

Artículo

El complejo entramado de las Normas Internacionales de Información Financiera



Luis Jara Sarrúa

*Máster en Gestión de la Responsabilidad Social Corporativa, Universidad de Extremadura.
Máster en Contabilidad y Finanzas; y Máster en Contabilidad Internacional Universidad de Zaragoza.
Académico DCS - Universidad de Chile.*

Resumen

Antes de la adopción generalizada de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los reportes contables a nivel mundial y, en especial, en los mercados bursátiles presentaban bajos niveles de comparabilidad. Lo anterior, debido a la diversidad de criterios de reconocimiento, valoración e información contenidos en las normas locales de cada país. En la actualidad, las normas contables emitidas por el IASB se basan en un conjunto de 62 documentos. De forma adicional, el emisor internacional ha desarrollado documentos complementarios a las normas contables. Dichos antecedentes se incorporan en las versiones ilustradas de la normativa. En esta línea, el presente trabajo pretende identificar las principales características que se desprenden de las referencias que existen entre los documentos que conforman las Normas NIIF. A través del uso de minería de texto, así como técnicas de análisis reticular, se comprueba la existencia de un grupo principal (núcleo de la red) compuesto por normas NIIF y NIC con un alto nivel de interconexión.

Palabras claves: Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, Análisis Reticular.



Guillermo Baier Lavanderos

*Diplomado en Estudios Avanzados, Universidad Autónoma de Madrid.
Contador Público y Auditor Universidad de La Frontera
Académico Departamento de Administración y Economía, Facultad de Ciencias Jurídicas y Empresariales, Universidad de La Frontera.*

Introducción

Uno de los principales objetivos asociados a la creación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y, en períodos posteriores, de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) fue eliminar la diversidad contable presente a nivel mundial (Zeff, 2012). Esta multiplicidad de criterios en el reconocimiento, valoración e información de los hechos económicos tenía su origen en los diversos enfoques bajo los cuales se desarrollaban las regulaciones contables. A modo de ejemplo, en algunos países existía una mayor orientación a los criterios tributarios; mientras que en otros, un enfoque hacia la información requerida por el mercado bursátil (Martínez, 1996). Además de ello, las normas contables se configuraban atendiendo a ciertas características del contexto donde se formulaban. Las investigaciones han asociado los factores determinantes a aspectos tales como la estructura económica, legal y política; así como, el clima social, las innovaciones empresariales, el estatus de la profesión contable, los niveles de inflación; y por último, la influencia internacional, por mencionar algunos (Jarne, 2001).

Por otra parte, los usuarios de la información financiera experimentan las consecuencias de la diversidad contable. Específicamente, la complejidad en el análisis de la información financiera se aumenta cuando los informes poseen bases regulatorias diferentes. Así por ejemplo, se produce divergencia al momento de determinar, entre otros, la liquidez, la solvencia o el endeudamiento de una compañía (Laínez & Callao, 1998).

Las Normas NIIF han experimentado diversos procesos evolutivos.

Lo anterior, se ha traducido en un conjunto de documentos que buscan representar fielmente la realidad del mundo empresarial, centrando dicha representación en los aspectos económicos y financieros involucrados en las interacciones entre las empresas y la sociedad.

La globalización de la economía, en particular del sistema financiero y del mercado bursátil, requiere de un lenguaje económico-financiero único que garantice información de calidad, así como una adecuada transparencia informativa. En esta línea, la profesión contable enfrenta significativos retos (Túa, 2016); entre estos desafíos se encuentra la adopción de las Normas NIIF como criterio universal en la elaboración de información financiera. La propia institución emisora de las normas internacionales manifiesta la amplia utilización y aceptación de las Normas NIIF a nivel mundial, indicando que más de 140 países la aplican. No obstante, no todos son tan optimistas al respecto. De Luca & Prather-Kinsey (2018) se refieren a una pseudo adopción de las Normas NIIF debido a los desiguales enfoques o estilos utilizados por los países al momento de adoptar el estándar contable.

Las Normas NIIF han experimentado diversos procesos evolutivos. Lo anterior, se ha traducido en un conjunto de documentos que buscan representar fielmente la realidad del mundo empresarial, centrando dicha representación en los aspectos económicos y financieros involucrados en las interacciones entre las empresas y la sociedad. De este modo, el presente artículo pretende identificar las principales características de los documentos que conforman las Normas NIIF, dando especial énfasis a la interrelación que existe entre los diversos preceptos normativos que la conforman.

Para dar cumplimiento a lo antes expuesto, luego de esta breve introducción se presenta un análisis al desarrollo institucional del emisor de las Normas NIIF. Posteriormente, se suministran las principales características sobre la estructura y clasificación de los documentos constitutivos de la normativa contable internacional; después de ello, se analizan las interrelaciones existentes entre los documentos normativos, para en último caso, entregar algunas conclusiones en torno al trabajo realizado.

Una mirada histórica al surgimiento de la regulación contable internacional basada en las NIIF

La evolución de las Normas NIIF está estrechamente relacionada con los agentes institucionales que han configurado la globalización del mercado financiero y de capitales, así también con los organismos profesionales de regulación contable de los principales países del mundo. En este sentido, Zeff (2012) presenta, desde un enfoque historiográfico, cómo se generó la actual institucionalidad de las Normas Internacionales de Información Financiera. El autor sitúa los orígenes en el año de 1966 a través de la creación del Accounting International Study

Group (AISG). Esta institución se constituyó bajo la iniciativa de Henry Benson, un ex socio de la firma de auditoría Cooper Brothers & Co. del Reino Unido. Además, Benson fue presidente del Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) durante 1966 y 1967. El principal propósito del AISG fue el estudio de la diversidad en las prácticas contables y de auditoría entre EE.UU., Canadá y Reino Unido. Por lo anterior, sus miembros estuvieron representados por delegados del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), y el antes mencionado ICAEW. Durante su existencia el organismo emitió diversos boletines de análisis comparado de las prácticas de contabilidad y auditoría de los tres países miembros de la AISG.

Zeff (2012) comenta que Benson en el año 1973, previas reuniones con los principales reguladores contables a nivel mundial, fundó el International Accounting Standards Committee (IASC). A los países miembros de la IASG se sumaron seis nuevos representantes en la fundación del IASC, quedando finalmente constituidos por organizaciones de Alemania, Australia, Canadá, EE.UU., Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido. El principal objetivo planteado para la nueva institución fue emitir normas básicas de contabilidad que permitieran la armonización contable internacional. Estos documentos se denominaron Normas Internacionales de Contabilidad (NIC o IAS por su sigla en inglés). Las tres primeras normas emitidas se relacionaron con: revelación de políticas contables, inventarios y estados financieros consolidados.

Para Zeff (2012) la primera etapa del IASC se identificó por una baja aceptación internacional de las NIC. No obstante, algunas corporaciones multinacionales pertenecientes a países como EE.UU., Canadá, Japón y Sudáfrica comenzaron a incluir en sus reportes financieros anuales una declaración sobre su consistencia con las Normas Internacionales de Contabilidad. Entre 1975 y 1987 el organismo emitió 26 NIC caracterizadas por su alto nivel de opcionalidad en los criterios de valoración e información. Por otro lado, la segunda etapa, situada por Zeff (2012) entre los años 1987 y 2000, comenzó, entre otros, con la alianza entre la Federación Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO por su sigla en inglés) y el IASC, destinada a desarrollar un estudio de comparabilidad de las NIC con la finalidad de ser utilizadas en los mercados bursátiles mundiales como una medida de información financiera homogénea. En concreto, la petición de la IOSCO sobre las mejoras de las normas se basó en: a) eliminar las alternativas contables; b) asegurar que son suficientemente detalladas y completas; así como, c) asegurar que contienen requerimientos adecuados

de revelación. En esta línea, IASC se comprometió para el año 1999 a presentar un conjunto de 24 normas revisadas, situación materializada un año antes de lo programado. La aceleración en el trabajo realizado por el IASC atendía, entre otras cosas, a los nuevos escenarios regulatorios que comenzaban a surgir en el seno de la Unión Europea, principalmente en Alemania, producto de la reunificación de Alemania Oriental y Occidental (Zeff, 2012).

Para fines de la década de 1990, la institucionalidad del IASC no inspiraba mucha confianza entre los principales reguladores bursátiles del mundo, incluidos la SEC y la IOSCO, principalmente, debido, entre otros aspectos, a la participación voluntaria de sus numerosos miembros directivos que sesionaban en sus reuniones: alrededor de 70 personas. Por todo ello, el IASC comenzó un proceso de reestructuración que culminó con la creación del International Accounting Standards Board (IASB), siguiendo, de alguna forma, las recomendaciones de la SEC en torno a mantener un número pequeño de directivos, independientes, de tiempo completo, asistido por un personal de investigación numeroso, y mantener un debido proceso abierto y sólido en la emisión de normas contables (Zeff, 2012). Posterior a la reestructuración del organismo, diversas instituciones se alinearon con la nueva IASB, entre ellas, la IOSCO con su aprobación del conjunto de normas mejoradas comprometidas por el anterior emisor (IASC); la Unión Europea a través de la adhesión de las normas del IASB a partir del año 2005; y por último, el FASB (Financial Accounting Standards Board) por medio del acuerdo Norwalk sobre convergencia contable entre EE.UU. y el IASB. De esta forma, los siguientes años de trabajo estuvieron marcados por las alianzas realizadas con las instituciones antes comentadas; así también, por los cambios en el contexto económico financiero producto, entre otros, por la crisis financiera del año 2008 (Zeff, 2012).

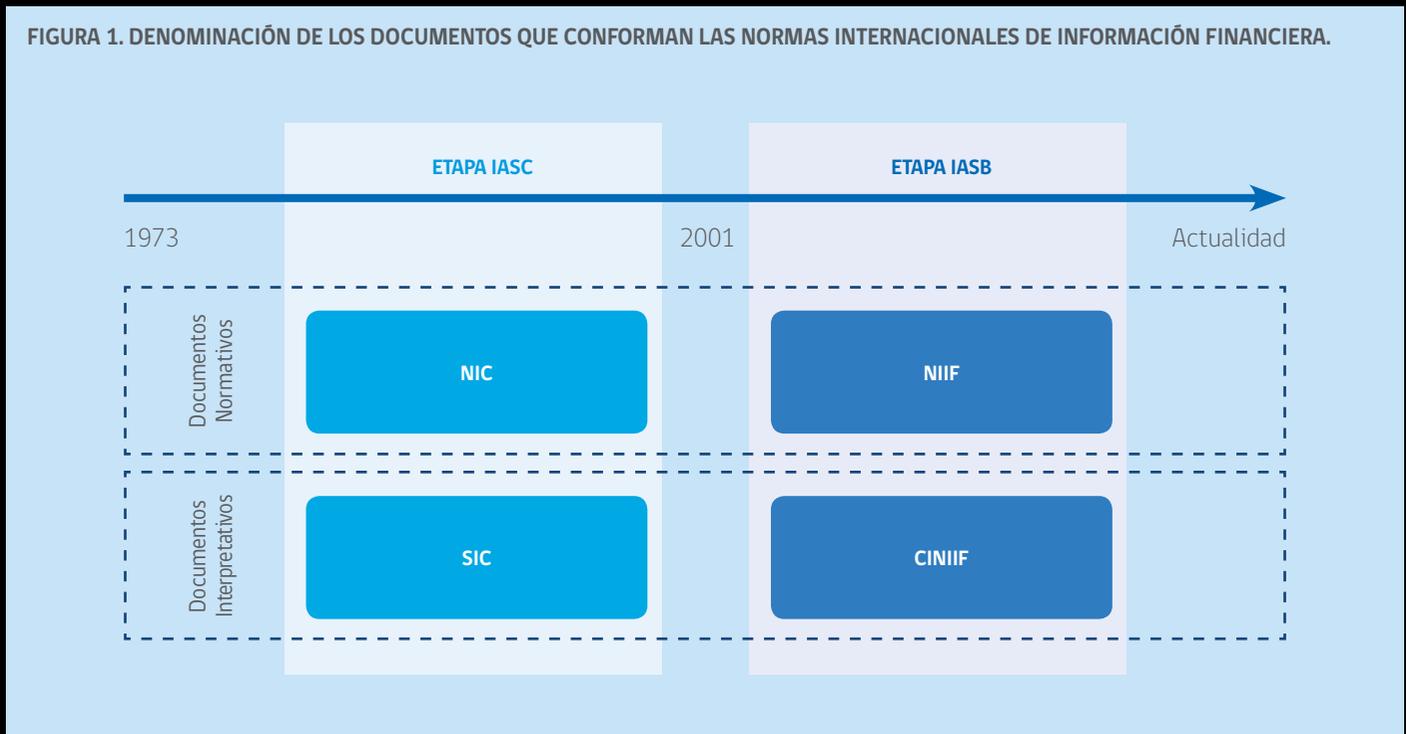
Estructura y clasificación de las Normas Internacionales de Información Financiera

La normativa contable internacional ha transitado por diversos momentos evolutivos. Tal como se comentó en el apartado anterior, al inicio el organismo encargado de su emisión fue el IASC, esto cambió a comienzos de abril del año 2001 a raíz de la constitución del IASB como nuevo ente emisor de normas contables a nivel mundial. Dicha institución adoptó los pronunciamientos contables emitidos por su predecesora, esto es, las normas denominadas NIC; así también las interpretaciones SIC. No obstante, a partir de la nueva institucionalidad se tomó la decisión de nombrar de forma diferente a las normas e interpretaciones que comenzaron a ser

emitidas por el IASB. En particular, aparecen las normas NIIF y las interpretaciones CINIIF. Con todo ello, en la actualidad al referirse el emisor contable al concepto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por su sigla en inglés) hace referencia

al conjunto constituido por los cuatro tipos de documentos: NIC y NIIF, concernientes a la normativa propiamente tal; así como a las SIC y CINIIF, relacionadas a los documentos interpretativos, que sea de paso, poseen la calidad de una normativa contable (ver Figura 1).

FIGURA 1. DENOMINACIÓN DE LOS DOCUMENTOS QUE CONFORMAN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.



Fuente: Elaboración propia.

Por su lado, en la colección electrónica disponible de las Normas NIIF en el portal web del IASB (www.iasb.org) se observan dos tipos de ediciones. En concreto, una denominada Issued Standands (Normas Emitidas, también conocidas como libro rojo) y la otra Required Standards (Normas Requeridas, también conocidas como libro azul).

Por su lado, en la colección electrónica disponible de las Normas NIIF en el portal web del IASB (www.iasb.org) se observan dos tipos de ediciones. En concreto, una denominada *Issued Standands* (Normas Emitidas, también conocidas como libro rojo) y la otra *Required Standards* (Normas Requeridas, también conocidas como libro azul). La diferencia entre ambas radica que la primera considera toda la normativa contable emitida a la fecha de edición, incluidas aquellas que comenzarán su vigencia en fechas posteriores; por el contrario, el libro azul solo considera las normas contables vigentes a la fecha de la edición. En general, la fecha de edición anual de la normativa contable corresponde al 1 de enero de cada año. La lógica en la distinción de los documentos se refiere a la existencia de jurisdicciones o países donde es permitida la aplicación anticipada de las normas, por ello aplicarían el libro rojo; en cambio, otros entornos no permiten la anticipación de la normativa contable, y por ende, usarían el libro azul.

De forma adicional, el IASB emite una versión ilustrada de la normativa contable. Esta incluye las referencias que existen entre los distintos documentos normativos e interpretativos de las NIIF.

En la actualidad, las ediciones ilustradas de las NIIF se dividen en tres secciones. La primera denominada Parte A, constituida por los documentos normativos, así como sus respectivas interpretaciones. Por su lado, la segunda sección, Parte B, incorpora ejemplos ilustrativos comentados y guías de implementación de las normativas e interpretaciones; en tanto, la última sección denominada Parte C, presenta antecedentes sobre los fundamentos de las conclusiones adoptadas a la hora de emitir una normativa o interpretación.

En línea con lo anterior, la Tabla 1 detalla la estructura y extensión de los documentos asociados a las Normas NIIF Ilustradas Emitidas para su edición 2018. En la actualidad el conjunto normativo constituido por dichas normas contables se basan en 62 documentos, esto es: un Marco Conceptual; 16 NIIF; 25 NIC; 15

Interpretaciones CINIIF; y 5 Interpretaciones SIC. En término de extensión, los 62 documentos se relacionan con 5.368 páginas, distribuidas entre las tres secciones que la componen: Parte A, Parte B y Parte C. La primera equivale a 36,96% del total de páginas; la segunda sección corresponde a 17,85%; mientras que la última, Parte C, representa 45,19% de las páginas de la edición bajo análisis. Por otro lado, se aprecia que 42 de los 62 documentos (67,7%) poseen guías de implementación; y el 96,68% (60) bases de conclusiones.

Un detalle de los documentos que conforman las Normas NIIF 2018 y sus respectivas fechas de emisión se presenta en la Tabla 2 y 3. En la primera se encuentran las denominaciones NIIF y NIC; en tanto, para la segunda las interpretaciones CINIIF y SIC.

TABLA 1. ESTRUCTURA Y EXTENSIÓN DE LOS TIPOS DE DOCUMENTOS QUE CONFORMAN LAS NOMAS NIIF ILUSTRADAS EMITIDAS 2018.

Identificador	Tipo de sección						Total páginas consolidadas
	Parte A		Parte B		Parte C		
	Normativa		Guía Implementación		Bases Conclusiones		
	Documentos	Páginas	Documentos	Páginas	Documentos	Páginas	
Marco Conceptual	1	70	1	13	1	53	136
NIIF	16	996	14	605	16	1.614	3.215
NIC	15	748	17	272	23	613	1.633
CINIIF	15	146	9	64	15	128	338
SIC	5	24	1	4	5	18	46
Total	62	1.984	42	958	60	2.426	5.368

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

TABLA 2. NORMAS NIIF 2018 - DESCRIPCIÓN DOCUMENTOS NORMATIVOS NIIF Y NIC.

Identificador	Descripción	Año Emisión Normativa
NIIF 1	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	2003
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones	2004
NIIF 3	Combinaciones de Negocios	2004
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas	2004
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	2004
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	2005
NIIF 8	Segmentos de Operación	2006
NIIF 9	Instrumentos Financieros	2009
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados	2011
NIIF 11	Acuerdos conjuntos	2011
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	2011
NIIF 13	Medición del Valor Razonable	2011
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	2014
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes	2014

TABLA 2. NORMAS NIIF 2018 – DESCRIPCIÓN DOCUMENTOS NORMATIVOS NIIF Y NIC.

Identificador	WDescripción	Año Emisión Normativa
NIIF 16	Arrendamientos	2016
NIIF 17	Contratos de Seguro	2017
NIC 1	Presentación de Estados Financieros	1997
NIC 2	Inventarios	1993
NIC 7	Estado de Flujos de Efectivo	1992
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	1993
NIC 10	Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa	1999
NIC 12	Impuesto a las Ganancias	1996
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo	1993
NIC 19	Beneficios a los Empleados	1998
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	1983
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	1983
NIC 23	Costos por Préstamos	1993
NIC 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	1984
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	1987
NIC 27	Estados Financieros Separados	1989
NIC 28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	1989
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	1989
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación	1995
NIC 33	Ganancias por Acción	1997
NIC 34	Información Financiera Intermedia	1998
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos	1998
NIC 37	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	1998
NIC 38	Activos Intangibles	1998
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	1998
NIC 40	Propiedades de Inversión	2000
NIC 41	Agricultura	2001

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

TABLA 3. NORMAS NIIF 2018 – DESCRIPCIÓN DOCUMENTOS CINIIF Y SIC.

Identificador	Descripción	Año Emisión Normativa
CINIIF 1	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares	2004
CINIIF 2	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	2004
CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	2004
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos	2005
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	2005
CINIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor	2006
CINIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios	2006
CINIIF 14	NIC 19 - El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción	2007
CINIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero	2008

TABLA 3. NORMAS NIIF 2018 - DESCRIPCIÓN DOCUMENTOS CINIIF Y SIC.

Identificador	Descripción	Año Emisión Normativa
CINIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo	2008
CINIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio	2009
CINIIF 20	Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto	2011
CINIIF 21	Gravámenes	2013
CINIIF 22	Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas	2016
CINIIF 23	La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias	2017
SIC 7	Introducción del Euro	1998
SIC 10	Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Específica con Actividades de Operación	1998
SIC 25	Impuestos a las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas	2000
SIC 29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar	2001
SIC 32	Activos Intangibles - Costos de Sitios Web	2002

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

En torno a la extensión específica de los documentos que componen las Normas NIIF Ilustradas Emitidas 2018, la Tabla 4 presenta los valores correspondientes a las normas denominadas NIIF. En total se conforman por 3.215 páginas, constituyendo el 59,89% de las páginas que involucra la normativa contable al 2018. En cuanto a las tres secciones consideradas en la edición ilustrada, esto es: Parte A, Parte B, y Parte C. La primera representa 31,1% (996 páginas); mientras la segunda 18,8% (605 páginas) y la tercera 50,2% (1.614 páginas). En promedio la versión ilustrada de las NIIF tiene 201 páginas con una desviación estándar de 172. El documento de menor extensión posee 34 páginas; por el contrario, el de mayor extensión 726. En concreto, la normativa con mayor extensión equivale a la NIIF 9 relacionada con instrumentos financieros; en tanto, la de menor extensión corresponde a la NIIF 6 sobre evaluación y explotación de recursos minerales. Adicionalmente, se observa que tanto esta última norma contable como la NIIF 12, relacionada con información a revelar sobre participaciones en otras entidades, no poseen guías de implementación.

El documento de menor extensión posee 34 páginas; por el contrario, el de mayor extensión 726. En concreto, la normativa con mayor extensión equivale a la NIIF 9 relacionada con instrumentos financieros; en tanto, la de menor extensión corresponde a la NIIF 6 sobre evaluación y explotación de recursos minerales.

TABLA 4. EXTENSIÓN DOCUMENTOS NIIF - NORMAS ILUSTRADAS EMITIDAS 2018.

Identificador	Número de páginas por tipo de sección			Total páginas consolidadas
	Parte A	Parte B	Parte C	
	Normativa	Guía Implementación	Bases Conclusiones	
NIIF 1	54	46	52	152
NIIF 2	62	52	110	224
NIIF 3	64	56	142	262
NIIF 5	28	14	32	74
NIIF 6	14		20	34
NIIF 7	72	38	68	178
NIIF 8	20	10	44	74
NIIF 9	212	98	416	726
NIIF 10	84	8	96	188
NIIF 11	40	16	30	86
NIIF 12	34		36	70
NIIF 13	58	34	72	164
NIIF 14	26	16	28	70
NIIF 15	74	82	238	394
NIIF 16	56	48	100	204
NIIF 17	98	87	130	315
Suma	996	605	1.614	3.215
Promedio	62	43	101	201
Mediana	57	42	70	171
Desviación Std.	46	30	101	172
Mínimo	14	8	20	34
Máximo	212	98	416	726

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

En relación a las normas contables denominadas NIC, la Tabla 5 muestra que el total de páginas corresponde a 1.633, un 30,42% de las 5.368 de las Normas Internacionales de Información Financiera en su versión 2018. Si dichas páginas se dividen en función a sus secciones, se observa que la Parte A representa 45,81% (748 páginas); en tanto la Parte B y C equivalen 16,66% (272 páginas) y 37,54% (613 páginas) respectivamente. Al considerar las tres secciones, las NIC presentan 65 páginas en promedio con una desviación estándar de 42. La mínima extensión está representada por 14 páginas y corresponde a tres documentos: NIC 20 relacionada a contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales; NIC 26 relativa a contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro; y por último, NIC 29 sobre información financiera en economías hiperinflacionarias. A su vez, la mayor extensión se encuentra en la NIC 36 relacionada con deterioro de valor de los activos, con 186 páginas. Se observa además ocho normas de esta categoría sin guías de implementación (NIC 2, NIC 10, NIC 16, NIC 20, NIC 21, NIC 26, NIC 29 y NIC 40), así también existen dos NIC que no poseen bases de conclusiones (NIC 26 y NIC 37).

TABLA 5. EXTENSIÓN DOCUMENTOS NIC - NORMAS ILUSTRADAS EMITIDAS 2018.

Identificador	Número de páginas por tipo de sección			Total páginas consolidadas
	Parte A	Parte B	Parte C	
	Normativa	Guía Implementación	Bases Conclusiones	
NIC 1	54	28	50	132
NIC 2	16		6	22
NIC 7	20	12	10	42
NIC 8	22	6	10	38
NIC 10	14		4	18
NIC 12	58	32	18	108
NIC 16	30		46	76
NIC 19	68	6	94	168
NIC 20	12		2	14
NIC 21	24		14	38
NIC 23	12	4	12	28
NIC 24	16	10	16	42
NIC 26	14			14
NIC 27	16	4	14	34
NIC 28	26	10	30	66
NIC 29	12		2	14
NIC 32	62	30	36	128
NIC 33	30	38	6	74
NIC 34	20	14	4	38
NIC 36	58	38	90	186
NIC 37	24	12		36

NIC 38	42	6	42	90
NIC 39	52	12	43	107
NIC 40	28		30	58
NIC 41	18	10	34	62
Suma	748	272	613	1.633
Promedio	30	16	27	65
Mediana	24	12	16	42
Desviación Std.	18	12	26	49
Mínimo	12	4	2	14
Máximo	68	38	94	186

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

La mínima extensión está representada por 14 páginas y corresponde a tres documentos: NIC 20 relacionada a contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales; NIC 26 relativa a contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro; y por último, NIC 29 sobre información financiera en economías hiperinflacionarias.

Por su lado, las interpretaciones CINIIF (ver Tabla 6) poseen un total de 338 páginas, considerando las tres secciones. Esta cantidad de páginas representa 6,30% de lo configurado para la versión 2018 de las normas internacionales. La Parte A representa 43,20% (146 páginas); mientras que la Parte B y C equivalen 18,93% (64 páginas) y 37,87% (128 páginas) respectivamente. En promedio las CINIIF poseen 23 páginas, considerando los tres tipos de documentos, con una desviación estándar de 8 páginas. Por su lado, la mínima extensión está dada en la CINIIF 10 sobre información financiera intermedia y deterioro de valor, con 10 páginas; en tanto, la máxima se presenta en la CINIIF 12 relacionada con acuerdos de concesiones de servicios, con 38 páginas. Todos los documentos CINIIF poseen fundamentos de conclusiones, pero no así guías de implementación. En este último caso, se aprecian seis documentos que no proporcionan este tipo de antecedentes (CINIIF 2, CINIIF 5, CINIIF 6, CINIIF 10, CINIIF 19 y CINIIF 20).

TABLA 6. EXTENSIÓN DOCUMENTOS CINIIF - NORMAS ILUSTRADAS EMITIDAS 2018.

Identificador	Número de páginas por tipo de sección			Total páginas consolidadas
	Parte A	Parte B	Parte C	
	Normativa	Guía Implementación	Bases Conclusiones	
CINIIF 1	8	6	10	24
CINIIF 2	14		8	22
CINIIF 5	8		10	18
CINIIF 6	6		4	10
CINIIF 7	6	8	8	22
CINIIF 10	6		4	10
CINIIF 12	16	18	4	38
CINIIF 14	12	8	12	32
CINIIF 16	16	4	12	32
CINIIF 17	8	4	16	28
CINIIF 19	8		10	18
CINIIF 20	10		6	16
CINIIF 21	8	6	10	24
CINIIF 22	8	6	8	22
CINIIF 23	12	4	6	22
Suma	146	64	128	338
Promedio	10	7	9	23
Mediana	8	6	8	22
Desviación Std.	3	4	3	8
Mínimo	6	4	4	10
Máximo	16	18	16	38

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

Siguiendo con las interpretaciones, pero ahora con las denominadas SIC, la Tabla 7 muestra un total de 46 páginas para este tipo de documento, considerando las tres secciones en las cuales se divide la versión ilustrada de las Normas NIIF 2018. Estas páginas representan 0,86% del total de la normativa internacional. La Parte A representa 52,17% (24 páginas); en tanto, la Parte B y C equivalen 8,70% (4 páginas) y 39,13% (18 páginas) respectivamente. Por su lado, en promedio las SIC poseen 9 páginas con una desviación estándar de 3. La mínima extensión está dada por la SIC 10 sobre ayudas gubernamentales sin relación específica con actividades de operación, con 6 páginas; por el contrario, la máxima se presenta en la SIC 32 relacionada con activos intangibles por costos de sitios web, con 14 páginas. También, se observa que todas las SIC poseen fundamentos de conclusiones, pero solo una (SIC 32) posee guías de implementación.

TABLA 7. EXTENSIÓN DOCUMENTOS SIC - NORMAS ILUSTRADAS EMITIDAS 2018.

Identificador	Número de páginas por tipo de sección			Total páginas consolidadas
	Parte A	Parte B	Parte C	
	Normativa	Guía Implementación	Bases Conclusiones	
SIC 7	4		4	8
SIC 10	4		2	6
SIC 25	4		4	8
SIC 29	6		4	10
SIC 32	6	4	4	14
Suma	24	4	18	46
Promedio	5	4	4	9
Mediana	4	4	4	8
Desviación Std.	1		1	3
Mínimo	4	4	2	6
Máximo	6	4	4	14

Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018).

Como se ha comentado, las Normas NIIF 2018 están constituidas por más de 60 documentos regulatorios de las disposiciones sobre la elaboración y presentación de información financiera. No obstante, su estudio debe ser abordado desde una perspectiva de áreas de información. De acuerdo con esto, la Figura 2 muestra una adaptación y actualización de la clasificación propuesta por Arrizabalaga (2006). Se aprecian 16 áreas de información de aplicación continua o en régimen, más una de aplicación durante la primera adopción de las NIIF. Además, se observa en la Figura 2 la relevancia dada al Marco Conceptual para la Información Financiera en su rol de soporte teórico en la confección de los diversos documentos normativos e interpretativos vinculados con las 17 áreas de información definidas en la gráfica.

Cabe destacar el área relacionada con Presentación de Estados Financieros y la concerniente a Instrumentos Financieros. La primera con 14 documentos relacionados; en tanto, la segunda con 7. Por su parte, existen varias áreas de información con un solo documento asociado. En concreto: Arrendamientos, Concesiones, Agricultura, Contratos de Seguro, Deterioro de Valor, Inventarios, así como Adopción por primera vez de las NIIF.

FIGURA 2. CLASIFICACIÓN DOCUMENTOS NORMATIVOS E INTERPRETATIVOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA VERSIÓN 2018.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de adaptación de Arrizabalaga (2006)

Interrelación entre los documentos que estructuran las Normas Internacionales de Información Financiera

La clasificación presentada en el apartado anterior permite disminuir la complejidad de las Normas NIIF. No obstante, los documentos normativos e interpretativos se inter relacionan entre sí. Por ello, a través de minería de texto (Montes y Gómez, Gelbukh & López, 2005), y el uso de técnicas de análisis reticular (Wasserman & Katherine, 2009; Lozares, Verd, Martí & López, 2003) se procedió a determinar el grado de inter relación existente entre los diferentes documentos de las Normas NIIF Ilustradas Emitidas en su versión 2018, conocidas como libro rojo.

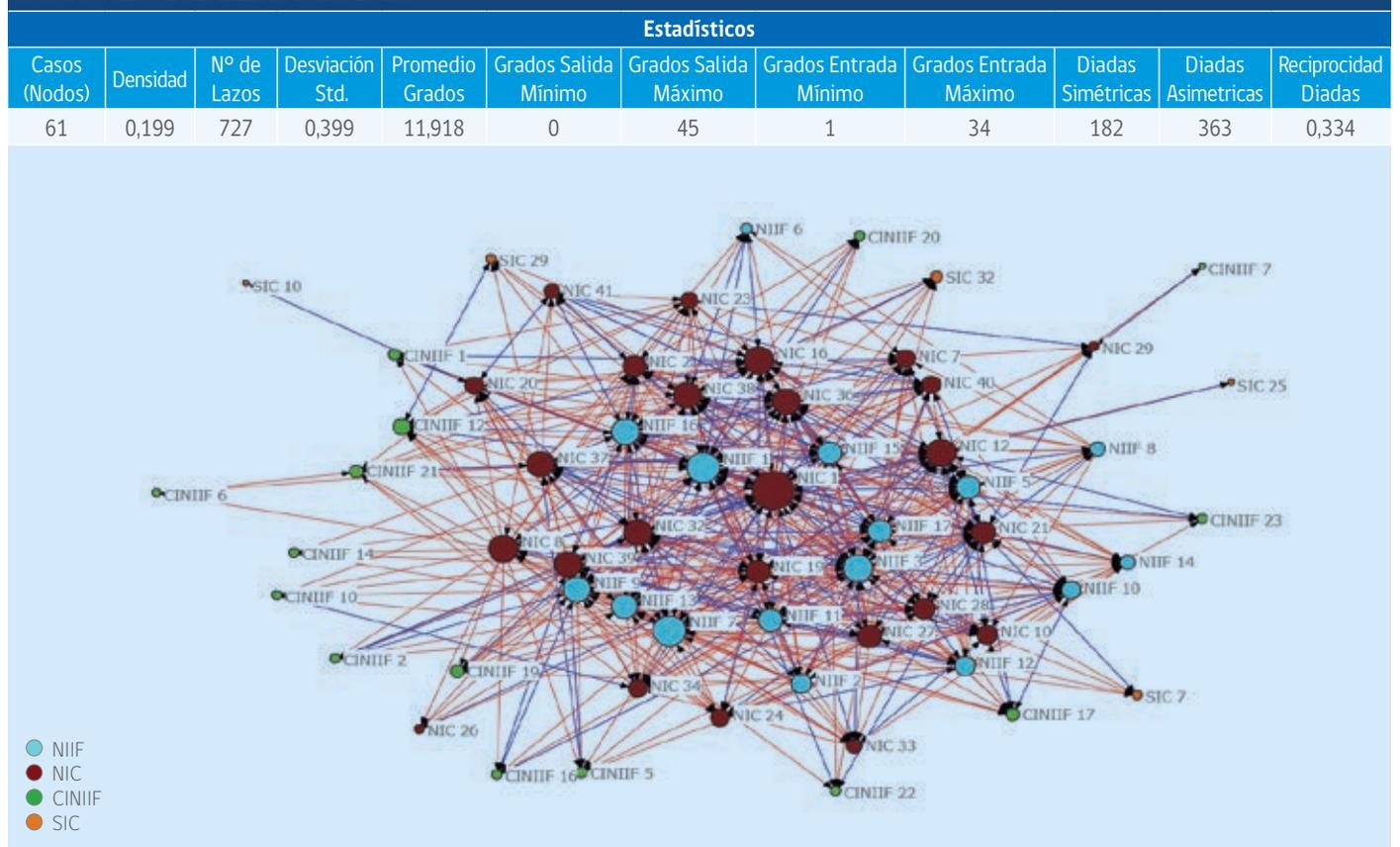
La Figura 3 presenta los principales estadísticos de la Red de Referencias NIIF 2018, es decir, las inter relaciones producidas por las referencias entre los documentos normativos e interpretativos que conforman la normativa internacional (sección Parte A), sin considerar en el análisis al Marco Conceptual. Por

tal motivo, el número de documentos analizados ascendió a 61 (16 NIIF, 25 NIC, 15 CINIIF y 5 SIC). El estadístico densidad proporciona la cohesión entre los documentos en torno a sus referencias. Cabe destacar que este tipo de red es dirigida debido a la posible existencia de referencias de entrada y/o de salida entre los documentos. Además, la relación se consideró dicotómica, esto es, 1 si existe referencia entre documentos y 0 de no existir. Por lo tanto, si todos ellos se referencian unos a otros el estadístico de densidad sería igual a 1,000. En cambio, si cada documento fuese autocontenido, o sea, no requiere referencias a otros documentos para ser comprendido, el valor del estadístico sería 0,0000. Para el caso de la Red de Referencias NIIF 2018 el estadístico corresponde a 0,199; esto significa la existencia de casi un 20% de referencias entre los documentos de las Normas NIIF. Por su lado, se observa entre los 61 documentos 727 lazos de conexión, representando 12 conexiones en promedio (estadístico promedio grados = 11,918). Esto se relaciona con los grados de salida y entradas, en otros términos, las referencias que van de un documento a otro y viceversa. En

consecuencia, el grado de salida mínimo presenta valor 0, esto refleja que al menos un documento no es referenciado por los demás documentos; en tanto, el estadístico relacionado con el grado de salida máximo asume valor 45, esto es, al menos un documento es referenciado por 45 de los 60 documentos. Por otro lado, el estadístico grado de entrada mínimo asume valor 1, o sea, al menos un documento referencia solo a uno de los 60 documentos restantes; en cambio, el grado de entrada máximo equivale a 34. Por eso, al menos un documento referencia a 34 de los 60 documentos posibles.

Otro antecedente que se observa en la Figura 3 corresponde al número de diadas (pares de nodos o documentos) que pueden poseer una relación simétrica o no. Para el primer caso tenemos 182 diadas de documentos que reciben referencias cruzadas (diadas simétricas); mientras que 363 solo recibe referencia en un sentido, ya sea de entrada o de salida (diadas asimétricas). Por lo cual, proporciona una reciprocidad de 0,334, en otras palabras, un 33,4% de las conexiones existentes poseen referencias cruzadas; situación que se aprecia en la Figura 3 a través del color azul de las conexiones, siendo las de color rojo las sin reciprocidad.

FIGURA 3. RED DE REFERENCIAS NIIF 2018.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018), Ucinet y NetDraw.

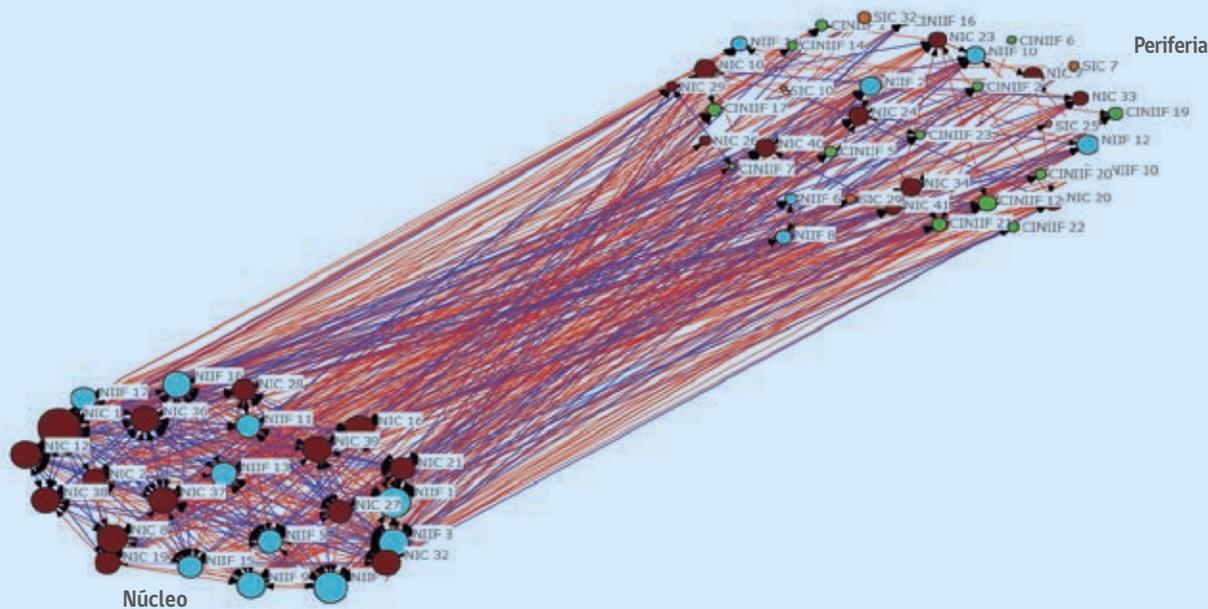
El estadístico densidad proporciona la cohesión entre los documentos en torno a sus referencias. Cabe destacar que este tipo de red es dirigida debido a la posible existencia de referencias de entrada y/o de salida entre los documentos. Además, la relación se consideró dicotómica, esto es, 1 si existe referencia entre documentos y 0 de no existir.

De la Red de Referencias NIIF 2018, presentada en la Figura 3, se pueden desprender las normas e interpretaciones que conforman el núcleo de la red, y también su periferia. En este caso el núcleo está constituido por las normas y/o interpretaciones que más grados poseen; es decir, son los documentos con mayor número de referencias (nodos de mayor tamaño). En cambio, la periferia quedó constituida por los de menor referencia y, por ende, menos inter relacionados (nodos de menor tamaño). Así, la Tabla 8 proporciona las medidas de centralidad de grados, tanto de entrada como de salida. Es así como se identifican, tanto para el núcleo como para la periferia de la red, los diez principales documentos. Para el primer caso, su constitución está dada solo por documentos pertenecientes a las NIIF y NIC; en cambio, la periferia o documentos menos referenciados se componen de las interpretaciones (CINIIF y SIC) además de algunas NIIF y NIC.

En cuanto a los tres principales documentos de mayor inter relación, NIC 1 sobre presentación de estados financieros se posiciona en el primer lugar con 74 grados totales (45 de salida y 29 de entrada); seguido de NIC 16 relativa a propiedades, planta y equipo, con 49 grados totales (26 de salida y 23 de entrada); y en tercer lugar se encuentra NIIF 1 sobre primera adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, con 46 grados totales (25 de salida y 21 de entrada). En el otro extremo, los tres documentos menos referenciados o inter relacionados corresponden, en primer lugar, a SIC 10 sobre ayudas gubernamentales sin relación con actividades de operación, con 2 grados totales (1 de salida y 1 de entrada); en segundo lugar, se observan tres interpretaciones con 3 grados totales cada una (1 de salida y 2 de entrada).

TABLA 8. CENTRALIDAD DE GRADO DE LOS PRINCIPALES NODOS PERTENECIENTES AL NÚCLEO Y A LA PERIFERIA DE LA RED DE REFERENCIAS NIIF 2018.

Documentos	Total Grados	Grados		Proporción Grados		Documentos	Total Grados	Grados		Proporción Grados	
		Salida	Entrada	Salida	Entrada			Salida	Entrada	Salida	Entrada
Diez Principales Nodos del Núcleo						Diez Principales Nodos de la Periferia					
NIC 1	74	45	29	0,750	0,483	SIC 10	2	1	1	0,017	0,017
NIC 16	49	26	23	0,433	0,383	CINIIF 6	3	1	2	0,017	0,033
NIIF 1	49	15	34	0,250	0,567	CINIIF 7	3	1	2	0,017	0,033
NIC 12	47	22	25	0,367	0,417	SIC 25	3	1	2	0,017	0,033
NIIF 3	46	25	21	0,417	0,350	CINIIF 14	5	0	5	0,000	0,083
NIC 36	45	23	22	0,383	0,367	SIC 7	6	1	5	0,017	0,083
NIIF 7	44	27	17	0,450	0,283	CINIIF 10	7	1	6	0,017	0,100
NIC 37	43	28	15	0,467	0,250	CINIIF 20	7	1	6	0,017	0,100
NIIF 16	43	26	17	0,433	0,283	SIC 29	7	1	6	0,017	0,100
NIC 32	43	23	20	0,383	0,333	CINIIF 22	7	2	5	0,033	0,083



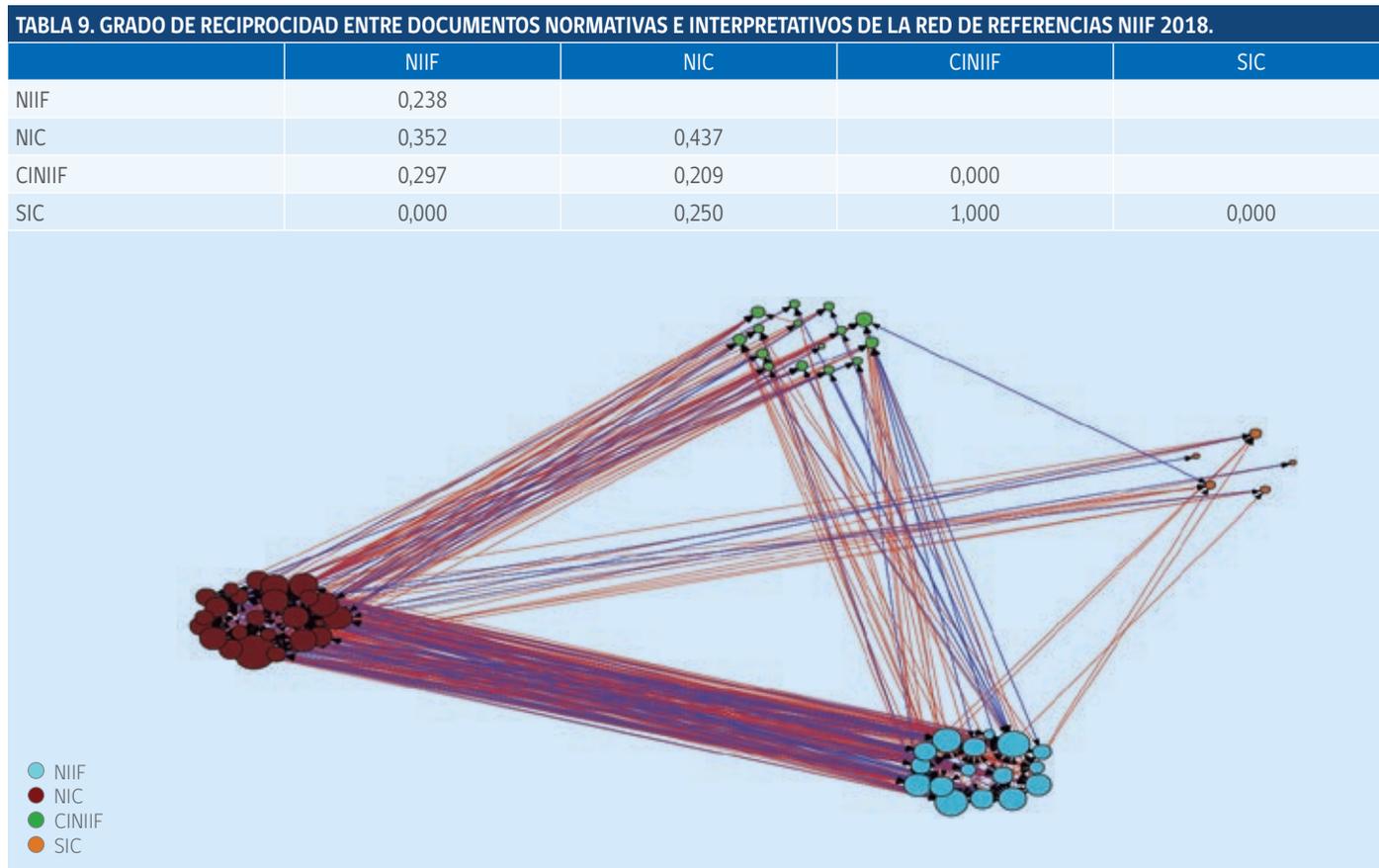
Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018), Ucinet y NetDraw.

En particular, CINIIF 6 relacionada con obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos; CINIIF 7 sobre aplicación de procedimientos de reexpresión según NIC 29 información financiera en economías hiperinflacionaria; y por último, SIC 25 relativa a impuestos a las ganancias por cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas. Mientras la tercera posición es asumida por CINIIF 14 relacionada al límite de un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiamiento y su interacción, con 5 grados totales (0 de salida y 5 de entrada).

Las interrelaciones entre los documentos que conforman las Normas NIIF 2018 muestran una mayor referencia cruzada (reciprocidad) entre los documentos pertenecientes a las NIC. En este sentido, la Tabla 9 muestra la proporción de dicha reciprocidad. Para el caso de los documentos denominados NIC, del total de referencias que existen entre ellas, el 43,66% poseen reciprocidad. No obstante, existe un 100% de reciprocidad en las referencias que se presentan entre SIC y CINIIF; pero solo corresponde a dos

documentos vinculados. Por tal motivo, no se considera como los documentos con mayores referencias cruzadas. Por otro lado, las posibles inter relaciones que existen al interior de las CINIIF o SIC no poseen reciprocidad, al igual que en el caso de las referencias entre NIIF y SIC (valor estadístico = 0,0000).

Las interrelaciones entre los documentos que conforman las Normas NIIF 2018 muestran una mayor referencia cruzada (reciprocidad) entre los documentos pertenecientes a las NIC. En este sentido, la Tabla 9 muestra la proporción de dicha reciprocidad.

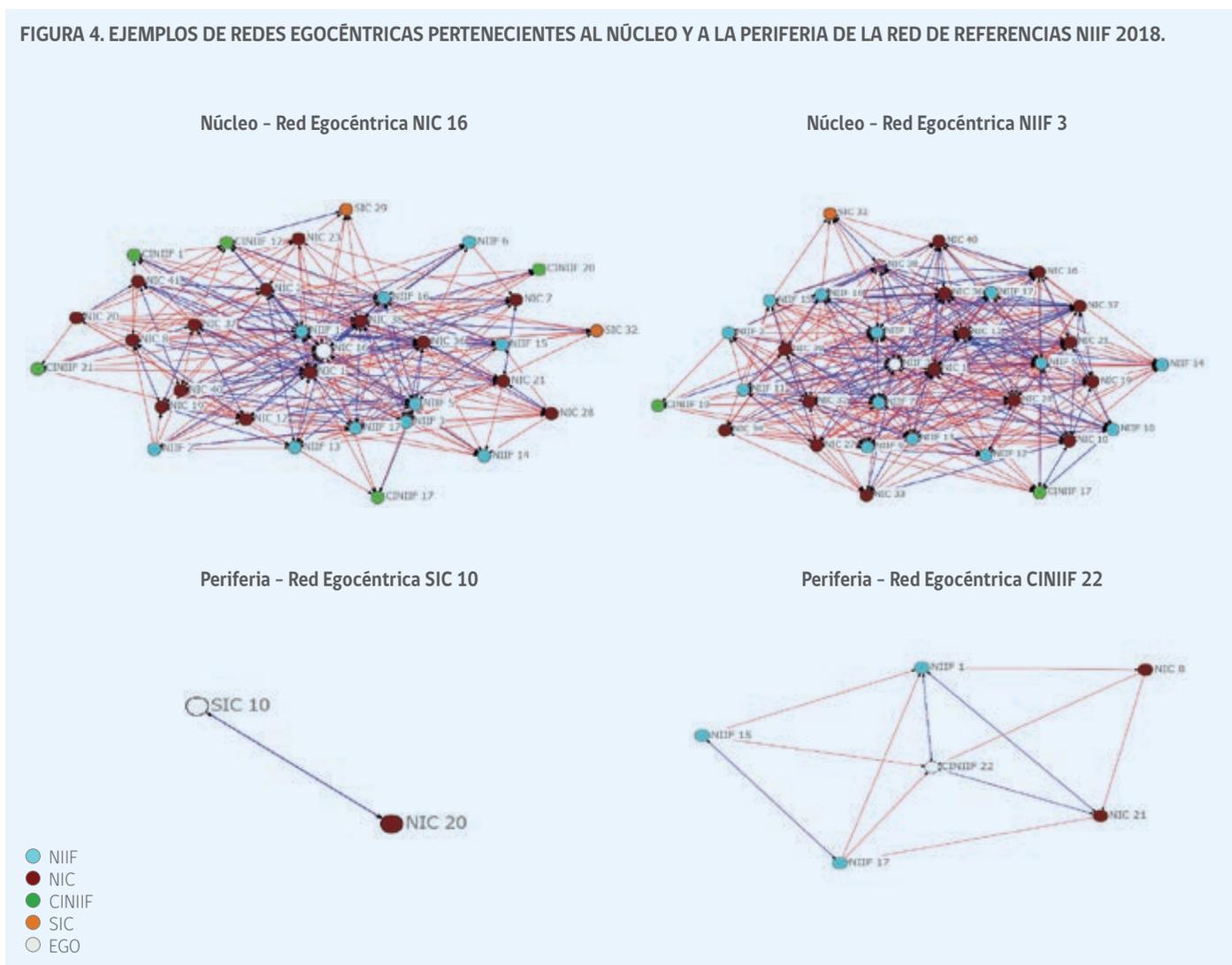


Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018), Ucinet y NetDraw

Siguiendo con la idea que existen documentos con un alto número de referencia o inter conectados (núcleo de la red), así como otros con bajos niveles de referencias (periferia de la red); la Figura 4 presenta cuatro ejemplos. Dos orientados a documentos que constituyen el núcleo de la Red de Referencias NIIF 2018 y dos de la periferia. Para el primer caso se estructura la Red Egocéntrica NIC 16, esto es, todos los documentos que se relacionan con la normativa contable NIC 16 en términos de referencias de entrada y/o salida. Este documento se inter relaciona con 10 NIIF, 15 NIC, 5 CINIIF y 2 SIC. Del total de inter relaciones existente entre las diadas de documentos que conforman este tipo de red, el 38,25% presenta reciprocidad, en otras palabras, referencias cruzadas.

En la misma línea, la Red Egocéntrica NIIF 3 despliega la inter relación que mantiene dicha normativa contable con el resto de documentos que conforman las Normas NIIF 2018. En específico, se observan referencias con 13 NIIF, 16 NIC, 2 CINIIF y 1 SIC, siendo sus vínculos con reciprocidad en un 38,73%. Por otro lado, la Red Egocéntrica SIC 10 y CINIIF 22 corresponden a dos documentos interpretativos que conforman la periferia de la Red de Referencia NIIF 2018. Para el caso de la primera existe solo un documento relacionado (NIC 20), donde dicha relación es de reciprocidad, o sea, ambos documentos se referencian entre ellos (referencia cruzada); mientras para el segundo caso, Red Egocéntrica CINIIF 22, se observa una interacción con cinco documentos normativos. En concreto, con NIC 8, NIC 21, NIIF 1, NIIF 15, así también NIIF 17. De estas inter relaciones solo con NIC 21 y NIIF 1 existe reciprocidad.

FIGURA 4. EJEMPLOS DE REDES EGOCÉNTRICAS PERTENECIENTES AL NÚCLEO Y A LA PERIFERIA DE LA RED DE REFERENCIAS NIIF 2018.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de IASB (2018), Ucinet y NetDraw.

A modo de conclusión

Las Normas NIIF deben ser consideradas como un conjunto de documentos que se interrelacionan. Estos vínculos permiten al lector identificar menores o mayores niveles de complejidad en la aplicación de las disposiciones contables. En el último tiempo, el IASB ha desarrollado ediciones ilustradas de las dos versiones de las Normas NIIF; esto es, tanto del libro rojo como del azul. Ello con el objetivo de proporcionar a los usuarios antecedentes complementarios para una mejor comprensión de los documentos normativos e interpretativos que configuran la base regulatoria para la elaboración y presentación de información financiera.

Una primera simplificación del número y contenido informativo de las Normas NIIF se orienta a clasificar los documentos en torno a las principales áreas de información que son cubiertas por las disposiciones contables. Con ello, se pasa de 62 documentos a 17 áreas principales de información. No obstante, se apreció en este artículo el nivel de interrelación que existe entre los diversos documentos, situación que agrega complejidad a la hora de abordar las Normas NIIF; pero, al mismo tiempo, claridad en cuanto a los documentos que deben ser revisados. En este sentido, se verificó la existencia de un grupo de documentos normativos con alto nivel de referencias entre ellos. El lector de las normas contables emitidas por el IASB debe considerar este enfoque de red al momento de abordar

el estudio y aplicación de los preceptos contables, esto debido a la mayor amplitud en la determinación de los posibles efectos concatenados que se pueden producir a raíz de las transacciones contables involucradas.

Por último, el presente estudio solo analizó la existencia de interconexiones o referencias entre los documentos constitutivos de las Normas NIIF. En futuras investigaciones se pretende identificar el sentido de estas referencias; de este modo, se podrá caracterizar de mejor forma las referencias entre los diversos documentos normativos e interpretativos. 

Se apreció en este artículo el nivel de interrelación que existe entre los diversos documentos, situación que agrega complejidad a la hora de abordar las Normas NIIF; pero, al mismo tiempo, claridad en cuanto a los documentos que deben ser revisados.

Referencias bibliográficas

Arrizabalaga, F. (2006). Introducción a las normas internacionales de información financiera. Marcial Pons, Madrid.

De Luca, F. & Prather-Kinsey, J. (2018). Legitimacy theory may explain the failure of global adoption of IFRS: the case of Europe and the US. *Journal of Management and Governance*, 1-34.

International Accounting Standards Board -IASB-. (2018). Normas NIIF Ilustradas Emitidas. Londres, Reino Unido. Acceso a la versión en español bajo suscripción electrónica.

Jarne, J. (2001). Concepto de sistema contable y causas de las diferencias a nivel internacional. En *Manual de contabilidad internacional*. J. Laínez (Ed.). Pirámide.

Laínez, J. & Callao, S. (1998). Análisis internacional de la información contable. Pirámide, Madrid.

Lozares, C., Verd, J., Martí, J. & López, P. (2003). Relaciones, redes y discurso: revisión y propuestas en torno al análisis reticular de datos textuales. *Reis*, 175-200.

Martínez, J. (1996). Contabilidad comparada en la Unión Europea. Instituto de Contabilidad y Auditores de Cuentas -ICAC-, Madrid.

Montes y Gómez, M., Gelbukh, A., & López, A. (2005). Minería de texto empleando la semejanza entre estructuras semánticas. *Computación y Sistemas*, 9(1), 63-81.

Túa, J. (2016). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (32), 55-120.

Wasserman, S. & Katherine, F. (2009). Social network analysis. Methods and applications. New York: Cambridge University Press.

Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, 87(3), 807-837.