleados o reconocimiento de todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a la NIIF, si se utiliza esta opción, se aplicará a todos los planes		
	4. Agricultura: costo o valor razonable		
Se explicarán las razones por las que la empresa adoptó un determinado criterio contable:			
A-5	Identificación de impactos sobre sistemas tecnológicos y gestión de datos		
A-6	Identificación de impactos sobre sistemas y procedimientos de control interno		
A-7	Fecha del diagnóstico conceptual (inicio y finalización)		

**Fuente:** elaboración propia con datos de la Superintendencia de Compañías (2011).

- Evaluar las diferencias y necesidades adicionales de revelaciones.
- Valorar las diferencias en el negocio y rediseño de los sistemas de control interno.
- Aplicar diseño tecnológico para implementar la información financiera bajo NIIF para las PyMes (Superintendencia de Compañías, 2011).

La norma financiera, de ser adoptada en las empresas PyMes, es posible que permita reflejar estados financieros consolidados con base razonable debido al adecuado reconocimiento de las operaciones económicas durante la marcha del proceso contable. Para observar los posibles efectos en la conversión de la norma, el grupo de investigadores ha desarrollado una tabla en la que se demuestra la estimación y evaluación de los posibles impactos al considerar la NIIF para las PyMes en las operaciones de negocios, como se puede observar en el cuadro 2. Este tiene como propósito mostrar los posibles impactos que se pueden producir, derivado de la evaluación estimada en la convergencia del CT a la NIIF para las PyMes.

Al considerar la transición a esta norma, es factible la preparación de un *balance de apertura*. Para ello, se sugiere diseñar un flujograma con el propósito de simplificar procesos y demostrar aquellos que cumplen con el reconocimiento de la NIIF para las PyMes, tal como se puede observar en la figura 2,

**Cuadro 2.** Resumen de impacto en la adopción de la NIIF para las PyMes

B.1	Concepto	Evaluación efectuada				Impacto evaluación			
		Sí	No	En curso	Nulo	Alto	Medio	Bajo	Nulo
<b>Reconocimiento y medición:</b>									
	Instrumentos financieros (sección 11 y 12)			√				√	
	Inversiones en entidades asociadas (sección 14)				√				√
	Participación en negocios conjuntos (sección 15)				√				√
	Propiedades de inversión (sección 16)			√				√	
	Inventarios (sección 13)				√				√
	Ingreso de actividades ordinarias (sección 23)	√					√		
	Impuesto a las ganancias (sección 29)	√					√		
	Propiedades, planta y equipo (sección 17)	√					√		
	Arrendamientos (sección 20)	√						√	
	Beneficios a empleados (sección 28)	√					√		
	Subvenciones de gobierno (sección 24)				√				√
	Conversión de la moneda extranjera (sección 30)				√				√
	Costos por préstamos (sección 25)		√						√
	Hiperinflación (sección 31)				√				√
	Ganancias por acción	√						√	
	Deterioro del valor de los activos (sección 27)			√				√	
	Provisiones y contingencias (sección 21)		√						√
	Activos intangibles distintos de la plusvalía (sección 18)		√						√
	Actividades especiales (sección 34)				√				√
	Pagos basados en acciones (sección 26)				√				√
	Combinación de negocios y plusvalía (sección 19)				√				√
<b>Presentación y revelación de estados financieros:</b>									
	Transición por primera vez a la NIIF para las PyMes (sección 35)	√					√		
	Actividades especiales (sección 34)				√				√
	Presentación de estados financieros (sección 3)	√					√		
	Estado de flujos de efectivo (sección 7)	√					√		
	Políticas contables, estimaciones y errores (sección 10)			√		√			
	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa (sección 32)	√						√	
	Información a revelar sobre partes relacionadas (sección 33)				√				√

**Fuente:** elaboración propia con datos de la Superintendencia de Compañías (2011).

donde se demuestra el proceso y las afectaciones que implican pasar de un sistema contable y tributario local ya establecido a la adopción de la NIF para las PyMes, “en el que consignen los activos y pasivos que se deriven de la situación financiera para ello es necesario tomar en consideración el balance de cierre del año anterior” (Gonzalo, 2004).

En la figura 2, se presenta la metodología como apoyo al balance de apertura para el reconocimiento y eliminación de los activos y pasivos que no cumplen con los principios fundamentales de la NIIF para las PyMes. Además, en el flujograma se puede observar un proceso que permite aplicar nuevas políticas contables para la valoración de los activos y pasivos que bien pueden afectar en los estados financieros, entre otros recursos, las utilidades retenidas.

En la transición a la norma contable internacional, el balance de apertura que adopten las empresas será desde este nuevo punto de partida que reflejará de forma creíble y razonable la información financiera de las organizaciones. Es así que los estados financieros preparados a una fecha de corte determinada permitirán reflejar los efectos de la convergencia, que bien pueden afectar a la cuenta de resultados o al patrimonio de la empresa.

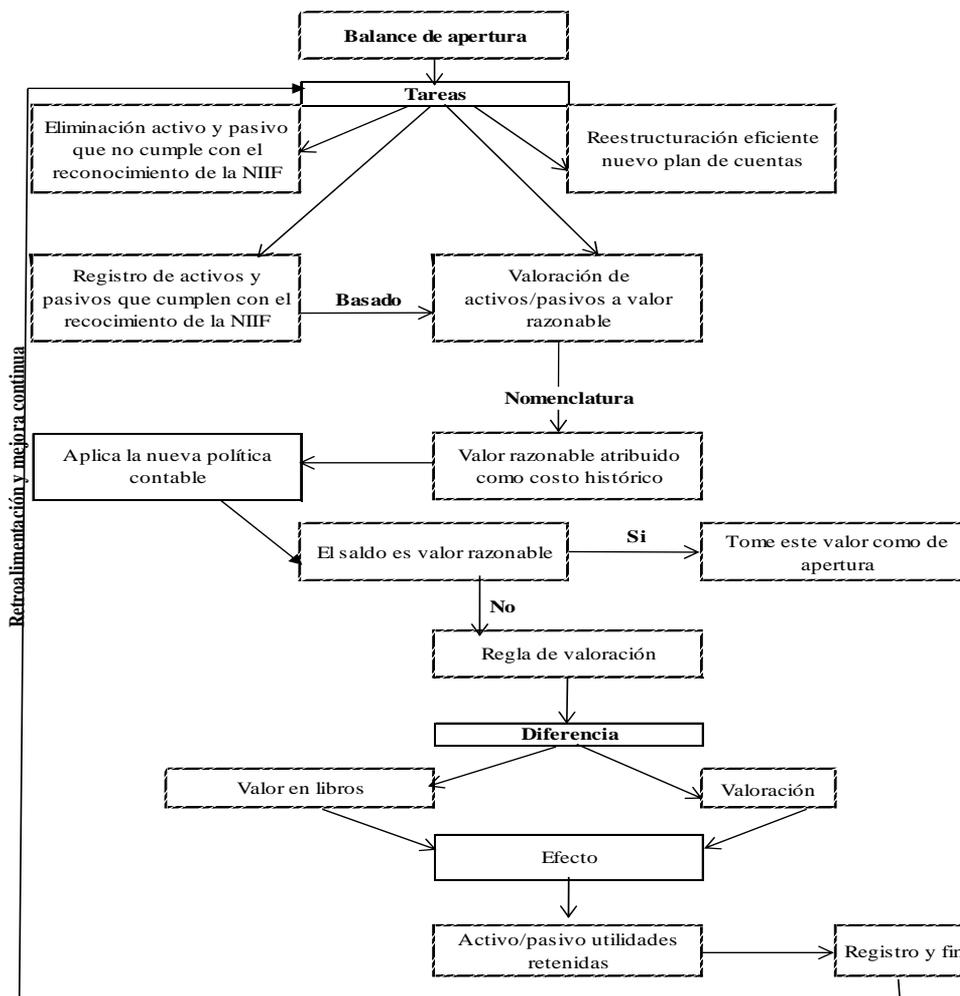
El proceso de aceptación y adopción de la NIIF para las PyMes en Ecuador requiere de un análisis profundo y detallado porque se está implementando en un contexto económico en el que prima la información digital y la globalización (Encalada Encarnación, 2018). Sin embargo, es necesario que en las empresas ecuatorianas se tenga en cuenta la capacidad de gestión, la innovación y la preparación del personal para contrarrestar el riesgo en la implementación de esta norma, debido a que en el proceso de cambio contable es posible que surjan nuevos agregados que intenten modificar los principales objetivos en el reconocimiento de las operaciones económicas y financieras de las PyMes.

Si bien la convergencia a la NIIF para las PyMes significa un fuerte desafío, debe reconocerse que hacerlo despliega un mar de oportunidades. Realizado el análisis a la NIIF, los autores consideran que es posible que ésta permita a las organizaciones, usuarios y académicos debatir sobre la situación económico-financiera no solo de las pequeñas y medianas empresas ecuatorianas, sino también de aquellas relacionadas de corte internacional. Esta situación se hace necesaria dada la vigencia de los Tratados de Libre Comercio que Ecuador ha firmado en los últimos años con los demás países, que, a su vez, le permiten generar competitividad, desarrollo económico y cambio social sostenido (Ardila et al., 2016).

#### **4. Resultados**

Las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Ecuador fueron dadas de baja en el 2010 debido a las fuertes limitaciones que presentaban a la hora de reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de las organizaciones a nivel nacional. La crisis de las normas contables ecuatorianas cobra

**Figura 2.** Flujograma como apoyo al balance de apertura



**Fuente:** elaboración propia.

mayor fuerza cuando el IASB publica la NIIF para las PyMes. Estas normativas debían ser actualizadas en dependencia a las exigencias de los mercados financieros local y de corte internacional. A pesar del esfuerzo, los órganos de control se ven obligados a dejar sin efecto las normas contables ecuatorianas y toman como ruta alterna el sistema tributario interno, lo que obliga a las empresas con domicilio en Ecuador, a ser más tributarias que financieras. Desde el punto de vista de los investigadores, las empresas ecuatorianas asu-

mían otro problema por resolver, por lo cual es posible que el sistema tributario interno contribuyera a minimizar la competitividad en los mercados de consumo y financieros, debido a una serie de discrepancias, por ejemplo, en cuanto al costo de capital, valor de las acciones, la inflación y el deterioro del valor de los activos, entre otros.

El marco conceptual del Código Tributario ecuatoriano, además de definir los dichos principios y el ámbito de la aplicación, establece los objetivos y cualidades de la suficiencia y recaudación tributaria. Al respecto, la información contable debe ser comprensible (clara y fácil de entender), útil (pertinente y razonables) y comparable, para lo cual tiene que presentarse sobre bases uniformes. En tal sentido, la propuesta de convergencia a la NIIF para las PyMes cobra relevancia significativa, debido a que los activos, pasivos y patrimonio pueden ser reconocidos de conformidad a los principios de la norma internacional de información financiera, lo que atribuye a presentar estados financieros de calidad para que los usuarios puedan tomar las mejores decisiones de gestión.

Los objetivos básicos de la convergencia a la NIIF para las PyMes son: a) conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga con respecto a transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieran experimentado tales recursos y el resultado alcanzado en el período; b) predecir flujos de efectivo en correspondencia a las expectativas de los mercados, acreedores y accionistas; c) fortalecer a los administradores en la planeación, organización, dirección y control de los recursos de la entidad; d) tomar decisiones en materia de inversión y financiación; e) evaluar la gestión de los directores de empresas acerca de la vida económica del ente; f) ejercer control sobre las operaciones comerciales de la empresa; g) fundamentar la determinación de las cargas por impuestos, tales como impuesto a las ganancias, impuesto diferido, impuesto por pagar y activo por impuesto diferido; h) contribuir a la evaluación de los beneficios o impacto social que el ente económico represente a un sector de la comunidad.

Otras consideraciones finales que se plantean los investigadores son:

- Al aplicar la normativa financiera internacional en las PyMes ecuatorianas y las internacionales, es posible que los estados financieros declarados sean comprensibles, creíbles y razonables, debido al uso correcto de los principios contables y, sobre todo, a la adecuada valoración de los recursos, al considerar las expectativas de los mercados y la mejora continua.

- La NIIF para las PyMes, como instrumento de gestión, es posible que contribuya a la eliminación de las barreras que inciden en la comprensión y análisis de los estados financieros.
- Las pequeñas y medianas empresas ecuatorianas, por primera vez, adoptan en su sistema contable la NIIF para las PyMes de acuerdo a los fundamentos del marco conceptual de la referida norma y en sintonía a las políticas del sistema tributario que rigen para el territorio.
- Con la aplicación de la NIIF para las PyMes, las industrias ecuatorianas cumplen con la resolución emitida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador y dejan, como muestra y respeto a las autoridades, su fiel cumplimiento de las resoluciones emitidas y la ley.

## 5. Conclusiones

El artículo de investigación científica permite documentar aspectos preponderantes debatidos en el sector académico y profesional, como la tendencia fiscalista de la contabilidad tributaria en Ecuador y la consecuente estructuración de los sistemas de información en función de los requerimientos de la información financiera de los órganos de control actual; el predominio del costo de capital como mecanismo de valoración de empresas o, lo que es lo mismo, valor razonable de la empresa; al tiempo que evidencia las diferencias que presentan las condiciones requeridas por el modelo del IASB para operar conforme a las proyecciones del movimiento de los recursos y las relaciones que ello guarda con las dinámicas y factores externos a la contabilidad, tales como los factores culturales, el sistema político, el sistema económico, el sistema para la protección al medioambiente y el sistema legal o soberanía del país.

En materia de convergencia a la NIIF para las PyMes, es posible que se requiera trabajar en relación a la contabilidad internacional, en particular en los cambios económicos que traería la simbiosis de las prácticas locales empresariales en materia contable y el nuevo modelo o diseño a aplicar, con el fin de hallar alternativas que no discrepen con los principios de la NIIF para las PyMes, sino que contribuya. Pero antes de esto, o quizás a la par, se hace pertinente conocer tales prácticas desde una mirada más allá de la evidente técnica contable contenida en la contabilidad tributaria ecuatoriana. Para ello, sería de relevante utilidad aplicar ejercicios que permitan determinar con razonabilidad los impactos y que las afectaciones sean reconocidas en el estado de resultados y/o estado de cambios en el patrimonio.

Las entidades de pequeño y mediano alcance registradas en Ecuador cuentan con el instrumento guía metodológica para la implementación de la NIIF para las PyMes, por tanto, una vez adoptada la norma, las empresas procederán a suministrar información razonable en los estados financieros lo que les permitirá comprender su posición económica y financiera.

Con la aplicación de la NIIF para las PyMes, los estados financieros y las notas explicativas reflejarán la verdadera situación comercial de las entidades que, sin duda, deben mostrar la razonabilidad de la información económico-financiera a una fecha determinada.

El propósito fundamental de la aplicación de la NIIF para las PyMes es reconocer, medir y revelar toda la información de gestión económico-financiera del ente a través de los estados financieros, para que los tomadores de decisiones puedan valorar el comportamiento económico y escoger la mejores alternativas de inversión y financiamiento en beneficio del ente y los accionistas.

## Referencias bibliográficas

- Ardila, F., García, D., y Ardila, J. (2016). Rediseño e implementación de las NIIF en las Pymes. *Revista Análisis Financiero*, 132, 102-109.
- Custodio, C. (2016). Guía rápida de NIIF, práctica profesional.
- Deloitte (2019). Guía rápida de norma internacional de información financiera.
- Encalada Encarnación, V. R. (2014). *NIIF para las Pymes y su influencia en el proceso contable de la Compañía CREATICORP S.A., de la ciudad de Machala, período febrero - agosto 2013*. (Tesis de maestría no publicada). Universidad Técnica de Machala. Machala-Ecuador.
- Encalada Encarnación, V. R. (2018). *Planificación tributaria en contexto a la doctrina jurídica fiscal. Sistema de información tributaria hacia la gestión del conocimiento empresarial*. Alemania: Editorial Académica Española.
- Encalada Encarnación V. R., Ruíz Quesada, S. C., y Encarnación Merchán, O. M. (2017). Gestión empresarial a partir de la NIIF sección 27: deterioro del valor de los activos. *Revista El Buzon de Pacioli*, No 100, pp. 5-16. Disponible en <https://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Documents/no100/Pacioli-100-eBook.pdf>
- Encalada Encarnación, V. R., Ruíz Quesada, S. C., y Encarnación Merchán, O. M. (2018a). *La contabilidad financiera una disciplina maestra como fuente de información de las actividades económicas y cambio social sostenible*. México: Ecorfan.

- Encalada Encarnación, V. R., Ruíz Quesada, S. C., y Encarnación Merchán, O. M. (2018b). Modelo de gestión económico-financiera: alternativa para la sostenibilidad y emprendimiento empresarial en pequeñas y medianas empresas. *Revista Anuario Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Número Especial, junio, 88-102. Disponible en <https://revistas.uo.edu.cu/index.php/aeco/article/view/3935/3415>
- Francoa, A., Ordoñez, I., y Perdomo, L. (2017). Los agentes y la toma de decisiones en las PyMEs frente convergencia a NIIF: una observación en seis empresas de algunos sectores en el Valle del Cauca. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales*, 48, 61-75.
- Gómez, D. (2004). Reglas vs principios. *Revista Ejecutivos de Finanzas*, 18, 56-59.
- Gonzalo, J. (2004). Normas IASB: La primera vez. *Universia Business Review*, 107-115.
- International Accounting Standards Board (2015). *Presentación de la Norma Internacional de Información Financiera, Fundamento de las Conclusiones*. Londres. Recuperado de [http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Documents/ED\\_2013-9\\_ES\\_website.pdf](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Documents/ED_2013-9_ES_website.pdf)
- International Accounting Standards Board (2016). *Acerca de las NIIF para Pymes - NIC NIIF*. Londres. Recuperado de <http://www.nicniif.org/home/acerca-de-niif-para-pymes/acerca-de-las-niif-para-pymes.html>
- International Financial Reporting Standards, Foundation (2019). *Una guía para micro entidades que apliquen la NIIF para las Pymes (2009)*. Londres: IFRS Foundation Publications Department.
- Luna, J., y Muñoz, L. (2011). Colombia: Hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia. *Revista Adversia*, 8, 26-43.
- Molina, R. (2013). NIIF para las Pymes: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?. *Revista Contabilidad y Negocios*, 16 (8), 21-34.
- Servicio de Rentas Internas - SRI (2019). *Pymes - Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. Quito. Recuperado de <http://www.ecuadorlegalonline.com/sri/pymes/>
- Páúcan, I. (2015). Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality: a review. *Revista Procedia Economics and Financem*, 32, 580-587.
- Superintendencia de Compañías (2011). *Guía de cronograma de implementación de la norma internacional de información financiera*. Quito.
- Superintendencia de Compañías (2011). Resolución N° 08. G. DSC.010 del 20/11/2008, publicada en el Registro Oficial N° 498 de 12/2008 y de la resolución No.SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01 de fecha 12/01/2011, publicada en el Regis-

- tro Oficial No. 372 del 27 de enero de 2011. Quito. Recuperado de <https://www.iasplus.com/en/binary/americas/0902ecuadorresolution.pdf>
- Uyar, M. (2019). The Impact of Switching Standard on Accounting Quality. *Revista Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4 (9), 459-479.
- Zapata, G., y Hernández, A. (2010). Reflexiones sobre la aplicación de las NIIF en las PYMES venezolanas. *Revista Compendium*, 25 (13), 23-41.

© 2017 por los autores; licencia otorgada a la revista *Escritos Contables y de Administración*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>