

Revelaciones de la propiedad, planta y equipo y su relación con la opinión emitida por el auditor independiente de las empresas pertenecientes al MILA 2018-2019¹

Leidy Biviana Salazar Vásquez

biviana.salazar@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Eliana Cano Ruiz

eliana.canor@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Luisa Fernanda Ríos García

luisa.garcia8@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Revelaciones de la propiedad, planta y equipo y su relación con la opinión emitida por el auditor independiente de las empresas pertenecientes al MILA 2018-2019

Resumen: Las revelaciones de información financiera aportan los elementos necesarios para la comprensión acertada de la información financiera, logrando así que los usuarios tomen decisiones adecuadas. Es por esto que el presente trabajo tratará de analizar el cumplimiento de las revelaciones de la propiedad, planta y equipo según parámetros establecidos por la NIC 16 presentadas en las notas explicativas y qué relación tienen éstas con las opiniones que están emitiendo los auditores externos, partiendo del precepto de que para que un auditor entregue una opinión en limpio se debe contar con información completa y libre de errores materiales. Se decide tomar este rubro dado que es imperante para el desarrollo del objeto social, por lo que su tratamiento contable llega a tener un gran impacto en la información financiera. Así mismo, se realizó un trabajo cualitativo donde se identifican variables que tienen incidencia significativa en el nivel de cumplimiento de las revelaciones, como lo son país, sector, tamaño, nivel de la propiedad, planta y equipo y firma de auditoría. Por otra parte, como muestra se tomaron los estados financieros publicados en las páginas oficiales de las empresas del MILA en los años 2018 y 2019 para identificar la coherencia existente entre el cumplimiento de las revelaciones de información financiera de la propiedad, planta y equipo con la opinión arrojada por los auditores. Así, entre los principales hallazgos se encontró que, en la totalidad de las empresas tomadas, a pesar de que se entregó un dictamen en limpio, la revelación de la propiedad, planta y equipo no cumplía en su totalidad o no era del todo completa y/o clara.

Palabras claves: Revelaciones, Propiedad planta y equipo, dictámenes, MILA, calidad de la información.

1. Introducción

En 2009 el Mercado Integrado Latinoamericano (MILA) se crea como un espacio regional para la negociación de títulos de renta variable, que corresponde inicialmente al acuerdo firmado entre la Bolsa de Valores de Santiago de Chile, Colombia y de Lima, posteriormente en junio del 2014 a partir de una reunión de la Alianza del Pacífico, ingresa oficialmente la Bolsa Mexicana de Valores al MILA.

Los acuerdos mencionados surgen con el propósito de que las empresas de los diferentes países logren competir de manera acertada en un mundo de globalización, dicha situación ha generado que se necesite manejar un mismo lenguaje económico-financiero, con el objeto de que los países que quieran competir en este mercado se comuniquen entre ellos, por lo que se han modernizado los sistemas de producción, comercialización y administración de las entidades, lo cual a su vez implica la necesidad de armonizar principios, políticas y normas técnicas relacionadas con la contabilidad y con el aseguramiento de la información. Es acá donde surge

¹ Este trabajo fue asesorado por el profesor Jaime Alberto Guevara Sanabria. Email: jalberto.guevara@udea.edu.co

la necesidad de la adopción y/o convergencia a normas internacionales de información financiera por parte de los diferentes países, para que se maneje información más parametrizada y entendible por cualquier entidad dentro del globo, cuyo objetivo principal es que la información suministrada sea más relevante, fiable, comparable y comprensible, brindándonos razonabilidad en los estados financieros para la útil, oportuna y efectiva toma de decisiones del inversionista.

Es por esto que para la presente investigación, se busca identificar la relación existente entre las revelaciones de la información financiera sobre la propiedad, planta y equipo, en adelante PPE, con las opiniones que entregan los auditores externos, debido a la relevancia de este rubro dentro de las organizaciones para el desarrollo del objeto social, el mismo, si no es manejado de manera correcta podría llegar a afectar los resultados financieros (Balcazar Daza, 2018) por esto es importante la aplicación adecuada de la normatividad vigente, para evitar incurrir en riesgos materiales a causa de información errónea o incompleta y esto a su vez nos permitirá establecer si existe o no conexión entre el tipo de opinión y el cumplimiento de las revelaciones en las empresas pertenecientes al Mercado Integrado Latinoamericano para los años 2018 y 2019.

Es así como para el desarrollo del artículo se inició con la presente introducción y continúa con una revisión de la literatura que da cuenta de las diferentes investigaciones precedentes en materia de normas internacionales de información financiera para luego llegar a la metodología, la cual describe el desarrollo del proceso de investigación realizado, a partir de esto se presenta un análisis de resultados y conclusiones arrojados por el mismo.

2. Exploración de la literatura

Para el desarrollo de la presente investigación se indagó estudios previos, que abarcaran temas relacionados con los impactos de Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF), en la preparación y presentación de estados financieros a partir de la implementación de dicha normatividad en los países pertenecientes al MILA. Además de la importancia de la calidad de las revelaciones para la toma de decisiones de los diferentes usuarios. Se enfatizó en el tratamiento contable del rubro PPE y la auditoría como referente de calidad de la información.

2.1. Impactos de las Normas Internacionales de Información Financiera

La era de la globalización ha traído consigo cambios económicos, sociales y culturales para todos los países, en consecuencia, se vio la necesidad de crear estándares internacionales en materia de normalización contable y ha sido un gran desafío para las compañías adaptarse a dichos cambios pues se busca que los países utilicen un vocablo globalizado (Maza, Chávez y Herrera, 2017) con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), definidas como el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), que establece los parámetros de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre los hechos económicos que afectan a una compañía y que se reflejan en los estados financieros (Deloitte, 2019) Posteriormente a esto, se han llevado a cabo investigaciones sobre los impactos que ha generado la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en los países (Rincón Soto et al., 2020). Los antecedentes encontrados en países Latino Americanos como México, Chile, Perú y Colombia hacen un análisis de los cambios ocasionados en la información con respecto al reconocimiento, medición y la valoración de distintas partidas

contables y los cambios inherentes a las revelaciones de los hechos económicos en los estados financieros una vez hicieran la transición de normatividad local a internacional (Ruiz Acosta et al., 2020).

En el caso mexicano, tuvieron 3 periodos importantes en la transición de normas contables, PCGA hasta el 2005, NIF en 2006-2011 y NIIF de 2012. Autores como Helda Fuentes y Yudy Castiblanco (2011) evaluaron el efecto de la calidad de la información ante cambios de normatividad a 141 empresas mexicanas que cotizan en la bolsa de valores y concluyeron que por parte de los inversionistas y grupos de intereses ha incrementado sustancialmente la confianza en las normas contables a partir del año 2012, cabe resaltar que las diferencias más notorias entre las NIF y las NIIF se dan, en torno a la revelación y presentación de información financiera y esto ha generado que en México muchas entidades registren una mayor reputación al cambiar de normas locales a internacionales, y el impacto en el mercado de capitales serían un incremento en inversionistas extranjeros (Garza y Otros, 2015).

Por otra parte en Colombia, con la entrada en vigencia de la Ley 1314 en el año 2009, dio lugar a la adopción de NIIF reemplazando casi en su totalidad los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) que venían rigiendo los marcos normativos contables desde el año 1993. Por lo que autores como Diego Aristizábal y Carlos Jaramillo (2014) afirman que unas de las principales disimilitudes surgían en el objetivo de la información establecidas en el marco conceptual de ambas normas, en las NIIF hacen énfasis en la utilidad de la información financiera para los usuarios externos, resaltando la importancia de estos mismos dentro de las organizaciones. En contraposición, los PCGA local expresaron claramente que, si bien los informes financieros pueden presentar alguna utilidad para estos usuarios, esos reportes no se dirigen a estos últimos, (Aristizábal y otros, 2014), evidenciando claramente que la adopción de dichos estándares internacionales representó un gran cambio en la perspectiva de la contabilidad, mejorando las prácticas contables en el país (Arias Suárez & Cano Mejía, 2018).

En el caso Chileno, los preparativos de convergencia de los PCGA a NIIF comenzaron desde el año 2004, sin embargo, la fecha establecida para entrar en régimen obligatorio a normas internacionales fue en el año 2009, y se han realizados múltiples estudios sobre el impacto de dicha normatividad. Autores como Humberto Borges (2019) observaron y concluyeron que en general hubo unas mejoras concretas en la divulgación de información de calidad en los Estados Financieros y esto se debe a que el modelo incorporado por el IASB estandariza e indica explícitamente en sus normas la utilización de valores de mercado y no el costo histórico que distorsionaba la contabilidad, indicando que las empresas muestran cifras más reales y comparables, ya que su medición puede ser corroborada en el mercado por los usuarios, además se afirma que se ha obtenido que el reconocimiento de resultados financieros anormales ha disminuido en forma sustancial en el país de Chile, mientras las demás partidas contables no han mostrado grandes variaciones en promedio (Contreras, 2018).

Al igual que los países anteriormente mencionados, Perú se vio en la necesidad de incorporar dichos estándares internacionales en sus procesos para la preparación y presentación de su información financiera, pero solo fue hasta el 14 de octubre del 2010, que la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), actualmente Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), mediante su Resolución N°102, dispuso que las empresas que estaban bajo su supervisión presentarán sus estados financieros bajo NIIF (Rico, García, Rojas, Rojas, y Riquelme, 2015). Después de la entrada en vigencia de las normas internacionales NIIF, en

Perú se ha evidenciado que las revelaciones son mejores, ya que éstas tienden a ser más completas de lo que eran antes de la entrada de esta Norma, como lo exponen autores como Garzón, (2017) en el texto “Proceso de adopción de IFRS en Colombia comparado con países de Latinoamérica”, en el que expresa que en Perú se ha encontrado una mejor relación entre el patrimonio y el valor de la empresa a partir de la adopción de NIIF. Solo si se tiene en cuenta la aplicación del concepto del valor razonable en cuanto a su medición, el fortalecimiento patrimonial y los estados financieros tienden más a reflejar la visión de cómo la gerencia gestiona su negocio.

2.2.Importancia de la calidad de las revelaciones

La migración hacia estándares internacionales trajo consigo cambios en materia de normalización contable, una de ellas fue la calidad de las revelaciones, pero para hablar de este concepto primero es necesario definir bajo la NIC 1 (2010) qué es una revelación; estas son notas que presentarán información económica y, financiera explicativa y desagregada acerca de los hechos más relevantes, políticas contables, juicios y estimaciones aplicados en sus estados financieros de los entes económicos para la ayuda en la toma de decisiones de todas las partes de interés, y como lo estableció el marco conceptual para la información financiera párrafo OB2:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad

Así pues, con la implementación de las NIIF, se busca que las entidades generen un clima de confianza informando a sus interesados sobre la situación real y el desempeño financiero por medio de las notas a los estados financieros, con el fin de facilitar la adecuada toma de decisiones entre los partícipes y, en consecuencia, incrementar la inversión de terceros (Católico y otros, 2013). Por tal motivo, la calidad de la información se podría definir como la capacidad de satisfacer las necesidades de los usuarios ya sea internos o externos con el fin de facilitar la toma de decisiones (Cantillo y Rivero,2019).

Actualmente, se han creado diferentes modelos de evaluación de la calidad con el propósito de analizar las revelaciones, como lo es el instrumento desarrollado por el Observatorio de la Calidad de la Información Contable (OCIC) adscrito al Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia donde se evalúa la suficiencia y completitud de las revelaciones de los estados financieros. Así mismo, autores como Diego Aristizabal y Carlos Jaramillo (2014) propusieron un esquema de cuestionario abarcando todas las NIC como herramienta de apoyo que le permite al evaluador estructurar los elementos que caracterizan las revelaciones que deben emitirse bajo los lineamientos de cada norma, puesto que los autores afirman que hablar de la calidad en las revelaciones es un concepto más complejo ya que al tratarse de factores cualitativos el panorama de medición no es tan claro por eso se vieron en la necesidad de desarrollar dicha herramienta.

Por otra parte, autores como Diego Católico, Pullido y Celly (2013), desarrollaron un estudio donde se enfocaron solamente en la calidad de las revelaciones de la PPE, concluyendo que después de un análisis a 59 empresas industriales que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia, dichas entidades presentaron un bajo grado de revelación en notas específicas sobre el rubro PPE, puesto que únicamente una de ellas supera el 50% de las revelaciones y las

entidades restantes muestran información oscilando entre el 48% y el 22%, cumpliendo condiciones más de forma, y no una revelación sustancial, evidenciando que las empresas tienen dificultad a la hora de revelar y cumplir con los lineamientos establecidos en la normatividad (Católico y otros, 2013).

De igual forma los autores José Salas, Percy Vílchez y José O. Curvelo (2017), llevaron a cabo un estudio para analizar la claridad y calidad de las notas explicativas para cuatro NIC, entre ellas la NIC 16, de empresas pertenecientes a diferentes sectores de países como; Perú, Chile, Paraguay, Colombia, Argentina y Uruguay, recibiendo 230 opiniones profesionales de auditores, administradores, terceros interesados y grupo de control residentes en los países involucrados. De este estudio se determinaron que las notas a revelar pueden mejorar más en calidad y entendimiento, ya que existen requerimientos de revelaciones específicas de la PPE que hacen referencias al importe en libros de los elementos que se encuentran fuera de servicio, el monto en libros de los activos totalmente depreciados y se hallan todavía en uso, que sin duda permiten comprender más a fondo el tratamiento y evolución de la PPE. (Salas & Otros, 2017).

Como complemento a los anteriores estudios, se encuentra el realizado por Diego Católico, Jenny Urbina y Janeth Gutiérrez (2019), quienes analizaron a 40 compañías listadas en la Bolsa de Valores de Colombia; y afirmaron que dichos entes presentaban una mejoría en las revelaciones de la PPE. Sin embargo, existen revelaciones que contienen vacíos importantes, como la exposición completa por parte de todas las empresas del cuadro conciliatorio y restricciones sobre su titularidad, dicha aclaración se hace cada vez más necesaria para conocer si existen limitaciones en el uso o destinación de estos recursos y el hecho que no se presente limitada la calidad y transparencia de la información presentada. (Católico y otro, 2019)

2.3. Tratamiento contable del rubro PPE

De acuerdo con la NIC 16, “la propiedad, planta y equipo son activos tangibles que posee una entidad para el desarrollo de su objeto social y se espera utilizar por más de un periodo contable” (IFRS, 2016, pág. 2).

Es entonces como se reconocerá un elemento de PPE cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo y el costo de ese rubro pueda ser medido con fiabilidad. Posterior a su reconocimiento, se comienza con la medición inicial, donde dependiendo si se adquiere de manera ordinaria se mide al costo de adquisición y, si se adquiere ya sea por permuta, subvención o combinación de negocios su medición es a valor razonable. Luego, está la medición posterior, donde la norma permite utilizar el Modelo del Costo o el Modelo de Revaluación.

El Modelo del Costo equivale a que la PPE se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor (Chahuán y Espinoza, 2018).

Por otra parte, el Modelo de Revaluación es contabilizar la PPE por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el activo (Chahuán y Espinoza, 2018). Es indispensable que las revaluaciones se lleven a cabo con suficiente regularidad, pues se debe asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiere significativamente del que podría

determinarse, utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa (Chahuán y Espinoza, 2018).

Debido a que la Norma permite escoger entre dos modelos, esto genera controversia entre el beneficio hacia la calidad de la información financiera presentada si se utiliza uno u otro modelo, pues con la introducción de modelo del modelo de revaluación, se le da a la información financiera un alto grado de subjetividad, debido a que el proceso de valoración dependerá en parte de variables y condiciones externas no controladas por las empresas, a lo cual se le adiciona la alta volatilidad de los actuales mercados y, a la selección del método que corresponda para estimar el valor razonable, lo que lleva a que las decisiones por los usuarios puedan llegar a estar basadas en expectativas falsas e interpretaciones erradas. Es por esto que el valor razonable llega a colisionar con los postulados fundamentales de prudencia y objetividad, sin embargo, el hecho de medir posteriormente un activo al modelo de revaluación lleva a una mayor calidad en la información presentada a los usuarios, ya que ésta llega a ser comparable y verificable (Sánchez, 2010).

Adicionalmente, en los estados financieros se observa que, si están a su valor de mercado, surgirán diferencias con su respectivo valor inicial o costo histórico, lo cual permitirá reconocer ganancias o pérdidas en el resultado del ejercicio. No obstante, para el caso de la PPE se establece que esas diferencias sean llevadas al patrimonio, allí se procede a crear una revalorización que afecta al superávit (Sánchez, 2010).

Adicionalmente, en el tratamiento contable de la PPE es indispensable que en las políticas contables se establezca el método de depreciación del activo y en las estimaciones se describa la vida útil del mismo. La depreciación es la técnica mediante la cual se valora el desgaste de un activo por el uso y tiempo de vida (López y Rojas, 2015). En la normatividad se estipulan diferentes métodos de depreciación, por lo que la entidad definirá el método que mejor refleje en la realidad el desgaste del activo por su uso en el desarrollo del objeto social. Los métodos permitidos son método lineal, método de suma de dígitos y método de las unidades de producción. Cabe mencionar, que la depreciación posee tres elementos claves que la determinan, la vida útil que corresponde al tiempo que la entidad considera que va utilizar el activo, el valor residual que es el monto que se podrá recuperar una vez termine la vida del activo y la base de depreciación que es el valor determinado en la medición inicial (Blanco, Bonilla, Días, Arango y Obando, 2006).

Por otro lado, está el deterioro de valor el cual busca asegurar que los activos de una empresa están contabilizados por un importe que no es superior a su importe recuperable. Las empresas tienen la obligación de evaluar en cada periodo sobre el que informan si existen indicios de deterioro para la PPE mediante la evaluación y análisis de factores internos y externos. Si existen indicios de deterioro es necesario determinar el importe recuperable (Andrade y Parra, 2016).

En contraste, cabe mencionar las revelaciones que deben hacer las entidades en sus estados financieros por medio de las notas acerca de la PPE las cuales están establecidas en la NIC 16. Es de resaltarse que las revelaciones juegan un papel fundamental dentro de las empresas, dado que proporcionan información más clara y detallada acerca de los hechos económicos que se generan a lo largo del periodo contable. Las notas o revelaciones contables, permiten una mejor comprensión, análisis e interpretación por parte de los usuarios de las cifras esbozadas en los

informes publicados, ya que más allá de dar cuenta de los valores que se encuentran en los estados financieros, permiten tener un mayor entendimiento acerca del contexto en el cual se desenvuelve la organización, el porqué de las variaciones de dichos valores, la forma en que se reconocen y miden los hechos económicos y además, permiten tener conocimientos acerca de los fenómenos externos que puedan llegar a generar algún impacto o afectación en los resultados de la empresa (Carreño, 2015).

Finalmente, cabe resaltar que la PPE, es considerado un rubro importante dentro de la organización, ya que a través de este se posibilita el desarrollo del objeto social, actividades de operación, administración, ventas y distribución, dependiendo de cada entidad, y que este mismo posee estimaciones que puede afectar considerablemente el rubro y la situación real de la compañía (Católico et al., 2013). Considerando lo anterior, se insiste en el interés que se tiene a la adecuada y oportuna revelación de información financiera de este rubro tan material.

2.4. Auditoría como referente de seguridad en la información

El mundo competitivo que se desarrolla en la actualidad exige que las empresas se deban reinventar y formar alianzas estratégicas entre ellas con el fin de generar valor agregado y poder diversificar sus productos, es en este contexto que se hace necesario mostrar información que sea más útil y confiable para la toma de decisiones, tanto de usuarios internos como externos, es ahí cuando la auditoría entra a tomar un papel determinante para aportar seguridad a la información presentada ya que

“Una auditoría es un examen de información por parte de una tercera persona, distinta de aquel que la preparó y del usuario. Tiene la intención de establecer la razonabilidad de esta información dando a conocer los resultados de su examen” (Falconí, 2006, p.16).

Para establecer razonabilidad en la información, según las NIAS se requiere que dicha información sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

Al realizar una auditoría, el auditor externo estará en capacidad de poder dar una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros que quedará consignada en su informe de auditoría. Este informe a lo largo del tiempo se ha caracterizado por contener un lenguaje estandarizado, ya que el auditor no proporcionará información sobre la empresa si no que da una opinión, a través de una declaración de aprobación o reprobación, con base al cumplimiento de la empresa; con las normas de contabilidad (Gutiérrez, 2020). Estas opiniones se pueden dividir en dos grandes grupos según las características de la información obtenida durante el proceso de auditoría, puede ser: opinión no modificada explicada en la NIA 700R y, opinión modificada, regulada en la NIA 705R (Rico, García, Rojas, Rojas, y Riquelme, 2015); asimismo, estos distintos tipos de opinión pueden llevar párrafos de énfasis o párrafos de otros asuntos, según los parámetros establecidos en la NIA.

Según la NIA 700R, cuando una auditoría se realiza siguiendo los parámetros de las NIAS se suscita una seguridad en la información global, debido a que al ser preparadas de conformidad con normas reconocidas a nivel mundial, promueve a que el usuario tenga una mejor comprensión y pueden identificar cuándo ocurren situaciones inusuales, es por esto que al momento de realizar dicha auditoría, la literatura considera distintos factores que pueden incidir en el nivel de divulgación en los reportes anuales, como lo son el tamaño de la empresa, rentabilidad, nivel de endeudamiento y sector empresarial (Rivera-Godoy & Rendón-Perea,

2019); y algunos factores externos como lo son la firma de auditoría, la cual puede incidir en la calidad y nivel de información financiera divulgada (Pocomucha, 2019).

Según Valdivia y Pajares (2019), las firmas de auditoría son un factor de gran importancia al momento de divulgar información financiera en los informes anuales, ya que, por su tamaño y experiencia, se pide una mayor calidad en el trabajo de auditoría para así evitar riesgos y cuidar su imagen. Una buena revelación financiera proporcionará calidad en informes auditados, ya que le brindará las bases al auditor para poder dar una opinión que se ajuste a la realidad empresarial, la ausencia de éstas, esperaría que se entregara una opinión modificada, ya que como lo expresa la NIA 705R, cuando no se obtiene evidencia suficiente o adecuada se deberá dar una opinión modificada. ya sea con salvedades o abstención de opinión.

3. Metodología de la investigación

La investigación realizada es de corte cualitativa y descriptiva, ya que busca determinar el grado de cumplimiento de revelación de la PPE teniendo como referente lo emitido en la normatividad aplicable correspondiente a la NIC 16, así mismo evaluar su concordancia con los dictámenes emitidos por las empresas pertenecientes al MILA para los años 2018 y 2019 exceptuando el sector financiero dado a que se esperaría que este tipo de sectores no tuvieran una PPE representativa con respecto a sus activos totales. Estas organizaciones al estar registradas en el mercado de valores están sujetas a la adopción de NIIF Plenas. En total se encontraron 200 empresas de Chile, Perú, México y Colombia, países pertenecientes al MILA, de las cuales se seleccionaron las que reportaban una propiedad, planta y equipo significativa, es decir, donde su PPE sea igual o superior al 10% de sus activos totales, con lo que se llegó a una muestra de 60 y 55 entes económicos para 2018 y 2019, respectivamente, dado que para el 2019 se presentó dificultad para encontrar algunos estados financieros.

Tabla 1. Empresas por país

	Colombia	Mexico	Peru	Chile
2018	15	15	15	15
2019	12	14	14	15

Fuente: Elaboración propia

En la presente tabla se puede observar la muestra de empresas puestas en estudio por cada país del MILA. Elaboración propia en base a datos del MILA.

Es así, como cabe mencionar, que se definió una clasificación en cuanto a las revelaciones de la PPE a partir de lo enunciado en la NIC 16, con el objeto de que la evaluación del cumplimiento de estas fuera concreta y fácil de identificar. Teniendo en revelaciones generales aspectos comunes en cualquier PPE, en revelaciones detalladas un desglose de la información, en revelaciones específicas las cuales podrían ocurrir o no de acuerdo con la empresa y en modelo de revaluación el cual aplicaba si la PPE posee esta medición posterior.

Tabla 2. Revelaciones de propiedad, planta y equipo

Revelaciones generales	Revelaciones detalladas	Revelaciones específicas	Modelo de revaluación
Modelo determinado para la medición posterior al reconocimiento de la PPE donde se evidencia si PPE está siendo medida al modelo del costo o al modelo de revaluación. (RG1)	Conciliación entre los valores en libro al principio y al final del periodo evidenciando los múltiples aspectos que tuvieron lugar en el proceso en el ajuste. (RD1)	PPE afectados como garantía debido al cumplimiento de obligaciones. (RE1)	Fecha efectiva de la revaluación. (MVR1)
Método de depreciación el cual representa el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a la PPE donde se puede identificar: método lineal, método de suma de dígitos o método de unidades de producción. (RG2)	Monto bruto de las pérdidas por deterioro de valor al principio y al final del periodo. (RD2)	Valor de desembolsos reconocidos de elemento de PPE en curso de construcción. (RE2)	Enunciar si se han utilizado los servicios de un perito. (MVR2)
Vida útil haciendo referencia al periodo durante el cual se espera que la entidad utilice la PPE o el número de unidades de producción que la entidad espera obtener de la PPE. (RG3)	Indicios que puedan dar lugar a pérdidas por deterioro de valor. (RD3)	Importe de los compromisos de adquisición de PPE. (RE3)	Calcular para cada PPE que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubiera contabilizado según el método del costo. (MVR3)
Estimación contable Información acerca de la naturaleza y el efecto de la estimación contable en referencia a valores residuales, retiro o rehabilitación. (RG4)	Costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación. (RD4)	Reflejo de los bienes que han sido totalmente depreciados y a pesar de esto aún están en uso. (RE4)	Indicar los movimientos ocurridos en el periodo del superávit de revaluación y cualquier restricción sobre la distribución de tal saldo a los accionistas. (MVR4)
		Cuándo se utiliza el modelo del costo y el mismo es significativamente diferente al valor razonable se debe revelar. (RE5)	Indicar la PPE que haya sufrido pérdidas por deterioro de valor. (MVR5)
En la presente tabla se muestra la descripción de las revelaciones analizadas para verificar el cumplimiento del rubro PPE de acuerdo con las NIIF. Elaboración propia en base a la NIC 16.			

Fuente: Elaboración propia

Es entonces, como a partir de la información resultante de las revelaciones de PPE, se realizó un análisis simple donde N es el total de la muestra de empresas que aplican y n son las que cumplen. Para la evaluación de cumplimiento específico de cada revelación se tomaron como

variable dicotómica 1 para el caso de cumplimiento y 0 para las que no cumplen. La fórmula utilizada es la siguiente:

$$Rev = \sum_{i=1}^n Ri$$

Donde:

Rev = Nivel de Cumplimiento de las revelaciones de PPE

N = Al número de revelaciones que le aplican a cada compañía

R = La revelación evaluada, asignando 1 si la cumple y 0 si no la cumple

Para el análisis de la información se tomaron los estados financieros separados para Colombia y Perú. Por otra parte, para Chile y México los estados financieros consolidados puesto que en estos últimos no se encontraban los Estados Financieros separados.

4. Análisis de resultados de la información

A las empresas determinadas por país para ser estudiadas, se le aplicó la fórmula enunciada anteriormente, y se realizaron análisis de cumplimiento de las revelaciones de la PPE, comenzando por examinar el nivel de cumplimiento de las revelaciones generales y revelaciones detalladas, específicas y modelo de valor revaluado, luego se describe cómo es el nivel de cumplimiento con respecto a las variables consideradas como incidentes en el aspecto mencionado, para finalmente proceder a analizar la relación existente entre el cumplimiento de las revelaciones y el auditor externo.

4.1.Revelaciones Generales

Tabla 3. *Revelaciones generales*

	RG1	RG2	RG3	RG4	Prom
2018	100%	100%	95%	100%	98.8%
2019	100%	100%	95%	100%	98.8%

Fuente: Elaboración propia (La tabla muestra el porcentaje de cumplimiento de PPE para los años 2018 y 2019 de las revelaciones generales)

El cumplimiento presentado por las empresas seleccionadas en la muestra es de un 98% sin presentar cambios del 2018 al 2019 en sus revelaciones generales, esto podría ser resultado de que son revelaciones incluidas dentro de las políticas de los entes por lo que supone una mayor importancia para éstas. Como se evidencia en la tabla, la única que no se cumple en un 100% es la RG3 que hace referencia a la vida útil, lo cual ocurre debido a que algunas empresas no muestran la vida útil de la totalidad de sus activos.

Adicionalmente, se puede evidenciar que el método de depreciación usado es el de línea recta por el 95% de éstas y tan solo el 5% eligieron unidades producidas, esto puede tener su explicación en la literatura donde se expresa que el método de línea recta es uno de los métodos

más utilizados en las empresas, principalmente por su sencillez y por su fácil implementación (Chamba, 2019). Esto podría no estar representando fielmente la realidad del activo, ya que como lo expresa Mejía y Bejarano (2018), el método de depreciación de línea recta supone un desgaste continuo para el activo con el paso del tiempo y por ejemplo los activos mecánicos pueden llegar a tener un desgaste multiplicador debido a su naturaleza con lo que se irá incrementando con el paso de los años. Por ello, se esperaría que a medida en que se desgaste el activo este se comporte de manera creciente.

Cabe resaltar que el 5% de las empresas que utilizan el método de unidades producidas pertenecen al sector industrial y usan este método para valorar la maquinaria, esto podría llegar a ser positivo, ya que “se esperaría que las empresas, especialmente las del sector industrial, recurrieron al método de las unidades producidas como una manera de reflejar de forma más idónea la realidad de su proceso productivo” (Rico, Montoya, Franco y Laverde, 2019).

En cuanto a la medición posterior para los de vehículos, maquinaria y muebles y enseres, se utiliza el costo como método de valoración posterior por el 95% de las empresas, siendo Perú el único país que utiliza el método de valor razonable para valorar su maquinaria. En lo que respecta a la valoración de construcciones y terrenos, el porcentaje de empresas que utiliza el método del valor razonable aumenta, pasando a ser un 12% de la muestra total. El uso de este modelo puede hacer que los resultados netos varíen, ya que la empresa no puede controlar todo a su alrededor, por lo que se vuelven volátiles, por esta razón se podría esperar que haya una pensión muy marcada a no utilizar este criterio valorativo a ultranza (Castellanos, 2012)

Adicionalmente, se encontró que solo el 51% de las compañías muestran los costos de desmantelamiento y retiro.

4.2. Variables que inciden en las revelaciones

Durante el análisis de la información recolectada en los distintos estados financieros se pudieron identificar variables que podrían llegar a tener una influencia significativa en el nivel de cumplimiento de las revelaciones, entre las cuales se encontraron, país, sector, tamaño, nivel de PPE y firmas de auditoría

4.2.1. Según el país.

Tabla 4. Cumplimiento de acuerdo con el país

2018	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR 1	MVR 2	MVR 3	MVR 4	MVR 5	Prom.
Colombia	100%	80%	60%	67%	67%	100%	67%	100%	13%	100%	100%	100%	83%	83%	83%
Mexico	93%	73%	67%	13%	33%	93%	60%	0%	0%	100%	100%	100%	50%	100%	69%
Chile	100%	80%	80%	60%	93%	100%	87%	100%	0%						83%
Perú	100%	93%	80%	53%	73%	100%	60%	0%	0%	80%	80%	100%	80%	100%	76%

2019	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR 1	MVR 2	MVR 3	MVR 4	MVR 5	Prom.
Colombia	100%	67%	50%	75%	83%	100%	67%	100%	17%	100%	75%	100%	75%	75%	81%
Mexico	93%	79%	71%	14%	36%	93%	71%	0%	0%	100%	100%	100%	50%	100%	71%
Chile	100%	73%	80%	60%	93%	100%	93%	100%	7%						83%
Perú	100%	86%	85%	57%	79%	100%	64%	100%	0%	50%	50%	100%	75%	75%	78%

Fuente: Elaboración propia (Se muestra en la tabla el nivel de cumplimiento de las revelaciones por país para los años 2018 y 2019).

Es evidente que el nivel de cumplimiento para el año 2018 y 2019, respectivamente, de los países Colombia con un 83% y 81% y Chile con 83% y 83% fueron los más altos, seguidamente encontramos a Perú con 76% y 78% y, en último lugar, se encuentra México con 69% y 71% de cumplimiento de las revelaciones de sus estados financieros en referencia al rubro PPE. Cada uno de estos países tuvo un proceso de convergencia con diferentes estrategias y herramientas, pero siempre dirigidos por organismos especializados en el área contable. Si se piensa en el momento en que cada uno de los países definió adoptar de manera obligatoria las NIIF, Colombia a pesar de ser el último, como ya se mencionó, presenta un nivel de cumplimiento alto en comparación con los demás países del MILA, a excepción de Chile, que fue el primero que inició la adopción, de lo cual se esperaría que debería tener un mejor cumplimiento en comparación con los demás países. Podemos explicar el comportamiento de Colombia en base a lo enunciado por Pérez, Méndez, Fernández, Alvarado y Rojas (2015) “Colombia es el único país que ha regulado el proceso mediante ley, por lo que su proceso goza de una mayor institucionalización otorgado por la jerarquía legislativa colombiana, donde las leyes sólo están por debajo de la Constitución” (p. 71), lo cual hace que las empresas se preocupen más por realizar un buen desarrollo de sus informes emitidos pues estos dan muestra del proceder de las mismas en términos contables.

4.2.2. Según el sector.

Tabla 5. Cumplimiento de acuerdo con el sector

2018	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR	MVR	MVR	MVR	MVR	Prom
S. industrial	78%	65%	48%	74%	95%	74%	100%	0%	88%	88%	100%	75%	100%	81%
S. Servicios	85%	85%	65%	70%	100%	70%	100%	5%	100%	100%	100%	100%	67%	85%
S. Comercial	81%	69%	31%	56%	100%	63%	100%	0%	100%	100%	100%	0%	100%	76%
S. Comunicaciones	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	71%

2019	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR	MVR	MVR	MVR	MVR	Prom
S. industrial	78%	68%	48%	78%	95%	78%	100%	0%	75%	75%	100%	63%	88%	79%
S. Servicios	82%	82%	71%	76%	100%	76%	100%	12%	100%	0%	100%	100%	0%	76%
S. Comercial	64%	71%	36%	64%	100%	71%	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	75%
S. Comunicaciones	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	71%

Fuente: Elaboración propia (se muestra en la tabla el nivel de cumplimiento de las revelaciones por Sectores con mayor influencia en la economía de los países para los años 2018 y 2019.)

Para nuestro proyecto de investigación escogimos los siguientes sectores, industrial, servicios, comercial y comunicaciones, dada la naturaleza y actividades de dichos sectores la inversión en infraestructura, maquinaria y/o Equipo es significativa, siendo esta una de las características más importantes para evaluar el grado de revelaciones de los activos fijos dentro de nuestra investigación. Se logró identificar que el sector con mayor nivel de cumplimiento en las revelaciones es el sector servicios con un 85% y 76% de las revelaciones en el 2018 y 2019 respectivamente, seguido el sector industrial con un cumplimiento en sus revelaciones de 81% y 79% para el año 2018 y 2019, luego el sector comercial con un cumplimiento del 76% y 75% por año y, finalmente, para el sector comunicaciones con un nivel de cumplimiento 71% constante para los dos años. Cabe resaltar que en los primeros tres sectores se evidenció una desmejora en sus revelaciones con respecto al año anterior, excepto el de comunicaciones que no presentó una variación en el nivel de cumplimiento. Además, se resalta que la revelación

RE5 que se presenta cuando se utiliza el modelo del costo y el mismo es significativamente diferente al valor razonable, presenta un mayor cumplimiento en el sector comunicaciones en relación a los otros sectores, donde su grado de cumplimiento es muy bajo; así mismo, la RE3 Importe de los compromisos de adquisición de PPE, presenta un grado muy bajo de revelación en el sector comunicaciones, esto obedece a las exigencias de cada sector, ya que este se considera una variable explicativa determinante para el grado de revelación, puesto que diferentes mercados pueden enfrentar circunstancias específicas que pueden influir en las revelaciones y las necesidades de sus usuarios. Autores como Pocamucha (2018), afirman que existen una relación entre el sector y el grado de revelación de las empresas, además que el sector industrial manufacturero y minero revelan mejor información financiera debido a la naturaleza de sus actividades, ya que pueden generar mayor impacto en la sociedad y su sector exige certificaciones y gestiones medioambientales.

4.2.3. Según el nivel de ventas.

Tabla 6. Cumplimiento de acuerdo con al nivel de ventas

2018	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR 1	MVR 2	MVR 3	MVR 4	MVR 5	Prom
Nivel Alto	97%	84%	68%	52%	74%	97%	68%	100%	6%	89%	89%	100%	78%	100%	79%
Nivel Bajo	100%	79%	76%	45%	59%	100%	69%	100%	0%	100%	100%	100%	75%	75%	77%

2019	RD1	RD2	RD3	RD4	RE1	RE2	RE3	RE4	RE5	MR1	MR2	MR3	MR4	MR5	Prom
Nivel Alto	97%	76%	68%	52%	79%	96%	72%	100%	7%	75%	75%	100%	63%	88%	75%
Nivel Bajo	100%	77%	77%	50%	65%	100%	77%	100%	4%	100%	50%	100%	100%	50%	75%

Fuente: Elaboración propia (se muestra en la tabla el nivel de cumplimiento de las revelaciones por nivel de ventas para los años 2018 y 2019)

Partiendo de la hipótesis que un nivel de ventas alto supondría un mayor cumplimiento a la hora de revelar, se decidió dividir las ventas en nivel alto y bajo para así determinar cuáles serían las empresas grandes y pequeñas y determinar que relación tiene el tamaño con el grado de cumplimiento; y fue así que para obtener el nivel de ventas bajo y alto se utilizó la media geométrica, donde de la media geométrica hasta el valor mínimo representa el nivel bajo de ventas y de la media geométrica hasta el máximo valor representa el nivel de ventas alto.

Al analizar el nivel de ventas como indicador de tamaño, se esperaría que a mayor tamaño mayor cumplimiento en las revelaciones, como señala Pocomucha (2017) que existe una relación directa entre el tamaño de la empresa y la divulgación de información financiera y no financiera.

Dicha hipótesis no se apoya ni se refuta dado que la variación de cumplimiento entre el nivel de ventas alto y bajo no es significativo, siendo estos un 79% y 77% respectivamente para el año 2018 y para el año 2019 la diferencia entre nivel alto y bajo fue nulo, con lo que no se estaría mostrando una relación directa entre tamaño y la calidad en la información presentada, dado a que se están comportando prácticamente igual en el primer año en estudio y para el segundo se comportan igual. Aunque cabe resaltar que para el 2019 se disminuyó el cumplimiento en las revelaciones, posiblemente se deba a que algunas empresas investigadas

se funcionaron para dicho año, por lo que este proceso pudo a ver afectado las revelaciones de PPE.

Adicionalmente, se evidencia que las empresas que poseen un nivel de ventas alto tienen mayor cumplimiento en las revelaciones de deterioro de valor y en especificar si utilizan peritos para la medición del valor razonable y, para nivel de ventas bajo, se encuentra que tiene un mejor cumplimiento en revelar cuándo es utilizado el modelo del costo y el mismo es significativamente diferente al valor razonable se debe mostrar este.

4.2.4. Según el nivel de PPE.

Tabla 7: Cumplimiento de acuerdo con el nivel de PPE.

2018	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR	MVR	MVR	MVR	MVR	Prom
Baja de 10% a 40%	97%	77%	68%	48%	58%	97%	61%	100%	6%	83%	83%	100%	83%	83%	79%
Media de 40% a 70%	100%	84%	74%	53%	63%	100%	74%	100%	0%	100%	100%	100%	75%	100%	84%
Alta 70% a 100%	100%	90%	80%	40%	100%	100%	80%		0%	100%	100%	100%	67%	100%	84%

2019	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR	MVR	MVR	MVR	MVR	Prom
Baja de 10% a 40%	97%	73%	70%	47%	63%	97%	67%	100%	7%	100%	75%	100%	75%	75%	79%
Media de 40% a 70%	100%	83%	78%	61%	78%	100%	78%	100%	6%	67%	67%	100%	67%	100%	81%
Alta 70% a 100%	100%	71%	67%	43%	100%	100%	100%		0%	67%	67%	100%	67%	67%	77%

Fuente: Elaboración propia (se muestra en la tabla el nivel de cumplimiento de las revelaciones por el nivel de PPE para los años 2018 y 2019)

Para el análisis de los resultados por cumplimiento de porcentaje de PPE, se categorizó por PPE alta, media y baja, de allí se encontró que las empresas que poseían un porcentaje de PPE alto y medio tienen un mayor grado de revelación para el año 2018 y corresponde al 84% en ambos casos, esto es debido a que el rubro es significativamente material dentro de los estados financieros, y tiene influencia en los resultados de estos mismos. Por lo que es congruente que exista un mayor grado de revelación a mayor porcentaje de PPE. Para las empresas que tienen un porcentaje de PPE bajo, su grado de revelación es del 79%. Cabe resaltar que para el año 2019 se presentó una disminución en la presentación de las revelaciones para las empresas con un porcentaje alto y medio de PPE de 7% y 3%, respectivamente, ya que se vio influenciado por las revelaciones de las empresas que emplean el modelo del valor razonable puesto que carecían de detalle, al nombrar si ha utilizado los servicios de un perito e indicar si la PPE sufrió deterioro de valor, además no revelaron cuándo se utiliza el modelo del costo y este es significativamente diferente al valor razonable, que sin duda son detalles importantes para saber el estado de la PPE.

4.2.5. Según la Firma de Auditoría.

Tabla 8: Cumplimiento de acuerdo con la firma de auditoría

2018	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR 1	MVR 2	MVR 3	MVR 4	MVR 5	Prom.
Deloitte	100%	50%	50%	40%	80%	100%	50%	100%	0%						72%
P w C	100%	83%	67%	67%	58%	100%	83%	100%	0%	100%	100%	100%	50%	75%	81%
Ernst & Young	100%	91%	83%	61%	70%	100%	70%	100%	9%	67%	67%	100%	100%	100%	83%
KPMG	100%	75%	63%	25%	63%	100%	75%	0%	0%	100%	100%	100%	100%	100%	76%
Otros	86%	100%	86%	14%	57%	80%	57%	0%	0%	100%	100%	100%	75%	100%	74%

2019	RD 1	RD 2	RD 3	RD 4	RE 1	RE 2	RE 3	RE 4	RE 5	MVR 1	MVR 2	MVR 3	MVR 4	MVR 5	Prom.
Deloitte	100%	38%	38%	38%	88%	100%	50%	100%	0%						71%
P w C	100%	67%	67%	67%	58%	100%	83%	100%	0%	100%	75%	100%	50%	50%	77%
Ernst & Young	100%	86%	81%	62%	76%	100%	76%	100%	14%	50%	50%	100%	100%	100%	82%
KPMG	100%	89%	78%	44%	78%	100%	78%	100%	0%	100%	100%	100%	100%	100%	86%
Otros	80%	100%	100%	0%	60%	67%	80%	0%	0%	67%	67%	100%	67%	100%	70%

Fuente: Elaboración propia (Se muestra en la tabla el nivel de cumplimiento de las revelaciones por auditor para los años 2018 y 2019).

Con respecto a la relación entre tipo de auditor y nivel de cumplimiento de revelaciones, se tiene el precepto que si se habla de una de las firmas de las BIG 4 el cumplimiento debería ser mayor, pues estas firmas poseen mayor conocimiento de los estándares internacionales de contabilidad por lo que la calidad de sus informes y del trabajo de auditoría realizado es mejor en comparación con otras firmas (Vásquez y Mora, 2016). Es entonces como se da evidencia que este comportamiento se cumple, siendo la firma Otros que representa cualquier auditor externo, sea persona natural o firma, pero siempre siendo un contador público, la de menor porcentaje de cumplimiento en sus revelaciones y que de un año a otro disminuyó en cuatro puntos porcentuales su cumplimiento.

Sin embargo, es de anotar que KPMG para el 2018 también tuvo un nivel de cumplimiento bajo en comparación con las otras firmas de auditoría, que correspondía a 76%, en contraste lo aumentó para el 2019 de manera considerable en un 10%. Mientras que, PwC tenía en el 2018 un porcentaje de cumplimiento de 81% y para el 2019 lo bajó hasta 77%.

Otro aspecto a resaltar, es que la firma Deloitte en la muestra definida no tiene ninguna empresa que mida su rubro propiedad, planta y equipo al modelo de valor revaluado y su nivel de cumplimiento es bajo, con un 78% y 77%, respectivamente, para los años 2018 y 2019.

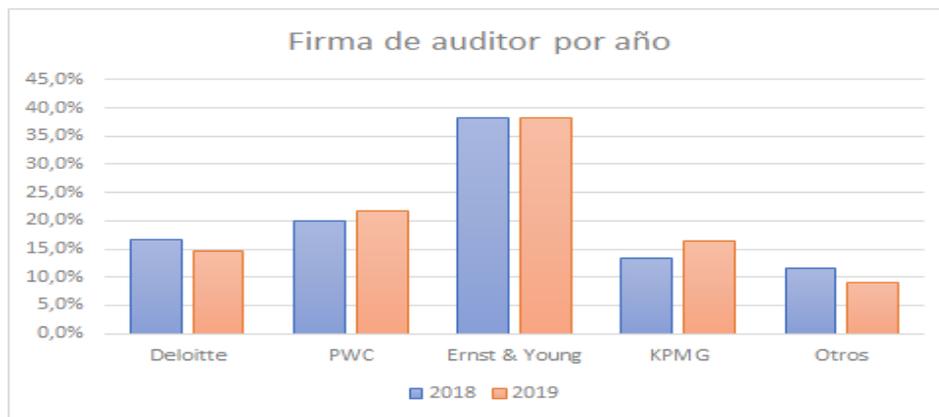
Finalmente, la firma de auditoría que mayor nivel de cumplimiento posee es Ernst & Young en ambos años con un promedio de 82% y es precisamente esta firma la de mayor escogencia por parte de las empresas seleccionadas en la muestra.

4.2.6. Firma de auditoría.

De acuerdo con los datos obtenidos se observa que todas las empresas del MILA presentan su dictamen en limpio. Adicionalmente, a nivel general se evidenció que las mismas escogen en mayor proporción a las firmas de auditoría que corresponden a las BIG 4. Esta decisión por parte de las compañías se basa en un enfoque de calidad en la información e independencia, pese a esto, al observarse una inclinación hacia la contratación de las BIG 4 en promedio del 90% para ambos años donde corresponde a Deloitte con 17% y 15%, KPMG con 13% y 16%,

PwC con 20% y 22% respectivamente para los años 2018 y 2019 y Ernst & Young con 38% para ambos años, siendo esta última la firma que más parte del mercado posee. Se puede sustentar este hecho, en base a la teoría de la agencia, la cual se basa en que los administradores mantienen información asimétrica en relación con los accionistas de la empresa. Tal situación puede ser disminuida con un informe de auditoría de alta calidad. Por consiguiente, las BIG 4 gozan de una reputación positiva en cuanto a que sus servicios de auditoría son oportunos y eficientes por lo que sus informes son de calidad (Chávez, Herrera, Zuñiga y Zambrano, 2019).

Gráfica 1. Firma de auditor por año



Fuente: Elaboración propia (La gráfica representa el nivel de cumplimiento de las BIG 4 y otras firmas de auditoría tanto para los años 2018 y 2019).

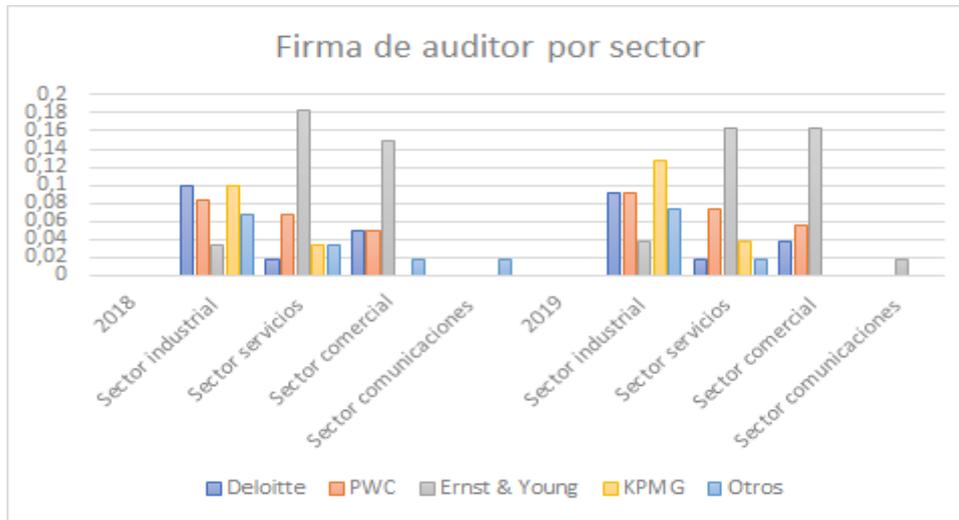
De acuerdo a la Gráfica 1 las variaciones de un año a otro son muy leves, sin embargo, cabe resaltar que la firma de auditoría que más escogencia tiene tanto para el 2018 como para el 2019 es Ernst & Young con un 38% y la que menos tiene es Otros con 12% y 9%, respectivamente para cada año. Este comportamiento se puede sustentar en base a la investigación realizada por Gray y Ratzinger (2010), donde se enuncia que las empresas escogen las firmas de auditoría que corresponden a las BIG 4 con la percepción de que las mismas llevan a cabo auditorías de alta calidad debido a que su conocimiento en el área contable es superior en comparación con las firmas de auditoría incluidas en Otras.

Otro aspecto que cabe resaltar es que para todos los países priman las firmas de auditoría correspondiente a BIG 4 a excepción de Perú, donde se evidencia que ninguna de las empresas adquiere los servicios por parte de la firma de auditoría Deloitte.

Adicionalmente, entre la elección por parte de los cuatro países, Perú es el que mayor escogencia tiene para con las firmas de auditoría que no corresponden a las BIG 4.

Es por lo anterior que el comportamiento de las empresas en los diferentes países a excepción de Perú da a conocer que al momento las firmas de auditoría representadas por las BIG 4 poseen gran parte del mercado que demandan los servicios de auditoría en los países del MILA.

Gráfica 2. Firma de auditor por sector



Fuente: Elaboración propia (En la gráfica se puede observar el nivel de cumplimiento de las revelaciones de PPE por sector para los años 2018 y 2019)

En la Gráfica 2, correspondiente a la firma de auditoría por sector, industrial, servicio, comercial y comunicaciones, se evidencia que las mayorías de ellos prefieren los servicios prestados por las BIG 4, además muestra que para el año 2019 hubo un incremento de dicha demanda debido a las exigencias del mercado, pasó de 87% en el año 2018 a 91% en el año 2019 y esto obedece a que éstas desarrollan conductas estratégicas con el fin de atender dicha demanda, puesto que invierten en la adquisición de conocimientos especializados; como el reclutamiento, formación y especialización de personal por sectores de actividad económica. También se evidencia que no hay un traslado significativo de servicios entre firmas por sector en el año 2018 y 2019, es decir las compañías mantienen su preferencia a las mismas compañías auditoras en los diferentes años. (Toscana y García, 2010) Cabe resaltar que, en el año 2019 para el sector industrial, hay una preferencia a la firma de auditoría KPMG y para el resto de los sectores Ernst & Young mantiene una cuota de mercado superior a las demás, y esto se debe a que en el último año esta firma ha incrementado en un 8%, y están enfocados en garantizar la calidad y la confianza de sus clientes (Muñoz 2019).

5. Conclusiones

Se evidencia que no se tiene una relación directa entre revelaciones y la opinión por parte del auditor independiente dado que el 100% de las empresas estudiadas presentan un dictamen en limpio aun cuando las revelaciones no cumplen con todos los requisitos expuestos en la NIC 16 para el caso de PPE, también se hace necesario resaltar que dichas empresas tienen un 10% de sus activos totales en PPE por lo que se esperaría que al no estar cumpliendo con sus revelaciones se debería mostrar un tipo de opinión diferente o evidenciar este hecho en algún sitio para que se puedan tomar los correctivos necesarios con el objeto de mejorar la calidad de la información y el tratamiento de la misma.

De la información revelada sobre PPE en los años 2018 y 2019, la correspondiente a aspectos generales, el cumplimiento es prácticamente un 100%, esta información se muestra ya sea en la nota propia del rubro mencionado o en la sección de políticas contables. Sin embargo, en lo

referente a aspectos específicos de la medición y hechos posteriores a la fecha de cierre, la información presentada es en varias ocasiones es incompleta u omitida. También a pesar de que se cumple con revelar lo especificado con la norma y que con esto se estaría cumpliendo, se hace de manera muy somera por lo que se podría dificultar entender de manera adecuada cómo se encuentra el rubro en estudio.

Es así, como el 52% de las empresas estudiadas no proporcionan información acerca de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación, tampoco revelan de manera apropiada lo referente a deterioro de valor, a pesar de que la norma específicamente expresa que para cada periodo en el que se informe se debe evaluar tal situación en los activos que posee la empresa. Adicionalmente, un aspecto que es crítico es que las empresas deben revelar cuando utilizan el modelo del costo si el mismo es o no significativamente diferente al valor razonable, esto solo lo muestran dos empresas de Colombia y una de México.

Adicionalmente, cabe mencionar que al momento de la empresa presentar la situación financiera de la misma con sus respectivas notas en ocasiones se llega a limitar en gran medida al usuario externo, puesto que si hacemos referencia a la información suministrada en las notas de los estados financieros, en ocasiones no se es clara, dado a que no se sabe si el hecho económico no se está presentando o simplemente no se revela ,como es el caso de especificar si se tiene propiedad planta y equipo totalmente depreciada, si hay algún activo entregado en garantía o por qué circunstancias se está presentando deterioros de valor, por lo que en todos los casos se debería hacer alusión a lo que pasa con el activo realmente, para que el usuario tenga acceso a la realidad de dicho activo.

Por otra parte, se observa que las empresas puestas en estudio se inclinan en un 90% a seleccionar como auditor externo a las firmas de auditoría pertenecientes a las BIG4 en especial a Ernst & Young con un 38%, mientras que sólo un 10% corresponde a firmas Otros. Además, en cuanto al nivel de cumplimiento de revelación de información del rubro en estudio de acuerdo a la firma de auditoría se identifica que tiene mayor nivel de cumplimiento las BIG4 que auditor Otros, teniendo aproximadamente un 81% de nivel de cumplimiento las firmas PwC y Ernst & Young. Es así, como cabe resaltar que existe una mayor confianza en las BIG4 debido a su experiencia y continuo mejoramiento en los procesos de revisión y análisis de la información.

6. Referencias

Alvarado, L. E., Rojas, O. A. (2015). Implicaciones de la depreciación bajo normas NIC-NIFF en el estado de resultados de las empresas del sector industrial. Programa de especialización de estándares internacionales de contabilidad y auditoría, 26.

Andrade, C. L., Parra, L. V. (2016). NIC 36 Deterioro de valor de los activos. Llanos: Universidad de los Llanos.

Arias Suárez, J. D., & Cano Mejía, V. (2018). Contabilidad y modos de producción. Apuntes reflexivos para repensar el papel social de la contabilidad. Contaduría Universidad de Antioquia, 73, 33–48. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a02>

Aristizábal, D. A., & otros, &. (2014). aprendeenlinea.udea.edu.co. Obtenido de ANÁLISIS de la calidad de las revelaciones contenidas en los estados financieros presentados bajo normas

internacionales de información financiera. Obtenido de:
<https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/view/323609>

Ávila, J. S., Olivares, P. V., y Hassan, J. O. (2017). Claridad y calidad de las notas explicativas en estados financieros bajo IFRS. *Quipukamayoc*, 27-40.

Balcazar Daza, A. M. (2018). Gobernanza corporativa, una propuesta para el mejoramiento en la gestión administrativa y financiera en el hospital E.S.E nuestra señora del Carmen Tabio-Cundinamarca. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 13-32.
<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a01>

Bonilla, C. O., Ocampo, L. D., Navarrete, B. M., y Sarmiento, M. Á. (2018). La comparabilidad de la información financiera en Colombia tras su convergencia con los IFRS. El caso de las propiedades, planta y equipo de las empresas cotizantes. *Innovar*, 91-103.

Blanco, M. P., Bonilla, X. A., Díaz, D. C., Arango, K. F., Obando, J. M. (2006). Depreciación de activos fijos y contratos de leasing. @Apuntes Cont@bles.

Bolsa de Valores de Colombia (bvc). Listado de emisores. Bolsa de Valores de Colombia. Obtenido de: <https://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>

Bolsa de Valores de Perú (BVL) Listado de emisores. Bolsa de Valores de Perú. Obtenido de: <https://beta.bvl.com.pe/emisores/listado-emisores>

Bolsa de Valores de Santiago de Chile. Listado de emisores. Bolsa de Valores de Santiago de Chile. Obtenido de: <https://www.bolsadesantiago.com/>

Bolsa de Valores de México (BMV) Listado de emisores. Bolsa de Valores México. Obtenido de <https://www.bmv.com.mx/>

Borges. Q. H. (2019). Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza. Obtenido de A 10 años de la adopción de las NIIF/IFRS en Chile Obtenido de: <https://fen.uahurtado.cl/2019/articulos/a-10-anos-de-la-adopcion-de-las-niif-ifrs-en-chile/#:~:text=El%20a%C3%B1o%20que%20entr%C3%B3%20en,de%20las%20NIIF%20en%20Chile>

Católico, D. F., & Cely, J. R. (2013). Revelación de la información financiera sobre propiedad, planta y equipo en empresas industriales cotizadas en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 943-978.

Cantillo L. R. (2018). Obtenido de Esquema de análisis de la Calidad de la información Contable. Obtenido de: <http://dx.doi.org/10.17981/econcuc.40.1.2019.05>

Castellanos, H. (2010). El valor razonable y la calidad de la información financiera. *Visión Gerencial*, (2),269-282. Fecha e Consulta 23 de agosto de 2020. ISSN: 1317-8822. Obtenido de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=4655/465545889012>

Católico Segura, D., Urbina Ayure, J. y Gutiérrez, J.(2019). La incidencia de las Normas Internacionales de la Información Financiera sobre la revelación de la información contable en empresas colombianas. *Apuntes Contables*. 23 (ene. 2019), 85-105. DOI Obtenido de: <https://doi.org/10.18601/16577175.n23.06>.

Carreño, J. M. (2015). La importancia de las revelaciones en los estados financieros bajo NIIF para la toma de decisiones. Bogotá: Universidad militar nueva granada.

Chahuán, K. Díaz, R. (2018). Modelos de medición posterior al reconocimiento de Propiedad, Panta y Equipo en entidades chilenas. *Revista contabilidad y sistemas*, 39-45.

Chacón, J. I. (2012). Tipos de opiniones que puede emitir un auditor en una auditoría de Estados Financieros. *Gestión Joven*, 52-70.

Chavez, M. A., Herrera, M. P., Zuñiga, M. A. Zambrano, G. A. (2019). La rentabilidad de las grandes compañías como determinante en la elección de las BIG 4: Caso ecuatoriano 2012-2017. *Revista científica Yachana*, 80.

Deloitte. (2019). IFRS-NIIF: Obtenido de: https://www2.deloitte.com/co/es/services/ifrs_niif.html#:~:text=IFRS%20%2D%20NIIF,reflejan%20en%20los%20estados%20financieros

Escobar, M. A. (23 de agosto de 2019). Análisis del método de depreciación de activos. Machala, Ecuador.

Falconí, O. (2006). Auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. *Contabilidad y negocios*, 15-20.

Fuentes G.H (2012). Obtenido de Formulación de las NIF en México: referente de convergencia a NIIF. Obtenido de: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v27n45/v27n45a01.pdf>

Garza S.K. (2015). Efecto en la calidad de la información ante cambios en la normatividad contable: caso aplicado al sector real mexicano. Obtenido de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0186104216300390>

Garzón, C. C. (2017). Proceso de adopción de IFRS en Colombia comparado con países de Latinoamérica. Obtenido de: <http://hdl.handle.net/10654/17163>.

IASB (2010). El marco conceptual para la información financiera. Londres: International Accounting Standards Committee Foundation.

IFRS. (2016). Aplicación minicomercio industria y turismo. Obtenido de: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/14%20ES_RedBV2016_IAS16_PartA.pdf

Londoño, J. E., Ruiz, D. G., & Álvarez, A. O. (2016). Daniel Giraldo Ruiz. En M. A. Rivera, caminos contables. Problemas y metodologías para el pág. 451). Antioquia: GICCO.

Llopis, R. M., Becerra, O. A., Vásquez, J. C., Cassinelli, H. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. Dialnet.

Maza, J. V., Chávez, G., & Herrera, J. (2017). Universidad y Sociedad. Obtenido de Revalorización de Propiedades Planta y Equipo (PPE) con fines de financiamiento: <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus>

Mejía, Z. F., y Bejarano, S. G. (2018). “Efectos de la Adopción de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 Propiedades, Planta y Equipo en los Estados Financieros de la Empresa Fundación Callao S.A., Durante los Períodos 2014 y 2015”. Lima, Perú: Facultad de Administración y Negocios Carrera de Contabilidad Financiera, Universidad Tecnológica del Perú.

Mercado, M. A. (2016). Principios de metodología de la investigación en contaduría pública. Guadalajara: Universidad de Guadalajara.

Muñoz, A. (2019). Obtenido de las cuatro grandes auditoras elevan el 4,4% sus ingresos mundiales. Obtenido de: <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10255133/12/19/Las-cuatro-grandes-auditoras-elevan-el-44-sus-ingresos-mundiales.html>

NIC 1. (2010). Presentación de Estados Financieros Obtenido de: <http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/compilacion-marcos-tecnicos-de-informacion-financi/1534364977-6992>.

Pebes, R. J. (OCTUBRE de 2019). El nuevo dictamen de auditoría y su incidencia en el actual contexto de la economía peruana. LIMA, PERÚ.

Pocomucha, K. (2017). Factores que determinan la cantidad de revelación financiera en las memorias anuales de empresas cotizadas peruanas (Trabajo de investigación de bachiller en Contabilidad y Auditoría). Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Programa Académico de Contabilidad y Auditoría. Piura, Perú.

Ratzinger, N. V. y Gray, G. L. (2010). Perceptions of preparers, users and auditors regarding financial statements audits conducted by Big 4 accounting firms. Department of Accounting & Information System, college of business & economics California State University .

Rico, C. P., García, C. F., Rojas, V. M., Rojas, P. M., & Riquelme, M. A. (2015). Comunidad Andina de Naciones (CAN), Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador: proceso de convergencia y adopción de las niif. economía y política, 71.

Rincón Soto, C. A., Molina Mora, F. R., & Narváez Grisales, J. A. (2020). Perspectiva de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la aplicación de las NIIF en las empresas cooperativas. Contaduría Universidad de Antioquia, 76, 35–53. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a03>

Rivera-Godoy, J. A., & Rendón-Perea, J. D. (2019). Sector avícola en Colombia: rendimiento contable y EVA. Contaduría Universidad de Antioquia, 74, 127–151. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a06>

Ruiz Acosta, L. E., Camargo Mayorga, D. A., & Cardona García, O. (2020). Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la

convergencia a NIIF. Contaduría Universidad de Antioquia, 76, 97–114.
<https://doi.org/10.17533/uidea.rc.n76a04>

Salas, J., Vilchez, P., y Curvelo, J. (2017). Claridad y calidad de las notas explicativas en estados financieros bajo IFRS. Un estudio de brechas de Expectativas Gaps para normas contables (NIC 2, NIC 16, NIC 37 y NIC 38). *Quipukamayoc*, 25(49), 27-40. Obtenido de: <http://dx.doi.org/10.15381/quipu.v25i49.14277>

Toscano, J. A., García Benau, M. A. (2010). Estrategias de las cuatro grandes firmas de auditoría en México. Obtenido de: <file:///C:/Users/Arbelaez%20Cano/Downloads/Dialnet-EstrategiasDeLasCuatroGrandesFirmasDeAuditoriaEnMe-3416136.pdf>

Vasquez, N. Rivera, J. (2016). Analisis de los determinantes de revelación de instrumentos financieros mediante el uso de componentes principales: El caso de empresas mexicanas . *Artículo de investigación científica y tecnologica*, 467.

Valdivia, K. P., y Pajares, J. H. (2019). Influencia de la firma de auditoría y desempeño de empresas cotizadas en la extensión de revelación de información de los reportes anuales. *Contabilidad y sistemas*, 46-53.