

La reforma contable en España: un análisis desde la perspectiva del tiempo y grado de conocimiento de los profesionales

Esther Ortiz-Martínez¹
Marcos Antón-Renart¹
Salvador Marín-Hernández¹

*¹Universidad de Murcia, Facultad de Economía y Empresa,
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Murcia, España*

Recebimento:

23/11/2017

Aprovação:

30/11/2018

Editor responsável:

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

Resumen

Objetivo – El objetivo de este estudio es comprobar en qué medida el transcurso del tiempo afecta a la percepción de los profesionales de la contabilidad sobre una reforma en la normativa contable que ha supuesto la adaptación de la legislación española a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), además de comprobar si su grado de conocimiento afecta a sus opiniones sobre la misma.

Metodología – Para conseguir este propósito nos dirigimos a los profesionales de la contabilidad españoles a través de un mismo cuestionario, en cuatro momentos temporales distintos a partir de la primera implantación de esta nueva normativa.

Resultados – Se confirman las dos hipótesis que se querían contrastar: que el grado de conocimiento que tienen los profesionales españoles sobre la nueva normativa contable va aumentando después de la primera aplicación de las nuevas exigencias; y que viene determinado por el tipo de problemática a la que se enfrentan.

Contribuciones – La percepción de los profesionales acerca del cambio normativo contable en España se matiza a lo largo del tiempo después de su implantación, siendo cada vez menos críticos y valorando mejor la adaptación de la normativa propia frente a la imposición directa de las IFRS.

Palabras clave – Contabilidad; NIIF; información financiera; profesionales de la contabilidad; armonización contable.



Revista Brasileira de Gestão e Negócios

DOI:10.7819/rbgn.v21i2.3979

I Introducción

Desde hace más de una década asistimos a la implementación a nivel internacional de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La adopción de estas normas es directa para los grupos empresariales europeos cotizados, a través de la figura normativa del Reglamento Europeo, mientras que para el resto de tipología empresarial, la decisión reside en cada Estado Miembro.

En España se optó por adaptar nuestra normativa a lo recogido en las NIIF, de manera que toda la información financiera publicada por las empresas españolas, sea cual sea el tipo de empresa y/o su tamaño, sea homogénea, comparable y acorde con lo incluido en ellas. En 2007 se publica un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) (en realidad fueron dos, ya que se publicó otro adaptado para pymes) en el que se reforma nuestra normativa contable y se introducen los requisitos que contienen las NIIF para todas nuestras empresas. Este gran cambio normativo en Europa se ha llevado a cabo a través de un mecanismo de adopción en el que intervienen todos los posibles actores implicados, siendo uno de ellos los profesionales, y sobre el que juegan un importante papel (Mourik y Walton, 2018). En España también estamos implicados en nuestro propio proceso de adopción, para la tipología empresarial a la que van dirigidas las reformas sucesivas de nuestro ordenamiento contable, y que lo lleva a cabo nuestro regulador, aunque parece que la capacidad de influencia de los profesionales es más limitada (Mora, 2017). De ahí que nos dirigimos a los profesionales de la contabilidad en España tras este cambio normativo que se debe aplicado por primera vez en los estados financieros que recogen la información empresarial a partir de 1 de enero de 2008, y que supone cambios importantes en algunos conceptos y problemáticas contables, anteriormente no recogidos en nuestro ordenamiento.

Existen trabajos que han analizado diferentes aspectos de la adopción de las NIIF, ya sea obligatoria o voluntaria, en Europa o en países concretos, y que estudian los efectos sobre la elección del auditor (Wieczynska, 2016); sobre la

información analizada por los analistas (Kim, Kim, y Kwon, 2016); directamente sobre la relevancia de la información publicada por las empresas (Kouki, 2018); los costes y beneficios de su implantación (Fox, Hannah, Helliard, y Veneziani, 2013) y sólo en algunos casos la opinión de los profesionales de la contabilidad (Fox et al., 2013; Lang y Martin, 2016; y Lang y Martin, 2017), sobre la que centramos este trabajo. Contamos con las respuestas de un cuestionario realizado a los profesionales españoles de la contabilidad en cuatro momentos temporales diferentes, partiendo de su primer año de aplicación, de forma que ésta se va desarrollando y dilatando en el tiempo. Ya que existen antecedentes que distinguen en este proceso de adopción y adaptación a NIIF en distintos momentos temporales, como es el caso de Kim, Kim, y Kwon (2016), Wieczynska (2016), o Kouki (2018), pero no en cuatro momentos temporales distintos que abarquen desde la primera aplicación de la nueva normativa hasta ocho años después, como es nuestro caso.

Analizamos los resultados obtenidos para comprobar si el momento influye sobre las percepciones de los profesionales de la contabilidad, y si su grado de conocimiento acerca de esta nueva normativa tiene relación positiva con el momento en el que lo valoran o si depende de la problemática contable específica de la que se trate, con el fin de que los resultados de esta investigación puedan ser útiles, tanto para reguladores como para profesionales de la contabilidad o cualquier otro grupo de interés en estos aspectos.

Para ello hemos dividido este trabajo, además de esta introducción, en un segundo apartado donde revisamos la bibliografía sobre esta temática, seguido de todo el estudio empírico y análisis de los principales resultados, para terminar con las conclusiones más relevantes obtenidas del mismo.

2 Revisión de la bibliografía

Existen antecedentes previos sobre cómo han abordado los profesionales de la contabilidad los cambios normativos y su opinión sobre los mismos, ya que en nuestra materia es

fundamental el análisis de la interrelación entre la teoría y la práctica, influyendo de una forma determinante la propia evolución y el paso del tiempo (García Benau, 1997, pp. 263-276). Los profesionales juegan un papel vital en los procesos de armonización contable, tal y como argumentan Ding, Ole-Kristian, Jeanjean, y Stolowy (2007), pues incluso la reducción de diferencias entre la normativa doméstica y las NIIF se asocian al nivel de desarrollo económico y a la importancia de la profesión contable. Aquellos que aplican la normativa en su quehacer diario se deben involucrar directamente en estos procesos, pues son usuarios de la normativa y se beneficiarán de las ventajas de su adopción (Hoogendoorn, 2006). Los profesionales de la contabilidad son uno de los grupos de interés más importante, tanto en el proceso de elaboración de las NIIF como en el de su adopción por parte de la Unión Europea, escuchándose su voz en los mecanismos establecidos para tal fin (Mourik y Walton, 2018). De ahí que sean sus opiniones las que recabamos a través de un cuestionario, concretamente sobre el gran cambio que ha supuesto en España la adaptación de nuestra normativa a las NIIF, como consecuencia de este proceso armonizador europeo en materia contable.

Existen estudios previos que analizan los costes y beneficios de esta reforma contable, tal y como recogen los trabajos que analizan los efectos de la adopción de las NIIF (Preiato, Brown, y Tarca, 2015); las implicaciones que ha tenido para la profesión contable (Carmona y Trombetta, 2008), concluyendo que son más las ventajas que los inconvenientes (para el caso de España podemos destacar los trabajos de Callao, Jarne, y Laínez (2007), Castillo-Merino, Menéndez-Plans, y Orgaz-Guerrero (2014), Gonzalo (2014) y Doadrio, Alvarado, y Carrera (2015)), o que la función coste-beneficio de aplicar las NIIF sigue siendo en términos generales positiva, incluso considerando como coste la formación que han tenido que realizar los profesionales, ya que las NIIF han incrementado la complejidad de la preparación de los estados financieros (Comisión Europea, 2015). Existen trabajos como el de Fox et al. (2013), en el que a través de entrevistas a profesionales de la contabilidad de varios países

europeos, se comprueba que los costes para estos grupos de interés han superado a los beneficios, y que los reguladores deben ser conscientes de ello.

Ante una reforma normativa de este calado, el grado de conocimiento de los profesionales es una variable que inicialmente vendrá dada por la formación, y posteriormente evolucionará con la práctica y la aplicación en el tiempo de la nueva normativa. Existen antecedentes previos que se centran en la importancia de la formación de los expertos en contabilidad, como Arquero (2000) cuando analiza las deficiencias que se pueden encontrar en la formación para la práctica de esta materia. Milanés y Texeira (2006) relacionan la formación de los empresarios con el valor que le otorgan a la información financiera, concluyendo que es necesaria su formación para obtener rendimiento de la actividad contable. En un estudio previo, estos mismos autores (Milanés y Texeira, 2006) apuntan a los gerentes como uno de los responsables del incumplimiento de los objetivos de la información contable en las pymes, ya que consideran que la contabilidad es un gasto, y por lo tanto también lo es la formación en este campo; o Marín, Antón, y Palacios (2008), que concluyen que los economistas españoles evaluaron como importantes o muy importantes los conocimientos adquiridos en contabilidad y finanzas para el desarrollo de su profesión y posterior desempeño. Kouki (2018) sí que se refiere concretamente a que los profesionales han tenido que mejorar su formación y conocimientos ante el cambio normativo que suponen las NIIF. La implementación de una nueva normativa ajena al propio sistema contable en algunos conceptos puede llevar a plantear si no ha sido un proceso lo suficientemente dilatado en el tiempo y puede haber sido precipitado (Markelevich, Shaw, y Weihs, 2011), ya que dicha adopción puede suponer dificultades desde el punto de vista de la propia idiosincrasia cultural de cada sistema contable (Mukoro y Ojeka, 2011), por lo que finalmente se debe introducir el momento temporal en el que se analiza el grado de conocimiento de los profesionales acerca de este cambio en la regulación contable.

En el caso de España, en lo que se refiere al grado de conocimiento de los profesionales acerca

de los requerimientos de las NIIF, el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2002), muestra que el 10,51% de los encuestados tiene un alto conocimiento; un 42,99% bueno; 38,55% reducido y 7,95% ninguno. Córdor et al. (2006) concluyen que el 71,95% de las empresas encuestadas afirma conocer las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (un 4,88% en detalle). En Navarro, Sánchez, y Lorenzo (2007) un 30% de los responsables financieros de las empresas y un 92% de los auditores afirman conocer las normas internacionales. Millán (2007) señala, en referencia a la memoria, cómo con la entrada en vigor del PGC de 2007 español se ampliarían sustancialmente los contenidos de la misma a la vista de las obligaciones que se derivan de las NIC/NIIF. Gonzalo Angulo (2014) indica que la reforma contable llevada a cabo en España ha cambiado las reglas cardinales de la normativa existente y ha demostrado que la profesión contable puede asumir, con garantía de éxito, estos cambios y exigencias de calidad en la información financiera. Por lo tanto, si bien existen estudios que analizan los efectos de un cambio en la normativa contable, se centran en los cambios a corto plazo (Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), 2015) y no en cómo funciona en períodos largos. Una de las principales características de cualquier transición es que los profesionales aprenden conforme pasa el tiempo (ICAEW, 2015), aunque se hayan formado inicialmente. Las NIIF no son estáticas, por lo que los resultados tempranos sobre la implementación de la norma pueden no sostenerse en el tiempo, ya que, ante un cambio, el comportamiento no se ajusta tan rápidamente (Brown, 2011).

Estima y Mota (2015) señalan que probablemente las consecuencias de la adopción de las NIIF comenzarán a detectarse muchos años después de su aplicación, quedando este avance ligado al grado de conocimiento que los profesionales tienen sobre todos los aspectos de la nueva normativa. No es extraño que, aunque avance el grado de conocimiento de la nueva normativa con el paso del tiempo, existan determinadas problemáticas cuya aceptación

teórica comienza a decrecer y se traduzca en la necesidad de una nueva normativa (Navarro et al., 2007). Dos estudios recientes que han tenido en cuenta el paso del tiempo en la perspectiva de los profesionales después de la imposición de las NIIF en Europa a través de los correspondientes Reglamentos y Directivas, son los realizados en el seno de la Federación Europea de profesionales de la contabilidad y la auditoría para pymes (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, EFAA), en los que, en primer lugar, se pretende conocer cómo se ha transpuesto la Directiva Contable de 2013 en los Estados Miembros (Lang y Martin, 2016) y, en segundo lugar, se estudia si se ha producido un efecto goteo o contagio (*trickle down*) desde las grandes empresas a las pymes europeas en lo requerido en los Reglamentos Europeos que imponen las NIIF (Lang y Martin, 2017).

En concreto, los cambios que ha supuesto en la normativa española nuestra adopción de las NIIF para aquellas empresas a las que no se les aplican obligatoriamente, y el poder contar con respuestas en distintos momentos del tiempo a partir de la primera aplicación de esta nueva normativa, nos ha llevado a plantear las siguientes hipótesis previas a contrastar en este trabajo:

H_1 : El grado de conocimiento que tienen los profesionales españoles sobre la nueva normativa contable está asociado de forma positiva al momento en el que se valora a partir de la primera aplicación de la misma y su desarrollo.

H_2 : El grado de conocimiento que tienen los profesionales españoles sobre la nueva normativa contable viene determinado por el tipo de problemática contable a la que se enfrentan.

Kim, Kim, y Kwon (2016) también analizan el efecto de la aplicación de las NIIF, en el caso de Corea, en que se exigen de forma obligatoria. Su hipótesis de partida también establece una relación positiva, pero se centra en el efecto sobre los analistas y sus predicciones. Kouki (2018) introduce también la diferenciación temporal en el efecto de la adopción o no de NIIF, pero en su caso de forma voluntaria por parte de las empresas, comparando dos momentos: 5 años antes y 6 años después, y centrándose en la relevancia de la información

financiera. Wiczynska (2016) también analiza las consecuencias del cambio normativo por adopción de NIIF, pero para el cambio de la firma de auditoría, comprobando que claramente se produce un cambio de pequeñas firmas a grandes auditoras en el primer año de adopción. Por lo tanto, el primer momento después del cambio normativo es determinante, tal y como nosotros recogemos en nuestras hipótesis, extendiéndolo a otros momentos posteriores. En lo que respecta a la segunda hipótesis y el tipo concreto de problemática contable, está totalmente vinculado con el sector o la actividad que realizan las empresas en las que se desenvuelve el profesional de la contabilidad, de ahí que los antecedentes previos, aunque se centran en la labor de los analistas financieros, comprueban que claramente el sector, y así la problemática contable a la que se enfrentan, determina los efectos que tiene la adopción de las NIIF en la información que manejan para realizar sus previsiones (Bae, Tan, y Welker, 2008; Byard, Li y Yu, 2011; Horton, Serafeim, y Serafeim, 2013; Beuselinck, Joos, Khurana, y Meulen, 2017).

3 Metodología y muestra

Para obtener los resultados y conclusiones de este trabajo se ha utilizado un cuestionario dirigido a los miembros del órgano especializado del Consejo General de Economistas de España, que aglutina a los economistas contables, es decir, aquellos que profesionalmente están dedicados a la información financiera en general y a la contabilidad en particular (el cuestionario se puede consultar en el Apéndice). Por ello, para el diseño del cuestionario se tuvieron en cuenta los distintos antecedentes de trabajos mencionados, abordando su estudio siempre desde el punto de vista de los profesionales, habiéndose realizado un test previo y un test de control en el proceso inicial de elaboración de la primera encuesta con los miembros del consejo directivo de Economistas Contables. Este órgano especializado ha cambiado su denominación a lo largo del tiempo, pasando de Economistas Expertos en Contabilidad e Información Financiera (ECIF), a Economistas Contables- Consejo General de Economistas

(EC-CGE), en cuyo seno se incluye el Registro de Expertos Contables (REC). El cuestionario se ha realizado a través de internet en cuatro momentos distintos: 2008, 2009, 2013, y 2015, tratándose en todo caso las respuestas de forma agregada y anónima, y pudiendo existir alguna diferencia con respecto a los resultados de años anteriores al haber depurado el número de cuestionarios válidos estadísticamente para nuestro análisis. La población global a la que se ha dirigido la encuesta ha sido la de todos los economistas miembros del órgano especializado del Consejo General de Economistas EC-CGE. Esta población global está cerca de los 2.000 miembros con presencia en todo el territorio nacional. Las respuestas recibidas en cada uno de los cuatro años nos han permitido hacer estimaciones con un nivel de confianza al menos del 90% y con un error muestral máximo de $\pm 4,7\%$. La tasa de respuesta obtenida en todos los años está por encima del 15% de la población, siendo este un porcentaje elevado para los trabajos que utilizan la encuesta a través de internet como herramienta básica de su metodología empírica (Couper, 2000) (En 2008 se recibieron 395 respuestas sobre un total de 1.700 miembros, y sucesivamente el resto de los años 2009, 2013 y 2015: 297 respuestas sobre un total de 1.750; 300 sobre un total de 1.900 y 331 sobre un total 1.995 miembros).

El análisis estadístico se realizó con el programa SPSS 23.0 para Windows. Las diferencias consideradas estadísticamente significativas son aquellas cuya $p < .05$. Para las variables cualitativas, se ha obtenido el número de casos presentes en cada categoría y el porcentaje correspondiente, y para las variables cuantitativas, los valores mínimo, máximo, media y desviación típica. Al contar con respuestas a las mismas preguntas en cuatro momentos temporales distintos: 2008 (recién aplicada la nueva normativa contable), 2009, 2013, y recientemente 2015, una vez transcurridos ocho años desde la entrada en vigor de esta nueva normativa, nos planteamos tener en cuenta el transcurso del tiempo a la hora de valorar las respuestas de los profesionales. El tratamiento estadístico a aplicar será el adecuado para dos muestras independientes ya que, aunque se trata de las mismas preguntas, al haber planteado las

encuestas en momentos distintos, no coinciden ni el número de respuestas ni por lo tanto las personas que han contestado al cuestionario. Cuando los sujetos son asignados aleatoriamente a cada una de las muestras, podemos garantizar estadísticamente que son muestras independientes, Molinero (2001). Por todo ello, la comparación entre grupos para las variables cualitativas se ha efectuado mediante la prueba Chi-cuadrado y la prueba Z para igualdad de proporciones de las columnas. Para la comparación entre dos grupos se realizó la prueba U de Mann-Whitney y la prueba de Kruskal-Wallis en el caso de más de dos grupos.

Además, utilizamos un modelo de regresión múltiple para determinar qué variables presentan un efecto significativo sobre el grado de conocimiento. La metodología seguida en el análisis estadístico del modelo calculado ha sido la siguiente: (1) Estimación puntual de los parámetros del modelo; (2) Significación individual de las variables y la constante del modelo; (3) Contraste de regresión (ANOVA) para estudiar la validez global del modelo y verificar que (de forma conjunta) las variables explicativas aportan información en la explicación de la variable de respuesta. Evaluación de la bondad de ajuste del modelo a través del coeficiente de determinación (R^2) y (4) Verificación de las hipótesis del modelo a través del análisis de los residuos (Hair, Anderson, Tatham, y Black, 1999).

4 Análisis de los resultados

4.1 Análisis de los resultados globales y el efecto del paso del tiempo

En este primer apartado nos centraremos en los resultados globales obtenidos en las respuestas de los profesionales siguiendo los resultados en el mismo orden en que se ha planteado en los cuestionarios realizados.

Sobre el grado de conocimiento que los profesionales creen tener acerca de la nueva normativa, podemos destacar que en el primer año de su aplicación creían conocer bien la nueva

regulación. Esta percepción cambió después de la primera experiencia, aunque con el transcurso del tiempo ha ido remontando, de forma que, después de la primera aplicación de esta reforma contable, los profesionales estiman que han afianzado más sus conocimientos y que poseen un elevado grado de conocimiento del nuevo PGC, llegando a un nivel similar al dato optimista que se obtuvo de la primera encuesta realizada (ANOVA: $F(3,1185) = 50,92$, $p < 0,001$) (datos que hemos incluido en la Figura 1).

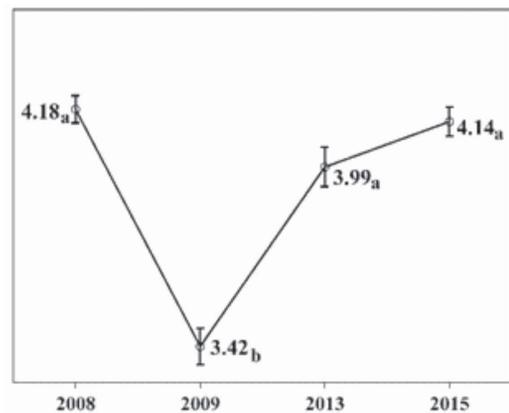


Figura 1. Grado de conocimiento del nuevo PGC

Nota. ANOVA: $F(3,1185) = 50,92$, $p < 0,001$.

Con respecto a los costes y mejoras competitivas e informativas que ha supuesto esta nueva normativa, las percepciones de los profesionales son dispares (Tabla 1). No obstante, los resultados obtenidos sí que nos muestran que en las respuestas mayoritariamente elegidas (la A, B y C) en el primer año de implantación, se percibía que iba a suponer principalmente pocos costes y escasas ventajas competitivas e informativas para las empresas (40% de las respuestas obtenidas), mientras que la percepción cambia después de la experiencia, pasando a ser para los años posteriores de mayor coste, mientras que la mejora competitiva e informativa se sigue valorando como escasa (los porcentajes y la significatividad de las diferencias se pueden apreciar en la Tabla 1).

Tabla 1

Considera que la adopción de la nueva normativa ha supuesto...

	2008	2009	2013	2015
	N (%)			
A- Elevados costes y una escasa mejora competitiva e informativa para las empresas en general	106a (26,8)	139b (46,8)	71b (42,5)	126b (38,5)
B- Pocos costes y escasa ventaja competitiva e informativa para las empresas	158a (40)	79b (26,6)	48a,b (28,7)	107a,b (32,7)
C- Pocos costes y una mejora competitiva e informativa para las empresas	79a (20)	34b (11,4)	28a,b (16,8)	59a,b (18)
D- Elevados costes y una mejora competitiva e informativa para las empresas	52a (13,2)	45a (15,2)	20a (12)	35a (10,7)

Nota. a-b: diferentes letras indican las diferencias estadísticamente significativas en $p < .05$ en la prueba igualdad para proporciones de las columnas (tablas de contingencia y chi-cuadrado).

Con respecto a las áreas en las que la nueva normativa ha introducido mayor complejidad para estos profesionales, es en el Patrimonio Neto donde creen que la complejidad es mayor (los mayores porcentajes afirmativos se encuentran en esta área) (incluimos los resultados obtenidos en la Tabla 2, sin tener en cuenta el primer año del cuestionario pues los resultados no son estadísticamente significativos).

El paso del tiempo condiciona sus respuestas en este sentido, pues se obtienen diferencias estadísticamente significativas entre los resultados de la encuesta hasta el segundo año después de la entrada en vigor de la nueva normativa y los resultados posteriores, en el sentido en que una vez que ya han transcurrido los dos primeros años de la entrada en vigor del nuevo PGC, la percepción de esta complejidad se incrementa.

Tabla 2

Áreas que han presentado mayores cambios cuantitativos respecto a la anterior normativa

	2009	2013	2015
Patrimonio Neto			
No	126a (42,4)	49b (29,5)	105b (32,2)
Sí	171a (57,6)	117b (70,5)	221b (67,8)
Pasivo			
No	275a (92,6)	117b (70,5)	249b (76,1)
Sí	22a (7,4)	49b (29,5)	78b (23,9)
Activo			
No	193a (65)	104a (62,7)	220a (67,5)
Sí	104a (35)	62a (37,3)	106a (32,5)

Nota. a-b: las diferentes letras indican diferencias estadísticamente significativas en $p < .05$ en la prueba igualdad para proporciones de las columnas (tablas de contingencia y chi-cuadrado).

Seguidamente nos referimos a los conceptos que han presentado mayores complicaciones operativas para la adaptación a la nueva normativa

(incluidos los resultados en la Tabla 3). Los resultados obtenidos son muy diversos a priori. Existen conceptos en los que la opinión sobre

su complejidad se mantiene a lo largo de los años, con independencia de que sea el primer año de aplicación de la nueva normativa, o haya transcurrido más tiempo, tal y como sucede con las inversiones financieras en híbridos (en la Tabla 3 se aprecia que no existen diferencias significativas entre los distintos años y la mediana de respuestas que se mantiene en valores de 4 o 5 dentro del mismo rango intercuartílico, y por tanto con bastante complejidad). En el otro extremo nos podemos encontrar con conceptos como el de las adaptaciones sectoriales, que no sigue ninguna pauta y presenta diferencias significativas en las respuestas entre todos los años analizados. Respecto al primer caso comentado, los híbridos, es cierto que implican una complejidad muy importante y su uso no está generalizado, lo que no sucede en el caso de las adaptaciones sectoriales, que, si bien son muy concretas, se utilizan de forma mayoritaria en aquellos sectores/campos a los que se refieren.

El resto de conceptos, según la opinión de los profesionales, podríamos decir que tienen

una complejidad determinada por el paso del tiempo. En algunos casos, la apreciación sobre su complejidad lo determina el primer año de aplicación de la nueva normativa, como sucede con los Grupos 8 y 9 y con las provisiones (el primer año es diferente de forma estadísticamente significativa a los otros tres años de encuesta, según los resultados de la Tabla 3), aumentando también en ambos casos la percepción de la complejidad después de su primera aplicación, (los grupos 8 y 9 pasan de una mediana de 4 a la misma con rangos intercuartílicos superiores, y las provisiones de una mediana de 3 a la misma con rangos intercuartílicos superiores). En esta línea de resultados también existen otros conceptos en los que no sólo es el primer año de aplicación de la nueva normativa el que marca las diferencias con respecto a los posteriores, sino que son los dos primeros años de utilización de la nueva regulación los que aparecen con resultados estadísticamente significativos a los años posteriores, tanto en el caso de aumentar su complejidad, como el contrario, que se reduzca la misma.

Tabla 3

Qué conceptos han presentado mayores complicaciones operativas para la adaptación a la nueva normativa (1. Poco, 5. Mucho)

	2008	2009	2013	2015	Prueba de Kruskal Wallis	
Mediana (Med) Rango intercuartílico (RI)	Med (RI)	Med (RI)	Med (RI)	Med (RI)	$\chi^2(3)$	p-valor
Coste amortizado	5 (4-5) a	4 (3-4) b	3 (2-4) c	3 (2-4) c	178,778	<0,001
Arrendamientos	3 (1-3) a,b	2 (2-3) a,b	2 (1-3) a	2 (2-3) b	14,951	0,002
Adaptaciones sectoriales	4 (2-4) a	4 (2-4) b	3 (2-3) c	3 (2-4) d	82,52	<0,001
Activos financieros	4 (3-5) b	4 (4-5) a	4 (3-5) b	4 (3-5) b,c	7,49	0,058
Cuentas anuales	3 (1-3) a,b	3 (3-4) b	2 (2-3) a	3 (2-4) b	109,475	<0,001
Instrumentos financieros híbridos	4 (4-5) a	5 (4-5) b	4 (4-5) a	5 (4-5) b	16,644	0,001
Tipo de interés efectivo(tie)	4 (2-4) a	4 (3-4) a	4 (3-4) a	4 (3-5) b	24,317	<0,001
Nueva terminología	3 (2-3) a,b	3 (2-4) a	3 (2-3) a	3 (2-4) b	24,113	<0,001
Grupos 8 y 9	4 (2-4) a	4 (3-4) b	4 (3-4) b	4 (3-5) b	68,894	<0,001
Subvenciones	2 (2-4)	2 (2-4)	3 (2-3)	3 (2-3)	5,33	0,149
Provisiones	3 (1-3) a	3 (2-4) b	3 (2-3) b	3 (2-4) b	50,383	<0,001
Partes vinculadas	4 (3-4) a,b	4 (3-4) a	4 (3-4) b	4 (3-5) a,b	6,234	0,101
Primera aplicación	4 (2-4) a	3 (3-5) a	3 (2-4) b	3 (2-4) b	22,896	<0,001
Derivados	5 (4-5) a	4 (4-5) a,b	4 (4-5) b,c	4 (3-5) c	19,544	<0,001
Formato cuentas anuales	2 (2-4) a	4 (3-4) b	3 (2-4) a,c	3 (2-4) c	131,67	<0,001

Nota. a-c: Prueba de *Kruskal Wallis*. Comparaciones dos a dos de columna. Las diferentes letras indican diferencias estadísticamente significativas entre los años comparados en $p < ,05$.

Esto sucede con la primera aplicación de esta normativa, que parece que alcanza su máxima complejidad en su segundo año de puesta en práctica para luego descender en los años posteriores, dado que las cuestiones que se plantean en una primera aplicación se van solucionando con la práctica y el paso del tiempo (el máximo rango intercuartílico se obtiene en el segundo cuestionario). En el ejemplo del coste amortizado, son los años posteriores al segundo de puesta en marcha de la nueva normativa los que implican una percepción de su complejidad menos elevada. En otros casos ocurre lo contrario, como sucede con el ejemplo claro del tipo de interés efectivo (TIE); no son los primeros años de aplicación de la nueva normativa los determinantes en la apreciación de su complejidad, sino que conforme pasa el tiempo y se van estudiando con más detenimiento, o se van teniendo que aplicar estos conceptos a más casos, la complejidad es mayor (con la misma mediana pero mayores rangos intercuartílicos).

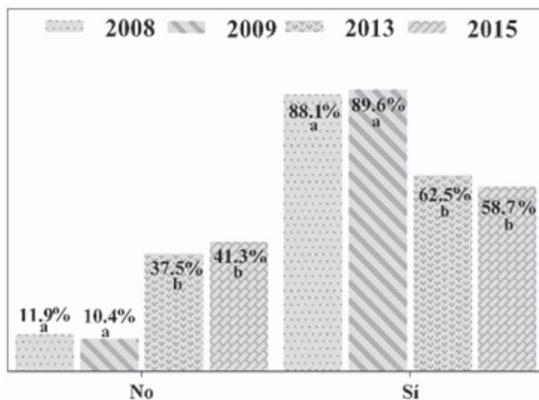


Figura 2. El ICAC debería hacer públicos los efectos de la nueva normativa sobre las Adaptaciones Sectoriales y Resoluciones

Nota. $\chi^2(3) = 129,69, p < 0,001$.

Ante la cuestión sobre si el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) debería informar acerca de los cambios que el nuevo PGC incluye en las adaptaciones sectoriales y resoluciones, la opinión mayoritaria de los profesionales encuestados es que sí debería informar al respecto, aunque con el paso del tiempo los profesionales lo creen cada vez menos necesario, consecuencia de que el ICAC ha

ido realizando esta labor a lo largo de los años que han ido transcurriendo desde la primera aplicación del nuevo PGC (en la Figura 2 se incluyen estos resultados y se aprecian claramente las diferencias significativas entre las opiniones de los dos primeros años y las posteriores, así como la caída en los porcentajes de respuesta positiva) ($\chi^2(3) = 129,69, p < 0,001$).

Como este cambio normativo ha derivado de la aplicación de las NIC/NIIF en Europa, se les plantea a los profesionales si hubiesen preferido aplicar estas normas internacionales directamente, prevaleciendo la opinión en todo momento de que han preferido esta reforma contable (Figura 3). En este caso no se han encontrado patrones de comportamiento de las respuestas estadísticamente significativos en función de cuándo se haya realizado la encuesta a los profesionales ($\chi^2(3) = 5,79, p = 0,122$).

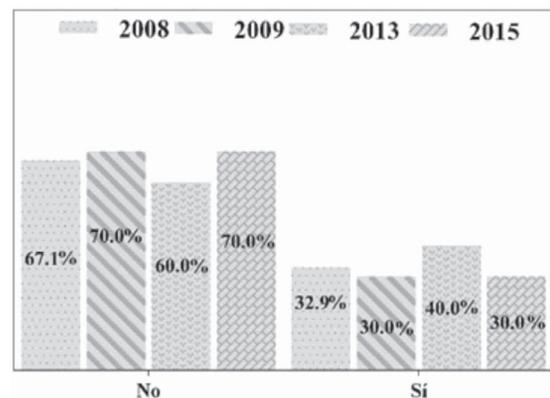


Figura 3. Hubiesen preferido aplicar las NIC/NIIF directamente

Nota. $\chi^2(3) = 5,79, p = 0,122$.

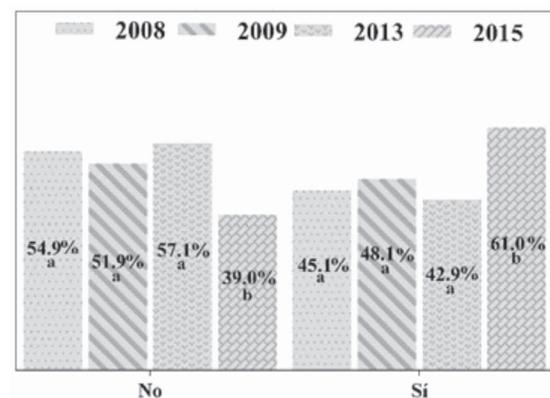


Figura 4. Se ha dispuesto de tiempo suficiente

Nota. $\chi^2(3) = 22,54, p < 0,001$.

La siguiente cuestión se refiere a si los profesionales consideran que disponen de tiempo suficiente para cumplir los plazos previstos por el ICAC ante cambios en la normativa (Figura 4). Las respuestas de los profesionales vienen condicionadas por el paso del tiempo, pues cuando ya la nueva normativa lleva un rodaje, la mayoría cree que sí han contado con tiempo, percepción que no era la misma en años anteriores. Este cambio de opinión se comprueba estadísticamente al ver las diferencias en función del momento en el que se ha realizado la encuesta (Figura 4), ya que existen diferencias significativas entre el último año del cuestionario, cuando ya ha transcurrido más tiempo desde la nueva normativa, y los seis primeros años de su implantación ($\chi^2(3) = 22,54$, $p < 0,001$).

Seguidamente intentaremos comprobar si existe alguna relación entre las respuestas

en el primer año después de aplicarse la nueva normativa (encuesta realizada en 2008) y ocho años después (encuesta realizada en 2015), para las preguntas del cuestionario cuya respuesta era una variable dicotómica. De esta manera, podremos unir estos resultados a los de las pruebas realizadas teniendo en cuenta los cuatro diferentes momentos temporales en los que se ha lanzado la encuesta. En este sentido podemos deducir que cuando los profesionales tienen un mayor conocimiento de lo que la reforma contable ha implicado, consideran que son suficientes los plazos previstos por el ICAC ante nueva normativa o las aclaraciones que emite (Tabla 4), siendo esta la única hipótesis de independencia que podemos rechazar entre las respuestas en estos dos momentos del tiempo ($\chi^2(1) = 4,02$, $p < 0,045$).

Tabla 4

Tabla de contingencia entre el primer año de aplicación de la nueva normativa y ocho años después, y si los plazos previstos por el ICAC son suficientes

2008	2015 n (%)	
	No son suficientes los plazos previstos por el ICAC	Sí son suficientes los plazos previstos por el ICAC
No son suficientes los plazos previstos por el ICAC	46 (32,9)	94 (67,1)
Sí son suficientes los plazos previstos por el ICAC	74 (44)	94 (56)

Nota. $\chi^2(1) = 4,02$, $p < 0,045$.

Es decir, que en la respuesta a esta pregunta existe un papel determinante del momento en el que se recaba la opinión, si es en el primer año en vigor de la nueva normativa o tras un período lo suficientemente largo de adaptación. Por otro lado, este resultado obtenido sobre el efecto del paso del tiempo en la primera aplicación de esta normativa contable, implica que los profesionales vayan teniendo un mayor conocimiento de la misma y, quizás, puedan relativizar. Observando los resultados obtenidos en la tabla de contingencia, podemos resaltar que el 67,1% de los profesionales que pensaban que no eran suficientes los plazos previstos por

el ICAC ahora piensan que sí lo son, de manera que con el paso del tiempo se considera que los plazos previstos por el ICAC van a ser suficientes.

4.2 Análisis estadístico de las relaciones entre las respuestas de los profesionales acerca de la nueva normativa y su grado de conocimiento sobre la misma

En este segundo apartado estudiaremos las relaciones entre las respuestas de los profesionales a los distintos cuestionarios y el grado de conocimiento que dicen tener sobre la nueva normativa, aunque en todo momento prevalece el efecto del paso del tiempo.

El primer resultado estadísticamente significativo que obtenemos (incluido en la Tabla 5), nos dice que los profesionales que parecen tener algo más de conocimiento, consideran que no es necesaria la realización de actualizaciones de valor de los activos (la mediana de grado de conocimiento es de un 4 dentro del mayor rango intercuartílico (4-5)) para no considerar necesario el valor razonable, y dentro de un rango intercuartílico algo más bajo (3-4) para los que sí lo consideran necesario). Se obtiene también

relación entre el grado de conocimiento que dicen tener los profesionales y si hubieran preferido o no aplicar directamente las NIC/NIFF. Aquellos profesionales que afirman tener algo más de conocimiento de la nueva normativa prefieren la vía que se ha utilizado: la adaptación de la normativa propia y no la aplicación directa de las NIC/NIFF (la mediana de grado de conocimiento es de 4 para no aplicar directamente y algo más baja, un 3, para los que sí abogan por la aplicación directa).

Tabla 5

Grado de conocimiento y si se hubiese preferido aplicar las NIC/NIFF directamente (2015) y si se debería aplicar el valor razonable a los inmuebles (al alza) o actualización de valor (2015)

	Min-Máx	Mediana (RI)	Prueba U de Mann-Whitney	
			U; z	p-valor
NIIF			70672,5; -15,349	<0,001
No	3-5	4 (4-5)		
Sí	1-5	3 (3-4)		
Valor razonable			98496; -10,773	<0,001
No	3-5	4 (4-5)		
Sí	1-5	4 (3-4)		

En la Tabla 6 se incluyen los resultados de los modelos de regresión múltiple realizados para los años 2013 y 2015 con el objeto de determinar qué variables influyen en el grado de conocimiento, y a su vez en la Tabla 7 la matriz de correlación de todas las variables incluidas en el modelo de regresión para los mismos años, que también nos ha servido para contrastar la validez de la escala empleada para explotar los resultados de este cuestionario. Previamente hemos calculado el Factor de Inflación de la Varianza (FIV) para descartar que no existe multicolinealidad entre las variables independientes para cada uno de los modelos planteados.

Para 2013 (Tabla 6), como ya habíamos visto anteriormente y según los profesionales, la nueva normativa introduce los mayores cambios cuantitativos en el patrimonio neto, pero esta percepción va ligada a aquellos encuestados que tienen un nivel de conocimiento inferior. Esta misma relación se obtiene para los cambios cuantitativos que supone la nueva regulación en el

activo, que está asociada a aquellos profesionales que tienen un nivel de conocimiento inferior. En la regresión para el año 2015 (Tabla 6) desaparece esta relación significativa, con lo que de nuevo se comprueba que el paso del tiempo, y por lo tanto la aplicación reiterada de esta normativa, conllevan una menor sensación de complejidad, a la par que un mayor conocimiento de la misma. En la Tabla 7 se refrenda a través de las correlaciones obtenidas que con el paso del tiempo la percepción de la complejidad por parte de los economistas se reduce (existen menos conceptos relacionados con el tiempo del que se ha dispuesto en 2015 y son problemáticas que persisten en la actualidad, como la necesidad de simplificar que tienen las pymes).

De los conceptos que han generado mayores complicaciones en 2013 como consecuencia de la introducción de la nueva normativa contable, se obtiene que son los más relacionados con el nuevo tratamiento contable de los instrumentos financieros, como son: el cálculo

del coste amortizado, los activos financieros y el tipo de interés efectivo los que generan las mayores complicaciones operativas, pero se asocian con un menor nivel de conocimiento de los encuestados (Tabla 6). Esta problemática se escapa del ámbito de las operaciones de muchas pymes, y por lo tanto también de los profesionales, y de ahí que a priori esa primera dificultad venga asociada con el menor nivel de conocimiento. Además, son los únicos conceptos que mantienen la relación significativa en la regresión de 2015 (Tabla 6), asociándola de nuevo con un menor nivel de conocimiento (el signo de la relación vuelve a ser negativo). Transcurridos ocho años desde la primera aplicación de esta regulación contable, su complejidad o conocimiento no depende del día a día en este caso, sino del tipo de operaciones que realiza la empresa, que no se enfrenta a instrumentos financieros, y de ahí que los profesionales no conocen su tratamiento contable. Según la Tabla 7, de nuevo las mayores correlaciones se obtienen entre todos los conceptos derivados del nuevo tratamiento contable de los instrumentos financieros, y también el mayor número de relaciones significativas entre variables (como puede ser la relación, tanto en 2013 como en 2015, entre las complicaciones introducidas

por los derivados y los instrumentos financieros híbridos, que en los dos momentos temporales es la mayor).

Igual razonamiento podemos emplear para la significatividad obtenida en 2013 (Tabla 6) en lo que se refiere a las complicaciones operativas que introducen las partes vinculadas, que de nuevo se asocian con un menor nivel de conocimiento. El mismo tipo de relación se obtiene en 2013 entre la opinión de los encuestados acerca de si es necesario que el ICAC analice los efectos de la nueva normativa publicando las correspondientes adaptaciones y resoluciones, vinculada a un menor grado de conocimiento de la misma. Cuando transcurren dos años más, en la regresión del año 2015, ya no aparece esta variable como significativa, comprobándose así cómo el paso del tiempo ha llevado paulatinamente a un mejor conocimiento de la nueva regulación, generando que esta necesidad ya no se manifieste como tal. La relación significativa que se obtiene entre el tiempo disponible para asumir la nueva normativa y la necesidad de adaptaciones y resoluciones del ICAC, a partir de los resultados de las correlaciones entre ambas variables en 2015 (Tabla 7), de nuevo sostiene los resultados obtenidos anteriormente.

Tabla 6

Modelos de regresión lineal múltiple para determinar el efecto de las variables en la predicción del grado de conocimiento

	Año 2013 (n = 116)		Año 2015 (n = 261)	
	Beta (SE)	p	Beta (SE)	p
Áreas_mayores_cambios_cuantitativos_PN	-0,301 (0,158)	0,009	-0,102 (0,119)	0,193
Áreas_mayores_cambios_cuantitativos_P	-0,063 (0,143)	0,508	0,017 (0,114)	0,803
Áreas_mayores_cambios_cuantitativos_A	-0,216 (0,152)	0,048	-0,009 (0,113)	0,901
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_COSTEAMORTIZADO	-0,145 (0,059)	0,038	-0,032 (0,041)	0,028
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_ACTFINANCIEROS	-0,095 (0,082)	0,002	-0,059 (0,053)	0,009
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_IFHIBRIDOS	-0,01 (0,117)	0,948	0,041 (0,052)	0,625
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_TIE	-0,148 (0,079)	0,027	-0,013 (0,055)	0,018
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_GRUPOS8Y9	-0,176 (0,063)	0,093	-0,048 (0,038)	0,495
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_PARTIVINC	-0,39 (0,069)	0,001	0,072 (0,041)	0,269
Conceptos_mayores_complicaciones_operativas_DERIV	-0,08 (0,116)	0,573	0,014 (0,046)	0,865
Efectos_adaptacyresolucCAC	-0,204 (0,126)	0,025	0,051 (0,093)	0,432
ICAC_abreviar_más_pymes	-0,088 (0,145)	0,401	0,027 (0,11)	0,673
ICAC_firma_expeconmistas	-0,008 (0,134)	0,932	-0,018 (0,094)	0,781
NIIF_sin_PGC	-0,038 (0,124)	0,008	-0,109 (0,101)	0,039
Tiempo_suficiente_plazos	0,139 (0,139)	0,180	0,191 (0,096)	0,121
R ² ajustado (%)	29,9		27,9	
Modelo	F(15,100) = 2,85***		F(15,245) = 1,93**	
Supuestos				
Normalidad [†]	p=0,238		p=0,321	
Independencia [‡]	2,03		1,99	
Homoscedasticidad [‡]	p=0,868		p=0,745	

Nota. B: coeficientes no estandarizados. ET: error típico. Beta: coeficientes estandarizados. R²: coeficiente de determinación. [†]Test de normalidad Kolmogorov-Smirnov

Tabla 7

Matriz de correlación de las variables del modelo de regresión lineal múltiple 2013 y 2015 (p de Pearson)

GC	PN	P	A	CA	AF	IFH	TIE	8y9	PV	DER	RES	PY	EC	PGC	T	
GC	1															
PN		1														
P			1													
A				1												
CA					1											
AF						1										
IFH							1									
TIE								1								
8y9									1							
PV										1						
DER											1					
RES												1				
PY													1			
EC														1		
PGC															1	
T																1

Nota. Resultados de 2015 en sombreado

GC: Grado de conocimiento; PN: Áreas mayores cambios cuantitativos PN; P: Áreas mayores cambios cuantitativos P; A: Áreas mayores cambios cuantitativos A; CA: Conceptos mayores complicaciones operativas COSTEAMORTIZADO; AF: Conceptos mayores complicaciones operativas ACTFINANCIEROS; IFH: Conceptos mayores complicaciones operativas IFHIBRIDOS; TIE: Conceptos mayores complicaciones operativas TIE; 8y9: Conceptos mayores complicaciones operativas GRUPO8Y9; PV: Conceptos mayores complicaciones operativas PARTVINC; DER: Conceptos mayores complicaciones operativas DERIV; RES: Efectos adaptacyresolucICAC; PY: ICAC_abbreviar_más pymes; EC: ICAC_firma_expeconmistas; PGC: NIIF_sin_PGC; T: Tiempo_suficiente_plazo *p<0,05 **p<0,01.



Finalmente, nos encontramos con la opinión de los encuestados sobre si hubiera sido mejor aplicar directamente las NIIF sin entrar en reformar nuestro ordenamiento. En este caso, tanto en 2013 como en 2015, una respuesta afirmativa a la adopción directa de las NIIF va asociada a un menor grado de conocimiento de los profesionales. En las correlaciones también se comprueban estos resultados, pues en 2015 se extrae que existe relación significativa expresamente entre estas dos variables, el grado de conocimiento y el hecho de haber realizado una adaptación de nuestro PGC. Gracias a estos resultados y a los que hemos resaltado anteriormente, podemos concluir que los profesionales prefieren la solución por la que se ha optado en España, que ha sido la reforma de nuestro ordenamiento.

5 Conclusiones

De la lectura y análisis de este trabajo podemos concluir, de forma general, que se confirman las dos hipótesis que se querían contrastar. Concretamente confirmamos, coincidiendo con trabajos previos de Brown (2011), Estima y Mota (2015), ICAEW (2015), y Kim et al. (2016), entre otros, que el grado de conocimiento que tienen los profesionales españoles sobre la nueva normativa contable va aumentando en general con el transcurso del tiempo y el desarrollo de la misma normativa, y por otro lado, coincidiendo con Milanés y Teixeira (2006), Marín et al. (2008), y Beusenlinck et al. (2017), entre otros, que el grado de conocimiento de los profesionales sobre la nueva normativa contable en España, aunque aumenta con el paso del tiempo, viene determinado por el tipo de problemática a la que se enfrentan.

Las conclusiones específicas además nos permiten destacar que:

- el contar con una serie de respuestas en distintos momentos del tiempo a partir de la implantación de la nueva normativa, nos permite concluir que efectivamente las percepciones cambian dependiendo de cuándo valora el profesional los cambios que tiene que aplicar en la práctica, pasando de opinar que la nueva

normativa supone pocos costes y escasas ventajas competitivas e informativas para las empresas, a concluir que ha supuesto un mayor coste con las mismas y escasas ventajas competitivas e informativas;

- concretamente por áreas, es la de patrimonio neto la que se ha ido considerando como más compleja según los nuevos requerimientos, y por conceptos, la percepción de su complejidad también viene determinada por el paso del tiempo en la aplicación de su nuevo tratamiento. La complejidad percibida por los profesionales aumenta para, por ejemplo, el caso de los grupos 8 y 9, el coste amortizado, o el cálculo del TIE, ya sea una vez transcurrida la primera aplicación o los dos primeros años de esta primera puesta en práctica. Pero estas percepciones de mayor complejidad, tanto en el patrimonio neto como en los conceptos relacionados con el nuevo tratamiento contable de los instrumentos financieros, están vinculadas a profesionales con un menor conocimiento de los cambios introducidos por la nueva normativa;
- es clara la preferencia de los profesionales por la reforma que se ha hecho de la normativa española, frente a la aplicación directa de las NIIF en nuestro país. Mientras esta última opinión es independiente del momento en el que se pregunta a los profesionales, no lo es con respecto a su grado de conocimiento, pues son los que tienen más grado de conocimiento los que prefieren la vía que se ha utilizado: la reforma de nuestro ordenamiento para adaptarlo a las NIIF;
- otra conclusión clara y estadísticamente significativa, es el efecto del transcurso del tiempo en la propia percepción que tienen los profesionales sobre si han contado con tiempo suficiente para la adopción de la nueva normativa. Si el 67,1% de los profesionales pensaba que no eran suficientes los plazos previstos por el ICAC, después de ocho años de

su aplicación piensan que sí lo eran, de manera que los profesionales van incrementando su grado de conocimiento y pueden relativizar; y

Para finalizar, indicar que como limitaciones podríamos resaltar las propias de cualquier estudio basado en la realización de un cuestionario, aunque en nuestro caso hemos salvado la limitación principal del tamaño de la muestra, al contar con una población objetivo muy numerosa y comprometida en el ejercicio profesional de la contabilidad, además de contar con la ventaja comparativa de poder disponer de una serie histórica lo suficientemente larga como para poder obtener conclusiones significativas. Esto a su vez puede plantear posibilidades en cuanto a futuros trabajos en los que podamos, con un horizonte temporal aún más dilatado, volver a lanzar el cuestionario y comprobar cómo afecta a las respuestas de los profesionales esta perspectiva temporal más alejada de los primeros momentos de aplicación de un PGC adaptado a los requisitos de las NIIF e, incluso, introducir nuevas variables que aporten información sobre la aplicación de la nueva normativa por sectores empresariales de aplicación.

Bibliografía

- Arquero, J.L. (2000). Capacidades no técnicas en el perfil profesional en contabilidad: las opiniones de docentes y profesionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 9(103), 149-172.
- Bae, K., Tan, H., y Welker, M. (2008). International GAAP differences: The impact on foreign analysts. *The Accounting Review*, 83(3), 593-628.
- Beusenlinck, C., Joos, P.P.M., Khurana, I.K., y Meulen, S. (2017). Which analysts benefited most from mandatory IFRS adoption in Europe. *Journal of International Accounting Research*, 16(3), 171-190.
- Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: what are the benefits? *Accounting and Business Research*, 41, 269-285.
- Callao, S., Jarne, J.I., y Laínez, J.A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 148-178.
- Carmona, S., y Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: the logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 455-461.
- Castillo-Merino, D., Menéndez-Plans, C., y Orgaz-Guerrero, N. (2014). Mandatory IFRS adoption and the cost of equity capital: evidence from Spanish firms. *Intangible Capital*, 10, 562-583.
- Commission Staff Working Document. (2015). *Evaluation of Regulation (EC) N° 1606/2002 of 19 July 2002 on the application of International Accounting Standards Accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament and the Council Evaluation of Regulation (EC) N° 1606/2002 of 19 July 2002 on the application of International Accounting Standards*.
- Cóndor, V., Ansón, J.A., Blasco, M.P., Brusca, I., Del Cerro, I., Costa, A., Labrador Barraffón, M., y Martínez de Pisón, B.P. (2006). La Empresa Aragonesa ante la reforma contable. Un estudio empírico de sus implicaciones. *Documento de trabajo Fundación Economía Aragonesa*, 28, 1-46.
- Couper, M.P. (2000). Web surveys-A review of issues and approaches. *Public Opinion Quarterly*, 64(4), 464-494.
- Ding, Y., Ole-Kristian, H., Jeanjean, T., y Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1-38.
- Doadrio, L, Alvarado, M., y Carrera, N. (2015). Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. *Revista de Contabilidad Spanish SAR*, 18(2), 200-216.
- Estima, I., y Mota de Almeida, M. (2015). Main Consequences of IFRS Adoption. Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. *Revista Contabilidade y Finanzas*.

Recuperado de <https://doi.org/10.1590/1808-057x201500090>.

Fox, A., Hannah, G., Helliari, C., y Veneziani, M. (2013). The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), 86-101.

García, M.A. (1997). Algunas consideraciones internacionales sobre la controversia entre teoría y práctica contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVI(90).

Gonzalo, J.A. (2014). La reforma contable española de 2007, un balance. *Revista de Contabilidad Spanish SAR*, 17(2), 183-200.

Hair J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., y Black, W.C. (1999). *Análisis Multivariante* (5ª ed.). Madrid: Prentice Hall Iberia.

Hoogendoorn, M. (2006). International accounting regulation and IFRS implementation in Europe and beyond – experiences with first-time adoption in Europe. *Accounting in Europe*, 3, 23-26.

Horton, J., Serafeim, G., y Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423.

Hyard, D., Li, Y., y Yu, Y. (2011). The effect of mandatory IFRS adoption on financial analysts' information environment. *Journal of Accounting Research*, 49(1), 69-96.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2002). *Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para afrontar su reforma. Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España*. ICAC. Madrid.

Institute of Chartered Accountants of England and Wales (2015). *The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research*.

Kim, S., Kim, N., y Kwon, K.M. (2016). Mandatory IFRS Adoption and Financial

Analysts' Information Environment: Evidence from Korean Market. *The Journal of Applied Business Research*, 32(5), 1387-1404.

Kouki, A. (2018). IFRS and value relevance. A comparison approach before and after IFRS conversion in the European countries. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1), 60-80.

Lang, M., y Martin, R. (2016). *The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework?* European Federation of Accountants and Auditors for SMEs. Recuperado de http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf.

Lang, M., y Martin, R. (2017). *The Trickle Down Effect- IFRS and accounting by SMEs*. European Federation of Accountants and Auditors for SMEs. Recuperado de http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf.

Marín, S., Antón, M., y Palacios, M. (2008). El Espacio Europeo de Educación Superior: estudio empírico sobre los nuevos títulos de grado y la profesión de economista. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVII(139), 541-587.

Markelevich, S., Shaw, L., y Weihs, H. (2011). Conversion from national to international financial reporting standards. *The CPA Journal*, March, 26-29.

Milanés, P., y Texeira, J. (2006). Evaluación de la utilidad de la información financiera elaborada por la pequeña empresa: un estudio empírico. *Revista de Contabilidad*, 9(17), 81-98.

Millán, A. (2007). Principales cambios de la Reforma Contable. *Partida Doble*, 191, 22-33.

Molinero, L. M. (2001). *Comparación de un resultado tipo ordinal entre dos muestras independientes*. Alce Ingeniería. Recuperado de <http://seh-lelha.org/mannw.htm>.

Mora, A. (2017). The Role and the Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting

Rules- Evidence from Spain. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 199-206.

Mourik, C.V., y Walton, P. (2018). The European IFRS Endorsement Process- in Search of a Single Voice. *Accounting in Europe*, 15(1), 1-32.

Mukoro, D.O., y Ojeka, S.A. (2011). The Challenger of culture to International financial reporting standards (IFRS) convergence. *Interdisciplinary Journal of contemporary Research in Business*, 2(12), 914-925.

Navarro, J.C., Sánchez, A., y Lorenzo, M.F. (2007). El cambio en la regulación de la

información contable española. Una evidencia empírica. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 4, 181-201.

Preiato, J., Brown, P., y Tarca, A. (2015). A comparison of between-country measures of legal setting and enforcement of accounting standards. *Journal of Business Finance and Accounting*, 42(1-2), 1-50.

Wieczynska, M. (2016). The “Big” consequences of IFRS: How and when does the adoption of IFRS benefit global accounting firms? *The Accounting Review*, 91(4), 1257-1283.

Apéndice

Cuestionario

1. ¿Qué grado de conocimiento considera que tiene (o tienen en su empresa/despacho profesional) de la Normativa Contable vigente (PGC 2008 y disposiciones posteriores)?

1. Poco
- 2.
- 3.
- 4.
5. Mucho

2. Considera que la adopción y el desarrollo de toda la nueva normativa contable han supuesto:

- A- elevados costes y una escasa mejora competitiva e informativa para las empresas en general
- B- pocos costes y escasa ventaja competitiva e informativa para las empresas
- C- pocos costes y una mejora competitiva e informativa para las empresas
- D- elevados costes y una mejora competitiva e informativa para las empresas

3. Transcurridos ocho ejercicios de aplicación, ¿qué áreas han presentado mayores cambios cuantitativos respecto a la anterior normativa contable según su opinión?

- A- Patrimonio neto
- B- Pasivo
- C- Activo

4. ¿Qué conceptos han presentado mayores complicaciones operativas para la aplicación de la nueva normativa o para el desarrollo posterior?

- A- Aplicación coste amortizado 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- B- Arrendamientos 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- C- Adaptación/Comparación de las adaptaciones sectoriales 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- D- Clasificación y valoración de activos financieros 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- E- Definición elementos cuentas anuales 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- F- Instrumentos financieros híbridos 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- G- Aplicación tipo interés efectivo 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- H- Nueva terminología 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- I- Grupos 8 y 9 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- J- Subvenciones 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- K- Provisiones 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- L- Partes vinculadas 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- M- Primera aplicación 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- N- Derivados 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- O- Formatos cuentas anuales 1. Poco 2. 3. 4. 5. Mucho.
- P- Otros (especifique cuáles).....

5. La adaptación y aplicación de la nueva normativa han supuesto un cambio en el patrimonio neto. ¿Qué conceptos han originado la mayor variación en esta área? (indique brevemente aquellos cuatro más complicados o destacables según su opinión desde que se produjo el cambio contable)

- 1.:
- 2.:
- 3.:
- 4.:

6. La adaptación a la nueva normativa supuso un cambio en el activo. ¿Qué conceptos han originado, según su opinión y experiencia, las mayores variaciones en esta área? (indique brevemente aquellos cuatro más complicados o destacables según su opinión tras estos años de desarrollo)

- 1.:
- 2.:
- 3.:
- 4.:

7. La adaptación a la nueva normativa contable supuso un cambio en el pasivo. ¿Qué conceptos han originado, según su opinión y experiencia, la mayor variación? (indique brevemente aquellos cuatro más complicados o destacables según su opinión tras estos años de desarrollo)

- 1.:
- 2.:
- 3.:
- 4.:

8. La adaptación a la nueva normativa supuso un cambio en el resultado. ¿Qué conceptos han originado, según su opinión y experiencia, la mayor variación? (indique brevemente aquellos cuatro más complicados o destacables según su opinión tras estos años de desarrollo)

- 1.:
- 2.:
- 3.:
- 4.:

9. ¿Considera que el ICAC debería hacer mayor esfuerzo en la publicación de los efectos de la nueva normativa sobre las adaptaciones sectoriales y resoluciones que a la fecha de esta encuesta aún no están lo suficientemente aclarados o realizados?

- 1. Sí
- 2. No

10. Si contestó que Sí a la anterior pregunta, indique, por orden de prelación, aquellas cuatro que consideraría que el ICAC debería tratar de forma más prioritaria a la mayor brevedad posible:

- 1.:
- 2.:
- 3.:
- 4.:

11. El ICAC debería abreviar más la normativa contable y financiera para PYMES. Indique Sí o No y razone brevemente su respuesta. Si va a razonar la respuesta pulse en “Otro” y comience su exposición por Sí o No según proceda.

1. Sí
2. No
3. Otro _____

12. ¿Hubiera preferido que se aplicaran las NIC/NIIF directamente, sin realizar o publicar un PGC? Indique Sí o No y razone brevemente su respuesta. Si va a razonar la respuesta pulse en “Otro” y comience su exposición por Sí o No según proceda.

1. Sí
2. No
3. Otro _____

13. ¿Considera que son suficientes normalmente los plazos previstos por el ICAC ante nueva normativa o aclaraciones que emite? Si va a razonar la respuesta pulse en “Otro” y comience su exposición por Sí o No según proceda.

1. Sí
2. No
3. Otro _____

Sobre os autores:

1. Esther Ortiz-Martínez, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España. E-mail: esther@um.es

ORCID

 0000-0002-9693-2106

2. Marcos Antón-Renart, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España. E-mail: mantonr@um.es

ORCID

 0000-0003-4184-726X

3. Salvador Marín-Hernández, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España. E-mail: salvlau@um.es

ORCID

 0000-0001-9902-1941

Contribuição dos autores:

Contribuição	Esther Ortiz-Martínez	Marcos Antón-Renart	Salvador Marín-Hernández
1. Definição do problema de pesquisa	√	√	√
2. Desenvolvimento das hipóteses ou questões de pesquisa (trabalhos empíricos)	√	√	√
3. Desenvolvimento das proposições teóricas (ensaios teóricos)			
4. Fundamentação teórica/Revisão de literatura	√	√	√
5. Definição dos procedimentos metodológicos			√
6. Coleta de dados		√	
7. Análise estatística	√		
8. Análise e interpretação dos dados	√	√	√
9. Revisão crítica do manuscrito	√	√	√
10. Redação do manuscrito	√	√	√
11. Outra (especificar)			