

Osorio, J.; Agudelo, D.; Hernández, A.; Alzate, W. (2017). Variables contingentes en el proceso de implementación de NIIF/IFRS: Análisis comparativo entre el sector estatal y el sector privado en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 129-148

Variables contingentes en el proceso de implementación de NIIF/IFRS: Análisis comparativo entre el sector estatal y el sector privado en Colombia

Jair Albeiro Osorio Agudelo

Docente Investigador - Universidad de Antioquia
albeiro.osorio@udea.edu.co

Didier Mauricio Agudelo Hernández

Docente Investigador - Universidad de Medellín
dmagudelo@udem.edu.co

Adriana María Hernández Gil

Secretaría de Hacienda - Gobernación de Antioquia
adriana.hernandez@antioquia.gov.co

Wilmar Alexander Alzate Castro

Docente Investigador - Universidad de Antioquia
wilmar.alzate@udea.edu.co

Este trabajo hace parte de la producción intelectual del grupo de investigación GICCO y es derivado del proyecto denominado “impacto en la aplicación de las NIIF en la valoración de activos biológicos: estudio de caso múltiple”. El desarrollo de la investigación tuvo la colaboración de los estudiantes en formación: Claudia Marcela Ramos Ramírez, Santiago Giraldo Vargas, Erika Cristina Moriones Vallejo, Juliana Ortiz Jiménez, Jessica Fernanda Morales Vallejo, Eugenia Patricia Eusse Guerra y Elizabeth Restrepo Toro; además de la participación de la contadora pública Natalia Mesa Cardona. Este trabajo fue presentado en el XV Congreso Internacional de Costos – Lyon, Francia. Junio 22 y 23 de 2017

VARIABLES CONTINGENTES EN EL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DE NIIF/IFRS:

Análisis comparativo entre el sector estatal y el sector privado en Colombia

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Adriana María Hernández Gil y Wilmar Alexander Alzate Castro

Resumen: *El presente trabajo permite analizar las variables contingentes de mayor impacto en los procesos de implementación de estándares internacionales de contabilidad e información financiera. Se ha utilizado la metodología de estudio de caso en dos entidades representativas en Colombia, por parte del sector estatal, la Gobernación de Antioquia que es uno de los departamentos más representativos y referentes de Colombia, y por el sector privado, un holding de 9 empresas con 3.600 empleados, dedicadas a la prestación de servicios. La exploración a profundidad permitió comparar este proceso de implementación basados en cinco variables contingentes de alto impacto en el proceso de implementación. Los procesos de implementación son similares en ambos casos analizados y la comparación no permite generalizar que una misma variable tenga la misma importancia para ambas empresas, dado que no solo se diferencian por el sector al que pertenece cada entidad, sino por las condiciones internas y del entorno.*

Palabras clave: *Variables contingentes, implementación marcos normativos de información financiera NIIF/IFRS.*

Contingent variables in the implementation process of IFRS: Comparative analysis between the public and private sector in Colombia

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Adriana María Hernández Gil y Wilmar Alexander Alzate Castro

Abstract: *This paper provides the opportunity to analyze the contingent variables of highest impact in implementation processes of international standards on accounting and financial information. The methodology used is the case study in two representative entities in Colombia, on the part of public sector, the Gobernación de Antioquia, which is one of the most representative departments and a model in Colombia; and on the part of the private sector, a holding of 9 businesses with 3.600 employees involved in service delivery. The further exploration enabled the comparison of this implementation process based on five high impact contingent variables in the implementation process. Implementation processes are similar in both cases which were analyzed, and their comparison does not allow generalizing that one single variable is equally important for both businesses, given that they do not differ only for the sector they belong, but the internal conditions and the environment.*

Key-words: *Contingent variables, implementation, regulatory framework of financial information, IFRS.*

Les variables contingentes dans le processus de mise en œuvre des NIIF/IFRS : Analyse comparative entre le secteur public et le secteur privé en Colombie

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Adriana María Hernández Gil et Wilmar Alexander Alzate Castro

Résumé : *Le présent travail permet d'analyser les variables contingentes ayant un impact plus important dans les processus de mise en œuvre des normes internationales d'information comptable et financière. La méthodologie de l'étude de cas a été utilisée dans deux entités représentatives en Colombie. D'un côté, par le secteur public, le gouvernement d'Antioquia, l'un des départements les plus représentatifs en Colombie, et d'autre côté, par le secteur privé, une holding de 9 entreprises, ayant 3 600 employés, dédiés à la prestation de services. Une exploration en profondeur a permis de comparer ce processus de mise en œuvre, sur la base de cinq variables contingentes ayant un fort impact sur celui-ci. Les processus de mise en œuvre sont similaires dans les deux cas analysés et la comparaison ne permet pas de généraliser que la même variable ait la même importance pour les deux entreprises, puisqu'elles sont différenciées non seulement par le secteur auquel elles appartiennent, mais aussi par les conditions internes et de leur environnement.*

Mots-clés : *Variables contingentes, mise en œuvre des NIIF/IFRS.*

As variáveis contingentes no processo da implementação de IFRS: Análise comparativa entre o setor estatal e o setor privado na Colômbia

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Adriana María Hernández Gil e Wilmar Alexander Alzate Castro

Resumo: *Este trabalho permite analisar as variáveis contingentes de maior impacto nos processos de implementação de standards internacionais de contabilidade e informação financeira. Foi usada a metodologia de estudo de caso em dois entidades representativas na Colômbia, por parte do setor estatal, a Governação de Antioquia que é um dos estados mais representativos e referentes da Colômbia, e pelo setor privado, uma holding de 9 empresas com 3.600 empregados, dedicadas à prestação de serviços. A exploração profunda permitiu comparar este processo de implementação baseados em cinco variáveis contingentes de alto impacto no processo de implementação. Os processos de implementação são similares em ambos os casos analisados e a comparação não permite generalizar que uma mesma variável tenha a mesma importância para ambas as empresas, dado que não somente se diferenciam pelo setor ao que pertence cada entidade, mais pelas condições internas e do ambiente.*

Palavras-chave: *Variáveis contingentes, implementação dos marcos normativos de informação financeira IFRS.*

Variables contingentes en el proceso de implementación de NIIF/IFRS: Análisis comparativo entre el sector estatal y el sector privado en Colombia

Jair Albeiro Osorio Agudelo, Didier Mauricio Agudelo Hernández, Adriana María Hernández Gil y Wilmar Alexander Alzate Castro

Primera versión recibida en junio de 2017 - Versión final aceptada en junio de 2017

I. Introducción.

Importancia de la implementación de estándares internacionales de información financiera

Un efecto de la globalización para las organizaciones ha sido la búsqueda de adoptar mejores prácticas empresariales, con el fin de avanzar en sus negocios, crecer en el mercado y alcanzar una mejor posición competitiva y de solvencia. La implementación de estándares internacionales de información contable y financiera no es un proceso ajeno a lo anterior, por el contrario, busca de estas prácticas para que la información financiera reportada cumpla el objetivo de ser útil en la toma de decisiones sobre el suministro de los recursos a la entidad por parte de los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales (IFRS Foundation, 2016).

La aplicación de estándares internacionales es una oportunidad para mejorar la información financiera de las organizaciones, originando beneficios tales como: tener un mismo lenguaje financiero en el mercado internacional, mejor calidad en la información a presentar, incrementar la comparabilidad y transparencia de la información, agilizar las negociaciones con compañías extranjeras, mejorar la competitividad, la productividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial, entre otros. No obstante, la implementación de tales normas también conlleva importantes retos para las organizaciones como: mayor compromiso de los gerentes y directivos con la información financiera, adaptación de los sistemas de información, nuevas

formas de revelar información que refleje la situación financiera de la compañía, entre otros.

Es así que este trabajo, como un componente estructural y de soporte de un proyecto de investigación que está analizando el impacto de la aplicación de las NIIF en la valoración de los activos biológicos, presenta un análisis comparativo sobre el desempeño de la gestión en los procesos de implementación de estándares internacionales de información contable y financiera con dos estudios de casos en Colombia, uno del sector privado y otro del sector estatal.

Para el desarrollo del escrito, inicialmente se presenta los marcos técnicos normativos que rigen tanto el sector privado como el estatal. Lo anterior, incentiva explorar aspectos importantes de la teoría de la contingencia, pues seguidamente se documentan las variables contingentes identificadas en un proceso de implementación de estándares internacionales y que serán los parámetros para realizar la comparación entre el estudio de caso del sector estatal con el sector privado en dicho proceso de implementación. Finalmente, se presentan las conclusiones de la comparación.

II. Marcos técnicos normativos sobre estándares internacionales de información contable y financiera en Colombia

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009, tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como ente normalizador para el sector privado, y la Contaduría General de la Nación (CGN), como máximo ente regulador del sector estatal, asumieron el gran reto de la conversión a estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

En cuanto a las empresas del sector privado se refiere, la función del CTCP radica en recomendar al Gobierno Nacional a través de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo, las normas, interpretaciones, guías y principios necesarios para cumplir con los estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, que garanticen mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, 2012). El alcance del CTCP fue limitado de carácter técnico excluyendo las cuentas nacionales, la contabilidad presupuestaria, la contabilidad financiera gubernamental y la contabilidad de costos.

Así las cosas, para la aplicación de los estándares internacionales en el sector privado se crearon tres grupos de entidades teniendo en cuenta las condiciones específicas de Colombia:

- **Marco técnico normativo para las empresas del Grupo 1.** Conformado por las entidades emisoras de valores, de interés público, empresas con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes - SMMLV o planta de personal superior a 200 trabajadores, empresas que

realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente y subordinadas, sucursal, matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) plenas. El CTCP optó por tomar como marco de referencia para estas entidades, el marco conceptual, las Normas Internacionales de Información Financiera y sus Interpretaciones CINIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad y sus Interpretaciones CINIC emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés International Accounting Standards Boards). Este marco técnico normativo queda regulado a través del Decreto 2784 de 2012 por el cual se reglamentó la Ley 1314 de 2009, modificado por los Decretos 3023, 3024 y 1851 de 2013 y compilados en el Decreto 2420 de 2015. Los primeros estados financieros para las empresas de este grupo debieron ser elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo al 31 de diciembre de 2015.

- **Marco técnico normativo para las empresas del Grupo 2.** Compuesto por entidades que no cumplen los requisitos para aplicar el marco técnico normativo para las empresas del Grupo 1 y sean empresas con activos totales entre 500 y 30.000 SMMLV o planta de personal entre 11 y 200 trabajadores y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y cuyos ingresos del periodo inmediatamente anterior del período informado sean superiores a 6.000 SMMLV. El CTCP definió las NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades (Pymes) emitidas por el IASB como marco de referencia para este grupo que incluye además los Fundamentos de sus Conclusiones. Se emitió el Decreto 3022 de 2013 por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para estos preparadores de información financiera, modificado por los Decretos 2129 y 2267 de 2014 y compilados en el decreto 2420 de 2015. Los primeros estados financieros de conformidad con este marco técnico normativo fueron elaborados con fecha a 31 de diciembre de 2016.
- **Marco técnico normativo para las empresas del Grupo 3.** Compuesto por las microempresas que tengan activos totales (excluida la vivienda) de máximo 500 SMMLV o planta de trabajadores no superior a 10 trabajadores o ingresos del periodo anterior al informado inferiores a 6.000 SMMLV, personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios del artículo 499 del Estatuto Tributario y normas posteriores que lo modifiquen, es decir, empresas que pertenezcan al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas, siendo ellas: las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las condiciones establecidas

en términos de ingresos, activos, empleados y transacciones. El CTCP evaluando las empresas que conforman este grupo eligió como marco de referencia la guía de contabilidad y de reporte financiero emitido por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y de Reporte (ISAR) como referente de la contabilidad simplificada. Se expidió en el Decreto 2706 de 2012 que oficializó el marco técnico normativo para microempresas, este fue modificado por el Decreto 3019 de 2013 que hace cambios principalmente al marco técnico normativo anexo al decreto inicial y compilados en el Decreto 2420 de 2015. La fecha donde se presentaron los primeros estados financieros comparativos con los nuevos estándares fue el 31 de diciembre de 2015.

Para el sector estatal, la normalización y regulación en materia de contabilidad pública está a cargo de la CGN en cabeza del Contador General de la Nación; estas facultades le han sido otorgadas mediante el artículo 354 de la Constitución Política donde le asignan al Contador General de la Nación la determinación de las normas contables que rigen en el país en materia de Contabilidad Pública, siendo ésta reafirmada por la Ley 298 de 1996 donde dan explícitamente la función de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad para todo el sector estatal. Esta autoridad es ratificada en la Ley 1314 de 2009 donde excluyen del alcance de normalización del CTCP la contabilidad pública siendo de competencia de la CGN.

Partiendo de lo anterior, la Contaduría General de la Nación en junio de 2013 elaboró un documento denominado *estrategia de convergencia de la regulación pública hacia NIIF y NICSP*, de lo cual surgieron tres marcos normativos:

- **Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.** Se expidió la Resolución 743 de 2013, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público y han sido clasificadas como tales por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, es decir, estas compañías del sector estatal aplican NIIF Plenas. Los primeros estados financieros serían elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo el 31 de diciembre de 2015 presentado información al 31 de diciembre de 2014 para propósitos comparativos.
- **Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.** Se expidió

la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, no captan ni administran ahorro del público y han sido clasificadas como tales por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Los primeros estados financieros serían elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo el 31 de diciembre de 2016 presentando información al 31 de diciembre de 2015 para propósitos comparativos.

- **Marco normativo para Entidades de Gobierno.** Se expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública gran parte de lo contemplado por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades de Gobierno que han sido clasificadas como tales por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Los primeros estados financieros serían elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo el 31 de diciembre de 2018.

III. Variables contingentes en los procesos de implementación de estándares internacionales

La Teoría de la Contingencia explica cómo un sistema de contabilidad apropiado se puede diseñar según la estructura, la tecnología, la estrategia y el entorno o medio ambiente de la organización, lo que sugiere que recetas universales no son aplicables (Porporato & Waweru, 2011).

La identificación de las variables contingentes en el proceso de implementación de estándares internacionales de contabilidad e información financiera se ha fundamentado en tres aspectos: primero, seguir la premisa básica de la Teoría de la Contingencia: *no existe un sistema de información que pueda aplicarse de la misma forma en todas las organizaciones, pues depende de varios factores contingenciales* (Cardoso Viera, 2011); segundo, tomando como bases los análisis teóricos y prácticos de Vergara y otros (2015), Lucumí y Pérez (2010), Salazar (2013), Castaño y otros (2014) y la CGN (2013); y, tercero, a partir de la documentación de los estudios de caso donde se pudo determinar las variables de mayor impacto en el logro de los objetivos que plantean dichos estándares dado que son los objetivos de fondo para el proceso de implementación.

En consecuencia, las variables contingentes identificadas fueron:

- **Los sistemas de información.** Un sistema de información es un recurso estratégico de la organización estructurado en un conjunto de flujos y procesos de información que, utilizando una serie de componentes de diversa índole, proporciona a un usuario la información necesaria para el desempeño de sus actividades y funciones. Los sistemas de información han constituido uno de los principales soportes sobre el que se construye el desarrollo corporativo de las organizaciones, ya que una adecuada gestión de éstos facilita el logro de los objetivos en un entorno cada vez más competitivo y dinámico (Ripoll, Alcoy, & Urquid, 2005). Los sistemas de información con el apoyo de herramientas informáticas permiten generar, acceder, transferir, compartir y codificar información y conocimiento, almacenar ambos y recuperarlos cuando es necesario. Esta utilidad contribuye a la creación y mantenimiento de la memoria organizativa (Martínez & Ruíz, 2002).
- **Necesidades de información.** Según Sarmiento (2006), una forma de evaluar la situación financiera de una empresa es a través de la rentabilidad, la liquidez y el riesgo. Se define la rentabilidad como la capacidad que tiene la organización para generar resultados por encima de las expectativas mínimas de rentabilidad de sus propietarios. Por su parte, la liquidez es la capacidad que tiene la operación de generar caja suficiente para cubrir sus costos operativos, sus nuevas inversiones y las obligaciones financieras. Finalmente, el riesgo es la posibilidad de que la organización no logre cumplir con sus niveles esperados de liquidez y/o rentabilidad, por causa de factores no controlables. Los estándares internacionales aportan a medir, reconocer y revelar la rentabilidad, la liquidez y el riesgo, facilitando los procesos de rendición de cuentas y la toma de decisiones por los diferentes grupos de interés en las organizaciones. La situación financiera de una organización también da como punto de partida la identificación de necesidades y expectativas de información para los usuarios tomar de decisiones que vayan en pro de mejorar la situación financiera (Osorio, et al., 2014).
- **Consultoría externa.** Los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, demandan nuevos conocimientos, ajuste de procesos y procedimientos, que se traducen en incertidumbre para el equipo de talento humano responsable de su aplicación; es por ello que un consultor externo experimentado, se convierte en el mejor aliado para apoyar y transferir mejores prácticas en el proceso de implementación. En opinión de Muñiz y Monfort (2005), un consultor externo permite afianzar el proyecto y obtener un soporte más neutral y eficaz en la medida en que aporta un punto de vista objetivo, así como la experiencia obtenida

en otras implementaciones, prestando apoyo al equipo responsable del proceso. Así, dichos autores consideran que la participación de consultores externos permite reducir costos y riesgos en procesos de implementación de sistemas de información y que, en definitiva, dicha figura aporta a la generación de valor.

- **Capacitación y compromiso del equipo en el proceso.** De acuerdo con Granlund (2001), la profesionalización del personal favorece la modernización de las prácticas y los sistemas de información contable. Los nuevos conocimientos adquiridos por los gestores en cursos de formación cambian sus creencias y normas previas y promueven la adopción de nuevos instrumentos y procedimientos. En esta misma línea, señalan que la resistencia al cambio del sistema de control de gestión está normalmente asociada a la falta de formación y calificación del talento humano de la empresa (Rodríguez, Aibar, & Lima, 2013). En esta variable incide la participación de los líderes, pues según Miller (2013): “tu equipo necesita beneficiarse de tu conocimiento y experiencia. También necesitan que les ayudes a desarrollar las destrezas para el éxito. Tú puedes enseñar, pero primero debes entender que tienes que hacerlo. Lo demás es solamente preparación”. Para llevar a cabo el proceso de implementación de normas se necesita compromiso, por lo tanto, el equipo del proceso debe conocer sobre los aspectos financieros de la compañía y disponer de tiempo para desarrollar las actividades de manera que se cumplan cabalmente.

Gestión del cambio. El proceso de gestión del cambio no sólo implica introducir nueva tecnología, realizar cambios en la estructura o desarrollar nuevas estrategias para cumplir los propósitos definidos. Gestión del cambio implica romper tradiciones, hábitos y costumbres, rutinas relacionadas a la forma de ver y operar en cada entidad (Negrete, 2012). La gestión del cambio es un proceso transversal en todo el proceso de implementación, con el propósito principal, que la organización incorpore de forma efectiva, los cambios necesarios para alcanzar los objetivos del proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos que convergen a los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, en lo cual resulta fundamental contar con una estrategia de comunicación organizacional y acompañamiento técnico a los grupos de interés que bien provean, hagan parte o sean destinatarios de los productos derivados del proceso de implementación.

IV. Proceso de implementación de NIIF/IFRS entre el sector estatal y sector privado

A continuación, se presenta para cada caso situaciones genéricas sobre el proceso de implementación de estándares internacionales, para luego presentar

el análisis sobre las variables contingentes identificadas y su respectiva comparación. El estudio es realizado en dos entidades referentes del país, por el sector estatal, la Gobernación de Antioquia que es uno de los departamentos más representativos y quien debe aplicar el marco normativo para entidades del gobierno, establecido por CGN en la resolución 533 de 2015, y por el sector privado una holding de nueve (9) empresas del sector de servicios, con tres mil seiscientos (3.600) empleados que aplica el marco normativo del Grupo 1 que hace referencia a las normas full o completas.

IV.1 Estudio de caso: sector estatal

En la Figura 1 se resume el proceso de implementación de los estándares internacionales de información financiera para este caso, con el fin de presentar algunas situaciones importantes de este proceso para el análisis de las variables contingentes.

El proceso de implementación en las 10 etapas definidas (ver Figura 1) tuvo dos puntos de partida. El primero fue el estudio exhaustivo del marco regulatorio aplicable a la entidad de gobierno, puesto que se debía tener claridad en las diferencias que la CGN implantó en la norma en comparación con los estándares emitidos por el IASB y el IFAC (International Federation of Accountants). El segundo, la planeación dónde se deben definir previamente las actividades a realizar y comunicar la metodología a utilizar en el proceso. El equipo de trabajo elaboró el cronograma de actividades que serviría como guía de tiempo para cumplir de manera oportuna con los productos a entregar a la Gobernación de Antioquia.

Figura 1: Etapas del proceso de implementación en el caso sector estatal



Fuente: Elaboración propia

En la etapa del conocimiento del cliente, se lograron identificar los procesos administrativos, estratégicos y misionales de la entidad, se estudió la estructura y se tuvo interacción con el sistema ERP: SAP, se analizó el manejo contable de los hechos económicos que ocurren en la Gobernación de Antioquia y se profundizó sobre el movimiento y manejo de las cifras más representativas. Para ello, se hizo un requerimiento de información inicial: manuales de procedimientos, estructura organizacional, manual de gestión de calidad, manual de control interno, balances de prueba, entre otros, que fueron revisados y analizados por el equipo de implementación.

Con la información recolectada se procedió a la elaboración del diagnóstico de la entidad, donde se identificaron los impactos que el proceso de convergencia traería. Se definió para cada clase de cuentas un impacto bajo, medio o alto, según su importancia financiera y su grado de complejidad en la implementación. Esto repercute además en la homologación del plan de cuentas.

Con todo lo anterior se encontró que la información financiera contenida en el sistema SAP tenía un proceso de saneamiento importante, obligando a la entidad a corregir inexactitudes de periodos anteriores en cuanto a reconocimientos en contabilidad y a llevar un control de los nuevos hallazgos identificados para dejar la información de la mejor calidad posible.

Se vinculó lo analizado en las etapas 1, 2, 3 y 4 de la Figura 1 con los requerimientos de la norma, con el fin de recomendar a la Gobernación de Antioquia las políticas contables que debería adoptar para la elaboración y presentación de los estados financieros. La propuesta se puso a discusión ante el comité de sostenibilidad contable de la entidad y después de diversas reuniones, modificaciones y aclaraciones, se han venido aprobando las políticas contables, las cuales son entregadas a los asesores de SAP para que parametricen el sistema y definan las áreas de valoración.

La consolidación de estados financieros no es obligatoria en el sector estatal, sin embargo, la Gobernación ha considerado estratégico poder disponer de la información financiera de la entidad en su real dimensión lo que contribuirá al proceso de rendición de cuentas y control de las entidades descentralizadas, por ello, ha decidido prepararse para contar con un procedimiento que permita unificar políticas y realizar el proceso de consolidación de forma eficaz.

La elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA tiene dos efectos fundamentales, de una parte, por el saneamiento contable que debe realizar el ente estatal toda vez que está forzado normas legales y por el cambio en la forma de reconocimiento y medición de los rubros de los estados financiero, que incorpora el nuevo marco normativo, dando origen al cambio patrimonial por los impactos en convergencia a los estándares de información financiera.

En la Tabla 1 se presenta el análisis de las variables contingentes en la entidad estudiada del sector estatal.

Tabla 1. Análisis de las variables contingentes en el estudio de caso sector estatal

Variable Contingente	Análisis
Los sistemas de información	Se elaboró un análisis de la situación actual del ERP o sistema de información administrativo SAP, en relación a los requisitos técnicos a partir del cambio normativo, encontrando que el sistema no cumplía con los requerimientos necesarios. Por tanto, la entidad realizó una significativa inversión para actualizar SAP, no obstante, algunos de los procesos deberán ser soportados con otras herramientas informáticas.
Necesidades de información	<p>Una tarea importante dentro del diseño y la implementación del nuevo marco normativo, es identificar lo que requieren los usuarios del sistema. Al analizar esta variable, se permitió por medio de reuniones constantes entregar avances en la implementación que respondiesen a las expectativas y necesidades de la Gobernación de Antioquia. La necesidad más relevante que se logró identificar en la entidad fue la transparencia de la información, cualidad que se viene trabajando desde el año 2016 con el tema del saneamiento contable, indispensable para la rendición de cuentas y toma de decisiones.</p> <p>La situación financiera del sector estatal está influenciada por la ejecución presupuestal, característica que se debe trabajar para que los funcionarios logren mirarla de forma separada a la contabilidad financiera.</p>
Consultoría externa	<p>El equipo consultor es liderado por un grupo de expertos en el tema de contabilidad pública, quienes estuvieron durante todo el proyecto apoyando la revisión de los productos entregados y llevando a cabo capacitaciones al equipo de implementación y a los funcionarios de la entidad, lo que permite genera valor en la calidad de la implementación, la eficiencia de los procesos y el acompañamiento al personal de la entidad.</p> <p>Las políticas contables y los manuales de procedimientos de la Gobernación de Antioquia se ven claramente alterados con la convergencia, lo cual obliga al equipo de implementación tener un mayor compromiso en la profundidad que le debe dar a la elaboración de estos manuales, ajustando la normatividad a la realidad de la entidad.</p>
Capacitación y compromiso del equipo en el proceso	<p>Se realizan dos clases de capacitación, una por excepción a los funcionarios con interacción parcial con el marco normativo y otra general especialmente para los funcionarios de la dirección contable y otros de la secretaría de hacienda. Se logra identificar que la rotación de personal es una variable estructural que incide en la necesidad de buenos procedimientos de entrenamiento y capacitación del personal que ingrese a la entidad, especialmente cuando se inicie el proceso de aplicación.</p> <p>Se hizo la sensibilización a los funcionarios en este proceso de convergencia, teniendo en cuenta la transversalidad de este nuevo marco normativo en los procesos que se ejecutan a todo nivel.</p> <p>El Gobernador y la Secretaria de Hacienda, han tenido el liderazgo y ejemplo que ha permitido la apertura y compromiso e involucramiento de las diferentes secretarías y entidades relacionadas con el proyecto.</p>

Variable Contingente	Análisis
Gestión del cambio	<p>Se planificaron y ejecutaron estrategias que garanticen que la contabilidad financiera adquiera la relevancia que tiene bajo el nuevo marco normativo.</p> <p>Existe una importante limitante en el sector estatal y es la prevalencia que evidentemente tiene la contabilidad presupuestal sobre la financiera, lo cual se convierte en un reto para la entidad y el equipo de implementación al gestionar alternativas de cambio que den cuenta de la importancia que debe brindarse a la contabilidad financiera como base para la toma de decisiones.</p> <p>Se realiza todo el proceso comunicativo y de soporte técnico para que el personal de la Gobernación reconozca la necesidad del cambio, la aceptación y adopción de nuevas prácticas, así como la interiorización tanto a nivel individual como colectivo de los requerimientos a raíz de la nueva normatividad aplicable.</p> <p>Además de las otras variables contingentes analizadas, hay dos factores de especial importancia a monitorear, toda vez inciden en la velocidad del cambio, de una parte la necesidad de un proceso de saneamiento establecido por la ley 1819 de 2016, para lo cual sólo se dispone de plazo hasta el año 2018 y de otra la rotación del personal inherente al perfil de la entidad pública, lo cual dificulta el debido proceso de cambio.</p>

Fuente: *Elaboración propia*

IV.2 Estudio de caso: sector privado

En la Figura 2 se resume el proceso de implementación de los estándares internacionales de información financiera para el caso del sector privado, con el fin de presentar algunas situaciones importantes de este proceso para el análisis de las variables contingentes, igual que se realizó con el caso anterior.

Generalidades o situaciones importantes a documentar en el proceso de implementación de estándares internacionales de información financiera en este caso son:

- Dentro de la fase de planeación se presentó la socialización y entrega del plan de implementación, la conformación del equipo, así como la definición de roles y responsabilidades.

Figura 2. Etapas del proceso de implementación en el caso sector privado



Fuente: *Elaboración propia*

- La fase de diagnóstico contiene una evaluación preliminar con el fin de comprender la entidad en toda su complejidad y determinar los potenciales impactos derivados de la aplicación de la norma internacional en los procesos, el sistema contable, la planeación tributaria, en aspectos operativos, en el talento humano y los recursos tecnológicos. Como parte del resultado se detectó la necesidad de capacitar a los líderes de los procesos financieros y contables de la entidad.
- Para la fase de ejecución se elaboró, discutió y definió todo lo referente a políticas contables. Además, se evaluaron y presentaron los cambios en el reconocimiento inicial, mediciones posteriores, métodos y procesos de valoración de la entidad. Para efectuar los ajustes y revelaciones requeridas, se realizó la implementación de los sistemas tecnológicos y documentación de flujo de datos.
- Una estrategia utilizada fue la sinergia entre el avance del proyecto y la transferencia de conocimiento, por medio de expertos en temas transversales a la organización, pues fueron elementos fundamentales para que finalizara la implementación en los mejores términos.
- La construcción del Balance de Apertura estuvo acompañada por la elaboración de informes y definiciones técnicas, indicando el tratamiento operativo y contable donde se administran los productos y servicios de la empresa, además de las conclusiones y recomendaciones pertinentes, enfatizadas en las estrategias que la entidad debería abordar para asumir los cambios generados en la aplicación de los estándares internacionales.

Con las generalidades comentadas se procede a presentar las variables contingentes:

Tabla 2. Análisis de las variables contingentes en el estudio de caso sector privado

Variable Contingente	Análisis
Los sistemas de información	<p>Teniendo en cuenta que el proceso de implementación de NIIF no sólo comprende la información contable, sino que también involucra la información contenida en las diversas áreas, se tuvo el apoyo de tesorería, costos, jurídica, talento humano, sistemas y la administración, para realizar el proceso de adaptación de la norma a las especificidades y características propias de la organización, así como para el acceso a la información en el momento que se necesitará conocer situaciones particulares para comprender o confirmar un dato.</p> <p>Al producirse cambios en algunos principios, bases, convenciones, reglas, procedimientos y procesos, se hace inevitable la actualización del sistema de información, puesto que tras cada cambio en la forma del registro operativo habrá un cambio en la programación, y tras cada cambio en el circuito de información, se pondrá de manifiesto, un impacto en las aplicaciones informáticas afectadas directamente por el cambio de normatividad. En ese sentido, la entidad no contaba con herramientas tecnológicas que permitieran automatizar el proceso de adopción de NIIF, por tal motivo se realizó la implementación de un software potente que cumpliera con los criterios y lineamientos del nuevo marco normativo.</p>

Variable Contingente	Análisis
Necesidades de información	<p>La necesidad de información primordial de la entidad era de carácter cualitativo y cuantitativo que complementara los estados financieros, permitiendo visualizar la situación actual y hacia el futuro de la organización. Por ende, el apoyo en las notas a los estados financieros da a conocer y analizar el comportamiento y la tendencia que toman las variables financieras asumidas por la empresa y permite identificar al adoptar las NIIF cómo le generarán éstas un mayor valor y al final apoyar la toma de decisiones.</p>
Consultoría externa	<p>Durante el proceso de implementación de NIIF los asesores son los encargados de transmitir y facilitar el conocimiento en temas complejos regulados por los nuevos estándares, así como aportar con conclusiones y recomendaciones al mejoramiento del tema de interés. Además, por tratarse de expertos en temas específicos, traen consigo resultados de prácticas anteriores y experiencias similares, que le podrían aportar de manera significativa a la entidad agregándole valor en la calidad de todo el proceso de convergencia de la norma.</p> <p>Los consultores externos fueron los encargados del diseño y ejecución del proceso, así como de la capacitación del personal para que los objetivos logrados perduren en el tiempo.</p>
Capacitación y compromiso del equipo en el proceso	<p>Se realizó la capacitación con un diplomado de NIIF presentado por expertos y conocedores de los temas en cuestión, pues se hizo necesario que el personal de la organización contará con los conocimientos y formación técnica suficiente para implementar los estándares.</p> <p>Debido a que los cambios de políticas contables crean problemas en las relaciones de los equipos, porque variar lo que se viene haciendo con rutina es complicado, los miembros de estos equipos de trabajo deben ser capaces de confrontar y conciliar las diferencias. En ese sentido, el personal encargado del proceso de implementación exigió el desarrollo de competencias intelectuales y entrenamiento de habilidades profesionales, puesto que como se mencionó con anterioridad, el equipo de trabajo se conformó por expertos en diferentes temas que contiene la norma, además se realizó una constante retroalimentación mediante reuniones desde donde se discutieron temas de interés y se asignaron tareas claras enfocadas al cumplimiento de los objetivos trazados.</p>
Gestión del cambio	<p>La influencia que tiene la contabilidad fiscal sobre la contabilidad financiera implica que se deban tomar medidas en pro de generar el cambio necesario para la aplicación de las NIIF, es decir, lograr que la contabilidad financiera sea tomada como referente al ser una herramienta que brinda mayor utilidad a la organización y facilita la toma de decisiones de los diferentes usuarios. Un ejemplo claro radica en la definición de vida útiles que se realizaba a partir de criterios fiscales, lo cual debe surtir cambios que permitan que sea reflejada la realidad de la entidad.</p> <p>Respecto al personal interno, adquirir nuevos conocimientos y aplicar el nuevo marco normativo, en un principio, generó una atmósfera de miedo y aversión al cambio, pues en su mayoría habían venido realizando dinámicas y actividades similares durante muchos años. Así pues, el proceso de gestión del cambio por parte del equipo de implementación involucró personas de diferentes áreas para fortalecer el equipo de trabajo y superar la atmósfera existente.</p>

Fuente: *Elaboración propia*

IV.3 Análisis comparativo entre los estudios de caso

El proceso de implementación utilizado en la entidad del sector estatal, poco difiere al utilizado en la empresa del sector privado. En esencia, son similares en cuanto a la distribución de actividades en las etapas de planeación, diagnóstico y ejecución. Son las características de la cultura organizacional lo que marca la diferencia en el proceso de implementación entre ambos casos, siendo una muestra de lo que plantea la Teoría de la Contingencia. En la Tabla 3 se presenta la comparación de cada variable contingente para los casos.

Tabla 3. Análisis comparativo entre los estudios de casos

Variable Contingente	Semejanzas	Diferencias
Los sistemas de información	Los sistemas de información actuales no satisfacían a cabalidad los requerimientos de los estándares internacionales, por lo tanto, en ambos casos se realizaron recomendaciones y ajustes. Fue necesario la integración de diversas áreas, pues los sistemas de información que manejan deben estar conectados en pro de tener la información ajustada a la normatividad.	En el sector privado el sistema debe permitir el manejo armónico tanto de las bases de la contabilidad financiera como para propósitos tributarios. En el caso del ente estatal por no ser contribuyente del impuesto de renta, no requiere tal ajuste, pero sí requiere el ajuste del sistema de información para que permita de forma concurrente el manejo de la contabilidad financiera y presupuestal.
Necesidades de información	En ambos sectores está presente la necesidad de mejor calidad de la información para que se cumpla los objetivos planteados por los diferentes marcos normativos.	La diferencia radica en los grupos de interés, en la entidad del sector estatal prima la necesidad de transparencia en la información dada la presión que ejercen los entes de vigilancia y control y la necesidad de información de mejor calidad para el proceso de rendición de cuentas. En cambio, en la entidad del sector privado prima la necesidad de disponer de información diferenciada de la información fiscal, con la expectativa que permita mejorar la toma de decisiones por los diferentes grupos de interés.
Consultoría externa	En ambas entidades se valora y considera fundamental la contribución de un equipo consultor acompañando el proceso de implementación. El equipo consultor es quien lidera la propuesta de las nuevas políticas contables y acompaña todo el proceso de implementación.	Dadas las características de la entidad, específicamente en rotación y perfil profesional, en el sector estatal se requiere un mayor involucramiento del equipo consultor en el proceso de implementación.

Variable Contingente	Semejanzas	Diferencias
Capacitación y compromiso del equipo en el proceso	<p>El equipo consultor es el que hace transferencia de conocimiento.</p> <p>Para incentivar el compromiso de los equipos de trabajo, en ambas entidades se realizó trabajo de sensibilización.</p> <p>En ambos casos los líderes de las organizaciones tuvieron un apoyo decidido y ejemplar a todo el proceso de implementación.</p>	<p>Las dificultades presentadas por el equipo de trabajo fueron diferentes. En el caso de la entidad privada, fue un tema de prevención y “temor” a lo desconocido. En el caso de la entidad pública, fue similar pero afectado por la poca disponibilidad de tiempo del personal clave, dada la magnitud de la entidad y los excesivos trámites que debe cumplir para dar cumplimiento a diferentes normas. Por ejemplo un saneamiento o depuración de una cuenta en el sector estatal, debe tener un trámite administrativo y contable, mientras que en el sector privado basta la autorización del funcionario con las competencias y autorizaciones para hacerlo.</p>
Gestión del cambio	<p>En ambas entidades se genera un impacto importante por el cambio al nuevo marco normativo, lo que es percibido principalmente por los preparadores de la información, los procesos de mayor incidencia y los usuarios de la información. En ambos casos se da una afectación patrimonial, lo que se constituye en el principal informe para el equipo de administración.</p> <p>La implementación de un nuevo marco normativo genera otros cambios importantes como la modificación de funciones, ajustes en procedimientos, la contratación de servicios complementarios, el saneamiento permanente, entre otros.</p>	<p>El cambio es asimilado de forma más rápida por la entidad del sector privado, contrario a lo que sucede en el sector estatal que cuenta con características propias que no le permiten incorporar los cambios con alta velocidad. Esta situación hace necesario el apoyo del proceso de gestión del cambio por personal especializado en el ente estatal.</p> <p>La poca relevancia que tiene la contabilidad financiera en ambas entidades parte de motivos diferentes, para el caso estatal, es determinante la función que cumple la contabilidad presupuestal, mientras que, para el caso privado, es importante considerar el rol de la contabilidad fiscal.</p>

Fuente: *Elaboración propia*

V. Conclusiones

- Las fases de los procesos de implementación son muy similares en los casos analizados del sector estatal y privado, sólo que en algunos casos es nombrado diferente respecto a sus etapas o fases.
- Las variables contingentes analizadas han sido determinantes para el éxito en el proceso de implementación de los nuevos marcos normativos aplicables a cada entidad analizada, no obstante, la comparación permite confirmar los postulados de la teoría de la contingencia ya que no se debe generalizar que una misma variable tenga la misma importancia para ambos casos analizados, dado que no solo se diferencian por las características del

sector a que pertenecen, sino por las condiciones internas como la cultura contable y condicionamientos del entorno.

- Los cambios normativos implicaron ajustes significativos en los ERP o los sistemas informáticos que son la plataforma principal del sistema de información contable.
- Los casos analizados coinciden en la necesidad de información de alta calidad que es aquella que cumple con cada marco normativo, situación que está altamente influenciada en el sector estatal por la presión derivada de los procesos de fiscalización. En el sector privado prima la necesidad de disponer de información financiera diferenciada de la información fiscal, con la expectativa que permita mejorar la toma de decisiones por los diferentes grupos de interés.
- La consultoría externa es de alta relevancia en un proceso de implementación de estándares internacionales de contabilidad y aseguramiento de información financiera, ya que acompaña todo el proceso de implementación y cubre las limitaciones con que cuenta la organización, como la poca disponibilidad de tiempo y baja experiencia de sus funcionarios.
- Para la implementación de las normas internacionales de contabilidad e información financiera, es esencial hacer transferencia del conocimiento a la organización y contar con el apoyo decidido de la alta dirección, dado que se intervienen las funciones y los procesos realizados por una gran parte de la estructura organizacional; de lo contrario, el proceso de implementación se puede quedar en un nivel operativo y con una limitada utilidad para la toma de decisiones y evaluar el desempeño organizacional.
- El cambio debe gestionarse adecuadamente para que la cultura organizacional pase de lo presupuestal o de lo fiscal según el caso, a una cultura concurrente de información financiera que apoye la generación de valor para los diferentes grupos de interés en la organización.
- Para disponer de una buena implementación de los estándares internacionales, la empresa debe invertir en personal y tecnología, que generan como principal beneficio, la obtención de un intangible de alto valor constituido por la mayor cantidad y calidad de la información, que se va a traducir en una mejor gestión de la organización.
- El proceso de implementación de estándares internacionales será exitoso en la medida que se ajuste a sus variables contingentes, por lo que no resulta conveniente forzar la ejecución del proceso sin antes revisar las condiciones propias de cada empresa.

Referencias Bibliográficas

- Cardoso Viera, M. J., 2011. Variáveis contingenciais aos métodos de valoração dos productos: estudo empírico em PME'S industriais portuguesas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13(41), pp. 396-414.
- Castañó, C., Zamorra, J. & Correa, J., 2014. Efectos financieros en una cooperativa colombiana por la implementación de estándares internacionales de información financiera para las pyme en su balance de apertura. *Cuadernos de Contabilidad*, Julio - diciembre, 15(38), pp. 427-458.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, 2012. Direccionamiento estratégico de la convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información en Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, Octubre - diciembre, Issue 52, pp. 109-132.
- Contaduría General de la Nación, CGN, 2013. *Contaduría General de la Nación*. [En línea] Available at: <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/6134ec48-f7e3-4ff5-b9f7-408873be794a/Anexo+4+-+An%C3%A1lisis+de+las+encuestas+aplicadas+a+una+muestra+de+entidades+p%C3%BAblicas+frente+a+la+convergencia+ha+cia+normas+internacionales.pdf?MOD=AJPERES>[Último acceso: 27 Febrero 2017].
- Granlund, M., 2001. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(2), pp. 141-166.
- IFRS Foundation, 2016. *Normas internacionales de información financiera parte A*. Londres: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation, 2017. *Norma NIIF para las Pymes*. Londres: IFRS Foundation.
- Lucumí, M. & Pérez, V., 2010. *Universidad ICESI*. [En línea] Available at: https://repository.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/item/5373/1/ADOPCION.pdf [Último acceso: 1 Marzo 2017].
- Martínez, I. & Ruíz, J., 2002. *Factores contingentes que condicionan el nivel de desarrollo de las herramientas del aprendizaje en las organizaciones*. [En línea] Available at: <http://repositorio.bib.upct.es/dspace/bitstream/10317/617/1/fcc.pdf>[Último acceso: 15 Abril 2014].
- Miller, M., 2013. *Equipos triunfadores: lo que los grandes equipos saben y hacen*. Barcelona: Taller del Éxito, Inc.
- Muñiz, L. & Monfort, E., 2005. *Aplicación práctica del cuadro de mando integral: casos prácticos, ejercicios y cuestionarios de evaluación*. Barcelona: Gestión 2000.
- Negrete, C., 2012. Gestión del cambio organizacional. *Contribuciones a la Economía Revista Académica Virtual*, pp. 1-17.
- Osorio, J., Agudelo, D., Pineda, W. & Alzate, W., 2014. Variables contingentes en la implementación de un sistema de costos: estudio de caso empresa de televisión pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, Issue 65, pp. 15-34.
- Porporato, M. & Waweru, N., 2011. La teoría de la contingencia en la contabilidad gerencial: un repaso de la literatura anglosajona. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, IX(17).

- Ripoll, V., Alcoy, P. & Urquid, A., 2005. *Desarrollo e implicación de los sistemas de información internos en la gestión de las empresas hoteleras*. [En línea] Available at: eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/124.doc
- Rodrigues, P., Aibar, B. & Lima, L., 2013. La adopción del cuadro de mando integral en organizaciones portuguesas: variables contingentes e institucionales. *Intangible Capital*, 9(2), pp. 491-525.
- Salazar Báquero, É. E., 2013. Efectos de la implementación de la NIIF para las PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá. *Cuadernos de Contabilidad*, Julio - diciembre, 14(35), pp. 395-414.
- Sarmiento, J., 2006. *Sistemas de control de gestión*. [En línea] Available at: <http://www.javeriana.edu.co/decisiones/Julio/SisConGest.pdf>[Último acceso: 25 Mayo 2014].
- Vergara, R., Londoño, C., Pérez, N. & Torres, R., 2015. La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. *Revista Panorama Económico*, Octubre, Volumen 23, pp. 119-132.