



REFLEXIONES SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN LAS PYME'S VENEZOLANAS

Entrevistados:

Iván R. Guevara G.*
Pedro Rangel Cruz**

Responsables de Organización y Edición:

Gerardo Zapata***
Aymara Hernández Arias****

*Licenciado en Contaduría Pública. Decanato de Administración y Contaduría
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (DAC-UCLA).
Maestría en Contraloría. Universidad de Sao Paulo. Brasil.
Master en Auditoría. Universidad de Zaragoza. España.
Doctor en Finanzas y Contabilidad. Universidad de Zaragoza. España.
Docente-Investigador DAC-UCLA
iguevara@ucla.edu.ve

**Licenciado en Contaduría Pública (DAC-UCLA).
Magister en Gerencia de las Finanzas y los Negocios. Universidad Yacambú.
Barquisimeto. Venezuela.
Doctor en Estudios del Desarrollo. CENDES. Universidad Central de Venezuela (UCV).
Caracas. Venezuela.
Docente-Investigador DAC-UCLA
aroacain@yahoo.es

***Licenciado en Contaduría Pública.
Especialista en Contaduría, Mención Auditoría. (DAC-UCLA).
Doctor en Dirección de Empresas, Universitat de València, España.
Docente-Investigador DAC-UCLA
zapager@yahoo.com

****Ingeniero en Informática (DCyT-UCLA).
Magíster en Ingeniería Industrial (UNEXPO).
Doctora en Estudios del Desarrollo (CENDES-UCV).
Docente-Investigador DAC-UCLA.
aymarah@yahoo.com.

INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene como propósito presentar un conjunto de propuestas y opiniones de especialistas en el área de la contaduría pública, tanto en lo profesional como en lo docente, sobre el proceso de aplicación de las NIIF en el contexto de las pequeñas y medianas empresas (PYME's) en Venezuela a partir del año 2011.

La discusión se inicia a partir de una serie de interrogantes que permitieron llevar a cabo una reflexión crítica sobre los antecedentes que explican cómo emerge el tema bajo estudio y la interpretación de la situación en el contexto venezolano, a fin de resaltar puntos de encuentro, contradicciones, inconvenientes y aspectos positivos, así como la presentación de recomendaciones. De este modo, los planteamientos expresados en este documento, pueden servir como guías orientadoras y propiciadoras de investigaciones sobre el impacto de las NIIF en nuestro país.

En ocasiones, el tema primordial de las PYME's en Venezuela, no gira en torno a cómo enfrentar o resolver el cumplimiento al pie de la letra del principio o norma contable, su prioridad en muchos casos va en función a la observancia de la norma tributaria para evitar sanciones. Es decir, está presente la idea que la organización contable debe estar diseñada para dar respuestas adecuadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, más que a los aspectos financieros o administrativos. Esto se debe, principalmente, a las características de las estructuras administrativas,

organizativas y forma de propiedad de las PYME's venezolanas, que en muchos casos las hacen muy poco vulnerables al dictamen del auditor externo, pero sí a los resultados negativos de una auditoría fiscal por parte de los órganos competentes del Estado. Es decir, *que la administración tributaria realice una fiscalización y se le indique a la empresa que no está cumpliendo con determinadas normas tributarias, que implica un ilícito tributario y por tanto la aplicación de sanciones que van desde una multa, hasta restrictiva de libertad o cierre temporal del negocio, entre otras*, situaciones que pueden poner en riesgo la propia continuidad de la empresa.

De allí, surgen inquietudes al respecto. Por supuesto, las NIIF son normas contables internacionales de obligatorio cumplimiento, de acuerdo a lo establecido por la *Federación Venezolana de Contadores Públicos en su boletín BA VEN-NIIF 0*, pero alrededor de las PYME's surgen algunas interrogantes: ¿tienen realmente el interés por cumplir con las NIIF? ¿Han comprendido el proceso y la importancia de la adopción y cumplimiento de la norma? ¿Ven como algo positivo el impacto de su implementación, o lo perciben como un mero formalismo contable-administrativo? ¿Cuál es la inversión en tecnología y en formación del recurso humano; vale la pena hacerlo? Sobre estos aspectos, se trata de dar algunas respuestas en el presente documento.

PREGUNTAS DE REFLEXIÓN

¿Cuáles son los aspectos que marcan la necesidad de la armonización contable a nivel internacional?

IVÁN GUEVARA (IG): Antes de iniciar esta breve disertación sobre normas internacionales de contabilidad, quisiera hacer una analogía con una interesante ilusión del ser humano... ¿se imaginan si algún día consiguiéramos tener un “código” único que nos permitiera comunicarnos universalmente y sin limitaciones? Si todos fuésemos capaces de comunicarnos en un mismo idioma, sin lugar a dudas todo sería diferente, permitiéndonos vivir en un mundo de mayor igualdad. Desafortunadamente en el plano de la comunicación humana, un lenguaje universal como el esperanto luce como la más pura utopía, mientras que en el ámbito contable pareciera estar rindiendo frutos tangibles, la comunicación contable universal está llegando.

Es bueno recordar que el camino de la armonización contable internacional ha venido siendo trazado por académicos desde hace mucho tiempo; ha sido un árbol plantado en disertaciones por investigadores de todo el mundo que, a partir de la última década del siglo XX comienza a mostrar sus frutos, cuando dicha armonización comienza a ser reclamada con fuerza en el ámbito empresarial, invitando a esa iniciativa a abandonar el mundo académico para implementarse en el mundo real de las organizaciones, especialmente las grandes corporaciones.

En la realidad, el reclamo y promoción de un lenguaje contable universal ha estado a cargo de las grandes corporaciones internacionales, las cuales aspiraban contar con un cuerpo normativo común, único y homogéneo que les permitiera formular sus estados finan-

cieros, de tal manera que éstos fueran aceptados en todos los mercados financieros del mundo en los que operaban, sin que fuesen necesarias las acostumbradas y costosas adaptaciones y modificaciones contables.

En este sentido, en 1995, se firmó un acuerdo entre el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC, rebautizado en 2001 como IASB) y la Organización Mundial de Entes Reguladores de los Mercados de Valores (IOSCO). El principal logro de ese acuerdo fue el hecho de que la IOSCO aceptó las normas del IASB como el marco normativo referencial para la formulación de los estados financieros de las empresas, cuyos valores fueran cotizados en los mercados bajo su adscripción, constituyéndose en uno de los más importantes pasos en el camino de la armonización contable internacional. Esta circunstancia hizo que las grandes empresas del mundo, así como las grandes corporaciones contables, dirigieran toda su atención a las normas de contabilidad emitidas por el IASB, como un modelo normativo referencial de contabilidad internacional.

Para abordar los beneficios y dificultades que las PYME's enfrentan en este proceso, es necesario recalcar que la principal motivación de las grandes empresas y corporaciones ha sido la obtención de un modelo contable estándar, que les permitiera disminuir significativamente los altísimos costos de preparación y modificación de sus estados financieros, para adaptarlos a los diferentes marcos normativos adoptados por los diversos entes reguladores de los mercados internacionales al-

rededor del mundo y, especialmente, evitar el complejo sistema de conciliación requerido por el principal ente regulador del más importante mercado del mundo; es decir, la Security and Exchange Commission en los Estados Unidos de América.

En ese orden de ideas, debe contextualizarse la aplicación del nuevo marco normativo propuesto, ya aceptado y adoptado por una buena parte de los países del mundo, dentro de las siguientes premisas: a) que no ha sido diseñado originalmente para PYME's; b) que dicho marco ha sido concebido por y para grandes empresas y corporaciones, y c) que ha sido motivado, fundamentalmente, para promover el ahorro de los altos costos de transformación y adaptación de los estados financieros de las grandes empresas. Desde esta perspectiva, no resulta difícil inferir que ocasionarán y están ocasionando grandes limitaciones y dificultades a las PYME's, especialmente si nos referimos a los costos de implementación de dichas normas, con la diferencia inobjetable de que las pequeñas y medianas empresas tienen menor fuerza económica para enfrentar tales costos.

También es bueno acotar que las limitaciones para la aplicación de las NIIF a las PYME's no son particularmente difíciles para las empresas venezolanas, ni siquiera son especialmente difíciles y costosas, sino que lo son para toda empresa mediana o pequeña en cada uno de los países del mundo donde han sido adoptadas tales normas desde el año 2000.

En resumen, las normas a las que nos referimos han sido creadas para

grandes empresas y grupos empresariales y por grandes corporaciones contables como la FASB (Financial Accounting Standards Board) y el IASB (International Accounting Standards Board), antes IASC (International Accounting Standards Committee). Entre las principales limitaciones que enfrentan las PYME's en el mundo, para la aplicación del cuerpo normativo internacional podemos destacar:

- diseño de software especializado o adquisición de paquetes y sistemas administrativos y contables;
- adquisición de equipos informáticos;
- reestructuración de los sistemas de gestión contable y el establecimiento de nuevos mecanismos de seguimiento y control;
- diseño e implementación de nuevos y diferentes formatos de divulgación de la información contable para los que no están preparadas;
- uso tradicional de formas rudimentarias e informales de gestión, adecuadas a sus realidades;
- necesaria formación técnica del personal administrativo y contable para preparar el know-how y el capital intelectual ante los nuevos retos de la información contable universal;
- los efectos de los cambios producidos por la adopción de nuevos paradigmas contables en los estados financieros, antes y des-

pués de la aplicación de las NIIF representando, en su mayoría, distorsiones importantes y significativas en la información contable revelada.

Debe acotarse que la iniciativa internacional mundial de estandarizar los procedimientos contables tiene precedentes prácticos además, con relativo nivel de éxito, pues con ello no se consiguió tener estados financieros con niveles importantes de comparabilidad técnica. Es oportuno recordar que uno de los más importantes procesos de armonización contable, aunque de ámbito regional, ocurrió en Europa con las llamadas Directivas Europeas, las cuales fueron creadas y adoptadas obligatoriamente por todos los países miembros de la Unión Económica Europea (antes Comunidad Económica Europea - CEE). Tales directivas fueron diseñadas y desarrolladas por comités internacionales con representación de los principales países miembros, con la finalidad de disminuir y hasta eliminar las asimetrías de la información contable y financiera, causadas por las importantes diferencias de las economías, factores macroeconómicos, sistemas monetarios y de los marcos normativos aplicables en cada país miembro.

Es así como, en el año 2000, se emite una normativa europea en la que se obliga a todos los países miembros de la Unión a aplicar las normas contables establecidas por el IASB, más específicamente las NIC-NIIF, para todas las empresas cotizantes en los mercados europeos y con vigencia a partir del 01 de enero de 2005. Posteriormente, tomando como referencia la alianza

establecida y antes referida entre el IASC y la IOSCO para la armonización contable en Europa, entra en escena el organismo regulador contable americano FASB para, entre todos, intentar conciliar los diferentes modelos y así desarrollar un marco normativo de calidad, sustentable y de aplicación general a largo plazo, tanto para el ámbito regional, como el internacional. Este acuerdo entre organismos reguladores contables de ambos lados del Atlántico (Europa y América) estuvo principalmente orientado a:

- hacer todos los esfuerzos para que las normas compatibles a cada uno de los diferentes modelos sean puestas en práctica lo antes posible, abriendo así el camino a la armonización de otras prácticas menos similares;
- disminuir las asimetrías de la información contable y financiera producidas por las diferentes normas aplicadas en cada región;
- realizar todos los esfuerzos en comités con participación de especialistas internacionales, para promover y alcanzar acuerdos en materia de armonización de las prácticas y normas no compatibles; y,
- conseguir que las normas conciliadas y compatibilizadas se mantengan en el tiempo.

No fue sino hasta febrero de 2006 cuando la FASB y el IASB publicaron un documento conjunto denominado Memorandum de Comprensión o (Memorandum of Understanding

–MoU) en el que se anunciaba la futura eliminación del requisito de adaptación y conciliación de los estados financieros de las empresas no americanas, a los principios y normas contables estadounidenses a los que estuvieron siempre sometidas por la SEC, lo cual sería posible a partir de enero de 2009 y en el entendido de que las NIIF fueran aplicadas efectivamente por buena parte de las empresas y en un gran número de países, lo que daría una verdadera connotación de referente internacional y constituye, actualmente, el mayor de los avances hacia el lenguaje contable universal.

Ante la Subcomisión de Valores, Seguros e Inversiones del Comité del Senado de los Estados Unidos para asuntos de banca, vivienda y urbanismo compareció, en octubre de 2007, quien en esa oportunidad fue el Presidente de la FASB, Robert Hertz, en el marco de una sesión de discusión sobre normas internacionales de contabilidad. En su discurso manifestó que la supresión por parte de la SEC del requisito que exigía a las empresas extranjeras (no americanas) reformular y adaptar los estados financieros a las normas de ese país, es congruente con la intención manifestada por las corporaciones contables internacionales, rumbo al proceso de convergencia y transición hacia un modelo contable globalizado basado en las NIIF. De su declaración debe ser destacado el testimonio sobre que, aunque habían sido realizados múltiples esfuerzos en los Estados Unidos de América para conseguir la convergencia contable internacional, con sus estrategias –las americanas– les llevaría

mucho más tiempo alcanzarlo, razón por la cual estimaba mejor someterse a las NIIF, las cuales vienen siendo adoptadas cada vez por mayor número de países en el mundo. Finaliza puntualizando que para que el proceso de normalización y estandarización contable sea verdaderamente internacional, éste debería ser adoptado y utilizado en el mayor mercado de capitales del mundo, refiriéndose al de los Estados Unidos.

Para finalizar debe reconocerse que, a pesar de las limitaciones, problemas e inconvenientes superados, los que están en etapa de superación y los que aún no conocemos pero que seguramente se presentarán en el futuro, el proceso de armonización llegó para quedarse y debemos aprender a lidiar con él. En conclusión, será la actitud inteligentemente terca de seguir tropezando en el camino de la estandarización y convergencia contable, aprendiendo de los desaciertos, la que guiará las corporaciones contables reguladoras, a las empresas cotizadas en los mercados internacionales, a los participantes en esos mercados y a todos cuantos mantenemos contacto cercano con la información contable en el mundo a alcanzar la utopía de contar con un código global de comunicación contable, que estará aún y por mucho tiempo más, en constante desarrollo.

¿Cree usted que la PYME venezolana está preparada para adoptar las NIIF a partir del 01/01/11, tal como lo establece la BA VEN-NIIF 0 (Versión 4)? ¿Cuál cree usted que sería su impacto organizativo y en especial en los recursos humanos?

PEDRO RANGEL (PR): Dentro del contexto de tiempo y forma como se ha abordado el cambio, definitivamente creo que no se está adecuadamente preparado. El punto medular de la adopción presume una madurez tecnológica, financiera y de gestión que la PYME venezolana no posee y cuya adecuación requiere una puesta en marcha distinta a la propuesta actualmente. No se trata de tomar unas nuevas normas para sustituir unas viejas. La aplicación de NIIF requiere unas fuentes de información, plataforma informática y análisis económico donde no solo participa el contador público; este proceso involucra, en el nivel interno de la empresa a la gerencia general, finanzas, informática, recursos humanos, y a nivel externo, a los órganos reguladores del Estado, a la banca y demás entes que constituyen parte de la relación dinámica en la cual se mueve la empresa o institución

En cuanto al impacto organizativo y en especial en los recursos humanos se requiere adaptación de procedimientos y procesos operacionales, participación creciente de funciones operacionales aceptación de NIIF por todos los miembros de la compañía. Todo ello implica una serie de requerimientos entre los que cabe mencionar:

- Reporte de Segmentos:
 - Se requerirá un reporte detallado del desempeño operacional por segmento; esto incrementará el escrutinio por parte de los analistas.
 - Actualmente algunas compañías preparan información extracontable para registrar y me-

dir la gestión. Con las NIIF será necesaria.

- Presupuestos y Pronósticos:
 - Las compañías necesitarán presupuestar sus operaciones por segmento, con uno a dos años de anticipación.
 - Las utilidades que se reporten pueden ser diferentes del desempeño comercial percibido, como resultado del uso de valores justos y de las restricciones sobre prácticas tales como contabilización de operaciones de cobertura.
 - Los indicadores para valorar negocios y desempeño de los ejecutivos tendrán que ser revisados.
- Cambios o adaptaciones de los sistemas de información y soporte actuales (no pueden hacerse en una hoja electrónica).
- La contabilidad financiera y los sistemas de reporte deben ser capaces de:
 - Producir información robusta y consistente para los reportes financieros.
 - Capturar nuevos datos para las revelaciones requeridas.
- Las compañías necesitarán mejorar sus niveles de seguridad en tecnología para minimizar el riesgo de interrupción del negocio.
- Compensación de Ejecutivos - Sistemas Basados en Desempeño. Las compensaciones calculadas y pagadas bajo sistemas basados

en desempeño pueden ser materialmente diferentes bajo NIIFs porque los resultados financieros de la compañía pueden variar sustancialmente.

- Sistemas de Remuneración en Acciones:

- Habrá pérdida de privacidad por las revelaciones sobre sistemas de remuneración en acciones necesarias detalladas y accesibles a inversionistas, clientes, asociaciones laborales y otros interesados.

- Los gastos por pagos en acciones impactarán la forma en que los sistemas de remuneración serán diseñados e implementados en el futuro.

- Impacto impositivo al revelar y aplicar sistemas de compensación.

¿Cree usted que existe una coordinación adecuada entre los organismos empresariales, profesionales, académicos y gubernamentales, para que el proceso de adopción de las NIIF en las PYME's sea llevado a buen término?

PR: No lo creo. Sin entrar en aseveraciones polémicas, pudiéramos decir que a pesar de los inmensos esfuerzos y recursos invertidos en la difusión y discusión de las NIIF, aún dentro del gremio profesional existen colegas en estado de estupor por no saber a ciencia cierta por dónde comenzar. A nivel académico, aún existen rezagos en cuanto al contenido programático en algunas universidades. A nivel gubernamen-

tal, se acaba de publicar, según la Gaceta Oficial N° 39.584 la creación del Programa Nacional de Formación en Contaduría Pública, el cual no tiene ninguna relación con el proceso de adopción de las NIIF y pareciera más bien que está precisamente dirigido en la dirección inversa. Por el lado de las empresas, no hay aún una comprensión diáfana de los requerimientos involucrados para la adopción.

IG: Tengo inquietudes al respecto, cuidando las formas, ya que uno se debe a un gremio, independientemente de que no esté de acuerdo con la forma cómo la Federación de Contadores decide o cómo ocurre la generación y aplicación de normativas en Venezuela, las cuales son realizadas prácticamente sin consulta y sin "tropicalizar". Obligatoria-mente hay que hablar de la gran descoordinación que existe entre los entes reguladores y los entes que emiten normativas. Aquí la Federación no se ha podido reunir seriamente con la Superintendencia de Bancos y de Cajas de Ahorro o con el SENIAT a fin de promover y definir lineamientos integrales.

GERARDO ZAPATA (GZ): Si, por ejemplo el caso de la DPC-10. Que desde el punto de vista financiero, puede brindar información relevante cuando es bien interpretada por los interesados de los Estados Financieros, pero al momento de la consideración fiscal su utilidad no se ve tan clara

IG: Esa es justamente una de las razones principales por las cuales las empresas no tienen mayor interés en la aplicación de las NIIF. Como dije desde un principio, las normas buscan armo-

nizar, hacer que la gente hable un mismo lenguaje contable y es por eso que siempre que toco este tema, hago una abstracción con lo que es un lenguaje universal.

Han sido diversos los esfuerzos realizados para que todos los países hablen un mismo idioma, tanto su idioma original como un idioma que sea útil para comunicarse con el resto de las comunidades en el ámbito internacional. El logro de este objetivo se ve cada vez más lejos. Sin embargo, en contabilidad, tenemos la posibilidad porque ya está a la vuelta de la esquina la aplicación de un idioma universal que nos permita hablar en iguales términos. Pienso que, si bien es cierto que a corto plazo se ve difícil, a largo plazo puede tener una buena perspectiva.

Está empezando a expandirse la experiencia que comenzó la Comunidad Económica Europea, con muchos países regados como semillas sembradas de un bosque que busca su expansión natural o como piezas de un rompecabezas que inicialmente no encajan pero por lo menos están todas juntas. Luego, enmarcadas en el mapa de asimetrías de la información y de los modelos contables comenzaron a encajar las piezas a través del uso de directivas generales.

Hice seguimiento de cerca durante un tiempo, por razones académicas, la experiencia de armonización europea, la cual tiene bastante tiempo concretándose. Los europeos comenzaron, primero, por unir las piezas, sin importar si encajaban o no. Luego de que estaban todas juntas, se limaron las aristas y las

puntas para lograr su encaje y la estrategia utilizada para dar forma a los modelos contables individuales, fue la implementación de Directivas Europeas, emanadas de un órgano superior, y de carácter vinculante para los países miembros. Específicamente, desde Bruselas, se ordenaban ciertas medidas homogéneas a ser aplicadas en el resto de los países buscando, principalmente, limar las asimetrías. Esta fue una de las principales causas de crear la Comunidad Económica Europea, ya que habían demasiadas asimetrías en países muy cercanos que simplemente tenían una frontera cosmética; es decir, fronteras que prácticamente no dividían nada y entendieron la necesidad de estar más unidos y la forma como lo concretaron en principio fue la unión económica. Eso tiene mucho que ver con nosotros, lo que buscaron fue el libre tránsito de personas y de capital a través de la homogeneización de la información contable. Esto debido a que uno de los grandes problemas que han tenido las empresas, es justamente que sus estados financieros, en los diferentes ámbitos mundiales, se conforman de acuerdo a un marco normativo distinto y todavía existen diferencias en los modelos contables de los países.

GZ: En el caso de Venezuela, hay catálogos contables distintos.

IG: Sí, pero me refiero al modelo o marco contable general y no a la diferencia de catálogos de números o denominación de cuentas que, en mi opinión, debe verse como una variación de las formas que no afecta de manera importante la información revelada en los estados financieros de una empresa.

Cuando me refiero al modelo contable estoy hablando del marco referencial que debe utilizarse para la aplicación de las normas contables, un marco restrictivo de la acostumbrada discrecionalidad de los gerentes para valorar, clasificar, registrar y presentar los hechos contables y esto es lo que se está intentando con la adopción de las NIIF. Tratar de que las empresas hablen un mismo idioma; es decir, que los estados financieros puedan ser elaborados en función de un mismo marco normativo. ¿Qué es lo que ha venido sucediendo a pesar de los acuerdos discutidos?, pues que las normas internacionales han sido creadas por y para las “muy grandes” empresas y corporaciones, ni siquiera para las grandes o, digamos, para las grandes transnacionales mundiales. Éstas han sido favorecidas por las corporaciones contables como el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) y la IFAT (Federación Internacional de Contables), las cuales han tratado de armonizar como producto o respuesta a la presión de estas empresas.

La primera gran presión sufrida por las corporaciones contables, tuvo lugar una vez que trataron de complementarse en el marco de la Unión Europea. La inquietud que surgió fue que estaban tratando de realizar diferentes cuentas anuales para diferentes tipos de normativas y regulaciones. En 1995 decidieron, con una presión significativa de las grandes empresas europeas, llegar a un acuerdo marco con el IOSCO (International Organization of Securities Commissions), instituto que agrupa los

entes reguladores de las comisiones de valores de los diversos países. Con este acuerdo, trataron de establecer los requerimientos normalizados de información bajo un solo criterio. Fue una decisión en consenso sobre la base de normas americanas y europeas ya establecidas, la idea es escoger entre las diferentes normas específicas solo una, por la cual se registrarían todos los países de la unión.

Apenas en el 2008 fue que la SEC (Securities and Exchange Commission), el principal contralor de mercado de capitales en el mundo, ubicado en EE.UU., cedió a la presión ejercida por parte de las empresas. Uno de los requisitos fundamentales que solicitaban las empresas estaba relacionado con un requerimiento de la SEC sobre la reconciliación de los estados financieros bajo sus normas; esto, obviamente para las empresas que cotizan en el mercado de valores norteamericano, que al fin de cuentas son las grandes empresas y no las PYME's.

Entonces, cuando una empresa grande quiere cotizar sus acciones en el mercado americano o quiere entrar en el juego de la bolsa de valores, tiene que presentar estados financieros elaborados de acuerdo al marco normativo que la SEC establece que, en ese momento, eran las normas de contabilidad de EEUU. ¿Qué pasa entonces? La SEC dice: está bien, acepto las normas del IASB, que es la corporación de contadores públicos internacional y quienes establecieron las normas internacionales de contabilidad, que posteriormente se convirtieron en las NIIF. Se abrió un amplio espacio y todas las empresas

comenzaron a mirar con buenos ojos este aspecto de la normalización. Se nota que hay voluntad de los grandes organismos como la SEC u otras entidades contraloras de valores alrededor del mundo para tratar de llegar a una unificación; ¿por qué sucede esto? Por la presión de las grandes empresas. ¿Por qué las grandes empresas hacen presión sobre los mercados de valores, sobre los entes contralores, así como sobre una organización tan poderosa como el IOSCO? Bueno, esto sucede porque las grandes empresas estaban sufriendo altísimos costos a la hora de preparar estados financieros de acuerdo a normativas de otros países y las costosas operaciones de conciliación de las normas debían hacerse con cierta frecuencia. Esta fue, a mi juicio, una de las razones de mayor peso por la cual se hizo el esfuerzo por normalizar.

De allí proviene mi reflexión; la normalización contable ha sido impulsada o propiciada por grandes empresas atendiendo fundamentalmente a sus intereses económicos particulares y la consideración a las PYME's ha sido nula o, al menos, muy poca. Cuando hablaste de la DPC-10, considero que es un plomo en el ala, es mucho peso, es un *handicap* muy grande porque las normas internacionales están orientadas para empresas en situaciones estables.

GZ: No inflacionarias.

IG: Exactamente. Obviamente dentro de la normativa está prevista la actualización contable por efecto de la inflación. Sin embargo, la inflación siempre tiene un efecto distorsionante en los estados financieros, aun cuando no lo queramos ver o a pesar de que aplique-

mos la DPC-10 o cualquier tipo de normativa, como la hubo en Europa para poder unificar la moneda. Igualmente van a presentarse distorsiones, no solamente con un ajuste contable se eliminan las asimetrías que hay entre dos economías tan diferentes. Es como hablar, por ejemplo, de hacer simétricas las economías de Venezuela y EEUU. Eso no se hace con un plumazo simplemente porque las asimetrías van a continuar existiendo. Recuerda que los estados financieros son una visión paralizada de la economía, en un momento determinado, en una hora, en minuto o segundo específico, pero la empresa sigue viva. Al día siguiente la empresa ya cambió, sobre todo en un marco completamente inflacionario, altamente inflacionario casi hiperinflacionario como el nuestro. He discutido con gente del Colegio, que estas normas no fueron hechas para las PYME's y por eso los problemas que están presentando para aplicarlas. Fundamentalmente dichos problemas están basados en las asimetrías entre las grandes, medianas y pequeñas empresas.

Me refería al aspecto inflacionario como una de las principales razones, pero existen otras razones de mucho peso. Vamos a realizar un análisis inverso. Si lo que establecí al principio como premisa, en el sentido de que las grandes empresas presionaron a las grandes corporaciones contables para conseguir que se hiciera un solo tipo de estado financiero para evitarse los altos costos de convertir sus estados financieros a los otros, ahora le están traspasando estos costos a una pequeña o mediana empresa que no tiene como responder.

GZ: ...y que quizás no tienen esa necesidad, pero las están obligando.

IG: ...no lo había visto de ese punto de vista, pero me parece interesante. Lo había visto desde el punto de vista de formación, de capital intelectual, de equipos, de software. De muchos otros aspectos para los que la empresa no tiene la capacidad económica suficiente, porque está tratando de solventar los problemas del día a día, tratando y ocupándose de lo urgente y posponiendo lo importante, ocupándose de lo inmediato, del corto plazo. El problema de la armonización contable en las PYME's se refiere única y exclusivamente a sanciones de carácter civil, pecuniario, administrativo y tributario.

GZ: ...ese es el punto central y es lo que se plantean los responsables de las empresas. Habrá que vivirlo en cada caso, desprenderse un poco de posiciones radicales y determinar las respuestas a ciertas preguntas: ¿Cómo vamos a hacer con esto? ¿Cómo lo implementamos?

IG: De todos modos, con todos los argumentos que podamos citar en contra, creo que es nuestra obligación posicionarnos del otro lado, es decir, a favor. A largo plazo, el proceso de armonización contable va a traer grandes beneficios y, para muestra, podemos citar la experiencia europea que, con la armonización, ha conseguido disminuir y hasta desaparecer las asimetrías de economías tan diferentes como las que se aprecian entre los países pobres y los más ricos de la Unión. En el resto del mundo estamos en un proceso de adaptación propio de la adopción de

normas, apenas estamos empezando. Por supuesto, ha traído y traerá problemas por mucho tiempo, éstos lejos de desaparecer seguirán apareciendo y todo indica que no será fácil. Esto es especialmente importante reconocer si partimos de que, economías como las nuestras, están afectadas de manera muy importante por los niveles de riesgo producidos por la permanente incertidumbre política y económica.

Obviamente, en cuanto a las asimetrías, también tiene que ver la forma como los docentes y especialistas estamos formando a los nuevos gerentes con relación a situaciones o circunstancias completamente diferentes, de cara a ambientes en empresas que están inmersas en contextos con dinámicas que funcionan mejor. Aquí llama poderosamente la atención la falta de organización y coordinación entre los diferentes entes reguladores.

GZ: Todo esto pasa por la falta de coordinación. Definitivamente tiene que haber una coordinación entre todos los grupos participantes e interesados, y ciertamente creo que no la hay, o al menos como debería ser. Sobre todo pasa por la falta de decisión de las mismas pequeñas y medianas empresas. Si no abordan este requerimiento oportunamente, nunca se resolverán los obstáculos, sobre todo en lo que se refiere a las normas tributarias.

IG: En Venezuela, tradicionalmente, la norma tributaria nunca se ha hecho de cara a la norma contable; igualmente, las normas contables tampoco se han diseñado en coordinación con las normas tributarias. De hecho, hay autores

que refieren que esas normas no tienen que estar casadas. En mi opinión, si bien es cierto que la regulación contable es una y la regulación tributaria es otra porque atienden a diferentes objetivos, considero que deben estar coordinadas porque, evidentemente, una genera consecuencias sobre la otra. Por esta razón considero interesante revisar las experiencias brasileñas sobre el diseño e implementación de las normas en general y, en especial las de carácter económico, financiero, contable y tributario, a cuya aprobación antecede un proceso de discusiones entre técnicos de los ministerios involucrados, universidades y parlamentarios, disminuyendo los efectos indeseados producidos cuando la coordinación no existe.

Recuerdo que estudiando en Brasil en la Universidad de Sao Paulo (USP), tuve la oportunidad de trabajar con un grupo de investigación de esa prestigiosa universidad. Siempre que se iba a implementar algún tipo de norma, ya sea en el campo económico o social, los primeros llamados eran los miembros de “la universidad”. Participando en ese grupo, recibimos solicitudes de información de los ministerios, por ejemplo, cuando se eliminó la corrección monetaria, coincidiendo con mi estadía por razones académicas en ese país. En esa época por los años 90, todos los meses, por razones inflacionarias, había que corregir monetariamente todos los datos económicos y contables de las empresas, modificándose las cuentas casi a diario. El salario se corregía mensualmente, los trabajadores ganaban cada mes una cantidad diferente y los productos cambiaban constantemente de

precio. Con un problema de inflación tan serio como el experimentado por Brasil en los años 80 y 90, es difícil pensar en el éxito de armonizar contablemente la normativa contable con los países de la región, esto solo para ilustrar las dificultades de un proceso de armonización, con base en una diferencia real entre economías de dos países vecinos.

El problema de Brasil, durante bastante tiempo, después de tanta inflación, era que no se lograba una solución sin dejar de lado la corrección monetaria, ya que ésta formaba parte de una cultura muy arraigada. Sin embargo, el principal problema era precisamente ese, el apego a un procedimiento de corrección monetaria que, lejos de solventar su problemática, la agravaba aún más. Hicieron diversos esfuerzos siempre amarrados a la corrección monetaria: cambiaron la moneda, quitaron ceros a la moneda, hicieron planes económicos con el Banco Central de Brasil, entre otros cambios, todos sin éxito. Hasta que, un buen día, el Ministerio de Hacienda solicitó a los técnicos, universidades incluidas, estudiar los efectos de la prohibición de la tradicional corrección monetaria como instrumento de control de la inflación. En la USP se presentó un gran debate, algunos investigadores se oponían, mientras que otros apoyaban la idea, aunque no se concebía una solución basada en su eliminación. El gobierno a través del Ministerio de Hacienda fue quien lo solicitó y luego el cambio se gestó en la propia Universidad de Sao Paulo. Se sacaron el tumor de raíz y fue lo que dio resultado y ha dado resultados hasta ahora. Por esta razón, en Brasil, a nivel de todas las empresas, se experimentó una

transición traumatizante: eliminar la corrección monetaria de raíz.

Este aspecto inflacionario también debemos resolverlo antes de aplicar las normas internacionales. Al fin de cuentas todo cambio es un problema y genera incertidumbre. Particularmente creo que la resistencia se fundamenta, principalmente, en el desconocimiento. Esto sucede con la implantación de las NIIF, tanto en las grandes empresas como en las PYME's, todas están a la expectativa por la inmensa incertidumbre. No es solo tomar un libro de referencia sobre las normas, entenderlas y aplicarlas; puede ser que en la empresa, a pesar que el personal pueda haber recibido formación, al momento de aplicarlas se generan complicaciones de interpretación. Esto me hace recordar el libro de la Ley del Impuesto sobre la Renta comentada de Garay, en el que se presentaba el artículo textual y un comentario lateral donde explicaba cómo debía interpretarse. De alguna manera, aunque la gente estuviera en desacuerdo con la interpretación, la utilizaba como una guía referencial, relacionando su propia interpretación con la del autor y esto terminaba, de alguna manera, estandarizando procedimientos, aunque no tenía connotaciones de legalidad y sólo representaba la interpretación del autor. Sobre las normas internacionales, a pesar de que hay algunos esfuerzos al respecto, todavía estamos en una etapa inicial y, actualmente, se han dado pasos grandes a favor ya que países grandes y pequeños se han sumado a la adopción de las normas. El último que entró fue China (febrero 2009), quien está aún acoplándose. Aun cuando hay muchos países rezagados, ya están

EE.UU., Colombia, Honduras, República Dominicana, Costa Rica, Ecuador, Panamá, México, Guatemala, Venezuela y otros países como Singapur, Australia y algunos otros países.

Particularmente pienso que a largo plazo, ni siquiera en diez años, pudiésemos estar cosechando frutos de una verdadera armonización contable en todos los países. Salvo repito, para las grandes empresas que son las que mueven las ruedas del mundo. Para estas últimas, a mediano plazo, en 5 años comenzará a ser un lenguaje común y universal y va a resolver muchos problemas de información y comunicación. Sin embargo, esa resolución va a acarrear mayores problemas a las PYME's que no tienen el músculo financiero ni la capacidad administrativa y organizativa para poder hacer frente a esos retos y es, en ese sector, donde precisamente se encuentran la mayoría de las empresas venezolanas.

La experiencia del caso venezolano, nos indica que la PYME es vulnerable, y a veces indefensa, ante la actuación de la Administración Tributaria. Por ello, sus administradores o dueños prefieren mantener la información contable (por ejemplo, en valores históricos) adaptada más al cumplimiento de la norma fiscal-tributaria y menos a la rigurosidad de la norma contable. Es decir, la aceptación de los principios contables en su forma rigurosa a veces queda en un segundo plano. Por mencionar algunos ejemplos:

- *Fiscalmente no se acepta el ajuste por inflación establecido en*

las normas contables, sino el fiscal desarrollado en la Ley de ISLR.

- *El impuesto diferido (ahora en la sección 29 de la NIIF PYME's).*
- *Deterioro del valor de los activos (sección 27 de las NIIF PYME's).*
- *El simple reconocimiento de ingresos (sección 23), a efecto tanto del cálculo del ISLR como en la determinación del IVA e Impuestos Municipales.*

De este modo, ¿realmente será una opción adecuada para las PYME's venezolanas registrar/ajustar sus libros contables-legales estrictamente a las normas contables, sabiendo que puede haber contradicciones importantes con el hecho fiscal-tributario?

PR: En honor a la verdad debemos decir que en algunos casos, tales como el manejo del impuesto diferido y el deterioro en el valor de los activos, se omiten, no tanto por el acoso y vulnerabilidad de las PYME's, sino más bien por el desconocimiento de la importancia de la aplicación de estos principios y la carencia de los requerimientos de información para llevarlos a efecto. Ahora bien, independientemente de las diferencias sustanciales que existen entre los procedimientos de cálculo y registro entre la contabilidad fiscal y la financiera, que siempre las ha habido, se debe usar el recurso de la conciliación de los resultados, mediante la cual, manteniendo la vigencia de los principios contables, se realiza para fines fis-

cales, una presentación "ad hoc" que cumpla con las exigencias tributarias. De esta manera, la contradicción, más aparente que real, queda salvada. Lo que sí queda patente es que el trabajo contable crece en forma geométrica.

Desde el punto de vista del apoyo que puedan brindar los sistemas de información automatizados, la aplicación de las NIIF ¿exige cambios significativos en dichos sistemas?

PR: El principal problema consiste en los cambios requeridos en los sistemas de seguridad informática para minimizar el riesgo de interrupción del negocio. La necesidad de generación de reportes implica múltiples impactos sobre el principal sistema de información de la empresa o institución, así como la necesidad de co-existencia de varios sistemas, los cuales en la actual situación de implementación requerirán soluciones temporales dados los requerimientos de calendarios.

Adicionalmente deberá adecuarse la plataforma de los sistemas de información automatizados para suministrar reportes sobre los cambios o adaptaciones de la contabilidad financiera a fines de producir información consistente para los reportes financieros, capturar nuevos datos para las revelaciones requeridas, incluyendo entre otras: información por segmento, valores justos de instrumentos financieros y beneficios de los empleados (más cualitativa que cuantitativa) y, con especial énfasis, la evaluación de riesgos de manejo, control, seguridad e integridad de la información.

¿Qué acciones deberían ser em-

prendidas dentro del proceso de planificación estratégica para enfrentar estos cambios?

PR: En una apretada síntesis y a título meramente enunciativo los cambios a nivel de empresa deben ser abordados mediante:

- Un diagnóstico completo de la situación contable, financiera y de sistemas.
- Diseño y planeación específica de cada uno de los pasos a realizar para la adecuación.
- Implementación y evaluación in situ de los efectos que surjan.
- Revisión detallada post implementación y corrección de las desviaciones.

Estas acciones se mueven en diversos ambientes y de manera simultánea deben contemplarse la contabilidad general, la contabilidad especial, la información, las tecnologías de información y comunicación, la administración del cambio por personal competente, por supuesto, sin perder de vista la industria donde se desenvuelve la empresa.

REFLEXIONES FINALES

Es precisamente el contexto específico de funcionamiento o sector económico que definirá parte de los requerimientos de información de cada una de las unidades de la empresa directamente involucradas en la reconversión contable (Administración, Finanzas, Contabilidad, entre otras). De allí también se generan necesidades de reestructuración de los procesos internos, de ma-

nera que los mismos formalicen la captura y la forma de procesar los datos con la finalidad de permitir la generación de información adaptada a los criterios estipulados por las NIIF. Por ejemplo, mayor integración de información financiera y operativa, nuevos lineamientos para realizar la consolidación financiera e indicadores de desempeño de gestión, que cumplan los requisitos financieros, legales, fiscales y con los estándares para la presentación de informes externos (Deloitte, 2009).

Las buenas prácticas empresariales sugieren organizar un equipo de proyecto responsable de la transición. Este equipo, a través de un coordinador, responsables de procesos claves, grupo de especialistas y técnicos, ejecutarán las actividades de recopilación de información relevante, evaluarán la ejecución y los resultados parciales obtenidos, tomarán decisiones críticas y garantizarán el cumplimiento del cronograma de trabajo y el adecuado uso de los recursos asignados.

Se trata entonces, de un cambio planeado, es decir, implica un diagnóstico previo, un plan de implementación y un programa de capacitación de personal clave, que permita cumplir con lo estipulado en la Sección 35 de la NIIF para las PYMES (*Transición a la NIIF para las PYMES*). Por un lado, el diagnóstico permitirá determinar las diferencias entre las políticas contables actualmente aplicadas y las NIIF así como la identificación de los impactos sobre los resultados, sistemas de información, gestión de datos y procedimientos de control interno (SCE, 2009). Por otro lado, el plan de implementación propiciará la

sistematización y organización de actividades de manera que se garantice una transición exitosa, incluyendo la realineación y reconfiguración de los sistemas de información actuales (HC&A, 2009) o, si se amerita, la adquisición de un sistema de información que contemple las nuevas funcionalidades para apoyar a las NIIF.

¿Cree usted que las universidades venezolanas y en especial la UCLA, han adoptado las medidas académicas necesarias para incorporar a los futuros profesionales en la aplicación de las NIIF, tanto para medianas, pequeñas y grandes empresas?

PR: Como sostuve previamente, existen rezagos en algunas universidades en cuanto al contenido programático, pero hay una intencionalidad manifiesta de adecuarse a las exigencias actuales. Lo que sí es preciso acotar es que este es apenas la punta del iceberg. Debo insistir en que no se trata solo del conocimiento e intención de aplicar las normas, sino que también hay unos requisitos estructurales de empresa, leyes y modelos económicos imprescindibles para su aplicación exitosa. Hay otra dimensión que se ha omitido y que por su complejidad debe ser abordada más temprano que tarde no solo en las universidades, también debe hacerlo el gremio. Nos estamos refiriendo a la dimensión ideológica que en la actual coyuntura de país se encuentra prendida en el entorno. La universidad es pieza clave para esta discusión.

En cuanto a la UCLA, se ha estado trabajando en la formación de los docentes para su actualización y su con-

secuente efecto en la difusión de las NIIF. Existe incluso una comisión al efecto. Para el logro de una comprensión cabal de estas normas es preciso incluirlas en todo el eje curricular de la carrera. Los actuales profesionales que están egresando cuentan con los rudimentos básicos para su aplicación. Con estas herramientas debe acometerse la profundización y perfeccionamiento del bagaje intelectual que les suministra la universidad, dentro de la complejidad y profusión de normas existentes

Para finalizar y como cierre de las reflexiones presentadas. Quiere decir entonces que la idea de contar con un cuerpo de estándares globales de información financiera para las PYME's, considerando su poca capacidad competitiva en los mercados internacionales, los altos costos asociados a la adaptación de los procesos y sistemas de información intra e interempresariales, el bajo nivel de apoyo y falta de estímulos para la exportación por parte del Estado ¿no será más bien una utopía para la PYME venezolana? ¿Valen la pena los esfuerzos?

PR: Esta pregunta me recuerda una distinción teórica que hiciese el insigne filósofo hispano venezolano Juan David García Bacca refiriéndose a la diferencia entre utopía y tierra prometida. La utopía se refiere, etimológicamente, a ningún sitio en ninguna parte. La tendencia a la utopía, además de una peligrosa pérdida de contacto con la realidad, puede llevar a frustraciones irreparables en la búsqueda de una quimera. La tierra prometida se enmarca en la posibilidad de lograr cambios para me-

jorar las condiciones existentes y lograrlo implica el cumplimiento de unas normas o leyes que garanticen el logro de este fin.

Creo que más que una utopía, es la necesaria sobrevivencia dentro del contexto del sistema económico que debe buscarse afanosamente para poder actuar en el concierto global. En este sentido, y aun cuando suene contradictoria ante las dificultades enunciadas en las respuestas anteriores, de lo que se trata es de si estamos dispuestos a participar en la economía y finanzas del sistema mundo, tal como lo define Wallerstein, o simplemente nos decantamos hacia las sociedades fallidas. El drama fundamental es que no hay alternativas, o nos adaptamos o desaparecemos como participantes de la economía y los negocios ©

BIBLIOGRAFÍA

CORTEZ MORENO, LUIS ANTONIO (2006). Tendencia Contable. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. *Colección CINIF 2005*. México.
Fuente: www.cinif.org.mx (Consultado en abril 2011).

DELOITTE (2009). Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Consideraciones sobre los ERP's. Ecuador.
Fuente: www.deloitte.com (Consultado en mayo 2011).

EUROPEAN AERONAUTIC DEFENCE AND SPACE COMPANY (2005). Informe Anual y documento de Registración 2005. Resumen de Políticas Contables más significativas. Alemania.
Fuente: 2005.reports.eads.net/2005/ar_2005/es/book2/4/3/2/notes.html (Consultado en abril 2011).

FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2006). Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF-1). Fuente: <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/niif1.pdf> (Consultado en abril 2011).

GARCÍA-AYUSO COVARSI, MANUEL (2004). *Estudio Sobre los Efectos de la Aplicación de las Normas Contables del IASB a los Sectores Cotizados de la Bolsa Española*. Fundación de Estudios Financieros e Instituto Español de Analistas Financieros. España.

GARCÍA-AYUSO COVARSI, MANUEL

(2007). *El paso definitivo hacia una normativa contable global*. Asesores en Contabilidad e Información Financiera. España.

HERRERA CARVAJAL & ASOCIADOS (2009). Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS). Ecuador.
Fuente: safi-software.com.ec (Consultado en mayo 2011).

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (2009). **IASB publishes IFRS for SMEs**. International Accounting Standards Board. Press Release. Fuente: www.ifrs.org (Consultado en abril 2011).

KRANACHER, MARY-JO (2007). Entrevista al FASB Chairman Robert H. Hertz. The CPA Journal On-line. Fuente: www.nysscpa.org/cpajournal/2007/1107/infocus/p20.htm (Consultado en abril 2011).

SAWERS, ANDREW (2008, March 26). **Sir David Tweedie, IASC Chairman**. *Financial Director*. Features and Interviews. Fuente: www.financialdirector.co.uk (Consultado en abril 2011).

SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS DE ECUADOR (2009). Cronograma de Implementación para la adopción de las NIIF/IFRS para la elaboración de estándares financieros. Ecuador.
Fuente: www.supercias.gov.ec (Consultado en mayo 2011).