



ESPE
UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS
INNOVACIÓN PARA LA EXCELENCIA

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y DEL COMERCIO**

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

**TRABAJO DE TITULACIÓN, PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE INGENIERO EN FINANZAS - CONTADOR PÚBLICO – AUDITOR**

**TEMA: LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA-NIIF FRENTE A LA CONSTRUCCIÓN
SOCIAL DE LA REALIDAD FINANCIERA EN LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS
DE LA ZONA 3**

AUTOR: MÉNDEZ JAYA, BRYAN DANIEL

DIRECTORA: DRA. ACOSTA PADILLA, CARLA PAOLA

LATACUNGA

2019



ESPE
UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS
INNOVACIÓN PARA LA EXCELENCIA

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL
COMERCIO**

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certifico que el trabajo de titulación, **“LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA-NIIF FRENTE A LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DE LA REALIDAD FINANCIERA EN LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS DE LA ZONA 3”** fue realizado por **MÉNDEZ JAYA, BRYAN DANIEL** el mismo que ha sido revisado en su totalidad, analizado por la herramienta de verificación de similitud de contenido; por lo tanto cumple con los requisitos teóricos, científicos, técnicos, metodológicos y legales establecidos por la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, razón por la cual me permito acreditar y autorizar para que lo sustente públicamente.

Latacunga, 12 de noviembre del 2019

Dra. Acosta Padilla, Carla Paola

C.C.: 180321464-0



ESPE
UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS
INNOVACIÓN PARA LA EXCELENCIA

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL
COMERCIO**

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

AUTORÍA DE RESPONSABILIDAD

Yo, **MÉNDEZ JAYA, BRYAN DANIEL** declaro que el contenido, ideas y criterios del trabajo de titulación: **“LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA-NIIF FRENTE A LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DE LA REALIDAD FINANCIERA EN LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS DE LA ZONA 3”** es de mi autoría y responsabilidad, cumpliendo con los requisitos teóricos, científicos, técnicos, metodológicos y legales establecidos por la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, respetando los derechos intelectuales de terceros y referenciando las citas bibliográficas.

Consecuentemente el contenido de la investigación mencionada es veraz.

Latacunga, 12 de noviembre del 2019

Mendez Jaya, Bryan Daniel

C.C.: 094081094-8



ESPE
UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS
INNOVACIÓN PARA LA EXCELENCIA

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL
COMERCIO**

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Yo, **MÉNDEZ JAYA, BRYAN DANIEL**, autorizo a la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE publicar el trabajo de titulación: **“LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA-NIIF FRENTE A LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DE LA REALIDAD FINANCIERA EN LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS DE LA ZONA 3”** en el Repositorio Institucional, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra responsabilidad.

Latacunga, 12 de noviembre del 2019

Una firma manuscrita en tinta azul que parece decir "Bryan Daniel Méndez Jaya".

Mendez Jaya, Bryan Daniel

C.C.: 094081094-8

DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación se lo dedico en primer lugar a mis padres, María Jaya e Iván Méndez quienes me han brindado todo el apoyo, fuerza y ánimo para la culminación de mis estudios universitarios dándome la oportunidad de ser un profesional y que a su vez sacrificaron cada gota de sudor para ver a uno de sus hijos cumplir el sueño mutuo que siempre desearon, verlo convertido en todo un profesional.

A mis hermanos, Angie, Miguel y Mishell, que a pesar de la distancia que nos separaba siempre estuvieron allí preocupándose e indagando que su hermano este bien en todo aspecto y sé que se preguntaron muchas veces ¿Cuándo regresará?, ¿Cuándo volveremos a estar juntos?, ¿Cuándo sonreiremos de nuevo iguales?, gracias por estar allí yo más los necesitaba.

B. Daniel Méndez Jaya.

AGRADECIMIENTO

A mi tutora, Dra. Carla Acosta quien me brindo su confianza para la realización del presente trabajo y a su vez con sus enseñanzas aparte de llenarme de conocimiento, me lleno de sabiduría, le agradezco porque aparte de ser una gran maestra, es una gran persona, una gran tutora y una gran amiga, solo me resta decirle: “gracias”.

A la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE extensión Latacunga, que a través de sus docentes forman a miles de estudiantes para convertirse en profesionales, de igual manera les digo gracias a cada uno de ellos que estuvo en un aula de clases impartíendome sus conocimientos y experiencias de los cuales no fueron en vano.

A mis amigos, que fue con ellos quien compartí grandes momentos de mi vida, momentos de risas, diversión, enojos y hasta de peligro, y que a pesar de las circunstancias siempre llegaba un momento en el que nos volvíamos a encontrar, y a una persona muy especial que siempre estuvo para escucharme, aconsejarme, apoyarme, en fin, esa persona hizo muchas cosas por mí que cualquier otra persona no lo hubiese hecho, te agradezco y me siento orgulloso de ti, gracias Sol.

B. Daniel Méndez Jaya.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CARÁTULA

CERTIFICACIÓN	i
AUTORÍA DE RESPONSABILIDAD	ii
AUTORIZACIÓN	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
ÍNDICE DE CONTENIDOS	vi
ÍNDICE DE TABLAS.....	ix
RESUMEN.....	x
ABSTRACT	xi

CAPÍTULO I

PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema	1
1.1.1 Macro	1
1.1.2 Meso	4
1.1.3 Micro	5
1.1.4 Árbol de problemas	8
1.1.5 Formulación del problema	9
1.1.6 Diagnóstico.....	9
1.1.7 Pronóstico.....	11

1.2	Justificación del problema.....	12
1.3	Objetivos.....	13
1.3.1	Objetivo General	13
1.3.2	Objetivos Específicos	13
1.4	Hipótesis.....	13
1.5	Operacionalización de variable	14
1.5.1	Operacionalización de variable independiente	14
1.5.2	Operacionalización de variable dependiente	15

CAPÍTULO II

CONFLICTOS CONTABLES GENERADOS POR EL IASB Y EL TRIBUTO

DE JOHN SEARLE CON SU TEORÍA DE LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL

2.1	Aporte de los investigadores	16
2.3	Plan de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador.....	19
2.4	El aporte de John Searle a la investigación	20
2.4.1	Teoría de John Searle	20
2.4.2	La construcción social de una realidad contable	23
2.4.3	Construcción de la realidad de adopción de NIIF	32

CAPÍTULO III

EFFECTOS CONTABLES CUALITATIVOS POR LA ADOPCION DE LAS

NIIF EN LAS EMPRESAS AGRICOLAS DE LA ZONA 3

3.1	Postura epistemológica.....	38
3.2	Posición Ontológica de la Investigación	40

3.3	Posición Metodológica	41
3.4	Enfoque Investigativo.....	41
3.5	Mundo Intersubjetivo	42
3.5	Las Interacciones	46
3.6	La Intersubjetividad como Reflexión Colectiva.....	50
3.7	Conflictos generados por el modelo contable.....	51
3.8	Poderes deónticos y legitimidad.....	52

CAPÍTULO IV

EFFECTOS CONTABLES CUANTITATIVOS EN LAS EMPRESAS AGRICOLAS DE LA ZONA 3

4.1	Estudio cuantitativo de la investigación.....	93
4.2	Definición y medida de variables.....	95
4.3	Prueba de rangos no paramétricos de Wilcoxon	97
4.4	Análisis de la prueba no paramétrica de Wilcoxon	99

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

5.1	Reflexiones y conclusiones del análisis cualitativo	101
5.2	Reflexiones y conclusiones del análisis cuantitativo.....	103

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEXOS

109

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 <i>Variable Independiente: Adopción de las NIIF</i>	14
Tabla 2 <i>Variable Dependiente: Construcción Social de la Realidad Financiera</i>	15
Tabla 3 <i>Cronograma de Implementación de las NIIF</i>	19
Tabla 4 <i>Sujetos de la Investigación</i>	43
Tabla 5 <i>Codificación de los investigadores</i>	44
Tabla 6. <i>Codificación de Usuarios</i>	44
Tabla 7 <i>Codificación de Organismos de Control y Regulación</i>	45
Tabla 8 <i>Montos negociación en Bolsa / PIB (2016)</i>	83
Tabla 9. <i>Análisis de la Inversión Extranjera Directa</i>	91
Tabla 10. <i>Muestra del objeto de estudio</i>	94
Tabla 11. <i>Variables y ratios financieros</i>	96
Tabla 12. <i>Datos Estadísticos Descriptivos</i>	97
Tabla 13. <i>Datos Estadísticos Descriptivos pre – post NIIF</i>	98
Tabla 14. <i>Prueba de rangos con signo de Wilcoxon</i>	99
Tabla 15. <i>Resultados</i>	100

RESUMEN

La investigación tuvo el propósito de indagar los efectos contables a causa de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF a través del estudio cualitativo de la construcción social y cuantitativo de los Estados Financieros para determinar si existe influencia en la realidad financiera de las empresas agrícolas de la Zona 3, demostrando que el modelo contable vigente no se ajusta a la realidad financiera afectando los resultados económicos, con el aporte de la Teoría de John Searle y las tensiones expresadas por Juan Pacheco se busca confirmar que la adopción de las NIIF desvalora la construcción social de la realidad financiera y se encuentra diferencias significativas en las magnitudes de balance y ratios financieros. Se lo demostrara mediante una exposición y mesa de debate donde se estudiara las opiniones de cada participante mientras la intersubjetividad crea la realidad de los participantes y mediante análisis de los estados financieros en los periodos 2019 – 2011 como Pre NIIF y 2015 – 2017 como Post NIIF aplicando el análisis de pruebas de rangos de Wilcoxon una exposición y mesa de debate , teniendo la finalidad de generar aportes investigativos que contribuyan conocimiento para el diseño de un modelo de adaptación de normas contables encaminadas al sector agrícola.

PALABRAS CLAVE:

- **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**
- **EMPRESAS AGRICOLAS**
- **CONSTRUCCIÓN SOCIAL**

ABSTRACT

The objective of the investigation is to investigate the accounting effects due to the adoption of the International Financial Reporting Standards - IFRS through the qualitative study of the social and quantitative construction of the Financial Statements to determine if there is influence on the financial reality of the financial Agricultural companies in Zone 3, demonstrating that the current accounting model does not conform to financial reality affecting economic results, with the John Searle Theory report and the tensions expressed by Juan Pacheco seeks to confirm that the adoption of IFRS It devalues the social construction of financial reality and finds strategic differences in the magnitudes of balance and financial ratios. It will be demonstrated through an exhibition and discussion table where the opinions of each participant will be studied while intersubjectivity creates the reality of the participants and through the analysis of the financial statements in the periods 2019-2011 as Pre IFRS and 2015-2017 as Post IFRS applying the Wilcoxon range test analysis to an exhibition and discussion table, having the determination to generate research contributions that contribute knowledge for the design of an adaptation model of accounting standards aimed at the agricultural sector.

KEYWORDS:

- **INTERNATIONAL FINANCIAL INFORMATION RULES**
- **AGRICULTURAL COMPANIES**
- **ADOPTION OF INTERNATIONAL STANDARDS**

CAPÍTULO I

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema

1.1.1 Macro

La frase “En un mundo sin fronteras para los negocios, el contar con un lenguaje contable común representa una gran ventaja” (Masetto, 2009, pág. 03), es la razón por la cual un importante número de países ha adoptado y muchos otros están en proceso de adoptar las NIIF por la necesidad de una sola lectura de análisis de estados financieros provenientes de distintas empresas de varios países. En el 2001 el Internacional Accounting Standards Board (IASB) permitía solo su aplicación en pocos países, pero en la actualidad son muchos los países que requieren la aplicación de estos estándares contables de acuerdo con KPMG (2015).

Actualmente existen organismos mundiales que se encargan de realizar normas estandarizadas para todos los países por lo que según Adico Compañía (2018), menciona lo siguiente:

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), así como el Consejo de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), son Organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera a nivel mundial, tal es el caso de las NIC. Todos los miembros integrantes de la IFAC, a su vez son miembros del IASC; la primera reconoce al segundo organismo, como el emisor de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Por otro lado, ha sido creado el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), que se encuentra formado por 12 miembros con derecho a voto, siendo su Misión la de crear Interpretaciones de las NIC para que el IASC los apruebe. En el año 2002 el SIC cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC), con la obligación no sólo de interpretar las NIC y NIIF, sino además de proporcionar guías de asuntos no tratados en las NIC o NIIF. La Unión Europea ha exigido a las Empresas que cotizan en bolsa, la aplicación de las NIIF a partir del año 2005. Paulatinamente esta decisión o exigibilidad se ha globalizado en todo el Mundo, por tanto, el uso de las NIIF deja de ser un enunciado técnico en materia contable, para convertirse en una necesidad urgente de aplicación. (p.1)

Existen organismos como el IASB y el IFAC que son organizaciones cuya finalidad es la presentación financiera universal, es por ello que la adopción de las NIIF tiene como objetivo la prescripción de un organismo único de normas mundiales de contabilidad, mismas que sean de calidad, claras, comparable, transparente y fiable en la presentación de los estados financieros. La adopción de las NIIF principalmente está enfocada a las empresas que cotizan en bolsa, es por ello que en el año 2005 todas las empresas de la Unión Europea fueron obligadas gradualmente a la adopción de las NIIF.

Por otro lado, la globalización obliga a las empresas a buscar normas que le permitan realizar buenas prácticas contables, de ahí la necesidad de ciertos organismos de control como el IASB de implementar normas como las NIIF, las cuales se enfocan a la presentación de estados financieros para la toma de decisiones, principalmente para empresas que cotizan en bolsa de ahí la necesidad de estandarizar estas normas a nivel mundial, puesto que esta información se realiza para los

inversionistas. Pero también es necesario que no adopten las NIIF sino más bien de adapten a las necesidades de cada país, para de esa manera se obtenga información contable real y fiable

Como seguimiento de la adopción de las NIIF en el mundo se investigó como fue la adopción en otros países, en lo que respecta América Latina las NIIF son la base fundamental para la elaboración de los estados financieros, puesto que existe una norma que obliga a las empresas a la adopción de las mismas. Según la Guía rápida de las NIIF (2016) manifiesta que:

Todos los países de América Latina y el Caribe exigen o permiten la aplicación de las NIIF como base para preparación de Estados Financieros en Argentina adoptó las NIIF como todas las sociedades cotizadas (excepto banco y compañías de seguros que seguirán aplicando los requisitos locales) a partir de 2012; en Brasil adoptó las NIIF para todas las sociedades cotizadas y los bancos a partir de 2010; Chile adoptó las NIIF para todas las entidades de interés público en 2012. En México las NIIF han sido adoptadas para todas las sociedades cotizadas, exceptuando los bancos y compañías de seguros que aplican las Normas Mexicanas de Información Financiera (MFRS). (p.23)

Se puede mencionar en base al autor, con respecto a la adopción de las NIIF estas se aplicaron solo para empresas que cotizan en bolsa.

La globalización obliga a las empresas a estar constantemente innovando, mejorando la presentación de los estados financieros, es por ello que, a través de la adopción de la NIIF, se utilizaría un solo modelo contable para que los inversionistas tomen decisiones más acertadas.

Por último, se puede mencionar que “la globalización económica ha llevado a la búsqueda de convergencia con estándares internacionales, al punto que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en las últimas décadas en el modelo contable de mayor aplicación en todo el mundo.” (Molina, Díaz, Capuñay, & Casinelli, 2014, pág. 1)

1.1.2 Meso

En lo que respecta la adopción de las NIIF en el país, se puede mencionar que tuvo una influencia, que a continuación se menciona según (Naranjo, 2013):

En nuestro país, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) va a permitir que los entes económicos puedan entregar estados financieros en un lenguaje estándar a los usuarios. Esto va a facilitar un mejor análisis para la toma de decisiones o para un mayor conocimiento de la situación económica y financiera de los negocios.

Cabe recalcar que la adopción de las NIIF en el país se dio paulatinamente puesto que las empresas no se encontraban preparadas para asumir ese nuevo reto, por lo que se establecieron grupos prioritarios que debían implementar rápidamente las NIIF y otras que tuvieron más tiempo, para ello se estableció un cronograma de transición del nuevo modelo contable a implementar.

Además, con un lenguaje estándar hacia los usuarios el Ecuador rompe fronteras para el ingreso de inversionistas y financiamiento externo para empresas locales que se encuentran en proceso de crecimiento como muchas del sector agrícola.

También es importante mencionar que la implementación de las NIIF en el país trajo consigo ventajas, por lo cual Sabando & Zamora (2017) menciona lo siguiente:

Teóricamente, la incorporación de las NIIF aportan a que los estados financieros de las empresas no tengan el sesgo tributario que es particular de cada país, apegado a sus normas legales y basado en las transacciones sino que propone que se registre, analice y se informe en función de principios de tipo económico que son universales en el sistema capitalista, y que incluye, derechos y riesgos inherentes que van más allá de los derechos de propiedad de esta forma la información financiera puede ser absolutamente equiparable en el mundo.(p. 05)

Por consiguiente, la adopción de las NIIF en el país trajo ciertos beneficios, puesto que con la presentación de los estados financieros ayudó a reducir el sesgo tributario, y también permitió que los inversionistas puedan interpretar adecuadamente los estados financieros, debido a que es una norma universal manejada con un mismo lenguaje contable.

1.1.3 Micro

De igual manera es importante mencionar que se realizará un análisis de la adopción de las NIIF en las empresas agrícolas activas que pertenecen a la zona 3: Comprendido un total de 16 empresas ubicadas de la siguiente forma: 7 en la provincia de Cotopaxi, 5 en la provincia de Tungurahua, 2 en la provincia de Chimborazo y 2 en la provincia de Pastaza.

Brevemente se puede mencionar que una vez desarrollada una investigación en la zona 3, se cuenta con la siguiente información, iniciando con la provincia de Cotopaxi, se puede resaltar que

según Calderón (2016), menciona que: “Con el pasar del tiempo el proceso contable ha sufrido cambios en su estructura inicial esto se debe a que las personas necesitan realizar modificaciones en dichos procesos para que estos puedan cubrir todas las necesidades que surgen en un periodo contable.” (p. 17). También es importante acotar que, existen compañías controladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, que se vieron en la necesidad de cumplir con las resoluciones que este órgano regulador emitía, tal es el caso de la adopción de las NIIF, de ahí nace la necesidad de mencionar que de acuerdo a una investigación realizada anteriormente cuyo tema es el “Análisis de los efectos contables de la aplicación de las NIIF para PYMES y su incidencia en las empresas ubicadas en el cantón la Maná, provincia de Cotopaxi”. Según (Quintana & Arias, 2016) menciona que: “El periodo de transición ha significado un cambio considerable dentro de la estructura de las PYMES, como también una variación en los esquemas de las empresas, y al no contar con una buena organización tanto en su forma legal, como en criterio y principios contables, se vio afectada su aplicación de las NIIF” (p.22).

De igual forma en lo que respecta a la provincia de Tungurahua según lo expuesto por Zurita (2013) en su tesis: “Efectos de la nueva concepción de la información financiera dentro de las pymes del sector comercial regidas por la superintendencia de compañías de Tungurahua, a partir de la aplicación de las NIIFS, para una adecuada toma de decisiones”, menciona que:

La conversión hacia las NIIF representa más que un simple cambio de las normas contables, este es un nuevo sistema de mediación de los resultados que es preciso implementar en toda lo organización, creando conciencia que el cambio no es solamente en lo técnico, sino que va a generar impactos económicos.

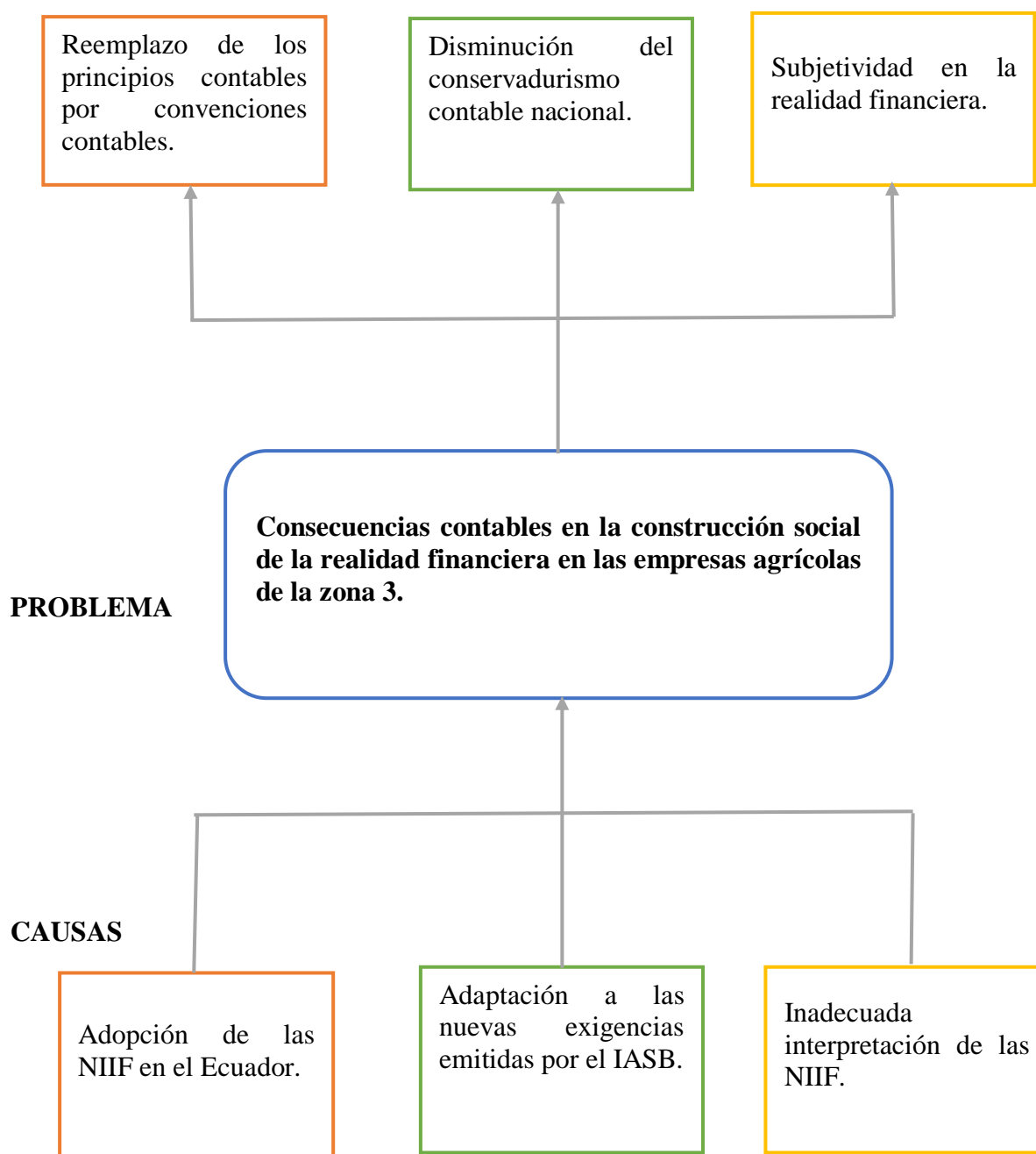
La conversión de los estados financieros a las NIIF puede tener impactos significativos en los sistemas internos de la entidad, que se deberán planificar y tener en cuenta en el proceso de conversión y que afectan fundamentalmente a los sistemas de control interno, sistemas informáticos, procesos, políticas y estrategias de la entidad. (P.185-186)

La conversión de las NIIF implica que el sistema de control interno de la organización planifique y controle las actividades que se llevarán a cabo y no represente únicamente un cambio de modelo contable.

Finalmente se puede concluir que una vez investigada la zona 3, se determinó que en la provincia de Pastaza no existe ningún antecedente referente al tema. A continuación, se detallará cada una de las empresas agrícolas activas que se encuentran en la zona 3, determinando el: nombre de la compañía, RUC, actividad principal, situación legal, capital suscrito, provincia y cantón en que se encuentra ubicado.

1.1.4 Árbol de problemas

EFFECTOS



1.1.5 Formulación del problema

A raíz de la adopción de las NIIF en el Ecuador en las empresas sin previa investigación para conocer sus pros y contras nace la formulación del problema: ¿Cuáles son los resultados contables a consecuencia de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF en la construcción social de la realidad financiera de las empresas agrícolas de la zona 3? y problemas particulares como:

- ✓ ¿Qué tensiones ocurren entre el modelo de contabilidad y el de información financiera en las empresas agrícolas de la zona 3?
- ✓ ¿De qué manera el modelo contable de las NIIF emitido por el IASB edifica la realidad financiera?
- ✓ ¿Determinar los efectos contables que ocasionaron la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en las empresas agrícolas de la zona 3?

Sintetizando la investigación que se proyecta se enfoca en el marco normativo internacional de información financiera, realizando énfasis en el marco conceptual y los objetivos de los estados financieros de las diferentes empresas agrícolas que pertenecen a la zona 3.

1.1.6 Diagnóstico

El 8 de julio de 1999 la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, resolvió emitir el Marco conceptual y primer grupo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, N° 1 a la N° 15, a través de la adopción y adaptación de las NIC.

Las NEC emitidas, se encontraban conformadas por normas básicas y de prioritaria aplicación para la preparación y presentación de estados financieros de las entidades del sector privado y mixto sujetas al control y supervisión de los diversos organismos de control societario, bancario y tributario.

Posteriormente, debido a la hiperinflación y devaluación sufrida en el país, entre los años 1998 - 1999, fueron desarrolladas, adaptadas y emitidas, igualmente en base a las NIC, las NEC 16 “Corrección Monetaria Integral de Estados Financieros” y NEC 17 “Conversión de Estados Financieros para el Esquema de Dolarización”, puestas en vigencia para estados financieros de periodos que empezaban en enero 1 del 2000, esta última oficializada mediante Res. Interinstitucional No. SB - SC – SRI – 01 del 31 de marzo del 2000, publicada en el RO. No. 57 del 13 de abril del 2000.

Finalmente, durante el año 2001 el Comité de Pronunciamientos del IICE elaboró un tercer grupo de Normas, conformadas por las NEC No. 18 a la No. 27, las cuales luego de una larga demora fueron publicadas en la Edición Especial No. 4 del RO. del 18 de septiembre del 2002. Con esta ocasión, la NEC 25” Activos Intangibles” derogó la NEC 14 “Costos de Investigación y Desarrollo”, y la NEC 26 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes” derogó las 2/3 partes de la NEC 4 “Contingencias y Hechos ocurridos después de la fecha del balance”.

A raíz de la dolarización, la profesión contable del Ecuador mantuvo normas desactualizadas e incompletas, debido a que el Comité Técnico del IICE estuvo dirigido por Firmas auditoras internacionales hasta el 31 de diciembre del 2007, razón por la cual desde el año 2002 no se

modificaron las NEC acorde a las modificaciones y contenidos en las nuevas NIC. A continuación, se detalla el área y población de la zona 3:

“La Zonal 3 Centro es la más extensa del país, con un área de 44.899 km², que equivale al 18% del territorio ecuatoriano. La Zonal tiene 1'456.302 habitantes; 10.05 % de la población ecuatoriana: Cotopaxi: 409.205 habitantes; Tungurahua: 504.583; Chimborazo: 458.581; Pastaza: 83.933 habitantes.” (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, 2017)

Actualmente, por efecto de estudio se tomarán en cuenta 36 empresas agrícolas activas, las cuales por disposición de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros están obligadas a la adopción de las Normas de Información Financiera - NIIF.

La Superintendencia de Compañías en Ecuador a través de la resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 implantó un cronograma de adopción; para que todas las compañías que estén bajo su control tengan adoptado el sistema contable generado por el IASB, que constituyen los estándares internacionales o normas en el desarrollo de la actividad contable, puesto que ellas se establecen los lineamientos contabilidad aceptables en el mundo.

1.1.7 Pronóstico

Al no efectuar esta investigación, las empresas agrícolas con denominación de Sociedad Anónima que se encuentran activas en la zona 3, cuyas provincias miembros son: Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo y Pastaza, continuarán manteniendo un modelo contable que no se ajusta a su realidad financiera y por ende se podrían ver afectados sus resultados económicos.

La no ejecución del presente proyecto representaría la pérdida de un aporte investigativo significativo debido a que, contribuye un aporte de nuevos conocimientos para el diseño de un modelo de adaptación de normas contables encaminadas al sector agrícola.

1.2 Justificación del problema

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF a nivel mundial y en Ecuador ha originado tensiones en el área de la profesión contable, más en el ámbito nacional, debido a que Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), tienen como objetivo el reconocimiento, la medición y presentación de las transacciones, mismas que se resumen en los estados financieros mientras que las normas internacionales de información financiera (NIIF) por su parte se enfoca a la presentación de información financiera, por lo cual se puede determinar dos niveles estacionales (pasado y futuro), el registro contable está en pasado mientras que la información financiera se encuentra en futuro. Un claro ejemplo de esta situación lo constituye el caso ecuatoriano, puesto que a raíz de la adopción de las normas internacionales de información financiera NIIF en el mundo, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros tomó la decisión de adoptarlas en 2010 como modelo contable vigente en el país, cuyas empresas miembros son todas las organizaciones sin interesar su participación o no en los mercados financieros, desamparando a proveedores, clientes, auditores y gerencia; dando mayor realce a los inversores y prestamistas del mercado financiero. A raíz de estos hechos se pretende averiguar y analizar técnicas competitivas para el diseño de una guía de adaptación de normas contables encaminadas al sector agrícola de la zona 3.

Actualmente en el Ecuador las pequeñas y medianas empresas constituyen el 97%, mismas empresas que no negocian en los mercados financieros, entonces por qué razón adoptaron las NIIF

cuando el principal objetivo de estas no radica en la utilidad de la información financiera para la correcta toma de decisiones.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

Indagar los efectos contables a causa de la adopción de las Normas internacionales de información financiera-NIIF a través del estudio cualitativo de la construcción social y cuantitativo de los Estados Financieros para determinar si existe Influencia en la realidad financiera de las empresas agrícolas de la zona 3.

1.3.2 Objetivos Específicos

- ✓ Identificar y explicar las posibles tensiones entre el modelo de contabilidad (PCGA) y el de información financiera (NIIF).
- ✓ Exponer la forma en que el modelo contable de las NIIF dado por el IASB edifica la realidad financiera mediante un estudio de su marco conceptual.
- ✓ Determinar los efectos en la contabilidad por la adopción de las NIIF en las empresas agrícolas de la zona 3.

1.4 Hipótesis

- ✓ **H1:** La adopción de las NIIF desvalora la construcción social de la realidad financiera de las empresas agrícolas de la zona 3.
- ✓ **H0:** La adopción de las NIIF no desvalora la construcción social de la realidad financiera de las empresas agrícolas de la zona 3.

1.5 Operacionalización de variable

1.5.1 Operacionalización de variable independiente

Tabla 1

Variable Independiente: Adopción de las NIIF

CONCEPTUALIZACIÓN	DIMENSIONES	INDICADORES	ITEM BASICOS	TECNICAS INSTRUMENTOS
La adopción de las NIIF quiere decir que las empresas específicamente indicadas están obligadas a regirse bajo esta normativa a partir de un periodo determinado.	Normas mundiales	Normas Internacionales de Información Financieras	¿Qué efectos contables ha ocasionado la aplicación de las NIIF?	Entrevista

1.5.2 Operacionalización de variable dependiente

Tabla 2

Variable Dependiente: Construcción Social de la Realidad Financiera

CONCEPTUALIZACIÓN	DIMENSIONES	INDICADORES	ITEM BASICOS	TECNICAS INSTRUMENTOS
Interpretación de una realidad objetiva y subjetiva, como un hecho institucionalizado difiere de un proceso dialectico construyendo las diferentes perspectivas.	Realidad objetiva y realidad subjetiva.	Subjetividad de las NIIF	¿La construcción social presenta la realidad financiera de las empresas agrícolas?	Entrevista

CAPÍTULO II

CONFLICTOS CONTABLES GENERADOS POR EL IASB Y EL TRIBUTO DE JOHN SEARLE CON SU TEORÍA DE LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL

La controversia por el uso, la información y los usuarios a los que se dirige la aplicación de los PCGA y las NIIF del IASB ha generado una serie de investigaciones por varios autores, académicos y organismos emisores de normas profesionales denotando exclusiones entre los modelos y conclusiones que son de gran aporte para la investigación.

2.1 Aporte de los investigadores

Dentro del aporte de los investigadores, Piña, C. (2015), menciona en su tesis doctoral *Convergencia de los US GAAP con las NIIF del IASB*, de la Universidad de las Islas Baleares, busca analizar el proceso de convergencia contable que presenta el organismo regulador internacional IASB, el organismo regulador de Estados Unidos FASB y el organismo supervisor del mercado de capitales en Estados Unidos SEC, donde ha incluido a su investigación 23 proyectos clave de análisis para el proceso de convergencia internacional donde su objetivo es producir un conjunto de normas contables de alta calidad con ámbito global entre el organismo regulador internacional IASB y los organismos reguladores nacionales mejorando la comparabilidad, eficiencia y uniformidad de los estados financieros elaborados por las empresas.

La autora anuncia que a pesar que algunos países se presentan con cautela a la adopción de la norma, buscan evitar la tentación de realizar cambios y se adoptan en su totalidad, por lo que la convergencia entre normas se ha venido dando desde hace décadas, la expectativa de convergencia

internacional es muy diversa, existe convencimiento de que la adopción de una normativa contable global favorece o potencia su crecimiento económico, mientras que otros países impera un grado de incredulidad mayor.

Entre las conclusiones que Piña establece que entre las NIIF y los US GAAP existe pequeñas diferencias, pero en ciertos sectores de actividad pueden ser más significativas y a medida que pasa el tiempo persiste la polémica de los “principios versus reglas” aunque el marco conceptual sea el mismo, en la última década las NIIF se han convertido en normas globales de información financiera, donde hoy en día más de 100 países exigen su uso.

Entre otras conclusiones el IASB considera que la adopción total de las NIIF redundaría en el interés de la economía global y cualquier divergencia con respecto a un conjunto único de normas, los mecanismos de adopción pueden diferir entre países y un periodo para su implementación asegurando que las entidades elaboraran estados financieros mediante las NIIF, aunque estas presenten información más cuidadosa, completa y oportuna que las normas nacionales pero esta información está conducida al mercado de capitales para un menor riesgo asumido por parte de los inversores.

Peña, C. (2013) docente la Universidad de los Andes de Venezuela, en su investigación *Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIIF)* de carácter analítico – descriptivo, cuyo objetivo es un análisis de las diferencias existentes entre las Normas Internacionales de Información Financiera y

las normas emitidas por la FCCPV identificando los casos particulares en los cuales la norma local difiere con los estándares internacionales.

Cada día se requiere romper con las fronteras y ampliar los principios de contabilidad de tal manera que se aceptados de forma general en cualquier país, cualquier entidad y que esta a su vez sea comparable y útil a nivel mundial, de tal manera las organizaciones buscan una materia contable que estandarice y unifique criterios para que se minimicen las diferencias a la hora de presentar información financiera.

La autora anuncia que las NIIF a pesar de ser generales pueden ser adaptables a las características particulares de cada país, de manera que pueden ser aplicadas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas, siempre y cuando no sean contradictorias con el ambiente económico y con disposiciones legales en casos particulares, como lo es el caso de Venezuela con las VEN - NIF donde existe una adopción condicionada de dichas normas evitando colisiones con la legislación del país y armonizar con su situación económica y algunos aspectos técnicos a finde que este conjunto de normas sea de aplicación en el país.

Entre las conclusiones consideradas por la investigadora al armonizar las normas contables venezolanas con las NIIF, se derriban fronteras y se eliminan barreras que impidieron la comparación de la información financiera de las entidades no solo entre ellas, sino, con diferentes entidades de la misma rama o actividad, esto se pudo lograr mediante la adecuación de la aplicación de las NIIF al marco jurídico y entorno económico venezolano.

2.3 Plan de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador.

Díaz, Jaime (2013) en su tesis doctoral *La Contabilidad en el Ecuador y la Adopción de las NIIF: Propuesta para la Elaboración de un Modelo de Plan de Contabilidad General para el Ecuador*, de la Universidad Rey Juan Carlos, ubicada en la ciudad de Madrid – España, mediante un trabajo exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativo el autor pretende elaborar una propuesta y la importancia de un Plan de Contabilidad General local que adopte NIIF y para ello busca conocer cuáles son los mecanismo que utilizarían los profesionales y las empresas para resolver la aplicación de las NIIF y si las empresas se encuentran preparadas para esta adopción para analizar las necesidades y crear un Plan de Contabilidad General adaptable a las normas internacionales, a continuación se presenta el cronograma d implementación de las NIIF:

Tabla 3.

Cronograma de Implementación de las NIIF

FASES	ENTIDADES	PERÍODO DE TRANSACCIÓN NIIF	PERÍODO DE APLICACIÓN NIIF
GRUPO I	a.- Las entidades sujetas al control de mercado de valores b.- Todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa	Año 2009	01 de enero de 2010
GRUPO II	a.- Compañías con Activos totales superiores o iguales a 4'000.000 USD al 31 de diciembre de 2007 b.- Compañías de Holding o tenedoras de acciones que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales c.- Las compañías de economía mixta	Año 2010	01 de enero de 2011

CONTINÚA 

	d.- Las compañías de economía mixta que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y entidades del sector público		
	e.- Las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.		
GRUPO III	Resto de Compañías no contempladas en los grupos anteriores	Año 2011	01 de enero de 2012

Fuente: (Díaz, 2013)

2.4 EL APOORTE DE JOHN SEARLE A LA INVESTIGACIÓN

2.4.1 Teoría de John Searle

El gran filósofo estadounidense John Searle reconocido por sus grandes obras que trata sobre la filosofía de le lenguaje y la filosofía de la mente, en su obra titulada *La Construcción de la Realidad Social* donde Searle hace énfasis a los rasgos estructurales de la cultura humana son ejes fundamentales para el desarrollo del presente capítulo, pues la analogía del filósofo argumenta que vivimos en un mundo donde existes las denominadas “cosas” que pueden estar presentes tanto físicamente y no físicamente de las cuales se puede construir una misma realidad socialmente.

Entonces las “cosas” que existen independientemente del acuerdo humano pero para ser enunciados se requiere de un lenguaje, estos son “hechos brutos”, como por ejemplo puede ser una montaña, una roca, el agua, y las cosas que existen dependiendo de un acuerdo son “hechos institucionales” ahora bien para ejemplificar este hecho John Searle aclara que un “hecho institucional” no puede existir sin un “hechos bruto”, entonces un trozo de papel (hecho bruto) para

que sea denominado billete, escritura, contrato, etc. (hecho institucional), requiere de una institución que así lo requiera.

Ahora si nos introducimos a la materia financiera existen “hechos brutos” como los animales, plantas, etc., que pueden ser convertidos en “hechos institucionales” mediante el consenso de organismos emisores de normas de denominarlos mediante un lenguaje como “activos biológicos” que en la información financiera poseen de un valor razonable y existen físicamente.

Searle, J. dice (2006, pág. 92) “son hechos institucionales en el sentido de que solo pueden existir dadas ciertas instituciones humanas”, entonces los “hechos institucionales” se crean por acuerdos humanos pero como Searle mismo menciona “ciertas instituciones humanas” que son aceptadas por una sociedad y que tenga autoridad de la creación de los hechos.

Se entiende entonces que una sociedad puede crear una realidad social, que esa realidad social cumpla y sirva con los propósitos que tienen y además de tener la capacidad de enunciarlos. También se podría mencionar a este caso como la intencionalidad colectiva a través del lenguaje para crear un vínculo entre la realidad y la mente que John Searle menciona.

El filósofo a lo largo de su investigación busca identificar esa imagen del modo en que, como una realidad social crea nuestra ontología, pues al momento de crear algo estamos considerando que nuestro consiente tiene la intencionalidad para representar objetos y estados de cosas, para lo cual depende mucho de nuestra perspectiva objetiva y subjetiva. Para ello primera se hará la distinción entre objetivo y subjetivo bajo el sentido *ontológico*.

La ontología se refiere al estudio de la existencia, del ser, para lo cual John Searle (1997) dice que,

En un sentido ontológico el dolor es una entidad subjetiva, porque su modo de existencia depende de que sean sentidos por sujetos, en cambio las montañas son ontológicamente objetivos porque su modo existencia es independiente de cualquier perceptor o estado mental. (pág. 27)

Lo objetivo y subjetivo ontológicamente solo puede ser experimentado por el sujeto, de allí su existencia, en este caso las montañas existen independientemente de la existencia de los sujetos que pueden ser los seres humanos, en cambio el dolor existe dependientemente del sujeto, haciendo énfasis a los seres humanos el dolor no existiera si este no lo experimentaría.

La epistemológico también es muy importante diferenciarlo de lo ontológico, la epistemología estudia las formas de conocimiento del ser humano, Searle (2006) menciona que,

Las afirmaciones epistémicamente objetivas son aquellas sobre las que puede establecerse su verdad o falsedad independientemente de los sentimientos y actitudes de los que elaboran e interpretan tales afirmaciones. Aquellas que son subjetivas dependen de los sentimientos y actitudes de los participantes en el discurso. (págs. 93-94)

Lo objetivo y subjetivo en el sentido epistémico nace como característica de las declaraciones que los sujetos realizan.

Una vez conocida la distinción entre lo objetivo y subjetivo y lo ontológico y epistemológico Searle a fin de explicar la ontología de la realidad social se basa en tres enunciados elementales: la intencionalidad colectiva, la asignación de función y las reglas constitutivas.

2.4.2 La construcción social de una realidad contable

Para Searle la intencionalidad colectiva es la conducta de cooperativismo, de intencionalidad que comparten los seres humanos, como pueden ser las creencias, deseos, etc., la intencionalidad colectiva puede presentarse en todos los aspectos, combates, obras de caridad, democracia, para que ello suceda la intencionalidad debe estar presente buscado un fin común entre los participantes. “El elemento crucial de la intencionalidad colectiva es un sentido de hacer algo juntos, y la intencionalidad individual que cada persona tiene deriva de la intencionalidad colectiva que todos comparten.” (pág. 42).

En el contexto de lo mencionado anteriormente recalamos los “hechos institucionales” para existir requieren de instituciones humanas y el lenguaje, es la base de estas instituciones, pero esto no siempre es así, en otra investigación realizada por John Searle (2006, pág. 108) en donde menciona que “..El reconocimiento colectivos no es suficiente. Tiene que haber un reconocimiento oficial por alguna agencia, en si misma sustentada por el reconocimiento colectivo, y tiene que existir indicadores de status emitidos por la agencia oficial”.

Si nos referimos a un escenario de información financiera la misma sociedad ha creado “instituciones sociales” con reconocimiento colectivo las mismas que son encargadas de emitir normas contables para el reconocimiento de los “hechos económicos y financieros” que están

inmersos en el mercado de la información financieras. El FASB es una creación institucional social de carácter privada como principal regulador contable de Estados Unidos con su método basado en principios contables, al igual que el IASB otra creación institucional social como principal regulados a nivel internacional con su método basado en reglas contables.

Dentro del mundo contable existe la intencionalidad colectiva de crear normas que sean globalmente aceptadas, confiables y de calidad, que sean emitidas por un organismo reconocido a nivel internacional, pues en la última Guía Rápida IFRS, en su prólogo Deloitte (2015) menciona que “los estudios más recientes del IASB muestran que las NIIF son exigidas en la gran mayoría de jurisdicciones y que se están haciendo significativos progresos en el restos de países”. Recalcando a lo mencionado, es importante mencionar que le IASB es una organismo emisor de normas, NIIF, que mantiene una visión de que sus normas sean globales y que se encuentra apoyada por varias organizaciones internacionales como el Comité de Organizaciones Patrocinadoras dela Comisión de normas (COSO), Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Internacional de Desarrollo (BID), Organización Internacional de Estandarización (ISO), Organización Mundial del Comercio (OMC), entre otras que se mencionan en el primer portal latinoamericano sobre normas internacionales de contabilidad e información financiera NIC-NIIF. www.nicniif.org, todas estas de igual manera organizaciones a nivel global reconocidas y aceptadas social y colectivamente.

El segundo elemento fundamental para explicar la ontología de realidad social de John Searle es la asignación de función, que entendida como la capacidad que tiene el ser humano de asignar una función a las “cosas” sean estas objetivas o subjetivas, pues Searle piensa que todas las funciones son asignadas dependientemente del observador. Searle hace mención de tres tipos de

funciones: *funciones agentivas* que son todas aquellas funciones que los agentes dan intencionalmente a los objetos por su uso, por ejemplo los materiales eléctricos, *funciones agentivas intencionales*, un objeto fabricado para cumplir una función agentiva puede usarse para cumplir otra, y las *funciones no agentivas* son aquellas funciones que ocurren de manera natural independientemente de las intenciones prácticas y actividades de los agentes, por ejemplo la función del corazón de bombear sangre.

Searle explica que las personas pueden asignar funciones a las “cosas” dependiendo de la necesidad que tengan, estas funciones pueden ser intencionalmente independientemente de la naturaleza de los objetos (agentivas), funciones que damos a otros objetos para cumplir otras funciones agentivas (agentivas intencionales) y funciones que existen por naturaleza propia independientemente de la necesidad que quiera darle el sujeto.

Si hablamos de mundo de la contabilidad, es común asignar funciones a través del lenguaje normativo contable. Un ejemplo que se puede mencionar es el caso de los toros, su función natural es cumplir su ciclo de vida (función no agentiva), sin embargo, en contabilidad a los toros como seres vivos y propiedad se le asigna la denominación de semoviente (función agentiva) y una vez ese toro puesto en el mercado para su venta con fin de generar utilidad, liquidez, etc., se lo denomina como inversión (función agentiva intencional) susceptible a las transacciones que se pueda dar en el mercado.

El tercero y último elemento fundamental para explicar la ontología de la realidad social de Searle son las reglas constitutivas donde menciona que “los hechos institucionales existen solo

dentro de un sistema de reglas constitutivas”, pues las reglas constitutivas crean la posibilidad para que una acción o un resultado se cumpla. También Searle menciona a las reglas regulatorias que son las que regulan la existencia de ciertas actividades.

A partir de la intencionalidad colectiva, la asignación de función y las reglas constitutivas Searle describe la construcción de “hechos institucionales” que también el lo hace llamar “hechos sociales” a través de su estructura para su desarrollo:

1. La autora referencialidad de muchos conceptos generales: “para que un tipo de cosa pueda satisfacer la definición ...debe ser creído, o usado o visto como si satisficiera la definición” (1997, pág. 50). Es decir, una sociedad debe creer que las definiciones son ciertas, deben estar convencidas y a su vez que esa definición satisface la necesidad que ellos buscan. En el caso de la contabilidad, el marco conceptual, IFRS Foundation menciona que el marco conceptual emitido por el IASB “establece conceptos subyacentes en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos” (2014, pág. 5), pues mantiene como objetivo ayudar a los usuarios de la información financiera a interpretar la información contenida en los estados financieros.
2. El uso de expresiones performativas en la creación de hechos institucionales: los hechos institucionales pueden crearse mediante expresiones performativas explícitas, pues las expresiones performativas según Searle “son miembros de la clase de actos de habla” (1997, pág. 51), que Searle las denomina declaraciones, estas declaraciones pueden crear hechos institucionales, en el caso de la NIC 1 se menciona que el objetivo de los estados financieros es “proporción de información general es suministrar información acerca de la situación

financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas” (2006, pág. 2)

3. La primacía de los hechos brutos sobre los hechos institucionales: para que un hecho institucional exista debe haber por medio un hecho bruto, Searle dice que “los hechos institucionales están jerarquizados de manera estructural y por así decirlo existen en la cima de los hechos brutos” (1997, pág. 52), un ejemplo a ello, para que el título de propiedad de una casa exista debe existir la casa, si hablamos de contabilidad para que la cuenta edificios exista dentro de los activos debe existir la casa o edificio como se la quiera llamar, pero esto no siempre es así, si hablamos de las acciones la Bolsa de Valores de Quito dice que “una acción es un título que representa una parte del capital social de una sociedad ... un accionista es propietario de un porcentaje de una sociedad de acuerdo a la cantidad de acciones que posee” (pág. 1), lo que quiere decir, lo que tengo en valor de acciones debo tenerlo en físico, algo erróneo porque si las acciones son negociadas en un mercado de valores, el valor de las acciones dependerá de las especulaciones de manera subjetiva, y no de los bienes físicos, ventas e instalaciones que posea la empresa.
4. Relaciones sistemáticas entre hechos institucionales: “un hecho institucional no puede existir aislado, sino solo en un conjunto de relaciones sistemáticas con otros hechos” (1997, pág. 52), lo que quiere decir es que en cualquier estancia o situación de la vida real siempre se va a encontrar relacionado sistemáticamente hechos institucionales con otros hechos institucionales, como es el caso de la adaptación de las NIIF en Venezuela, en base a las NIIF globales que es un hecho institucional que crean una realidad financiera, Venezuela

adapto las NIIF globales con el fin de no ser contradictorias en ciertos aspectos económicos y disposiciones legales para crear su propia realidad financiera aceptada.

5. La primacía de los actos sociales sobre los objetos sociales, de los procesos sobre los productos: se recalca que los objetos sociales o “hechos brutos” siempre estarán constituidos por hechos sociales o “hechos institucionales”, Searle dice “el objeto no es sino la posibilidad continuada de la actividad” (1997, pág. 54), quiere decir contablemente que dependientemente de las actividades que una empresa realice se podrá caracterizar hechos institucionales, si una empresa continua sus actividades con ventas a la baja posiblemente esa actividad conlleve a una liquidación.
6. El componente lingüístico de muchos hechos institucionales: Searle dice “el elemento lingüístico parece ser parcialmente constitutivo del hecho” (1997, pág. 54), pues el componente lingüístico deriva de una aceptación de intencionalidad colectiva para crear un hecho institucional donde también interviene las funciones agentivas, pero Searle se pregunta ¿Cuál es exactamente el papel del lenguaje en la constitución de los hechos institucionales? Pues Searle parte de que un sentido de intencionalidad individual puede ser diferente a una intencionalidad colectiva, incluso cuando ambas intenciones buscan el mismo objetivo y estructura que los hechos institucionales son una subclase de los hechos sociales, y para responder a la pregunta Searle se debe cumplir ciertos atributos:
 - La introducción de funciones agentivas de tipo colectivo, que es la imposición de funciones agentivas a objetos iguales, en el caso contable una concesionaria posee vehículos de modo que un cierto grupo de vehículos son destinados para la venta

(inventarios) y otro para uso de la empresa (activo no corriente), funciones agentivas que son dadas de manera colectiva por los altos directivos de la entidad.

- La imposición colectiva de funciones a objetos en circunstancias en las que la función asignada no se cumple y se le destina a otra función, considerando un elemento esencial para la creación de los hechos institucionales, partiendo del mismo caso de la concesionaria, si un vehículo tuvo la imposición de ser asignada la función colectiva de uso solo para la compañía desde su creación no se cumple, y ahora ocupa la función de ser un vehículo de alquiler produce un hecho institucional distinto al que se le impuso.

A través de la intencionalidad colectiva, se imponen funciones que en circunstancias no pueden cumplirse y requiere el caso de la cooperación humana aceptando y reconociendo un nuevo status al que se le asigna una nueva función. En este caso Searle propone una estructura que deben tener todas las formas institucionales mediante una regla constitutiva: X cuenta como Y en C.

“El termino Y es un conjunto de hechos y de objetos institucionales, X como los rasgos físicos del objeto, la locución “cuenta como” nombra un rasgo de la imposición de status al que se vincula una función de intencionalidad colectiva...” (1997, pág. 61), ejemplificando esta propuesta de Searle se podría decir que las obligaciones financieras (X) cuentan como pasivo (Y) en el contexto de la información financiera (C), esto sucederá como ya lo mencionaba anteriormente Searle si una institución colectivamente aceptada lo reconozca, en este caso el IASB.

La contabilidad ha surgido por medio de hechos que se fueron construyendo socialmente, específicamente hechos institucionales que construyen una realidad que va teniendo forma

mientras se va aplicando la función de status que contiene cada norma y cada procedimiento mediante la regla constitutiva de Searle “X cuenta como Y en el contexto de C”, estos hechos institucionales solo pueden existir en virtud de la aceptación de una sociedad colectiva aceptada, a partir de esta y mediante consenso se puede asignar funciones a “cosas” y aplicarlas siempre y cuando una sociedad colectiva aceptada lo disponga, no se puede desempeñar funciones sin la aceptación de la sociedad colectiva, en este caso Y es el conjunto de status institucionales y lleva consigo el reconocimiento de poderes deónticos (lo debido, lo necesario), en otras palabras instituciones humanas y Searle (2006, pág. 102) dice que “las instituciones humanas crean poder..., poder que está marcado por términos tales como: derechos, deberes, obligaciones, autorizaciones, permisos, otorgamientos, necesidades y certificaciones”, entonces una institución también es un sistema de reglas constitutivas, pues Searle ya menciona que toda forma o hecho institucional deben tener la estructura de “X cuenta como Y en el contexto de C”, además Searle (2006, pág. 110) sostiene que “el operador fundamental de creación de poder en la sociedad es que *Nosotros aceptemos (S tiene poder (S hace A))*” por lo que explica Searle que cada obligación conlleva subjetivamente a tener un poder.

La relación entre “X cuenta como Y en el contexto de C” y “S tiene poder (S hace A)” es que, además de aceptar que alguien tiene poder debemos aceptar que lo tiene en virtud de su status institucional, es decir, una persona es capaz de convertirse en presidente de una compañía por ciertas condiciones que lo ameritan, ese es un ejemplo de “X cuenta como Y en el contexto de C” pero una vez se acepta que alguien es presidente de una compañía también debemos aceptar que esa persona tiene el poder de hacer ciertas cosas, tiene el poder positivo de dirigir la empresa y el

poder negativo que significa la obligación de pronunciarse como presidente de la empresa, tiene el *derecho* de encabezar la compañía y tiene el *deber* de cumplir funciones de alto mando como presidente de la compañía. en este caso se acepta que S tiene poder deóntico porque S es igual a X y como la formula dice (S hace A).

En otro ejemplo La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros es el organismo que vigila y controla el funcionamiento y actividades de las empresas no financieras que están bajo su control de acuerdo a la ley, donde mediante consulta popular se aprueba que las entidades financieras debían desvincularse de las no financieras como se menciona en el artículo 312 de la Constitución de la República del Ecuador, pasando las entidades financieras a ser reguladas y controladas por la Superintendencia de Bancos y las entidades no financieras a ser reguladas y controladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Los contextos de Searle permiten entonces analizar la ontología de la construcción de la realidad social en la contabilidad, con enfoque al proceso subjetivo de una asignación de función, una intencionalidad colectiva y reglas constitutivas, que son los pilares para entender la construcción de una realidad social. Para ellos es importante entender como desde los tiempos remotos la contabilidad y su información han ido evolucionando hasta llegar a la realidad construida socialmente que es la actual.

2.4.3 Construcción de la realidad de adopción de NIIF

El Manual de Procedimientos a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), considera que en el proceso de emisión de normas se debe mantener seis fases:

Fase 1: Fijar la agenda: con el propósito de generar información que sea útil para los inversionistas, prestamistas y otros interesados para la toma de decisiones, el IASB mediante el desarrollo de normas de alta calidad, persigue abordar información financiera de mayor calidad que sea de gran utilidad para los usuarios de la información financiera (párrafo 19). El IASB evalúa los beneficios de incorporar temas potenciales en su agenda, que sean de necesidad para los beneficiarios de la información financiera.

Para la generación de una agenda el IASB obtiene ayuda de su personal para su posterior identificación, revisión y planteamiento de temas de gran interés, el IASB puede considerar plantear en debate temas de interés con otros emisores de normas y partes interesadas (párrafo 22).

Fase 2: Planificación del proyecto: El IASB decide si su proyecto se ejecutara en solitarios o junto con otro emisor de normas siguiendo un procedimiento de aprobación (párrafo 27).

Los directivos y personal técnico seleccionan un equipo que puede incluir miembros del personal de otros organismos emisores de normas siempre y cuando el IASB lo considere adecuado para el proyecto y el administrador elabora un plan bajo la supervisión de los directivos (párrafo 29).

El IASB junto con FASB antes de publicar su Marco Conceptual para la Información Financiera del 2010 planifico su proyecto para primero enfocarse en la primera fase de su proyecto que fue desarrollar dos capítulos del marco de 1989, *El objetivo de los informes financieros de propósito general* y *Las características cualitativas de la información financiera útil*, una vez revisado los dos capítulos el IASB y FASB publicarían un documento de discusión y después el borrador para considerar cada comentario e información obtenida de la exposición de su proyecto para finalmente emitir su proyecto final del marco conceptual.

La FNCE a diferencia del IASB, no genero un documento donde justifique todas las condiciones, causas y consecuencias de la adopción de las NIIF, pues en la resolución No. 06.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías manifiesta la adopción de las NIIF y determina que su aplicación sea de manera obligatoria por parte de todas las entidades y compañías que se encuentren bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías para enfrenta de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global.

Por otra parte, si mantuvo una planificación para la aplicación de las NIIF en las compañías y entes que se encontraban bajo el control y vigilancia de las Superintendencia de Compañías estableciendo un cronograma pasando primero por un periodo de transición hasta su aplicación total (*Tabla 4*) incluyendo en su etapa de transición la elaboración obligatoria por parte de cada una de las compañías y entes un cronograma de implementación de las NIIF que contendrá: un plan de capacitación, un plan de implementación y el diagnostico de los principales impactos en las empresas para comprobar el avance del proceso de adopción.

1. *El debido proceso procedimental:* se refiere a crear un foro donde todas las partes interesadas expresen sus opiniones y consideraciones que puedan influir en el proceso de la elaboración de normas, para que el proceso sea efectivo se debe informar a las partes interesadas los asuntos que están siendo considerados y evaluar si los criterios de reconocimiento y medición son adecuadamente satisfechos.

Las Fases 3 y 4 del procedimiento para la elaboración de normas evidencia esta condición de legitimidad.

Fase 3: Desarrollo y publicación de un documento de discusión: Aunque el Manual del Procedimiento a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) considera esta fase no obligatoria, el IASB publica normalmente un documento de discusión sobre cualquier tema nuevo de importancia para explicar las cuestiones y solicitar comentarios y opiniones de las partes interesadas (párrafo 30).

El IASB desarrolla el documento sobre la base del análisis extraído de la investigación y las recomendaciones del personal técnico, así como de las sugerencias hechas por el Consejo Asesor de las NIIF, grupos de trabajo y organismos emisores de normas contables y presentaciones de partes invitadas (párrafo 33).

El IASB normalmente establece un periodo de 120 días para recibir comentarios del documento de discusión, tras la finalización del periodo el equipo del proyecto analiza y resume las cartas de comentarios para su consideración por parte del IASB (párrafos 35 y 36).

En la elaboración del Marco Conceptual para la Información Financiera del 2010. El Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (2018) publicó el Marco Conceptual para Informes Financieros PARTE B donde en el párrafo BC0.4 menciona que la Junta y el FASB:

- a. Publicaron un Documento de discusión y luego un Proyecto de exposición (Proyecto de exposición 2010);
- b. Discutieron las definiciones de los elementos de los estados financieros; y
- c. Discutieron y celebró reuniones públicas de mesa redonda sobre medición.

Por parte de la FNCE e IICE no hay registros de que esta haya desarrollado y publicado un documento de discusión al público sobre la adopción de las NIIF en el Ecuador, esto ocasiono que no se midieran las consecuencias de la adopción de las NIIF como lo menciona el entrevistado O2 (Anexo 3) al preguntar ¿Se midieron las consecuencias de adoptar NIIF? Respondiendo: “No, fue un proceso que no fue muy pensado por la Superintendencia de Compañías, la sugerencia salió de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador”, de igual manera el entrevistado O4 (Anexo 3) responde: “en nuestro país no se midieron las consecuencias de la adopción de las NIIF porque antes de capacitar a los profesionales contadores sólo se preocuparon en cumplir con las fechas internacionales”.

Fase 4: Desarrollo y publicación de un proyecto de norma: Se considera un paso obligatorio a seguir del procedimiento la publicación de un proyecto de norma, el proyecto debe exponer una

propuesta específica en forma de una NIIF propuesta o también de la modificación de una NIIF (párrafo 38).

En el párrafo BCO. 13 del Marco Conceptual para Informes Financieros también se menciona que,

Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta busco un equilibrio entre la provisión de conceptos de alto nivel y el suministro de suficientes detalles para que el marco conceptual 2018 sea útil para la Junta y otros interesados. (2018, pág. 8).

Tras dar solución a las cuestiones en reuniones el IASB procede a que su personal técnico inicie con la redacción del proyecto de norma, y una vez finalizada la redacción del proyecto, y el IASB haya votado sobre el mismo, procede a la publicación para comentario público (párrafo 40).

Fase 5: Procedimientos posteriores a la emisión de una NIIF: El desarrollo de una NIIF es llevado a cabo durante las reuniones del IASB y tras la resolución de sus cuestiones planteadas en el proyecto de norma, el IASB considera si debe exponer sus propuestas revisadas para comentario al público como un segundo proyecto de norma (párrafos 45 y 46).

En la culminación de una NIIF o modificación de una NIIF, el IASB elabora un resumen del proyecto y un documento de respuestas y reacciones a los comentarios enviados sobre el proyecto de normas identificando los temas más significativos y como el IASB respondió a esos temas, también el IASB prepara un análisis de los probables efectos de la próxima NIIF o modificación (párrafos 49 y 50).

Fase 6: Desarrollo y publicación de una NIIF: Desde la emisión de una NIIF, el personal técnico y los miembros del IASB mantienen reuniones regulares con las partes interesadas para tratar sobre cuestiones no previstas a la implementación práctica y al impacto potencial de sus propuestas. El IASB lleva a cabo una revisión posterior a la implementación de cada NIIF nueva o modificación importante. La revisión puede conducir a la incorporación de temas a la agenda del IASB (párrafos 52 y 53).

La FNCE para la adopción de la NIIF en el Ecuador debió crear un análisis técnico respecto a las consecuencias, beneficios e impactos de la aplicación de la norma internacional en las compañías y entidades del Ecuador, además de abrir un debate al público sobre dicha adopción para recibir comentarios, opiniones y puntos de vista de los interesados e involucrados para el desarrollo de la aplicación de la norma.

La emisión de normas conlleva una serie de procesos a seguir y de acuerdo a los pasos establecidos por el IASB en su Manual de Procedimientos a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) esta debe ser desarrollada mediante la interacción de personas o entes interesados e involucrados, siempre y cuando el ente emisor de normas lo considere adecuado, para así lograr la construcción de la norma de acuerdo a una realidad contable común.

CAPÍTULO III

EFFECTOS CONTABLES CUALITATIVOS POR LA ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN LAS EMPRESAS AGRICOLAS DE LA ZONA 3

3.1 Postura epistemológica

La postura epistemológica permitirá al investigador estudiar los principios, fundamentos y métodos de la investigación basado en la teoría de Searle (1997), resumiendo que existen cosas que son hechos brutos e institucionales se mencionan mediante el lenguaje, además de que los hechos institucionales se crean mediante el consenso de una sociedad aceptada, estos hechos son subjetivos ya que su existencia depende de la creencia de una sociedad en cuanto a su contexto y la función asignada bajo reglas.

Para el respectivo análisis de la investigación, esta se basa mucho en los hechos sociales, muchos que dependen de nosotros y otros que existen de manera independiente de nosotros, se busca demostrar de que la realidad de las empresas existe de manera independiente de nosotros, pero esta realidad depende de factores como el lenguaje y la representación. Para representar una realidad se busca la construcción de conocimientos que validen una verdad, y esta verdad está influenciado por todo tipo de factor: económico, social, cultural, etc.

Los hallazgos que muestra la tesis con opiniones y versiones de la realidad social sobre las tensiones de los marcos conceptuales de las Normas Internacionales de Información Financiera, estas versiones fueron dadas mediante una discusión entre sujetos que tienen de igual manera un mismo o diferente punto de vista, creencia o percepción de estas tensiones. A pesar de que las

conclusiones resultantes pueden tener apariencia subjetiva, son puntos de vista de los sujetos que se encuentran dentro de esa realidad y depende de la percepción de cada emisor de la información para interpretar los resultados, como Searle (1997) dice “he definido al realismo como el punto de vista según el cual el mundo existe independientemente de nuestra representaciones del mismo” (pág. 162).

Una vez explicado la tesis busca la creación de nuevos aportes que permita llegar a acuerdos sobre las consecuencias epistemológicas y la comprensión de las mismas en la adopción de las normas sobre la contabilidad y para obtener estos nuevos aportes se crea una discusión entre sujetos investigadores que viven la realidad de la aplicación de la norma internacional.

Berger y Luckmann (2003) en su libro “*La construcción social de la realidad*”, proponen cinco elementos que permiten la el proceso de construcción de una realidad al igual que la generación del conocimiento, como primer elemento tenemos la conciencia “es siempre intencional y siempre apunta o se dirige a objetos” (pág. 36), la intersubjetividad que muestra la realidad de la vida cotidiana es “un mundo que comparto con otros...., el mundo de la vida cotidiana es tan real para otros como lo es para mí” (pág. 38), la temporalidad como la capacidad de todo individuo de fluir en el espacio y tiempo “es una propiedad intrínseca de la conciencia..., el torrente de la conciencia está siempre ordenado temporalmente” (pág. 42) en otras palabras “lo primero es lo primero”, la interacción social que permite relacionarse con otros individuos “la realidad de la vida cotidiana se comparte con otros” (pág. 44), el lenguaje que permite la interacción social mucho más allá “capacidad intrínseca de expresividad vocal que posee el organismo humano..., las objetivaciones de la vida cotidiana se sustentan por la significación lingüística.” (pág. 53).

La investigación planteada parte de una ontología objetiva como es la realidad construida socialmente en este caso el marco conceptual del IASB emitido en el año 2010, donde desde ese punto del tiempo se estudió su pasado, presente y futuro para explicar las tensiones que generan su interpretación, por lo que procede a estudiar las tensiones y a su vez ser discutidas con sujetos sociales que tienen los mismo intereses en esa realidad para finalmente los hallazgos encontrados reinterpretarlos y aportar con nuevas bases de investigación que se seguirá discutiendo en otras investigaciones.

3.2 Posición Ontológica de la Investigación

Para tener una visión más clara de la investigación, es importante resaltar la posición ontológica del investigador, pues este se basa en la teoría de John Searle sobre la realidad, teoría que sirve como base para el cumplimiento de los objetivos de la presente investigación.

Adoptando esta teoría de la construcción de la realidad a nuestra investigación contable, quiere decir que las operaciones que el contador realiza son producto de seguir los pasos de hechos institucionales y estas operaciones existen independientemente de que el contador los presente o registre dentro de los estados financieros, pues mediante los estados financieros el contador representa una realidad que debe suponer una objetividad ontológica. El marco conceptual del IASB y como de cualquier otro organismo emisor se deriva de hechos institucionales que asignan funciones a los objetos o cosas, por ejemplo, las cuentas que encontramos para la realización de transacciones que sería hechos.

La investigación tiene la intención de analizar y estudiar las consecuencias de la contabilidad a causa de la aplicación del modelo contable internacional del IASB a partir de la construcción social de la realidad financiera, pues se entiende que los estados financieros se construyen a base de normas y las normas fueron creadas en base a las necesidades de los usuarios de la información financiera, pero los usuarios de la información financiera para el IASB fueron inversionistas, esto quiere decir que en base a esas decisiones se construye una realidad que está representada en los estados financieros y que satisface las necesidades de usuarios específicos, por lo que esta posición genera conflictos o tensiones conceptuales y esos conflictos y tensiones son el enfoque de la investigación.

3.3 Posición Metodológica

Las estrategias utilizadas para la obtención de información, ideas y hallazgos fueron mediante el uso de entrevistas y centros de discusión entre sujetos interesados que permitió la socialización del contexto investigativo y llegar a la obtención de resultados fundamentales que permita crear interpretación sobre las tensiones de la adopción y la realidad.

3.4 Enfoque Investigativo

Se basa en una posición epistémica donde la realidad puede ser representada desde el punto de vista de los sujetos y es construida socialmente por la intersubjetividad e interacciones del contexto, por lo que el enfoque cualitativo es fundamental. Carlos Monje (2011) contextualiza que la investigación cualitativa “se interesa por captar la realidad social desde el punto de vista de la gente, a partir de sus percepciones que tiene el sujeto de su propia experiencia” (pág. 13).

La investigación cualitativa requiere una serie de estrategias que permitan recopilar las ideas e inducir a los sujetos medio de investigación a interpretar su forma de ver y percibir las cosas, buscando conceptualizar su realidad a fin de examinarla.

La investigación presente se centra en las Normas Internacionales de Información Financiera, su enfoque es en el marco conceptual de la norma y los objetivos de los estados financieros, la investigación es cualitativa porque la llegar a los hallazgos encontrados se realizó interacciones entre sujetos como investigadores, académicos y contadores, además de la complementación de la información de entes de control y usuarios de la información financiera, información que sirvió para interpretar la realidad que socialmente está construida y por medio de la intersubjetividad aportar conocimientos contables futuros de la investigación para futuras discusiones.

3.5 Mundo Intersubjetivo

Berger y Luckmann (2003) llaman mundo intersubjetivo a al espacio y contexto en el que se comparte ideas, conocimiento y experiencias que suceden en la vida cotidiana con otros sujetos, mostrando realidades y comparándolas con otros sujetos. En el mundo intersubjetivo también pueden existir contradicciones en cuanto a la comparación de realidades pueden existir sujetos que están de acuerdo y otros en contra de las realidades, pues no todos tenemos la misma postura de ver las cosas, pero estas posturas pueden crear puntos en común que generen conocimiento.

La investigación basa su contexto partiendo de un análisis de la norma internacional emitida por el IASB organismo emisor aceptado internacionalmente y que en Ecuador su norma debe ser cumplida obligatoriamente, para ello se requiere de sujetos que pasaron por la etapa de aceptación,

transición y aplicación de la normativa para abordar momentos de interacción sobre los conflictos del marco conceptual y los objetivos de los estados financieros con la finalidad de obtener argumentos que aporten aproximaciones a la teoría de la construcción social de la realidad y así contribuir a la cultura del conocimiento contable.

La búsqueda de realidades y percepciones se la realizo mediante la interacción de los sujetos que se muestran en la tabla 6. La tabla describe la categoría de los sujetos y sus características que tienen relación a la una realidad compartida entre sujetos, entre lo sujetos están Investigadores tienden a ser especialistas en NIIF, Usuarios que son quienes debieron adoptar las NIIF de forma obligatoria en su sistema contable y Organismos Reguladores y de Control quienes regulan y controlan la respectiva aplicación de la norma internacional en las empresas, sujetos que su conocimiento, experiencia y punto de vista es de mucha importancia para la investigación.

Tabla 4.

Sujetos de la Investigación

<i>SUJETOS</i>	<i>CARACTERÍSTICAS</i>
Investigadores	Representado por 11 investigadores que se han dedicado al estudio de las NIIF, los investigadores están representados por varias Universidades de las Zona 3.
Usuarios	Representado por 16 empresas agrícolas de la Zona 3 que presentan sus estados financieros bajo NIIF.
Organismos de Regulación y Control	Conformado por 5 organización que sirven como entes de control y regulación de la aplicación de las NIIF en las empresas de agrícolas de la Zona 3.

Para resguardar la confidencialidad de los entrevistados, sus respuestas y opiniones se verán reflejadas de manera anónima en el trabajo codificando en nombre de cada entrevistado, para ello sus respuestas se identificarán mediante el código asignado a cada investigador en la investigación.

Tabla 5.

Codificación de los investigadores

<i>Investigador</i>	<i>Identificación</i>
I1	Contadora General de Sanbelflowers Cía. Ltda.
I2	Jefe de Presupuesto de UFA ESPE
I3	Contadora General de UFA ESPE
I4	Docente investigador de la ESPOCH
I5	Docente Investigador de la ESPOCH, especialista es NIIF
I6	Docente Investigador de la UTC, especialista en NIIF
I7	Docente Investigador de la UTC
I8	Auditor Externo Calificado por las Superintendencia de Compañías y SEPS, asesor de NIIF
I9	Auditor Externo de las Superintendencia de Compañías, asesor de NIIF
I10	Auditor Externo de la SEPS y Superintendencia de Bancos
I11	Auditora General de Cereales la Pradera, especialista en NIIF

Tabla 6.

Codificación de Usuarios

<i>Usuario</i>	<i>Actividad</i>
Pastaza	
U1	Explotación de viveros forestales y madera en pie: plantación, replante, trasplante, aclareo y conservación de bosques y zonas forestadas.
U2	Explotación mixta de cultivos y animales sin especialización en ninguna de las actividades.
Cotopaxi	
U1	Explotación mixta de cultivos y animales sin especialización en ninguna de las actividades.

CONTINÚA →

U2	Explotación mixta de cultivos y animales sin especialización en ninguna de las actividades.
U3	Cultivo de flores, incluida la producción de flores cortadas y capullos.
U4	Explotación mixta de cultivos y animales sin especialización en ninguna de las actividades.
U5	Cultivo de flores, incluida la producción de flores cortadas y capullos.
U6	Cultivo de flores, incluida la producción de flores cortadas y capullos.
U7	Explotación de criaderos de pollos y reproducción de aves de corral, pollos y gallinas.
<i>Chimborazo</i>	
U1	Productora de miel de abeja.
U2	Productora de Leche.
<i>Tungurahua</i>	
U1	Explotación de criaderos de pollos y reproducción de aves de corral, pollos y gallinas.
U2	Explotación de criaderos de pollos y reproducción de aves de corral, pollos y gallinas.
U3	Cultivo de flores, incluida la producción de flores cortadas y capullos.
U4	Explotación mixta de cultivos y animales sin especialización en ninguna de las actividades.
U5	Explotación de criaderos de pollos y reproducción de aves de corral, pollos y gallinas.

Tabla 7.

Codificación de Organismos de Control y Regulación

<i>Organismo de Control y Regulación</i>	<i>Identificación</i>
O1	Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros
O2	Federación de Contadores de Pichincha
O3	Colegio de Contadores de Cotopaxi
O4	Colegio de Contadores de Tungurahua

3.5 Las Interacciones

Para Berger y Luckmann (2003) existe una manera que permite de manera clara e instantánea conocer la realidad de los sujetos en la vida cotidiana, pues la situación de cara a cara, es el prototipo de la interacción social que me permite conocer una parte de la realidad total de la vida cotidiana. La interacción con otros sujetos de además de recrear mediante el lenguaje su realidad me permite conocer sus gestos, actitudes y forma de comportamiento al expresarse.

Para genera conocimiento dentro de la realidad estudiada resulta fundamental interactuar la realidad de los sujetos de investigación que más tienen contacto con el tema de las NIIF, pues su experiencia y realidad puede ser distinto a la de los usuarios y entes de control y regulación, sus ideas y conocimiento aporta en un enorme grado a la investigación.

La forma de la recopilación de información e interacción de los sujetos de divide en dos maneras:

1. Entrevista profunda: una entrevista en el cual se quiere abordada a profundidad el tema es para Robles Bernardo (2011) “ir descubriendo a detalle y con mayor profundidad los aspectos que se consideren más relevantes dentro de su propia experiencia, por lo que es indispensable realizarla en espacios donde el entrevistado se sienta cómodo y seguro” (págs. 40-41). El intercambio de conocimientos y visiones resulta de manera importante para llegar a profundizar y contextualizar un tema asegurando que las respuestas del entrevistado vayan más allá de las respuestas comunes que se pueda obtener en cualquier entrevista normal sin interacción entre los sujetos. En la presente investigación se realiza una

entrevista a profundidad a los usuarios y entes de regulación y de control buscado descubrir la postura de los sujetos acerca de los conflictos conceptuales del marco conceptual y sobre los objetivos de los estados financieros. Las preguntas en las cuales se basan las entrevistas se acoplan a la realidad de los usuarios y entes reguladores y de control con apreciaciones al marco conceptual y tensiones mencionados al inicio del presente capítulo. Las preguntas para los usuarios fueron: 1) ¿Quiénes son los Usuarios de la Información Financiera y cómo se utiliza?, 2) ¿La medición de la información financiera debe basarse en costo o en valores predictivos?, 3) ¿Qué se espera que muestren los estados financieros como resultado final?, 4) ¿Qué significa la realidad en los estados financieros?, 5) ¿Considera que los Estados Financieros presentados bajo NIIF reflejan la realidad Financiera de la empresa, y por ello sirve para la toma de decisiones? O por el contrario ¿los Estados financieros bajo NIIF son realizados únicamente para el cumplimiento de requerimientos de ley, y por ello no pueden utilizarse para la toma de decisiones?, 6) Mediante la aplicación de NEC ¿Los estados Financieros podían ser utilizados para la toma de decisiones?, 7) ¿Las NIIF son indispensables para reflejar la realidad financiera?, 8) ¿Cuáles son las principales diferencias entre la información financiera presentada bajo NEC y bajo NIIF?, Las preguntas los entes de regulación y control fueron: 1) ¿Existe diferencia entre contabilidad e información financiera?, 2) ¿Existe diferencia entre Contabilidad y contabilidad financiera?, 3) ¿Los EEFF se preparan solo pensando en usuarios específicos?, 4) ¿Debe excluirse a la administración del marco regulatorio contable?, 5) ¿Qué efecto tienen la teoría sobre la práctica en la contabilidad?, 6) ¿Considera que los EEFF deben combinar valores históricos y valores predictivos?, 7) ¿El marco conceptual construye la realidad financiera?,

8) ¿Cómo se escogió el IASB como ente emisor?, 9) ¿Cómo se reconoce la legitimidad del IASB?, 10) ¿Se midieron las consecuencias de adoptar NIIF?

Respecto de las entrevistas a los usuarios y entes reguladores y de control, estuvo orientada a partir de las apreciaciones obtenidas en los capítulos anteriores en determinar quiénes son los usuarios de la información financiera, las tensiones de la normativa contable y las implicaciones de la aplicación de la norma vigente en Ecuador.

2. Grupo de Discusión: la segunda estrategia utilizada para la obtención de información fue la interacción e intercambio de conocimientos entre los investigadores y especialistas en NIIF de la Zona 3, la interacción se la realizó en dos momentos, la primera parte de la discusión fue para la sustentación del problema y la segunda parte de discusión para el análisis de los conflictos y hallazgos a través de la intersubjetividad. Para el primer momento de discusión se expuso a los investigadores los elementos que complementan el marco conceptual, se trató sobre los dos organismos de emisión de normas más importantes como el IASB y el FASB y se presentó al grupo las siguientes preguntas para iniciar el primer momento de discusión: 1) ¿Qué implicaciones (desde la disciplina y la práctica) se pueden desprender del hecho de que el ente emisor IASB hayan migrado el interés de los estados financieros a la información financiera?, 2) ¿Qué son estados financieros y qué es información financiera?, 3) ¿Es responsabilidad de la contabilidad presentar más información que las contenidas en los EEFF?, 4) ¿El objetivo fundamental de “utilidad de la información” se cumple solo por el hecho de que la información sirva para la toma de decisiones?, 5) ¿Cuáles deberían ser los objetivos del Marco Conceptual y sobre qué base deberían

establecerse estos objetivos?, 6) ¿Qué queremos hacer: ¿una contabilidad que sea contabilidad y sirva para todo el mundo, o una contabilidad que tenga cierta inclinación?, 7) ¿Quiénes son usuarios naturales de la información financiera?, 8) ¿Deben los estados financieros proporcionar información proyectada?

El segundo momento de discusión hacia los investigadores tuvo a cabo las siguientes preguntas: 1) ¿Considera usted, que los registros contables, muestran la realidad de lo que se quiere representar?, 2) ¿Es lo mismo hablar de contabilidad y de información financiera?, 3) ¿La información que se deriva de la contabilidad es información contable, y que cuando alguien la toma para decisiones en el mercado, se convierte en información financiera?, 4) ¿Socialmente hablando, construimos realidad financiera?, 5) ¿Cree usted que la contabilidad, debe responder de manera equitativa y pertinente, a las necesidades de información para la toma de decisiones de todos los usuarios, o de usuarios específicos?, 6) ¿La gerencia, es un usuario de la información financiera en los términos establecidos por las NIIF?, 7) ¿Considera Usted, que los estados financieros deben presentar cifras históricas y valores predictivos basados en flujos?, 8) ¿Se necesitan al menos, dos sistemas de información diferentes, para satisfacer las necesidades de los distintos tipos de usuarios de información financiera?.

En esta postura el proceso dialéctico como los investigadores resulta importante para explicar el problema de la investigación y comprender la realidad a través de la construcción del conocimiento con la interpretación de los resultados obtenidos.

3.6 La Intersubjetividad como Reflexión Colectiva

La interacción con otros sujetos, el intercambio de experiencias, conocimientos y realidades es un proceso de reflexión colectiva, cada sujeto dentro de un cuadro de dialecto tiene punto de vista, sus comentarios a favor, sus comentarios en contra de otros sujetos y supuestos que llevan a la construcción de realidades cotidianas.

Cabrolié Magaly (2010, pág. 320) explica a la intersubjetividad como “los significados compartidos que definen el tipo de relación que establecemos con otros en un espacio y en un tiempo del mundo de la vida cotidiana”, pues de esta manera percibimos las realidades de otros sujetos y no solo sus experiencias sino también incluye sus actos, acciones y comportamientos.

La intersubjetividad interviene como un factor de relevancia para la construcción de la tesis la interacción entre sujetos mediante el lenguaje se va organizando el mundo, la realidad, creando las cosas socialmente, comprendiendo la realidad a través del intercambio de realidades y experiencias y percepciones de la vida cotidiana, tratando de descubrir nuevos caminos de conocimiento que permita a la investigación construir hechos sociales.

En la investigación el “hecho social contable” es el punto de partida para la construcción de las normas internacionales de información financiera, se creó mediante las interacciones de varios sujetos interesados en construir una realidad social. Para la esta se tuvo que tomar varios aspectos importantes, pues el marco conceptual debió ser establecido bajo varios juicios de valor, aspectos culturales, ideológicos, históricos, constitucionales e intencionales para los sujetos que prescribieron la normas como para los que usan la misma norma.

3.7 Conflictos generados por el modelo contable

Juan Pacheco (2014) en su tesis doctoral *“Las consecuencias en la contabilidad por la aplicación de la regulación contable internacional. Un examen a partir de la construcción social de la realidad”* menciona que mediante el estudio de varios autores ha logrado identificar 7 tensiones o conflictos que enfrenta la contabilidad de acuerdo a los modelos contables: 1) disminución de la importancia de la gerencia, que hace referencia a como la utilidad de la información está relacionado con la disminución de la importancia de la gerencia pues el marco conceptual no referencia a la gerencia, trabajadores o empleados de una empresa como usuarios de la información; 2) la inversión-costo (datos duros) vs flujos (datos suaves), los conflictos que hay entre los datos objetivos y precios vs los datos subjetivos e interpretativos, el caso de que tipo de modelo contable se lo puede considerar como representante de información objetiva y subjetiva; 3) Orientación al pasado contra Revelaciones orientadas al futuro, si la información financiera representa resultados de la gestión de la organización que quiere decir sus decisiones está basado en información pasada o si esta sirve para la toma de decisiones orientadas al futuro de los inversion; 4) Principios contra esencia económica, los conflictos que se generan para presentar informes bajo convenciones de coordinación como lo estipula ley sin contradicciones a la cual se rigiendo la entidad económica o bajo métodos de medición razonable que depende del comportamiento del mercado; 5) Temporalidad en la evolución y diseño de las normas contables, los problemas que se generan para identificar las mejores reglas o métodos contables y el análisis de su evolución hasta su actualidad y los conflictos que han causado por su actualización o renovación.; 6) Simplicidad contra Complejidad en los Informes Financieros, como la información

financiera satisface a usuarios específicos a los que son capaces de entender e interpretar los valores presentados en los estados financieros y elude a otros usuarios del cual gran parte no entiende o no conoce los objetivos y la naturales de la información financiera; 7) Comparabilidad vs Flexibilidad en ajuste de principios de contabilidad, la creación de nuevas normas que seas comprables ante todo el mundo y se ajusten a las condiciones y cumplan con los estándares de cada territorio; 8) Conciliación de objetivos de inversión contra Otros objetivos, donde se menciona que el informe financiero intenta cumplir todas las expectativas y necesidades de todos los interesados, no solo de inversionistas, prestamistas o acreedores.

3.8 Poderes deónticos y legitimidad

La Federación Nacional de Contadores del Ecuador (FNCE) junto con el Instituto de Investigadores Contables de Ecuador (IICE) que formaba parte de la anterior, eran los encargados de la actualización y emisión de las NEC en el Ecuador, organismo que hasta el 2007 mantenía a las normas desactualizadas e incompletas, (las NEC fueron creadas mediante adopción y adaptación de las NIC), como lo menciona el entrevistado O2 (Anexo X, Entrevista O2) quien dice

...llego un momento en que el Instituto de Investigadores Contables aduciendo falta de tiempo y otros factores dejo de actualizar las normas, ... como las NEC se debían actualizar y en algún momento por ley se debía adoptar las NIC entonces para evitarse este paso dijeron “adoptemos directamente las NIIF”.

En esta parte hacemos referencia a la tensión cinco *Temporalidad en la evolución y diseño de las normas contables* de como la FNCE junto con el IICE tardo en atender las necesidades dentro

de la contabilidad del Ecuador, las NEC se convertían en estándares poco desarrollados e ineficaces para ser aplicadas como prácticas empresariales y contables.

La obligación de actualizar las normas vigentes y el poco tiempo que la FNCE poseía genero la adopción de las NIIF de manera inesperada y obligatorias dentro de las empresas que estaban bajo regulación de la Superintendencia de Compañías del Ecuador generando gastos no recuperables dentro de muchas empresas del Ecuador.

El IASB emisor de las NIC y NIIF, a partir del 2001 fue desarrollando sus NIC para ir denominándolas NIIF, ya para el 2006 la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006 decide adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera y que su aplicación sea de manera obligatoria por parte de las entidades que están bajo su control, esto como solución a la desactualización y falta de las NEC.

Si la sociedad no acepta estos u otros poderes deónticos, esos poderes no valdrían nada, de que sirve tener muchas empresas, tener gobierno de una ciudad, tener decenas de títulos si la sociedad no confirma o no acepta ese poder de status.

Pero ahora, ¿Cómo evaluar la legitimidad del IASB?, el IASB por ser el organismo emisor de normas más importante del mundo construyó sus normas creando desde su perspectiva su realidad, ahora como saber si el IASB posee la legitimidad de imponer su realidad al mundo empresarial con la emisión de sus normas.

Se ha hablado mucho de que la sociedad influye en la creación de hechos institucionales, tanto que Juan Fernando Badia (1971, pág. 16) al referirse de la importancia menciona que “será menor si se trata de una legitimidad personal y mucho mayor..., si se asienta sobre una legitimación de carácter democrático”. Pues la legitimidad tiene mucho que ver con la creencia de las personas y para asegurar esa legitimidad implica mucho el valor y la capacidad de las instituciones para conservar esa creencia, mientras más creencia exista dentro de una sociedad más legitimidad habrá hacia la institución que la propague.

Juan Fernando Badia (1971, pág. 17) dice “cuando el poder se adecua a los principios, estructuras y fines postulados por las exigencias de la comunidad, entonces ese poder, que puede ser *legal*, se convertirá también en *legítimo*”.

El IASB para la elaboración de su normas trabajo con varias organización reconocidas internacionalmente y esas organizaciones llegaban en representación o como autoridad de otras entidades del mundo, el objetivo del IASB principal era la elaboración de una norma que sea aplicable para todo el mundo y por ende debían conocer los principios, estructuras y culturas de las comunidades en este caso de los países, al poseer ello el IASB tenía el poder para la creación de normas internacionales de manera *legal* y por ende la aplicación de esas normas en las empresas era *legítima*.

Johnson y Solomons (como se citó en Shapiro, 1997) señalan que la legitimidad puede medirse a través de tres condiciones: autoridad suficiente, debido proceso sustantivo y debido proceso

procedimental, estas tres condiciones serán utilizadas para medir la legitimidad institucional del IASB y de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador.

1. *Autoridad suficiente*: es tener el orden para que un emisor de normas imponga las reglas y para establecer normas debe poseer un mandato claro de autoridad y tener competencia e independencia suficiente para llevar a cabo la autoridad delegada.

Con el respecto a la primera condición, el IASB como ya se ha mencionado busca desarrollar bajo el interés público un conjunto único de normas contables de aplicación global de alta calidad, transparente y comparable y para ello antes cuenta con varias organizaciones mundiales que lo respaldan, en la página web NICNIIF que es propiedad de las Organización Interamericana de Ciencias Económicas se contabilizan más de 45 organizaciones internacionales, más de 15 organismos emisores de normas contables y más de 10 organizaciones académicas que respaldan al IASB, en donde destacan el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el Consejo Gubernamental de Contabilidad de Cuentas, la Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información ISACA, entre otros., con estos antecedentes se entiende que el IASB goza de autoridad y competencia pues cuenta el con apoyo suficiente y el reconocimiento por parte de organismo nacionales como internacionales, además de organismos emisores de normas contables y organismos académicos como para que su norma emitida sea *legítima*.

En el caso de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador que fue creada un 13 de noviembre de 1945 en Ambato cuenta con membresía en la Federación Internacional de Contadores IFAC y membresía en la Asociación Interamericana de Contabilidad AIC, entre el año de 1999 y

2001 Ecuador fue el primer país miembro de la AIC en dictar normas nacionales para la profesión que fueron conocidas como las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's y en el 2002 las Normas Ecuatorianas de Auditoría NEA's de acuerdo a su página web www.fnce.org.ec, en el 2015 la Ley de Contadores (2015) emitida por el Colegio de Contadores Públicos de Pichincha menciona en su quinto párrafo “la Federación Nacional de Contadores del Ecuador..., ha sido la gestora del progreso profesional del Contador ecuatoriano, mereciendo el apoyo del Estado”, y además en su

Art. 27.- [Personería Jurídica, conformación]. - La Federación Nacional de Contadores del Ecuador posee personería jurídica y es la entidad máxima representativa de los contadores de la Republica. Está constituida por los colegios de contadores organizados con sujeción a la Ley de Contadores.

La ley de Contadores menciona que los órganos de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador son: El Congreso Nacional de Contadores, El Directorio Central y los colegios de contadores. Entonces la Federación Nacional de Contadores del Ecuador goza de autoridad, competencia e independencia pues el Estado como organismo supremo del Ecuador la apoya constitucionalmente declarándola entidad máxima representativa de los contadores de la República del Ecuador, por ende, su emisión de normas es completamente *legal* y al tener autoridad de poder esta se vuelve *legítima* para su aplicación en las empresas ecuatorianas, a pesar que en la actualidad la Federación Nacional de Contadores del Ecuador ya no emite normas de contabilidad los contadores y empresas deben acogerse a las disposiciones que esta imponga como fue el cambio de las NEC's a las NIIF.

2. *Debido Proceso Sustantivo*: un organismo de reglamentación debe proporcionar su debida justificación y razón para cada norma que promulgue y esto debe hacerse en cada etapa desde la discusión y el borrador hasta su exposición.

En 1989 el IASB emitió el marco para la “Preparación y presentación de los estados financieros”, busca crear un documento donde estén presentes todos los fundamentos, criterios, consideraciones e interpretaciones del IASB para la creación de sus normas, en el 2004 el IASB y FASB iniciaron un proyecto conjunto para revisar sus marcos conceptuales donde desarrollarían capítulos que explicasen el objetivo de los informes financieros y las características cualitativas de la información financiera para en el 2006 publicar un documento de discusión y el 2008 un borrador de exposición, ya en el 2010 se emitieron los dos primeros capítulos de un marco conceptual revisado para la información financiera y así el mismo año de su emisión entro en vigencia, el IASB continuo la revisión del marco de 1989 en el año 2012 pero esta vez sin FASB, el IASB en el 2013 presento su documento de discusión del marco conceptual y en el 2015 su proyecto de exposición que en este caso sería su borrador, una vez considerado todos los comentarios sobre sus documentos finalmente en el 2018 el IASB termino su proyecto de Marco Conceptual revisado para Informes Financieros, para terminar este trabajo el IASB se basó en el marco conceptual del 2010 considerando a su marco conceptual como una herramienta practica para ayudar a desarrollar estándares.

El Marco Conceptual para la presentación de Informes Financieros (2018) PARTE A, en su Capitulo Uno menciona los propósitos del marco conceptual:

- a. Ayudar al Consejo de Normas Internacionales a desarrollar normas NIIF que se basen en conceptos coherentes;
- b. Ayudar a los preparadores a desarrollar políticas contables consistentes cuando ningún estándar se aplica a una transacción en particular u otro evento, o cuando un estándar permite una elección de política contable; y
- c. Ayudar a todas las partes interesadas a comprender e interpretar los estándares.

Es importante mencionar que el marco conceptual no es un estándar, como así lo menciona el organismo de regulación y control O1 (Anexo X, Entrevista O1) quien menciona, “el marco conceptual no es una NIIF y por lo tanto no define normas para ninguna cuestión particular de medida”. Los objetivos del marco conceptual son muy claros, a pesar de no ser una norma es una herramienta de mucha importancia para la elaboración de información financiera y así lo afirman los organismos de control y regulación

O2 (Anexo 3): el marco conceptual es la introducción de las NIIF, entonces para construir toda parte financiera no solo basta con entender o conocer el marco conceptual, sino con leer cada norma y secciones de las NIIF..., entonces las NIIF no es una norma rígida, es una norma que depende mucho del análisis de un contador o financiero.

O3 (Anexo 3): el marco conceptual permite definir los parámetros de cómo se debe proceder con la aplicación de las NIIF.

Como se pudo notar el IASB genera documentos que acompañan y complementan las NIIF para generar al usuario una mejor comprensión a la hora de aplicarlas, las justificaciones y objetivos de

la creación de la norma y las decisiones que se puedan tomar con ellas y para ello el IASB lo hizo con la presentación de sus documentos de discusión hasta su borrador como menciona la condición de Johnson y Solomons.

Por otra parte, el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2013) en su párrafo 18 mencionan que las NIIF se elaboran siguiendo un procedimiento a nivel internacional con la intervención de profesionales contables, analistas financieros y usuarios de los estados financieros, la comunidad de negocios, bolsas de valores, autoridades normativas y reguladoras, académicos y otros individuos interesados, así como organizaciones de todo el mundo. El IASB consulta con el SAC, en reuniones abiertas al público sobre los proyectos más importantes y las decisiones de agenda y prioridad en el trabajo.

3.9 Teoría de Searle y su análisis con la información contable

Para la creación de normas contables no solo se debe seguir una serie de procesos o fases para su correcto desarrollo, esta tiene que ser llevada a un proceso de análisis, discusión, opinión y consenso, recordemos que esta al ser aplicada en un sector reflejara la realidad del sector. El IASB con la creación de las NIIF pretende proporcionar información financiera real sobre una entidad que pueda ser comparable con entidades de varias partes del mundo para la toma de decisiones de inversionistas, prestamistas y otros interesados y para que ello suceda las empresas deben adoptar las NIIF de acuerdo con las condiciones y políticas que estas traigan consigo, en otras palabras, una adopción completa, pero que sucede si dentro de las políticas y condiciones que traer consigo

la adopción completa de una norma o normas viola, restringe o rompe una política interna de la entidad o de una nación.

En esta parte relacionaremos el Conflicto cuatro *Principios contra Esencia económica*, el ente emisor de normas internacionales IASB quería establecer normas como un principio global que se debían seguir las empresas a pesar de que muchas mantenían un sistema de normas adaptables a su esencia económica.

Peña (2013) en su investigación sobre el *Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIIF)* dice que,

Las NIIF son generales y pueden ser adaptables a las características particulares de la mayoría de los países, de manera que puedan aplicarse como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), siempre y cuando no sean contradictorias con el ambiente económico y con disposiciones legales de casos particulares. (pág. 5)

La FNCE debió realizar un análisis completo de cada una de las NIIF y debieron ser sometidas a consulta pública para posteriormente llevar a las NIIF a una adopción completa o una adopción condicionada en función con las NEC de acuerdo a los resultados que haya tenido el análisis y consulta de la norma internacional.

Una adopción condicionada quiere decir que aquella adopción solo se la realizara con ciertas condiciones, pues como Peña lo menciona las NIIF pueden ser adaptadas a características

particulares, las NIIF pudieron ser adecuadas al marco jurídico, entorno económico y además de eliminar barreras que impidan la comparación de información financiera de diferentes entidades, siempre y cuando estas adecuaciones no conlleven a diferencias que puedan ser consideradas como “importantes”.

Entonces queda evidenciado que la elaboración de una norma contable es el resultado de la intersubjetividad entre partes interesadas en la que se comparte puntos de vistas y a través instituciones que poseen legitimidad para emitir normas (IASB) toman en cuenta las consideraciones dadas por las partes interesadas para crear una realidad haciéndola objetiva a través del lenguaje contable, que es la creación de normas.

Recordemos que la subjetividad es la forma propia de interpretar la realidad y la intersubjetividad vendría a ser el proceso en el cual compartimos nuestras realidades o conocimientos con otras personas y por ende se puede decir que no puede existir intersubjetividad sin la subjetividad.

Un ejemplo claro de subjetividad que se da en la contabilidad es la investigación de Dueñas N. (2007) en un enfoque con la teoría neoclásica económica menciona que en la contabilidad determinar que el valor de un bien es subjetivo para las personas, pues las personas buscan satisfacer sus necesidades y para ello evalúan al bien en función de su utilidad o benéfico, pero en el ejercicio contable el valor del bien se lo determina a través de diversos mecanismos de asignación de costos.

El autor expresa que la satisfacción puede definirse como una emoción de orgullo y a través del mismo las personas pueden evaluar los pro y contra del bien o cosa y así asignar un valor, pero no al bien o cosa , sino a la utilidad o beneficio que este le genere, exclama Dueñas ““la bondad” de un “bien” no depende de sus características físicas, sino de las propiedades que percibe el sujeto que cree que le acercan a un estados de autoaprobación” (pág. 148).

Lo que menciona el autor en ciertas palabras es cierto, si un bien o servicio satisface las necesidades de una persona a este bien o servicio se lo va a calificar de acuerdo a la utilidad o beneficio que este me va a dar, no de acuerdo a que si el bien me agrada o es de última tecnología o si a su vez es el más bello, pero como Dueñas dice “la disciplina contable se resistió a aceptar el enfoque marginalista para la determinación del valor de un bien” (pág. 150).

El IASB en sus NIIF 13 ya define a un valor razonable como el precio recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo y un marco de medición del valor razonable, pues la forma de medición del valor de un bien tras la emisión ya de la norma no se le puede ser discutido al IASB ya que posee legitimidad y aprobación colectiva tras un proceso de intersubjetividad, cabe recordar que las NIIF se ajustaron a representar una realidad y si ellas se aplican correctamente así lo harán reflejados en sus estados financieros y reflejado el precio de venta o compra.

Y así como existe subjetividad para determinar un precio existe subjetividad en muchos otros aspectos dentro y fuera de la contabilidad, la intersubjetividad ayuda a que todos los puntos de vista subjetivos entren en discusión con los propios interesados para llegar a un punto de definir lo

objetivo que vendría a ser una realidad después de pasar por el proceso de análisis y discusión de lo subjetivo, mismo procedimiento que realizó el IASB para la creación y emisión de sus normas.

Shapiro quien fue uno de los primeros investigadores en introducir la teoría de Searle en trabajos de investigación manifiesta que para explicar la teoría de la realidad institucional de Searle hay que considerar tres conjuntos de distinciones como son: la objetividad epistémica frente a la subjetividad epistémica, objetividad ontológica frente a la subjetividad ontológica y características intrínsecas del mundo en comparación con rasgos relativos al observador.

Aquí se relacionará con el Conflicto dos *Inversion-costo (datos duros) vs flujos (datos suaves)* donde se explica el conflicto que se da en intento de representar datos objetivos y precisos y por su otra parte la representación de datos subjetivos e interpretativos por lo que la teoría de Searle lo explica de una manera general para posteriormente dar una explicación contable-financiera.

Objetividad epistémica frente a subjetividad epistémica: lo epistémico se refiere a dar juicios aplicables a métodos de representación y esta epistemología puede ser objetiva, donde Searle (1997) dice “porque la verdad o falsedad no es una simple cuestión de hecho, sino depende de ciertas actitudes, sentimientos y puntos” (pág. 27), y subjetivo donde el mismo Searle dice “cuando queremos decir que su verdad o falsedad no puede fijarse” (pág. 27).

Un enunciado epistemológicamente objetivo sería la mencionada en la Ley del Régimen Tributario Interno en su Título Primer IMPUESTO A LA RENTA, Capítulo I NORMAS GENERALES, artículo cuatro sobre el reconocimiento de sujetos pasivos donde establece que,

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagaran el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma. (pág. 2)

La verdad o falsedad del reconocimiento de sujeto pasivos del impuesto a la renta no depende de los sentimientos, emociones o carisma de las percepciones de alguien, está definido en la Ley sin caso omiso y sin restricciones.

Un enunciado epistemológicamente subjetivo sería lo escrito en el párrafo 11 y 12 de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, donde menciona en sus párrafos

...al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio. Estas características incluyen los siguientes elementos:

- a) La condición y localización del activo; y
- b) Restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

El efecto sobre la medición surge de una característica particular diferirá dependiendo de la forma en que esa característica sería tenida en cuenta por los participantes del mercado.

En este caso la verdad o falsedad con respecto a la medición del valor razonable para determinar su precio los participantes deben tener en cuenta la condición y localización del activo sujeto a compra o venta y las restricciones que este pudiese tener por la venta o uso del activo.

Objetividad ontológica frente a subjetividad ontológica: la ontología es el estudio del ser, predicativos de entidades, esta se puede dividir en ontología objetiva que se refiere según Searle (1997) a que “su modo de existencia es independiente de cualquier perceptor o estado mental” (pág. 27), y ontología subjetiva donde según Searle se refiere a que “su modo de existencia depende de que sean sentidos por los sujetos” (pág. 27).

La tercera función, las características intrínsecas en comparación con los rasgos relativos al observador está directamente relacionada con la ontología, la distinción entre rasgos del mundo intrínseco según Searle (1997) se refiere a “la distinción entre aquellos rasgos del mundo que existen independientemente de nosotros” y los rasgos relativos al observador “aquellos que, para su existencia, depende de nosotros” (pág. 28).

Un ejemplo ontológicamente objetivo es el caso de una manzana, la Real Academia Española (RAE) en su página web define a la manzana como “fruto del manzano, de forma globosa algo hundida por los extremos del eje, de epicarpio delgado, liso y de color verde claro, amarillo pálido o encarnado, mesocarpio con sabor acidulo o ligeramente azucarado, y semillas pequeñas, de color de caoba”, entonces se dice que es una fruta que puede distinguirse de acuerdo a sus características intrínsecas que son propias de la fruta por lo que es un hecho ontológicamente objetivo. De acuerdo a la NIC 41 Agricultura la manzana puede ser tratada contablemente como un producto agrícola

pero solo hasta su cosecha o recolección, pues después de ello pasaría a formar parte de la NIC 2 Inventarios, entonces al ser un hecho contable se entiende que su existencia dependería del sujeto de acuerdo al uso, tratamiento o condición que se le dé por lo que se entiende como un hecho ontológicamente subjetivo.

U1 (Anexo 2, Entrevista CH): NIIF datos con valor actual y presentan información un poco más real, NEC's valoraciones con peritos.

U4 (Anexo 2, Entrevista T): Las NIIF reflejan realidades de la empresa y la parte tributaria debe acoplarse a los módulos y las NEC's eran enfocadas a la parte tributaria.

U2 (Anexo 2, Entrevista C): Las NIIF son re expresadas a valor actual, las NEC's basadas en datos históricos.

U4 (Anexo 2, Entrevista C): Las NIIF tienen datos con valor actual y presentan información un poco más real de la empresa se utilizan fórmulas matemáticas y financieras para traer al valor actual..., las NEC's tienen valoraciones con peritos.

Usuarios manifestaron que las NIIF por medio de su presentación en estados financieros expresan valores y datos más objetivos, más reales, por lo que las NEC's debían su valoración por medio de un perito, a lo que se menciona que la denominación costo-inversiones se referiría a NIIF y la denominación flujos a las NEC's.

El lenguaje es una función de status que proviene del reconocimiento o acuerdo colectivo y además es indispensable para la creación de hechos institucionales, cabe mencionar de una función

física es diferente a una función de status, pues la función física se refiere a la creación de objetos físicos con funciones específicas y una función de status se refiere a dar una función colectivamente a un objeto físico sin importar la función original para la cual fue creado el objeto.

Searle (2006, pág. 103) dice que “el lenguaje es la institución social fundamental para poder determinar la estructura lógica de las restantes instituciones sociales”, totalmente obvio, ya que el lenguaje describe una realidad creada institucionalmente. El lenguaje que se aplica en las cuentas contables fue creado institucionalmente para describir la realidad que sucede dentro de una entidad.

De la teoría de Searle nace una frase que dice “se puede tener lenguaje sin dinero, pero no dinero sin lenguaje”, pues el lenguaje representa más que la descripción de una realidad, recordemos que también representa una función de status, sin el lenguaje entonces ¡a que llamaríamos patrimonio!, ¡a que llamaríamos inventario!, ¡a que llamaríamos dinero!, es posible que esas palabras ni existiesen sin la función de status que el lenguaje puede tener al construir hechos institucionales y que más hecho institucional que el lenguaje.

La fórmula que Searle menciona *X cuenta como Y en el contexto de C*, es la forma lógica para imponer una función de status, el termino *X* puede recibir distintas funciones y *Y* en una función de status puede ser el termino *X* en otra función de status. Las NIC 41 Agricultura es un ejemplo de la fórmula de Searle, el objetivo de la NIC 41 Agricultura dice “prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a relevar en relación con la actividad agrícola” (pág. 5), la misma norma obliga a toda actividad agrícola darle tratamiento contable y presentarla en los estados financieros.

La actividad agrícola (X) debe prescribir el tratamiento contable, la presentación de estados financieros y la información a revelar (Y) de acuerdo con la NIC 41 (C).

De igual manera el alcance de la NIC 41 Agricultura menciona “esta norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la agricultura: a) activos biológicos, b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y c) subvenciones oficiales” (pág. 5). La norma específica en que debe aplicarse la contabilización en el caso de la actividad agrícola siempre que esta tenga relación.

Los activos biológicos, productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y las subvenciones oficiales (X) deben ser aplicados para la contabilización siempre que estén relacionados con la actividad agrícola (Y) de acuerdo con la NIC 41 (C).

El párrafo nueve de la NIC 41 Agricultura menciona “el valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición referida al momento actual” (pág. 6). En el caso de los activos biológicos el valor razonable será el precio del mercado correspondiente, menos los costos en transporte y otros costos al llevar el activo biológico a dicho mercado.

El valor razonable de un activo (X) debe ser en base a su ubicación y condición referida al momento actual (Y) de acuerdo con la NIC 41 (C).

El párrafo veintiuno de la NIC 41 Agricultura dice que “el objetivo del cálculo del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico en su ubicación y condiciones actuales” (pág. 8). Pues la empresa determinara el descuento adecuado

y la condición actual para la estimación de flujos de efectivo y no solo para activos biológicos, también para cosecha o recolección de la cosecha.

El objetivo del cálculo del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados (X) es determinar el valor razonable del activo biológico (Y) de acuerdo a su ubicación y condición como lo establece la NIC 41 (C).

El párrafo veintiocho de la NIC 41 Agricultura menciona que “las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se contabiliza según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio” (pág. 9). Puede ocurrir ganancias o pérdidas después del reconocimiento inicial de un producto agrícola ya sea en su cosecha o recolección.

Las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento inicial de un producto (X) debe ser contabilizada e incluida en las ganancias y pérdidas del ejercicio neto (Y) según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de acuerdo a la NIC 41 (C).

Son ejemplos de cómo se va construyendo la realidad institucional a partir de una serie de funciones de status con poder mediante una intencionalidad colectiva que buscan fines comunes.

3.10 Evolución de la contabilidad bajo la construcción de una realidad

La interrogante dentro de la investigación es saber si con la contabilidad y con la aplicación de la practica contable construye la realidad o solo realiza una representación de esa realidad, para ello se planteará la pregunta ¿si la realidad financiera se construye socialmente en virtud de la

existencia de reglas constitutivas?, para responder la interrogante se deberá estudiar cómo ha ido evolucionando la contabilidad en relación con el campo económico y financiero desde los inicios de las primeras prácticas contables mediante una investigación hecha por Macintosh donde se relacionará el conflicto cinco denominado *Temporalidad en la evolución y diseño de las normas contables*, que hace mención a como la contabilidad ha ido evolucionando desde una perspectiva a raíz de costumbres y normas sociales.

En el artículo de Macintosh et al. (2000) *La Contabilidad como un simulacro y la hiperrealidad: perspectivas sobre la renta y el capital*, los autores relacionan la contabilidad desde un punto de vista ontológico con varias etapas basándose en la investigación de Baudrillard sobre las ordenes de simulación. Las fases o etapas seguidas por los autores son: la era feudal, orden de la falsificación, fin de la producción y fin de la simulación.

La era primitiva

Aunque la época primitiva no forma parte de la investigación de Macintosh es importante mencionar que en esta época no existía la propiedad privada y la producción era de toda la sociedad (tribu, colonia, etc.), en esa época era casi imposible que se desarrollase la actividad contable pues, todos tenían fines comunes y apenas practicaban lo que era el denominado “trueque” que es la primera actividad de intercambio de bienes que se conoce se realizaba desde los inicios de la humanidad, sus productos derivaban de la propia naturaleza donde todos sembraban, todos cosechaban, todos cazaban, todos pescaban, etc., era una sociedad unidad trabajando unos para otros.

La era feudal

La civilización creció y ahora quien gobernaba era el rey o los feudales eran quienes tenían el control y la propiedad de los activos o propiedades donde nace la moneda como instrumento para la compra y venta de bienes o servicios. Comienza en nacimiento de la información de empresas donde en su mayoría eran las empresas agrícolas quienes realizaban informes sencillos por los administradores, donde las pocas cuentas que se llevaban en esa época llevaban una relación directa y transparente con la realidad física y social. Las raíces de la partida doble nacen desde las prácticas contables de la Italia medieval donde la contabilidad se relacionada directamente con las actividades físicas y sociales que constituían el comercio y con el rápido aumento del comercio obligo a los comerciantes también apoyarse de prácticas contables para sus cálculos de ingresos y su inversión de capital.

El orden de la falsificación

Aparece la burguesía que tenía sed de los bienes y empezaron a construir edificaciones a precio “justo” basado en los costos y “solo” para comerciantes locales la agricultura ya no era la única actividad económica, pero a medida que el comercio se expandía internacionalmente los clientes locales no podían determinar con precisión los costos extranjeros por lo que llego a la conclusión de que los precios dependerían de “uso o “utilidad” que dependía subjetivamente y de manera libre del comprador. Esta etapa se la puede denominar como “el renacimiento de la contabilidad” debido a que se buscaba encontrar un valor “real” de las propiedades. En esta etapa jugó un papel muy importante los accionistas, debido a la creciente creación de propiedades muchos burgueses

unieron sus capitales, pues ellos pretendían que al tener acciones no importa la cantidad sería propietario del bien y en cuanto a los ingresos y los cambios periódicos del valor de los activos se utilizaron métodos de valoración, liquidación de acuerdo al mercado para llegar al valor “real”.

El fin de la producción

La revolución industrial fue el eje fundamental en esta etapa, pues la aparición de la tecnología y producción en masa llevo a la aparición de códigos de economía política con leyes y reglas que trajo a la fijación de precios y el intercambio. La moneda y el dinero aumentaron en circulación y aparecen las grandes corporaciones, las responsabilidades limitadas y la separación de propiedades donde en los balances se toma en cuenta los bienes tangibles e intangibles para la producción y ahora el valor de la empresa ya no dependía de los costes, de la liquidación o del mercado, el valor “real” de la empresa dependía de la capacidad de ventas futuras que esta pueda generar, los cálculos de los ingresos dependerían de suposiciones enfocadas en valores históricos, continuos y la realización de la producción, para aparecer la cuenta de resultados como foco principal en los balances contables.

El fin de la simulación

La incertidumbre cobra fuerza en las corporaciones, individuos y gobiernos para cubrir o realizar ventas, el riesgo ocasiona varios escenarios a los compradores quienes ahora toman decisiones en base a un riesgo determinado sobre lo que desean adquirir, surgen mercados basados en papeles comerciales que son generados con el fin de financiamiento o inversión por parte de las personas o empresas. La presentación de los productos por parte de los ofertantes busca llamar la atención

del cliente con especulaciones sobre el producto a vender que en la actualidad se denomina como estrategia, pero para Macintosh son “imágenes” por lo que para su anuncio se utilizan medios de comunicación.

Macintosh al igual con sus colaboradores explica que la contabilidad y sus convenciones no dependieron de hechos económicos o políticos, sino dependió de las necesidades que con el paso del tiempo y la transformación del comercio tenían los compradores y vendedores, la contabilidad fue pasando por varias etapas que poco a poco se fueron acomodando de manera justa para la sociedad con la aprobación de instituciones y de la sociedad que abarcando a la teoría de Searle, la construcción de la realidad social se puede decir la contabilidad se fue construyendo socialmente.

A partir de dicha deducción se puede decir que los “hechos” pasaron de ser objetivos a subjetivos Mouck (2004) en su artículo *Realidad Institucional, la Presentación de Informes Financieros y las Reglas del Juego* estudia los principales argumentos de John Searle y los utiliza para relacionarlos con la realidad económica y las citas contables financieras, menciona que “la realidad económica es producto de construcciones sociales acumuladas” al igual como ha ocurrido con la contabilidad y los informes financieros con el paso del tiempo ha ido obteniendo sobre cambios de acuerdo a las nuevas necesidades que se van presentando.

En su trabajo se menciona que una teoría financiera contable debe aclarar como la contabilidad financiera representa la realidad mediante números realidad que depende mucho de los preparadores de los estados financieros, pues aquellos que elaboran estos estados pueden hacerlos de acuerdo a la realidad que quiere el administrador o los usuarios de la información financiera,

llegando en ocasiones a que el mismo elaborador de estados financieros busca representar en los estados financieros la realidad que él quiere que se presente, si este no fuese el caso en la actualidad no existirían las auditorías financieras.

Entonces, de acuerdo con las declaraciones que Mouck explica, la respuesta a la pregunta sobre si la realidad financiera se construye socialmente en virtud de la existencia de reglas constitutivas, es no, pues los informes financieros no crean una realidad financiera, las reglas constitutivas construyen estados financieros que permiten representar la realidad financiera y económica de la entidad que las reporta, lo que para Mouck permite abrir nuevas vías que hace visible los aspectos sociales y políticos de las prácticas contables y así poder desarrollar nuevas alternativas de construcción.

Y no solo Mouck tiene el mismo punto de vista, investigadores del Grupo de Discusión contextualizan en cierto aspecto las conclusiones de Mouck, donde relacionaremos al conflicto siete denominado *Comparabilidad vs Flexibilidad en ajuste de principios de contabilidad* donde menciona que el interés de los emisores de normas es crear una normativa que permita presentar información de una misma forma en cualquier parte del mundo para que las empresas la utilicen en las mismas condiciones de modo que puedan ser comparables.

I2 (Anexo 1, Momento 1): Una realidad social está dada por leyes, las costumbres de un lugar y en torno a ellas va a reaccionar una persona... construyendo los estados financieros mediante cada uno de los pasos del proceso contable, debemos ir poniendo la ética en cada uno de sus pasos para obtener información financiera razonable y completa... entonces definitivamente

construimos realidades financieras y dependerá de cada uno de nosotros que estén apegadas a la ley o no.

I10 (Anexo 1, Momento 1): Construimos información social que viene enlazada y no va a afectar a una sola persona sino a múltiples.

I7 (Anexo X, Momento 2): Los registros contables debería ser información real, pero hay que considerar que muchas empresas al momento de tomar decisiones, existe una pequeña desviación en los valores para poder, ejemplo: acceder a la parte de préstamo.

Y no solo los investigadores, el ente de control O2 (Anexo 3) dice que “La NIIF no es una norma rígida, es una norma que depende mucho del análisis de un contador o financieros”, esto determina que el contador o el elaborador de los estados financieros es el que termina realizando la representación de realidades financieras esto quiere decir creación de hechos institucionales de carácter financiero-económico que estaría siendo ontológicamente subjetivos.

Y como Mouck lo menciona los entes emisores de normas debería elaborar prácticas contables que desde la realidad son ontológicamente subjetivas, puedan ser representadas ontológicamente objetivas, que puedan ser creíbles y con mayor precisión a la realidad social que los usuarios están expuestos.

Los usuarios de la información financiera también dieron su opinión sobre la realidad financieras y económica en los estados financieros mencionando:

U3 (Anexo 2, Entrevista C): Los estados financieros son la realidad de la empresa ya que reflejan las operaciones que se han llevado a cabo durante el periodo.

U4 (Anexo 2, Entrevista C): Representa la radiografía de la empresa que permite conocer su situación tanto en ingresos como en gastos.

U1 (Anexo 2, Entrevista T): Significa reflejar en números la verdadera posición económica por la que la empresa se encuentra y como esta refleja estabilidad financiera.

U1 (Anexo 2, Entrevista P): La realidad de los estados financieros significa la aceptación financiera.

Los usuarios de la información financiera consideran que los estados financieros reflejan la realidad de la empresa que las emite después de un periodo de operación que la empresa ha llevado a cabo y que al realizar los estados financieros y emitirlos significa una aceptación financiera, lo que se quiere mencionar es que una conglomeración, consolidación y fusión de estados financieros de una sociedad no representará la realidad de esa sociedad, debido a que la realidad de cada entidad es diferente y no debe relacionarse. Solo un usuario no compartió el mismo criterio mencionando lo siguiente,

U2 (Anexo 2, Entrevista CH): Los estados bajo NIIF no siempre reflejan la realidad financiera de la empresa y solo se basa para cumplir con la Ley.

3.11 usuarios de la información financiera

Como se sabe los estados financieros permiten representar la realidad de una entidad, información en números que sirve para la toma de decisiones, la característica es que cada empresa se ve como única pues las condiciones del entorno no son iguales para todas las empresas. El Marco Conceptual para la Presentación de Informes Financieros PARTE A (2018), en su párrafo 1.1 menciona que “el objetivo de los informes financieros de propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales en la toma de decisiones”, lo que hace pensar que la información de los estados financieros es para usuarios externos.

Si el objetivo de la contabilidad se centra en un solo grupo de personas, ¿Por qué excluir a los usuarios interno?, como usuarios internos los referimos a los propios administradores, clientes, trabajadores y empleados de la entidad, ellos conocen más sobre la entidad en la que trabajan que usuarios externos, investigadores del Grupo de Discusión piensan lo siguiente al respecto sobre la pregunta ¿Quiénes son usuarios naturales de la información financiera?

I4 (Anexo 1, Momento 1): No solo a nivel gerencial se requiere la información financiera, en muchas ocasiones el más interesado de esta información ni siquiera es el gerente son el empleado, el trabajador, el conserje, el de más bajo rango, en ciertas fechas necesitan saber cómo están las utilidades porque ellos son los principales interesados, en teoría el que menos conocimiento tiene de la empresa es el más interesado de la información.

I8 (Anexo 1, Momento 1): los usuarios de la información son los usuarios internos y externos y eso lo conocemos bien.

Los investigadores del Grupo de Discusión mencionan que los usuarios de la información son usuarios tanto internos como externos, y si el objetivo de las NIIF se enfoca solo en usuarios externos, recalcaría las últimas líneas del investigador I4 donde dice “en teoría el que menos conocimiento tiene de la empresa es el más interesado de la información”, donde el personal interno es el que menos conocimiento tiene y por ende son los más interesados, pues los estados financieros se estarían enfocando solo en personas externas interesadas.

Ahora bien, las entidades de control también respondieron a la pregunta ¿Los estados financieros se preparan solo pensando en usuarios específicos? Respondiendo a lo siguiente:

O1 (Anexo 3, Entrevista O): No, se preparan para usuarios en general.

O3 (Anexo 3, entrevista O): Los estados financieros y la información financiera no solamente son para los dueños sino también para entidades de control y sirve para la toma de decisiones de usuarios externos.

Los entes de control de igual manera consideran que la información proporcionada por los estados financieros es para usuarios internos y externos, aunque el ente de control O2 piensa lo contrario de acuerdo a lo que estipula el objetivo de la información financiera.

O2 (Anexo 3, Entrevista O): Los estados financieros se preparan para terceras personas, ese es el objetivo de preparar los estados financieros..., es preparada para junta general de accionistas y para la gerencia general para que ellas puedan tomar decisiones del destino que va a tener la compañía..., entonces tu preparas estados financieros para que la puedan ver terceras personas.

El ente de control O2 se enfoca y hace referencia a lo que dice el objetivo de los estados financieros de acuerdo con el marco conceptual para la Presentación de Informes Financieros, para accionistas o la gerencia, es importante mencionar que el gerente no siempre es el propietario de la entidad, entonces muchos de los investigadores y entes de control del Ecuador dicen que los estados financieros se preparan para proporcionar información para usuarios internos y externos.

U3 (Anexo 2, Entrevista C): Los usuarios de la información financiera son los gerentes y accionistas, son quienes se encuentran frente de la empresa y por tanto necesitan de información para la toma de decisiones tales como la inyección de capital, la reinversión etc.

U4 (Anexo 2, Entrevista C): Los usuarios de la información financiera son tanto los usuarios internos y externos porque ellos necesitan conocer la situación financiera de la empresa por ejemplo al hablar de usuarios internos son los accionistas, dueños y trabajadores desean conocer la utilidad y cuanto le corresponde a cada uno, con respecto a los usuarios externos son los entes privados como bancos (préstamos), proveedores que quieren conocer en qué nivel de estabilidad tiene la empresa para el otorgamiento de crédito, así como los organismos de control, IESS, SRI, Ministerio de Relaciones Laborales.

U5 (Anexo 2, Entrevista C): Los usuarios de la información financiera son los gerentes, contadores, empleados y en si todos aquellos a quienes sirva la información es decir a quienes tengan relación con la empresa sería el caso de los entes reguladores que son la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas quienes solicitan de información para el pago de

impuestos, es así que la información financiera es utilizada para tomar decisiones y para ver el comportamiento de la empresa durante el periodo.

U6 (Anexo 2, Entrevista C): Los principales interesados de la información financiera son los gerentes, porque ellos la utilizan para tomar decisiones, decidir cuánto invertir, enfocarse en abrir más mercados internacionales o fortalecer el mercado nacional.

U1 (Anexo 2, Entrevista T): Los usuarios de la información financiera son de dos tipos internos es decir permite conocer de forma detallada a los socios, accionistas, gerencia, empleados que permite medir e informar de forma mensual los ingresos, costos y gastos, así como la variación mensual de las depreciaciones, amortizaciones, cuentas por cobrar y pagar, por otro lado, también es para los usuarios externos los mismos que obtienen una información general referencial del sector.

U3 (Anexo 2, Entrevista T): Los accionistas, administradores, entidades financieras, entidades de control. Los EEFF demuestran la situación financiera de una entidad a un periodo determinado; esta información puede ser utilizada para la toma de decisiones de inversión, endeudamiento, expansión, etc.

U2 (Anexo 2, Entrevista CH): Los usuarios de información financiera son los usuarios internos y usuarios externos. Considero que los usuarios internos son los más importantes porque manejan la contabilidad de la empresa.

U1 (Anexo 2, Entrevista T): Son el contador general, son el contador general los accionistas y los agentes de control como el servicio de rentas internas, el servicio de rentas internas la superintendencia de compañías entre otros la superintendencia de compañías entre otros.

Usuarios de la información financiera mencionan que los usuarios de la información financiera son tanto usuarios internos como externos, al igual los Investigadores y Entes de Control, entonces de allí nace el conflicto uno denominado *Disminución de la importancia de la gerencia* como su título los dice, disminuye a la gerencia para el uso de la información que se proporciona en los estados financieros inclinándose más en usuarios externos corroborando la información con lo mencionando en el objetivo del Marco Conceptual del 2018.

3.12 Inversión bajo la adopción de las NIIF

Si los estados financieros son para usuarios internos y externo ¿Por qué el Marco Conceptual para la Presentación de Informes Financieros no incluye a los usuarios internos dentro de su objetivo? En esta parte de la investigación cabe mencionar el conflicto seis *Simplicidad contra Complejidad en los Informes Financieros* quien hace referencia el porqué de la orientación de usuarios específicos dando la explicación de “un usuario más importante de la información financiera con formación, tiempo y obligación de entender los resultados de las actividades económicas”, Pacheco (2014) menciona que un usuario de la información financiera “debe tener entendimiento del negocio y conocimiento del modelo contable que represente la base del lenguaje usado”.

Pues desde el punto de vista del investigador las NIIF al igual que el Marco Conceptual se desarrollaron y crean de manera colectiva con el respaldo de instituciones aceptadas, los sujetos que intervinieron en esta creación compartían una realidad con el medio de la intersubjetividad como reflexión colectiva y esa realidad era en donde la información financiera prevalecería para las negociaciones en el mercado bursátil donde los principales usuarios de la información eran inversionistas, prestamistas y otros acreedores, cabe mencionar que el IASB se encuentra ubicada en EE.UU. en donde el mercado bursátil de ese país es sumamente grande, haciendo la comparación de que el mercado bursátil del Ecuador puede ser solo un grano de arena dentro de una playa que sería el mercado de Estados Unidos.

El artículo denominado *Mercado de Valores. Una Mina aun no explotada* de la revista Ekos (2017) hace varias aclaraciones sobre la situación del mercado bursátil en Ecuador, pues su evolución no demuestra un desarrollo, identifica que el 2016 fue uno de los mejores resultados en relación al monto en dólares negociado en el mercado bursátil con un total de \$8.336 millones, pero aun así aclara la revista que el Ecuador cuenta con pocos actores y está lejos de aprovechar su potencial, en una comparación regional, tomando en cuenta los montos negociados en el mercado bursátil en relación al PIB del 2016, permite identificar claramente la diferencia que existe dentro del mercado bursátil de un país con otro.

Tabla 8.*Montos negociados en Bolsa / PIB (2016)*

PAÍS	Montos negociados en Bolsa / PIB (2016)
Chile	330%
Brasil	261%
Colombia	206%
Costa Rica	54%
Bolivia	34%
El Salvador	16%
Panamá	13%
México	11%
Ecuador	9%
Argentina	3%
Perú	2%
Paraguay	2%

Fuente: **(Ekos, 2017)**

Queda claro que el desarrollo del Mercado Bursátil prevalece con plenitud en países como Chile, Brasil y Colombia, y que son países que de igual manera que Ecuador adoptaron las NIIF. La revista El Telégrafo (2017) en uno de sus artículos menciona que desde la aprobación de la Ley de Mercado de Valores en el año de 1993 las negociaciones del mercado bursátil pasaron de un 5% a un 8% en relación al Producto Interno Bruto, lo que quiere decir que en 23 años las negociaciones bursátiles solo han crecido un 3% incluso con la adopción de la NIIF que es un eje fundamental para que las empresas grandes, medianas o pequeñas del Ecuador puedan expandirse por mercados internacionales con la representación del mismo lenguaje en la información financiera por medio de sus estados financieros.

Investigadores y entes de control mencionan que los estados financieros contienen información útil para terceras personas como inversionistas y prestamistas para la toma de decisiones, pues el

Marco Conceptual para la Presentación de Informes Financieros del 2018 así lo dice, entonces ¿esa misma información sirve para la toma de decisiones de los usuarios internos? Al mencionar usuarios internos nos referimos a administradores, gerentes y propio personal de la entidad, usuarios internos de la información financiera respondieron a la pregunta mencionando,

U1 (Anexo 2, Entrevista C): Si sirve para la toma de decisiones y también para cumplir con la ley.

U3 (Anexo 2, Entrevista C): Los estados financieros sirven tanto para reflejar la realidad de la empresa es por ello que se toma decisiones en base a estos.

U4 (Anexo 2, Entrevista C): Las NIIF buscan unificar información, porque a través de los estados financieros se da la toma de decisiones.

U5 (Anexo 2, Entrevista C): Los estados bajo NIIF permite la toma de decisiones.

U1 (Anexo 2, Entrevista T): Los estados financieros bajo NIIF reflejan la realidad económica de las empresas y sirven para la toma de decisiones.

Entonces, los usuarios internos de la información financiera confirman que la información presentada en los estados financieros sirve para la toma de decisiones al igual que sirve para los usuarios externos, ratificando que el IASB excluye a usuarios internos como receptores de la información financiera para la toma de decisiones.

Desde el punto de vista del investigador, la información presentada bajo estados financieros claro que sirve para usuarios externos, pero solo para una comprensión y lectura de inversionistas

de otros países que de igual manera manejan NIIF, porque un inversionista para querer adquirir acciones de una compañía y tomar esa decisión no solo va a utilizar los estados financieros, el inversionista se va a enfocar en predicciones con respecto a ganancias futuras, a como han ido creciendo los dividendos en los últimos diez años y como se espera que crezca en cinco o diez años en el futuro y no solo se proyectara dividendos, también se proyectará ventas, inflación y entre otros factores que la información de los estados financieros no pueden proporcionar.

En muchas ocasiones inversionistas y prestamistas solo basan sus decisiones con el estudio de los estados financieros, ¿será que los estados financieros están compuestos por información pasada y futura?, para lo cual se incluye el conflicto tres denominado *Orientación al pasado contra Revelación orientada al Futuro*, la información financiera siempre va a ser motivo de debate con el dilema de si sirven para inversionistas o prestamistas que orientan su información al futuro, se sabe que los estados financieros presentan información de hechos y acontecimientos que han ocurrido ya, para responder a la pregunta en la Guía de Discusión, Momento 1 se hace la siguiente pregunta a los investigadores, ¿Deben los estados financieros proporcionar información proyectada? A lo que ellos respondieron:

I9 (Anexo 1, Momento 1): Siempre vamos a trabajar con información proyectada en NIIF.

I11 (Anexo 1, Momento 1): Una cosa es llevar la información bajo NIC que es valor razonable y otra cosa es información proyectada donde se trabaja con mínimos cuadrados, a través de la inflación, a través de la experiencia para planificar la producción, las inversiones, el

financiamiento, entonces toda esa información se proyecta para el año que viene o para cinco o seis años para presionar a los funcionarios o a los empleados.

Se llega a la conclusión de que los estados financieros no proporcionan información proyectada, en la rama de la contabilidad se trabaja información proyectada para decisiones fuera de los objetivos de los estados financieros. Dentro de la misma Guía de Discusión, Momento 2 se realizó la siguiente pregunta ¿Considera Usted que los estados financieros deben presentar cifras históricas y valores predictivos basados en flujos? A lo que los investigadores respondieron:

I6 (Anexo 1 Momento 2): Los estados financieros presentan información de carácter histórico y en base a esta se ha manifestado que la administración toma decisiones, esas decisiones deben verse reflejadas ya a través de los flujos del efectivo que las mismas NIIF mencionan deben manejarse.

I7 (Anexo 1, Momento 2): Los estados financieros siempre deben manejarse con datos históricos con el fin de ir verificando que realmente ha estado pasando a medida que van transcurriendo el tiempo entonces si deberían ir con datos históricos.

Los Investigadores en el Momento 2 manifiestan que los estados financieros deben contener información histórica para su verificación mas no futura, la información futura se refleja en las decisiones que se toma, eso desde la perspectiva de los investigadores ahora veamos que dicen los entes de control al realizarse la misma pregunta anterior:

O1 (Anexo 3): No, los estados financieros muestran la realidad económica de una empresa a una determinada fecha.

O2 (Anexo 3): Con la aplicación de las NIIF se tiene que armar políticas y realizar un proceso de valoración de las acciones, entonces necesariamente esto conlleva a realizar un análisis histórico y también realizar proyecciones y eso debe definirse en una política para poder realizar las transacciones.

Los entes de control concuerdan con los investigadores, pues manifiestan que no se debe combinar valores históricos con valores predictivos en los estados financieros a pesar de que las proyecciones son necesarias para ciertas valoraciones. Solo un ente de control contesto positivamente a la pregunta respondiendo:

O3 (Anexo 3): La información contenida en los estados financieros se encuentran reflejados los datos históricos de un ejercicio económico y los valores predictivos.

Tanto investigadores como entes de control no apoyan la noción de combinar valores históricos con valores predictivos dentro de los estados financieros, las proyecciones es un caso aparte de los estados financieros y los resultados obtenidos por las dos partes son fundamentales para decisiones internas y externas de las entidades.

La contabilidad desde la perspectiva de los sujetos hace que tengamos varias definiciones pues la teoría la define de una manera y la práctica de otra, por ejemplo, libros de contabilidad como Acosta, C., Benavides, I. & Terán, M., en su libro *Fundamentos Contables Básicos* mencionan que,

La contabilidad es la ciencia del control de los negocios que fundamentada en el método de partida doble desarrolla el proceso de observar, medir, registrar, clasificar y resumir las

actividades individuales de una entidad expresadas en términos monetarios y de interpretar la información resultante para la toma de decisiones. (2016, pág. 19)

En Marco Conceptual para la presentación de informes Financieros PARTE A (2018) en su párrafo 2.4 menciona que “para que la información financiera sea útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible” (2018).

Enfoquémonos en la primera línea de la mención que habla sobre relevancia y representación fiel. Si hablamos de relevancia queremos decir que la información financiera es capaz de hacer una diferencia en las decisiones que tomen los usuarios, tenga estos valores predictivos o no, al hablar de representación fiel quiere decir que la información financiera además de ser relevante su representación debe ser fielmente ya sea en su fenómeno económico o forma jurídica pues debe ser lo mismo, caso contrario se estaría representando fielmente solo una forma.

En la Guía de Discusión, Momento Uno se les hizo la siguiente pregunta a los investigadores ¿El objetivo fundamental de utilidad se cumple solo por el hecho de que la información financiera sirva para la toma de decisiones?, a lo que respondieron,

I7 (Anexo 1, Momento 1): La información que genera cada organización sirve para la toma de decisiones internas y externas, sirve para todo el entorno de la organización, la información bajo NIIF debe ser confiable, razonable y completa.

I10 (Anexo 1, Momento 1): La utilidad de la información no solo es financiera, está basada en información financiera y no financiera, la información debe estar enfocada en estos dos ámbitos.

Las palabras mencionadas por el investigador I7 son las más cercanas a lo definido por el Marco Conceptual (2018) en su párrafo 2.13 “para ser una representación perfectamente fiel, una representación tendría tres características: completo, neutral y libre de errores” a pesar que el mismo Marco menciona que la perfección es raramente alcanzable el IASB busca maximizar al máximo esas cualidades.

Una descripción completa quiere decir que debe contener toda la información necesaria para que el usuario comprenda lo que se entra representando, debe incluir todas las descripción y explicaciones necesarias. Una representación neutral es sin sesgo en selección o representación de información financiera del modo de no manipular información para que los usuarios la reciban de manera favorable o desfavorable, la información es relevante. Sin errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos, en el caso de las estimaciones un precio o valor no observable debe ser claramente descrito y explicado la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación y que este no haya sufrido errores al momento de selección de la aplicación del proceso apropiado.

El Marco Conceptual menciona que para mejorar la utilidad de la información y que esta sea más relevante y aumente su representación fiel debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Comparable en el aspecto de que permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo o fecha. Verificable es la forma de dar a entender a los usuarios que los fenómenos económicos es representada fielmente como se pretende representar, esta verificación puede ser de manera directa a través de la observación o indirecta a través de la aplicación de fórmulas o modelos de cálculo. Oportuna significa obtener información a disposición pues la información de estados financieros de años pasados no es de toda inútil sirve para decisiones de proyecciones o para la evaluación de tendencias que usuarios puedan necesitar, momento en que esos estados financieros se vuelven oportunos. Comprensible, el Marco menciona que la manera más comprensible de representar los fenómenos económicos y formas jurídicas es clasificando, caracterizando y presentando información de manera clara y concisa, la información se vuelve incomprensible cuando se excluye la información, esos informes serian incompletos.

Entonces cabria mencionar que, si se cumple el aspecto de relevancia y presentación fiel dentro de los informes financieros, la información que esta proporciona sería útil para satisfacer equitativamente las necesidades de los distintos usuarios de la información financiera. Si eso se cumple se estaría cumpliendo el objetivo del IASB en el desarrollo de un conjunto de Normas de Internacionales de Información Financiera y no solo para los intereses de quienes participan en mercados financieros, sino para quienes de igual manera no participan en mercados financieros.

No es necesarios que inversionistas quienes se encuentran dentro de los usuarios de la normativa del IASB deseen destinar sus capitales a empresas que estén involucrado en mercado financieros, todas las empresas que están bajo la regulación y control de la Superintendencia de Compañías

presentan sus informes financieros bajo NIIF de las cuales la gran mayoría no participa en mercados financieros y aun así existe inversión extranjera, pues una de las barreras era la lectura de los estados financieros, pero con la adopción de las NIIF esa barrera “desapareció”, pues ahora sus estados financieros mantienen una lectura entendible de manera global y la inversión dentro del Ecuador es más “vulnerable”.

La inversión extranjera dentro del campo del crecimiento empresarial es absolutamente necesario, y no solo para crecer, también para generar empleo, productividad y desarrollo, dentro del campo de agricultura, silvicultura, caza y pesca, se ha realizado una tabla 11, haciendo un análisis de la inversión extranjera directa que ha recibido el Ecuador dentro del proceso de Pre NIIF y Post NIIF:

Tabla 9.

Análisis de la Inversión Extranjera Directa

ANÁLISIS DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (Agricultura, silvicultura, caza y pesca)		
ETAPA	AÑO	Dólares (\$)
PRE NIIF	2009	52'319.188
	2010	10'683.068
	2011	461.197
	2012	17'847.478
POST NIIF	2015	67'784.308
	2016	41'924.557
	2017	124'624.926
	2018	59'283.801

Fuente: Banco Central del Ecuador - SIGADE

En la etapa de PRE – NIIF el Ecuador ha recibido en promedio de Inversión Extranjera Directa \$ 20'327.733 y en la etapa de POST – NIIF \$ 73'404.399 dejando una notable diferencia triplicando la etapa de POST - NIIF en comparación al PRE – NIIF. La adopción de las NIIF influye en gran parte a que inversionistas destinen su dinero en un país que cuenta con muchos recursos para crecer, pues los estados financieros ahora cuentan con un lenguaje entendible que se maneja globalmente y así los inversores puedan tomar sus decisiones de inversión dentro del país. El conflicto *ocho Conciliación de objetivos de inversión contra Otros objetivos*, se hace visible cuando a investigadores en sus entrevistas y debates mencionaban dentro de los objetivos de las NIIF la transparencia, comparabilidad y un lenguaje en común de los estados financieros, lo que nunca se menciona fue el objetivo de inversión de las NIIF, estudios demuestra que en el Ecuador la inversión ha crecido insignificadamente a 23 años, aunque en los últimos cinco años las inversiones han aumentado abriendo la posibilidad de que las NIIF cumplan con su objetivo a pesar del mercado de valores reducido que posee el Ecuador.

CAPITULO IV

EFFECTOS CONTABLES CUANTITATIVOS EN LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS DE LA ZONA 3

4.1 Estudio cuantitativo de la investigación

El Ecuador va creciendo paulatinamente en el comercio, producción e industrialización, es por ellos que las entidades deben estar ligadas a normas globales para una mejor relación con economías internacionales. En el tema contable y financiero Ecuador a partir del año 2010 ha decidido reemplazar las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) por las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) implementándolas en todas las empresas ecuatorianas teniendo un límite de tiempo de 3 años pasando por una etapa de transición y aplicación.

Sin embargo, existió un gran dilema con la aplicación de las NIIF, pues antes con las NEC las empresas solo debían presentar el estado de pérdidas y ganancias y el balance general, en cambio bajo las NIIF las empresas debían presentar un estado de situación financiera, un estado de resultados integral, un estado de cambios en el patrimonio, un estado de flujos del efectivo y notas aclaratorias de los estados financieros, debido a que uno de los beneficios de la aplicación de las NIIF es según la página web de Deloitte una de las firmas más importantes del mundo menciona que “la adopción de las NIIF ofrece una oportunidad de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia de la información financiera”, una de la razones por la cual la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros obligo a las entidades que estaban bajo su control la adopción e implementación de las NIIF, por lo que se plantea el siguientes estudio para conocer las incidencias que trajo esta adopción a las empresas agrícolas la zona 3.

La adopción de NIIF ayuda a la comparabilidad entre empresas y además permite un solo tipo de lenguaje común en la preparación de la información financiera mejorando la relación que estas tienen en cuanto a los clientes y proveedores sean extranjeros o nacionales, pero a pesar de la mejora en relación con los clientes y proveedores la aplicación a las NIIF también produjo cambios en sus estados financieros, Jorge, B. (2008, pág. 43) dice que “las compañías deben asegurarse que los inversionistas y demás usuarios de los estados financieros, estén bien informados de los potenciales cambios a los reportes financieros”.

El estudio de la adopción de las NIIF en las empresas agrícolas de la zona 3 del Ecuador pretende encontrar diferencias contables significativas antes y después de la adopción de las normas internacionales donde la población de estudio fueron las empresas agrícolas registradas en la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, donde se tomó los estados financieros de los periodos 2009 – 2011 siendo este periodo como pre – NIIF y en los periodos 2015 – 2017 como post - NIIF.

La muestra fue de 36 empresas agrícolas de la zona 3 que está distribuida en 20 de la provincia de Cotopaxi, 11 de la provincia de Tungurahua, 2 de provincia de Chimborazo y 2 de la provincia de Pastaza, tras un análisis más profundo se fueron filtrando hasta llegar a la muestra definitiva con 16 empresas como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 10.

Muestra del objeto de estudio

N° Empresas	Descripción	Observación
52	Empresas Agrícolas registradas en la web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, que realizan actividad agrícola	Se verificó que estas empresas realicen actividad agrícola. Considerando que es la transformación de un activo biológico.
38	El segundo filtro fue descartadas empresas que se han constituido en el periodo considerado como después de la adopción. Por esta razón no se pueden hacer comparativos.	Se verificó la fecha de creación de las empresas descartadas. Las cuales no tienen estados financieros que no sean bajo NIIF
28	En el tercer filtro fueron descartadas empresas que, debido a la fecha de su constitución, no presentan información en los primeros años del periodo considerado como antes de la adopción de NIIF	Se verificó la fecha de creación de las empresas descartadas.
23	El cuarto filtro se descartó empresas, la cual no tiene información presentada a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros	Se verificó que las empresas no poseían información subida a la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.
16	En el último filtro se descarta las no presentaban información en algún año de estudio.	Se verificó la información subida a la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros año por año.

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros

La muestra final queda distribuida con 7 empresas de la provincia de Cotopaxi, 5 empresas de la provincia de Tungurahua, 2 empresas de la provincia de Chimborazo y 2 empresas de la provincia de Pastaza, con un total de 16 empresas.

4.2 Definición y medida de variables

Para realizar un análisis de las diferencias contables de la adopción de las NIIF se ha seleccionado indicadores financieros y de rentabilidad que permitan identificar la incidencia de esta adopción, se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 11.*Variables y ratios financieros*

Balance	<i>Activo corriente</i> <i>Activo no corriente</i> <i>Total Activo</i> <i>Pasivo corriente</i> <i>Pasivo no corriente</i> <i>Total Pasivo</i> <i>Patrimonio Neto</i> <i>Utilidad neta</i>
Indicadores Financieros	Endeudamiento $\frac{\text{pasivo total}}{\text{patrimonio neto}}$ Solvencia $\frac{\text{activo total}}{\text{pasivo total}}$
Rentabilidad	ROA $\frac{\text{utilidad neta}}{\text{activo total}}$ ROE $\frac{\text{utilidad neta}}{\text{patrimonio neto}}$

Las variables a medir son 11 de acuerdo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y a las Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de obtener evidencia estadística sobre la muestra del antes y después de la adopción de las NIIF.

Para poder comparar la muestra relacionadas con el antes y después de la adopción de las NIIF se aplica la prueba no paramétrica de Wilcoxon, de acuerdo con investigaciones anteriores sobre la adopción de las NIIF en otros países, se espera tener efectos significativos en la comparación de

las distintas variables a analizar de las empresas agrícolas de la zona 3, para ello se realiza el planteamiento de las siguientes hipótesis nulas.

H₀: No hay diferencia significativa en las magnitudes de balance y ratios financieros pre - post de la aplicación de las NIIF.

H₁: Hay diferencia significativa en las magnitudes de balance y ratios financieros pre – post de la aplicación de las NIIF.

4.3 Prueba de rangos no paramétricos de Wilcoxon

Uno de los objetivos del estudio es comparar la existencia de cifras significativas del balance y ratios financieros en los periodos pre – post de la aplicación de las NIIF en las empresas resultantes de la muestra, para ello primero presentaremos la tabla 3 de datos estadísticos descriptivos de todo el periodo y posteriormente tabla 4 la muestra pre y post NIIF.

Tabla 12.

Datos Estadísticos Descriptivos

GENERAL	Variable	N	Mínimo	Máximo	Media	Desviación Estándar
	Activo Corriente	96	\$ 1,214.81	\$ 11,415,449.58	\$ 1,181,032.40	\$ 1,826,826.18
	Activo no Corriente	96	\$ -	\$ 14,455,826.60	\$ 1,924,976.68	\$ 2,952,216.90
	Activo Total	96	\$ 3,825.10	\$ 25,137,846.50	\$ 3,497,944.85	\$ 4,429,946.68
	Pasivo corriente	96	\$ 829.38	\$ 11,622,368.58	\$ 1,219,178.03	\$ 1,821,122.03
	Pasivo no Corriente	96	\$ -	\$ 6,590,953.54	\$ 910,792.82	\$ 1,304,027.71
	Pasivo Total	96	\$ 829.38	\$ 17,206,793.02	\$ 2,097,798.02	\$ 2,941,378.66
	Patrimonio neto	96	\$ 1,765.40	\$ 7,931,053.48	\$ 1,384,374.66	\$ 1,664,276.46
	Endeudamiento	96	\$ 0.28	\$ 70.84	\$ 4.34	\$ 10.65
	Solvencia	96	\$ 0.70	\$ 4.61	\$ 1.82	\$ 0.78
	ROA	96	\$ -	\$ 0.37	\$ 0.03	\$ 0.05
ROE	96	\$ -	\$ 8.66	\$ 0.18	\$ 0.89	

Tabla 13.

Datos estadísticos descriptivos pre – post NIIF

PRE-NIIF	Variable	N	Mínimo	Máximo	Media	Desviación Estándar
	Activo Corriente	48	\$ 1,597.49	\$ 3,007,911.76	\$ 867,455.93	\$ 904,210.03
	Activo no Corriente	48	\$ -	\$ 7,425,640.94	\$ 926,020.05	\$ 1,982,928.94
	Activo Total	48	\$ 3,825.10	\$ 10,980,920.39	\$ 2,659,274.20	\$ 2,905,762.87
	Pasivo corriente	48	\$ 829.38	\$ 4,312,426.92	\$ 997,913.38	\$ 1,130,489.23
	Pasivo no Corriente	48	\$ -	\$ 3,257,073.20	\$ 665,028.67	\$ 896,659.16
	Pasivo Total	48	\$ 829.38	\$ 7,501,353.54	\$ 1,661,091.82	\$ 1,922,572.81
	Patrimonio neto	48	\$ 2,995.72	\$ 4,051,635.14	\$ 966,638.05	\$ 1,053,968.17
	Endeudamiento	48	\$ 0.28	\$ 41.75	\$ 3.55	\$ 6.18
	Solvencia	48	\$ 0.70	\$ 4.61	\$ 1.77	\$ 0.79
	ROA	48	\$ -	\$ 0.37	\$ 0.04	\$ 0.06
ROE	48	\$ -	\$ 0.47	\$ 0.09	\$ 0.11	

POST-NIIF	Variable	N	Mínimo	Máximo	Media	Desviación Estándar
	Activo Corriente	48	\$ 1,214.81	\$ 11,415,449.58	\$ 1,494,608.87	\$ 2,393,147.21
	Activo no Corriente	48	\$ 480.00	\$ 14,455,826.60	\$ 2,840,686.93	\$ 3,389,233.43
	Activo Total	48	\$ 6,302.80	\$ 25,137,846.50	\$ 4,336,615.50	\$ 5,457,679.98
	Pasivo corriente	48	\$ 4,537.40	\$ 11,622,368.58	\$ 1,440,442.69	\$ 2,307,710.80
	Pasivo no Corriente	48	\$ -	\$ 6,590,953.54	\$ 1,151,436.88	\$ 1,579,412.40
	Pasivo Total	48	\$ 4,537.40	\$ 17,206,793.02	\$ 2,534,504.22	\$ 3,660,829.08
	Patrimonio neto	48	\$ 1,765.40	\$ 7,931,053.48	\$ 1,802,111.28	\$ 2,032,555.57
	Endeudamiento	48	\$ 0.33	\$ 70.84	\$ 5.13	\$ 13.78
	Solvencia	48	\$ 1.01	\$ 4.07	\$ 1.87	\$ 0.78
	ROA	48	\$ -	\$ 0.17	\$ 0.03	\$ 0.04
ROE	48	\$ -	\$ 8.66	\$ 0.26	\$ 1.25	

En la tabla 5 se presenta la prueba de rangos en base a la obtención de resultados con la aplicación de la prueba de Wilcoxon, donde se puede determinar las variaciones significativas por la adopción de las NIIF en las empresas agrícolas de la zona 3 generando los siguientes resultados:

- (+) aumentos en el activo corriente, no corriente y total
- (+) aumentos en el pasivo corriente, no corriente y total
- (+) aumentos en el patrimonio neto y solvencia
- (-) disminución en el endeudamiento

Tabla 14.

Prueba de rangos con signo de Wilcoxon

<i>Pares muestra</i>	<i>N^a</i>	<i>N^b</i>	<i>Rango promedio^a</i>	<i>Rango promedio^b</i>	<i>Suma de rangos^a</i>	<i>Suma de rangos^b</i>
<i>Par 1 Activo Corriente pre-post NIIF</i>	3	13	10.33	8.08	31.00	105.00
<i>Par 2 Activo no Corriente pre-post NIIF</i>	3	13	3.67	9.62	11.00	125.00
<i>Par 3 Activo Total pre-post NIIF</i>	0	16	0.00	8.50	0.00	136.00
<i>Par 4 Pasivo corriente pre-post NIIF</i>	7	9	7.14	9.56	50.00	86.00
<i>Par 5 Pasivo no Corriente pre-post NIIF</i>	4	12	6.25	9.25	25.00	111.00
<i>Par 6 Pasivo Total pre-post NIIF</i>	0	16	0.00	8.50	0.00	136.00
<i>Par 7 Patrimonio neto pre-post NIIF</i>	3	13	5.00	9.23	15.00	120.00
<i>Par 8 Endeudamiento pre-post NIIF</i>	10	6	7.80	9.67	78.00	58.00
<i>Par 9 Solvencia pre-post NIIF</i>	7	9	7.29	9.44	51.00	85.00
<i>Par 10 ROA pre-post NIIF</i>	10	6	8.30	8.83	83.00	53.00
<i>Par 11 ROE pre-post NIIF</i>	11	5	8.27	9.00	91.00	45.00

^a Pre NIIF > Post NIIF

^b Pre NIIF < Post NIIF

4.4 Análisis de la prueba no paramétrica de Wilcoxon

En la tabla 6, obtenemos el resultado en cuestión a la significancia de las magnitudes y ratios financieros con un nivel de confianza del 95%, lo que permite rechazar la hipótesis nula planteada:

H₀: No hay diferencia significativa en las magnitudes de balance y ratios financieros pre - post de la aplicación de las NIIF.

Y se acepta la hipótesis alterna planteada:

H₁: Hay diferencia significativa en las magnitudes de balance y ratios financieros pre – post de la aplicación de las NIIF.

Tabla 15.

Resultados

<i>Pares muestra</i>	<i>Menor Rango</i>	<i>Valor Critico de Wlicoxon</i>	<i>Resultado Cualitativo</i>	<i>Respuesta a la Hipotesis Nula</i>
<i>Par 1 Activo Corriente pre-post NIIF</i>	<i>31.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Par 2 Activo no Corriente pre-post NIIF</i>	<i>11.00</i>	<i>30</i>	<i>Menor</i>	<i>Aceptada</i>
<i>Par 3 Activo Total pre-post NIIF</i>	<i>0.00</i>	<i>30</i>	<i>Menor</i>	<i>Aceptada</i>
<i>Par 4 Pasivo corriente pre-post NIIF</i>	<i>50.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Par 5 Pasivo no Corriente pre-post NIIF</i>	<i>25.00</i>	<i>30</i>	<i>Menor</i>	<i>Aceptada</i>
<i>Par 6 Pasivo Total pre-post NIIF</i>	<i>0.00</i>	<i>30</i>	<i>Menor</i>	<i>Aceptada</i>
<i>Par 7 Patrimonio neto pre-post NIIF</i>	<i>15.00</i>	<i>30</i>	<i>Menor</i>	<i>Aceptada</i>
<i>Par 8 Endeudamiento pre-post NIIF</i>	<i>58.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Par 9 Solvencia pre-post NIIF</i>	<i>51.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Par 10 ROA pre-post NIIF</i>	<i>53.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Par 11 ROE pre-post NIIF</i>	<i>45.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>
<i>Promedio Rango Menor</i>	<i>0.00</i>	<i>30</i>	<i>Mayor</i>	<i>Rechazada</i>

En general se puede considerar que los datos y resultados obtenidos mediante la Prueba de Rangos de Wilcoxon revela la existencia de diferencias significativas en la etapa pre – post NIIF, aunque por otro lado específicamente las magnitudes de Activo no corriente, Activo total, Pasivo no corriente, Pasivo total y Patrimonio neto las diferencias no son significativas.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

5.1 Reflexiones y conclusiones del análisis cualitativo

La contabilidad desde su historia ha servido a usuarios internos y externos para la toma de decisiones basada en hechos y transacciones que se representan mediante estados financieros. La empresa que posee la obligación de registrar y divulgar con transparencia su información financiera a partes interesadas internas y externas quienes son los encargados de la toma de decisiones de la cual dependerá el futuro de la empresa aceptando la representación fiel y utilidad de la información financiera.

Tanto el objetivo de la información financiera dentro de la contabilidad y la empresa a ocasionado una divergencia de una función sobre otra, pues se conoce que la información financiera es útil para la toma de decisiones en el mercado financiero para lo que es necesaria una información que represente hechos pasados y futuros, pero la contabilidad representa esa información en una situación presente.

El IASB con la creación de las normas internacionales pretendía que sea usada de manera global y de cumplimiento obligatorio con un enfoque en los participantes de mercados de capitales y otros usuarios facilitando su toma de decisiones lo que ha traído como consecuencia una serie de tensiones o conflictos contables mencionando la disminución de la importancia de la gerencia, principios contra esencia, comparabilidad versus flexibilidad entre otros.

Además de ello si se enfoca la información financiera a ciertos usuarios específicos y la misma información se utiliza para la toma de decisiones de otros usuarios conlleva a consecuencias de la decisión, a lo que se quiere llegar es que, se tomara decisiones basada en información subjetiva generando incertidumbre, el reconocimiento de la objetividad de la información financiera solo para el uso dentro del mercado de capitales, la desvinculación de la contabilidad con la empresa al momento de representar su información para la comunicación y toma de decisiones de la misma y una modificación al enfoque de la toma de decisiones al ser esta direccionada a usuarios específicos.

La contabilidad como un “hechos institucional” crear reglas constitutivas, regulatorias y convencionales, que fue consecuencia de la intencionalidad colectiva y asignación de funciones con poderes deónticos, llegando así a querer “representar” la realidad de los mercados financieros, pero la objeción es que las empresas tiene una única realidad y la contabilidad debe responder a esa única realidad y a la información que demandan usuarios internos y externos, es muy diferente la realidad interna de una empresa y una realidad financiera de la misma empresa, en ocasiones existen empresas que no participan en el mercado financiero sin embargo presentan sus estados financieros aplicando la normativa internacional, aduciendo presentar estados bajo una realidad que no la tienen. El IASB dejó pasar por alto que al construir la normativa internacional podría construir dos realidades separadas de las empresas.

El IASB al ser un organismo internacional de emisión de normas, se entiende que pretendieron crear una realidad para sus propósitos dentro del mercado financiero internacional, pero no resulta entendible que se obligue a todas las organizaciones a nivel global crear su realidad sin considerar

aspectos y características propias del negocio y del entorno, se entiende que la norma internacional sirve y es solo de aplicación para empresas que se dedican o llevan gran parte de su vida dentro del mercado financiero, dentro del mercado de capitales.

La Federación Nacional de Contadores del Ecuador (FNCE) junto con el Instituto de Investigadores Contables de Ecuador (IICE) deberían considerar la decisión de la adopción de las NIIF en el año 2006 y desarrollar normas o adaptar las normas a una realidad que permita más construir contabilidad y no información financiera, considerando la realidad legal, cultural y económica dentro del Ecuador, además de recomendar el uso de la normativa internacional para aquellas empresas que participen dentro del mercado de financiero nacional o internacional.

5.2 Reflexiones y conclusiones del análisis cuantitativo

El presente trabajo lleva consigo aportes para el conocimiento dentro del estudio de la adopción de las NIIF en Ecuador por medio del estudio que busca analizar el efecto sobre valores contables y ratios financieros de las empresas agrícolas de la Zona 3.

De acuerdo al análisis mediante la aplicación de la prueba de rangos de Wilcoxon se llega a aceptar la hipótesis nula en las variables de Activo no corriente, Activo total, Pasivo no corriente, Pasivo total y Patrimonio neto, mientras que se rechaza la hipótesis alterna Activo corriente, Pasivo corriente, Solvencia, Endeudamiento, ROA y ROE.

Las variables ubicadas dentro de la Hipótesis Nula demuestran que las diferencias de valores no son representativas de acuerdo a post y pre NIIF, las variables ubicadas dentro la Hipótesis Alterna

son resultado de que las diferencias de post y pre NIIF son significativas lo que quiere decir es que se originó grandes cambios en magnitudes de valores.

La adopción de las NIIF influyo en diferencias significativas de las variables a corto plazo y pero no influyo en las variables a largo plazo, la solvencia y el endeudamiento de la entidad también aumento lo que se podría considerar que el aumento de solvencia de las entidades puedan compensar el aumento del endeudamiento, de igual manera la rentabilidad sobre activos y la rentabilidad sobre patrimonio lo obtuvieron incrementos significativos para las entidades.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta, C., Benavides, I., & Terán, M. (2016). *Fundamentos Contables Básicos*. Sangolquí, Ecuador: Comisión Editorial de la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE.
- Adico.Compañía. (Marzo de 2018). *Aplicación de las NIIF en el Ecuador*. Recuperado el 12 de Febrero de 2019, de <https://adico.com.ec/index.php/2018/03/06/aplicacion-de-las-niif-en-el-ecuador/>
- Badia, J. F. (1971). *Poder y Legitimidad*. Recuperado el 29 de Agosto de 2019, de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/1948024.pdf>
- Berger, P., & Luckmann, T. (2003). *La construcción social de la realidad*. Buenos Aires.
- Bolsa de Valores de Quito. (s.f.). *Acciones*. Recuperado el 26 de Marzo de 2019, de <https://www.bolsadequito.com/index.php/mercados-bursatiles/manuales-de-inscripcion/acciones/190-acciones>
- Brito, J. (2008). El cambio a las NIIF y lo que implica para su empresa. *Revista Gestión*, 42-48. Obtenido de Revista Gestión .
- Cabrolié, M. (2010). La Intersubjetividad como sintonía en las relaciones sociales. Redescubriendo a Alfred Schutz. *Polis*, 317-327.
- Calderón, O. (2016). *Repositorio Uniandes*. Recuperado el 18 de Junio de 2019, de <http://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/4365/1/TURCYA001-2016.pdf>
- Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador. (2015). *Ley de Contadores*. Recuperado el 10 de Septiembre de 2019, de <http://www.ccpp.org.ec/index.php/2015-01-04-01-00-04/leyes?download=45:leyes>
- Deloitte. (2015). *Guía Rápida IFRS*.

Díaz, J. (2013). *La Contabilidad en el Ecuador y la Adopción de las NIIF: Propuesta para la Elaboración de un Modelo de Plan de Contabilidad General para el Ecuador*. Recuperado el 22 de Agosto de 2019, de Unoversidad Rey Juan Carlos: <https://ciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/13960/TESIS%20JAIME%20DIAZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Dueñas, N. (2007). La teoría subjetiva del valor en contabilidad: comentarios sobre la valoración con base en las emociones. *Innovar*, 145-152. Obtenido de Scielo.

Ekos. (2017). *Mercado de Valores. Una mina aún no explotada*. Recuperado el 18 de Mayo de 2019, de Ekos: <https://www.ekosnegocios.com/articulo/mercado-de-valores.-una-mina-aun-no-explotada>

EL Telégrafo. (10 de Octubre de 2017). *El negocio bursátil solo creció 3% en 23 años en el país*. Recuperado el 28 de Julio de 2019, de <https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/el-negocio-bursatil-solo-crecio-3-en-23-anos-en-el-pais>

IASB. (2006). *NIC 1*. Recuperado el 19 de Abril de 2019, de Normas Internacionales de Contabilidad: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic01.pdf>

IASB. (2006). *NIC 41 Agricultura*. Recuperado el 04 de Marzo de 2019, de NCS Software: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/NIC/pdf/NIC41.pdf>

IFRS Foundation. (2014). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Recuperado el 01 de Mayo de 2019, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf

International Accounting Standards Board. (2018). *Marco Conceptual para Informes Financieros PARTE B*. Recuperado el 11 de Enero de 2019, de Grupo Lationamericano de Emisores de

Normas de Información Financiera: <http://glenif.org/wp-content/uploads/2018/04/Marco-conceptual-para-informes-Financieros-Traducci%C3%B3n-libre-WFF-parte-B.pdf>

International Accounting Standards Committee. (Marzo de 2018). *Marco conceptual para Informes Financieros PARTE A*. Recuperado el 06 de Octubre de 2019, de Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia: <https://www.incp.org.co/wp-content/uploads/2018/04/traduccion-marco-conceptual-parteA.pdf>

KPMG Argentina. (2015). *Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Latinoamérica*. Recuperado el 22 de Agosto de 2019, de Felaban.net: https://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20150119211649PM.pdf

Macintosh, N., Shearer, T., Thornton, D., & Welker, M. (2000). La Contabilidad como un simulacro y la hiperrealidad: perspectivas sobre la renta y el capital. *ELSEVIER*, 13-50.

Masetto, G. J. (2009). *Guía rápida NIC/NIIF*. Recuperado el 28 de Julio de 2019, de <https://www.iasplus.com/en/binary/espanol/2009guiaargentina.pdf>

Molina, L. R., Díaz, B. O., Capuñay, V. J., & Casinelli, H. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/11609/12144>

Monje, C. (2011). *Metodología de la Investigación Cuantitativa y Cualitativa*. México, D.F.

Mouck, T. (2004). Institutional reality, financial reporting and the rules of the game. *Pergamon*, 525-541.

Naranjo, G. J. (2013). *Repositorio Universidad del Pacifico*. Recuperado el 15 de Junio de 2019, de http://repositorio.upacifico.edu.ec/bitstream/40000/333/1/MBA_UPAC_27816.pdf

- Pacheco, J. (junio de 2014). *Los Consecuencias en la Contabilidad por la aplicación de la Regulación Contable Internacional. Un Exámen a partir de la Construcción Social de la Realidad*. Recuperado el 4 de Septiembre de 2019, de Universidad de los Andes: <http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Doctorado/Juan%20Carlos%20PAcheco/>
- Peña, C. (2013). *Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIIF)*. Recuperado el 30 de Septiembre de 2019, de Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe: <http://www.redalyc.org/pdf/342/34231070009.pdf>
- Piña, C. (2015). *Covergencia de los US GAAP con las NIIF del IASB*. Recuperado el 5 de Octubre de 2019, de Tesis Doctorales en Red: <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/458882/tcpg1de1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Quintana, S., & Arias, R. (2016). *Repositorio UTC*.
- Robles, B. (2011). La entrevista en profundidad: una tecnica útil dentro del campo antropofísico. *Cuicuilco*, 39-49.
- Sabando, A., & Zamora, T. (2017). *Repositorio UG*. Recuperado el 6 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/22675/1/1%20Tesis%20Final%20para%20imprimir.pdf>
- Searle, J. (1997). *La Construcción de la Realidad Social*. España: Paidós, SAICF.
- Searle, J. (1997). *La Construcción de la Realidad Social*. España: Paidós, SAICF.
- Searle, J. (2006). ¿Qué es una institución? *Revista de Derecho Político*, 89-120.

Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. (2017). Recuperado el 12 de Junio de 2019, de <http://www.planificacion.gob.ec/5799/>

Servicio de Rentas Internas. (2015). *Ley Organica de Régimen Tributario Interno*.

Zurita, A. I. (Septiembre de 2013). *Repositorio ESPE-L*. Recuperado el 1 de Noviembre de 2019, de <https://repositorio.espe.edu.ec/bitstream/21000/6983/1/T-ESPEL-CAI-0347.pdf>

ANEXO



ESPE
UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS
INNOVACIÓN PARA LA EXCELENCIA

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y DEL
COMERCIO**

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN


Se certifica que el presente trabajo fue desarrollado por: **MÉNDEZ JAYA BRYAN DANIEL**

En la ciudad de Latacunga, a los 12 días del mes de Julio del 2019.

Aprobado por:


Dra. Carla Acosta Padilla
DIRECTORA DEL PROYECTO


Dra. Ana Quispe Otacoma
DIRECTORA DE CARRERA


Dr. Freddy Jaramillo Checa
SECRETARIO ACÁDEMICO