

Sede Bogotá



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

TESIS

Análisis de la legitimidad del proceso de emisión de la regulación contable financiera en
Colombia

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá D.C., junio de 2019

Análisis de la legitimidad del proceso de emisión de la regulación contable financiera en
Colombia

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Tesis presentada como requisito parcial para optar al título de:

Magister en Contabilidad y Finanzas

Directora:

Dra. Mary Analí Vera Colina

Línea de investigación:

Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá D.C., junio de 2019

*A los motores de mi vida:
mi esposa Paola y mis hijos
Gabriela y Santiago*

Agradecimientos

En primer lugar, a mi esposa y mis hijos por darme su apoyo y motivación para lograr con satisfacción esta meta, y por comprender los momentos de ausencia a causa del estudio.

A mi directora de tesis, la profesora Mary Analí Vera Colina, por la paciencia, la disposición, el acompañamiento y la guía constante en la elaboración de esta tesis. Sus aportes, siempre valiosos, engrandecieron esta investigación.

A mis jurados, las profesoras Martha Liliana Arias Bello, Zuray Andrea Melgarejo Molina y Edna Cristina Bonilla Seba, quienes con sus aportes hicieron de este un mejor trabajo.

A Esteban Eduardo Walteros Bello y Jaime Eduardo Hernández Gil por su apoyo en la elaboración de esta investigación.

Resumen

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009 Colombia inició la convergencia de la regulación contable financiera del sector privado hacia estándares internacionales, producto de lo cual se definió la regulación contable financiera aplicable a las entidades clasificadas en el grupo 1, grupo 2 y grupo 3. No obstante, posterior a su expedición esta ha sido objeto de excepciones.

Sobre la premisa de que las excepciones realizadas a la regulación contable financiera emitida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 son un indicio de que esta carecía de legitimidad, la presente investigación analiza los principales aspectos que afectan la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009. Para ello, con base en la teoría de la legitimidad desarrollada por Suchman (1995) y en el modelo normativo de debido proceso de Richardson (2008), se realizó un estudio comparativo del proceso llevado a cabo en Colombia y un análisis de contenido de los documentos generados por el normalizador y los reguladores producto de la referida convergencia.

Como resultado se concluye que el principal aspecto que afecta la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 es la no observancia del procedimiento mínimo establecido en los artículos 7° y 8°, particularmente en lo relativo a la evaluación de los comentarios y sus argumentos.

Palabras clave: legitimidad, debido proceso, regulación contable, convergencia.

Abstract

With the issuance of Law 1314 of 2009 Colombia began the convergence of financial accounting regulation of the private sector towards international standards, as a result of which the financial accounting regulation applicable to entities classified in group 1, group 2 and group 3 was defined. However, after its issuance it has been subject to exceptions.

On the premise that the exceptions made to the financial accounting regulation issued in compliance with Law 1314 of 2009 are an indication that it lacked legitimacy, the present investigation analyzes the main aspects that affect the procedural legitimacy of the financial accounting regulations issued in Colombia for the private sector in compliance with Law 1314 of 2009. For this, based on the theory of legitimacy developed by Suchman (1995) and in the normative due process model of Richardson (2008), a study was conducted comparative of the process carried out in Colombia and a content analysis of the documents generated by the normalizer and the regulators product of the aforementioned convergence.

As a result, it is concluded that the main aspect affecting the procedural legitimacy of the financial accounting regulation issued in Colombia for the private sector in compliance with Law 1314 of 2009 is the non-observance of the minimum procedure established in Articles 7 and 8, particularly in regarding the evaluation of the comments and their arguments.

Keywords: legitimacy, due process, accounting regulation, convergence.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
1. DISEÑO METODOLÓGICO	9
2. REVISIÓN DE LITERATURA	19
3. LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL, LOS SISTEMAS CONTABLES, EL MODELO CONTABLE PROPUESTO POR EL IASB Y LA ARMONIZACIÓN CONTABLE	27
4. EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTE DE LEGITIMIDAD EN LA EMISIÓN DE REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA.....	35
4.1. Teoría de la legitimidad propuesta por Suchman (1995)	35
4.2. Debido proceso, la legitimidad procedimental y su uso en la emisión de regulación contable.....	44
5. PROCESO DE EMISIÓN DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009.....	51
5.1. La ley 1314 de 2009 y el direccionamiento estratégico	51
5.2. Regulación del grupo 3.....	63
5.3. Regulación del grupo 2.....	67
5.4. Regulación del grupo 1.....	73
5.5. Síntesis del proceso de emisión de la regulación contable financiera emitida en Colombia.....	84
6. EVALUACIÓN COMPARADA DEL DEBIDO PROCESO DEL IASB Y DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EMITIDA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009.....	88
7. EL DERECHO A COMENTAR Y EL USO DE LOS COMENTARIOS EN EL PROCESO DE EMISIÓN DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EXPEDIDA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009.....	98
7.1. Direccionamiento estratégico	99
7.2. Regulación del grupo 3.....	103
7.3. Regulación del grupo 2.....	105
7.4. Regulación del grupo 1.....	108
8. CONCLUSIONES GENERALES	117
9. BIBLIOGRAFÍA.....	128
10. ANEXOS.....	142

TABLA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Excepciones a los marcos normativos.....	4
Ilustración 2. Fases del análisis de contenido.....	11
Ilustración 3. Subsistemas contables.....	29
Ilustración 4. Requerimientos del debido proceso para que la regulación contable sea legítima.....	50
Ilustración 5. Proceso para la expedición de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información en convergencia con estándares internacionales.	56
Ilustración 6. Documentos relacionados con el direccionamiento estratégico.....	63
Ilustración 7. Documentos relacionados con el grupo 3.....	67
Ilustración 8. Documentos relacionados con el grupo 2.....	73
Ilustración 9. Documentos relacionados con el grupo 1.....	83
Ilustración 10. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia.....	89
Ilustración 11. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación).....	90
Ilustración 12. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación).....	91
Ilustración 13. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación).....	92
Ilustración 14. Número de días para discusión del público.....	96

TABLA DE ANEXOS

Anexo 1: análisis de comentarios primer direccionamiento estratégico	142
Anexo 2: análisis de comentarios segundo direccionamiento estratégico.....	143
Anexo 3: análisis de comentarios normas grupo 3	144
Anexo 4: análisis de comentarios propuesta inicial grupo 2	145
Anexo 5: análisis de comentarios enmiendas NIIF para las PYMES.....	146
Anexo 6: análisis de comentarios propuesta inicial grupo 1	147
Anexo 7: análisis de comentarios enmiendas 1-1-2010 1-1-2012.....	148
Anexo 8: análisis de comentarios enmiendas 2009-2011.....	149
Anexo 9: análisis de comentarios enmiendas 1-1 a 31-12-2012	150
Anexo 10: análisis de comentarios segunda excepción sector financiero	151
Anexo 11: análisis de comentarios enmiendas 2013.....	152
Anexo 12: análisis de comentarios enmiendas 2013-2014.....	153
Anexo 13: análisis de comentarios enmiendas 2014 I semestre.....	154
Anexo 14: análisis de comentarios NIIF 9	155
Anexo 15: análisis de comentarios enmiendas 2014 II semestre	156

LISTA DE ABREVIATURAS

Abreviatura	Término
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
IASB	International Accounting Standard Board
MHCP	Ministerio de Hacienda y Crédito Público
MCIT	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF para las PYMES	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades
SMLMV	Salarios mínimos legales mensuales vigentes

INTRODUCCIÓN

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB), ha sido criticada por varios autores desde diversos enfoques. Por ejemplo, García y Zorio (2002a), Cañibano y Herranz (2008), Navarro y Pérez (2009), Patiño (2009), y Baboukardos & Rimmel (2014) afirman que el uso del valor razonable¹ puede generar inconvenientes, en especial cuando los activos no se transan en mercados que sean abiertos, activos y ordenados.

Adicionalmente, se ha manifestado que la adopción de las NIIF impide que la información financiera y la contabilidad desarrollen su potencialidad y capacidad de servir a otros fines distintos a la toma de decisiones por parte de los inversionistas (Gómez, 2004); desconoce el sistema contable y las necesidades reales de cada país, con lo cual se retrasa el proceso de renovación de la teoría contable y el avance de la profesión (Sandoval, 2005); y no se resuelve la diversidad de criterios, prácticas contables, cultura contable y otros elementos que siguen estando presentes en los sistemas contables de cada país (Ivanovich, Peña y Torres, 2012). Sumado a ello, se ha concluido que la adopción del modelo internacional propuesto por el IASB demanda modificaciones que van más allá de la regulación contable financiera (Laínez y Jarne, 1999) y que requieren, al menos, del paso de una generación a otra que internalice la nueva cultura y que domine los cambios (Ivanovich et al., 2012).

¹ El valor razonable es un criterio de medición que se aplica recurrentemente en las NIIF para la medición de activos y pasivos, partiendo de la presunción de que este es un valor superior al costo histórico en términos de la información que suministra a los usuarios (Baboukardos & Rimmel, 2014).

No obstante, el modelo propuesto por el IASB ha conquistado prácticamente todo el globo, pues 144 países (equivalente al 87% del total) exigen el uso de las NIIF, 12 permiten la aplicación de las NIIF, uno exige las NIIF para las instituciones financieras y solo nueve tienen sus propias normas contables (IFRS Foundation, 2018). Este éxito de las NIIF como un conjunto mundial de normas de contabilidad se debe, en gran parte, al apoyo que el IASB recibe de “Organizaciones que forman parte del marco regulador internacional, tales como el Comité de Basilea de Supervisión de las Entidades Bancarias, el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, por sus siglas en inglés), el G20, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO, por sus siglas en inglés) y el Banco Mundial” (IFRS Foundation, 2017, p. 2). Adicionalmente, se encuentra el apoyo de las firmas globales de consultoría y auditoría que obtienen ventajas por la adopción de las NIIF (Wieczynska, 2016).

Así las cosas, la adopción de las NIIF ha estado inmersa en sendas discusiones entre detractores y defensores de dichos estándares. Este conflicto ha motivado el análisis de su legitimidad (Eberlein & Richardson, 2011) y del lobby realizado por los distintos grupos de interés (Cortese, Irvine & Kaidonis, 2010; Jorissen, Lybaert, Orens & Van Der Tas, 2012; y Procházka, 2015).

Colombia no fue ajena a la aplicación de los estándares emitidos por el IASB y, con la expedición de la Ley 1314 de 2009, inició el proceso de convergencia² de las normas de contabilidad, de

² Al respecto es necesario precisar que en la presente investigación se usa el término “convergencia” para referirse al proceso llevado a cabo en Colombia, dado que es el término que uso la Ley 1314 de 2009, el organismo normalizador

información financiera y de aseguramiento de la información hacia estándares internacionales de aceptación mundial. Para llevar a cabo esta labor, dicha Ley separó las labores de normalización y de regulación, dejando la primera a cargo del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y la segunda, de manera conjunta, en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MCIT). Adicionalmente, con el fin de garantizar que el proceso de expedición de la regulación fuera abierto, transparente y de público conocimiento y que, en consecuencia, esta fuera conveniente para la nación y ampliamente aceptada por las partes involucradas, la Ley 1314 de 2009 estableció el proceso que debían seguir el MHCP, el MCIT y el CTCP para la emisión de la regulación.

En ejecución del proceso de convergencia ordenado por la Ley 1314 de 2009 y en aparente cumplimiento del proceso exigido por dicha Ley, se expidieron los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013, a través de los cuales se determinaron los marcos normativos aplicables a las entidades del sector privado colombiano, esto es, NIIF para las entidades pertenecientes al grupo 1, NIIF para las PYMES para las del grupo 2 y un modelo de contabilidad simplificada para las del grupo 3. No obstante, posterior a la expedición de los referidos Decretos, se introdujeron excepciones a la regulación contable financiera inicialmente emitida en aparente cumplimiento del proceso establecido en la Ley 1314 de 2009. Es de resaltar que dichas excepciones no se establecieron para todas las empresas colombianas, sino que, por el contrario, están dirigidas a sectores puntuales (el sector salud, el financiero y el cooperativo). En la *Ilustración 1. Excepciones a los marcos normativos* se observa la síntesis de los decretos expedidos que han

(CTCP) y los reguladores (MHCP y MCIT). No obstante, como se evidencia en la tercera sección de este documento, el término más apropiado para el proceso llevado a cabo en Colombia sería el de armonización o adopción.

introducido excepciones, el tipo de entidad beneficiada y el grupo al cual pertenecen, y el tema exceptuado.

Ilustración 1. Excepciones a los marcos normativos

Decreto³	Tipo de entidad y grupo	Tema
Decreto 1851 de 2013	Bancos y entidades asimiladas del grupo 1	Deterioro de cartera de crédito
	Entidades aseguradoras del grupo 1	Constitución de reservas técnicas para el ramo de terremoto y el ramo de riesgos laborales
Decreto 2267 de 2014	Bancos y entidades asimiladas del grupo 1	Clasificación y valoración de inversiones
	Entidades aseguradoras del grupo 1	Constitución de reserva técnicas de desviación de siniestralidad y de insuficiencia de activos
	Sociedades de capitalización, comisionistas de bolsa, fondos de pensiones y cesantías, fiduciarias, bolsas de valores, administradoras de inversión y titularizadoras del grupo 1	Clasificación y valoración de inversiones
	Entidades del grupo 2 supervisadas por la Superintendencia Financiera de Colombia	Clasificación y valoración de inversiones
Decreto 2496 de 2015	Entidades de los grupos 1, 2 y 3 vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria	Clasificación de aportes
	Entidades de los grupos 1, 2 y 3 vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria	Tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro
	Entidades del grupo 2 que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud y las cajas de compensación familiar	Aplazamiento del cronograma de aplicación de las nuevas normas

Fuente: construcción propia a partir de la regulación expedida en Colombia

³ Sobre este aspecto es necesario precisar que los Decretos 1851 de 2013 y 2267 de 2014, a los que se hace alusión en la Ilustración 1, fueron compilados en el Decreto 2420 de 2015. Por su parte, el Decreto 2496 de 2015 modificó el Decreto 2420 de 2015 para introducir las excepciones resumidas en la Ilustración 1.

Dado este contexto, la presente investigación parte de la premisa de que las excepciones realizadas a la regulación contable financiera emitida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 son un indicio de que esta carecía de la legitimidad suficiente para garantizar su permanencia. Esto en consideración de que los productos que no son considerados legítimos tienden a ser modificados, sustituidos o eliminados (Meyer & Rowan, 1977), mientras que los que sí lo son garantizan su permanencia, pues son percibidos como deseables, propios o apropiados (Suchman, 1995).

A partir de la premisa expuesta, la pregunta de esta investigación es ¿Cuáles son los principales aspectos que afectan la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009? Dar respuesta a este interrogante implica analizar los principales aspectos que afectan la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009. Para ello, se requiere: 1) identificar, desde la teoría, los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva procedimental; 2) caracterizar el proceso que ha seguido la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, a partir de la revisión de los documentos que se han generado en dicho proceso; 3) contrastar el proceso que ha seguido la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, con los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva procedimental; y 4) determinar los principales aciertos y desaciertos en el proceso seguido en Colombia para la emisión de la regulación contable

financiera para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y su efecto en la legitimidad.

Esta investigación es la primera que realiza una caracterización detallada del proceso de convergencia hacia estándares internacionales llevado a cabo en Colombia, pues no solo realiza una reseña histórica de la regulación emitida, sino que adicionalmente considera los comentarios realizados por los participantes. También, es la primera en analizar, desde el debido proceso, la legitimidad de la regulación contable financiera emitida en el país en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y, con ello, contribuye a identificar los aciertos y desaciertos del proceso llevado a cabo en Colombia. Se espera que con esta investigación se fortalezca el proceso de convergencia, para que así la regulación contable financiera que se expida beneficie a la profesión contable, a los usuarios de la información y al interés de la nación.

Adicionalmente, esta investigación propone una categoría adicional a las propuestas por Bamber & McMeeking (2016) para el análisis de los comentarios. Dicha categoría permite evaluar si el normalizador o regulador tuvo la evidencia suficiente para tomar la decisión, un aspecto que, como se expone más adelante, es fundamental en el debido proceso. Con ello se realiza un aporte al análisis de la legitimidad, del debido proceso y del lobby en la regulación contable.

Con el fin de alcanzar el objetivo propuesto en esta investigación, en primer lugar, se exponen las metodologías cualitativas utilizadas (estudio comparativo y análisis de contenido). En la segunda sección se identifica la literatura que ha evaluado la legitimidad y el lobby en el ámbito internacional y nacional.

La tercera sección presenta la revisión teórica de la contabilidad internacional, los sistemas contables, el modelo contable propuesto por el IASB y la armonización; conceptos importantes para entender la problemática que se genera en torno a la adopción de las NIIF, así como para tener claridad conceptual sobre las formas de armonización.

En la cuarta sección se expone la teoría de la legitimidad desarrollada por Suchman (1995) y cómo la verificación del debido proceso para la emisión de normas contables permite evaluar su legitimidad. En consecuencia, en esta sección se identifica, desde la teoría, los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva procedimental.

La caracterización del proceso que ha seguido la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, es presentada en la quinta sección. Allí, se exponen de manera detallada los documentos generados en el proceso de convergencia, producto de lo cual se hallan algunas evidencias de fallas en el debido proceso.

En la sexta sección se contrastan los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva procedimental con el proceso que ha seguido la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y con el proceso seguido por el IASB. Allí, desde una perspectiva normativa se identifican las principales diferencias que existen entre el

modelo de debido proceso de Richardson (2008), el debido proceso del IASB y el proceso llevado a cabo en Colombia.

En la séptima sección, a partir del análisis de contenido de los documentos generados en el proceso de convergencia de la regulación contable financiera colombiana con estándares internacionales, se determinan los aciertos y desaciertos en el proceso seguido en Colombia para la evaluación de los comentarios.

Finalmente, teniendo en cuenta el análisis realizado se exponen las conclusiones, las cuales servirán de apoyo en futuras investigaciones relacionadas la evaluación de la legitimidad en la emisión de regulación contable.

1. DISEÑO METODOLÓGICO

Para obtener respuestas a la pregunta de investigación, se utilizaron dos enfoques de investigación cualitativa que se complementan.

El primero de ellos consiste en un estudio comparativo del proceso seguido en Colombia para la emisión de la regulación contable financiera expedida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, con un modelo normativo (el deber ser) del debido proceso que puede ser aplicable al contexto colombiano para la emisión de la regulación contable financiera del sector privado.

El análisis del proceso seguido en Colombia para la emisión de la regulación contable financiera expedida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 se basó en los requisitos exigidos por la Ley 1314 de 2009 y los datos recolectados de los documentos provistos por el CTCP, el MHCP y el MCIT, en los cuales se hace mención del proceso seguido para la emisión de dicha regulación. Los documentos mencionados corresponden a aquellos que estas entidades publicaron entre la fecha de expedición de la Ley 1314 de 2009 y el 1 de mayo de 2016, y que se relacionan con la regulación contable financiera expedida a esta fecha.

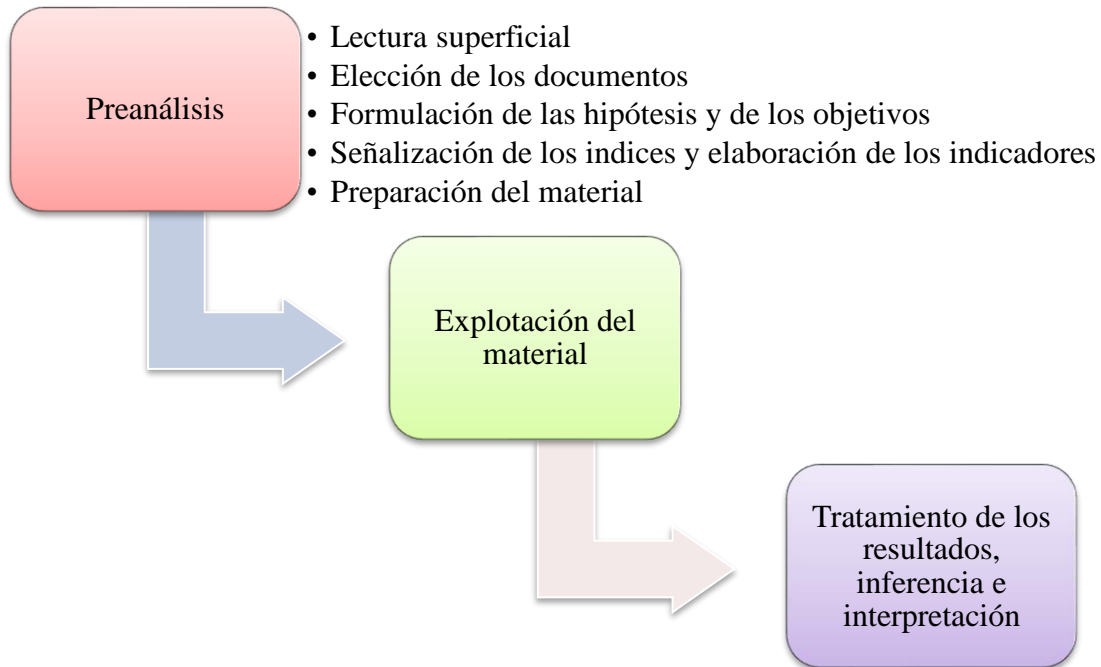
Por su parte, el modelo normativo del debido proceso ajustado al contexto colombiano de emisión de regulación contable financiera se construyó a partir del debido proceso establecido por el IASB para la expedición de sus estándares, así como la literatura normativa sobre debido proceso utilizada por Richardson (2008) y su modelo normativo de debido proceso.

El debido proceso seguido por el IASB para la expedición de sus estándares se toma como referente dada la aceptación que las NIIF tienen en el mundo (Arce & Giner, 2012), los análisis que otros autores han realizado a la legitimidad del IASB (por ejemplo, Black, 2008; Bamber & McMeeking, 2016), la facilidad de acceso a la información y la familiaridad que distintos lectores tienen sobre el proceso seguido por este organismo para la expedición de sus estándares. Adicionalmente, algunos autores han sugerido que el IASB es el modelo a seguir para la expedición de normas contables (Eberlein & Richardson, 2011).

Los resultados del estudio comparativo sirven para identificar, desde el punto de vista formal, las características del proceso seguido en Colombia que afectan la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009. Particularmente, se identifican las brechas de procedimientos que existe entre el modelo normativo y los procedimientos aplicados en Colombia y, a partir de ello, se hacen las recomendaciones procedimentales que contribuyen a que la regulación contable financiera colombiana gane legitimidad desde una perspectiva procedimental.

La segunda metodología cualitativa consiste en un análisis de contenido de los documentos originados en el proceso de emisión de la regulación contable financiera en Colombia, el cual, de acuerdo con Bardin (2002), está dividido en tres fases, con sus correspondientes actividades. Dichas fases y actividades se presentan en la *Ilustración 2. Fases del análisis de contenido*.

Ilustración 2. Fases del análisis de contenido



Fuente: construcción propia a partir de Bardin (2002)

Esta metodología aporta insumos que complementan el análisis comparado, pues analiza el debido proceso desde un punto de vista práctico, lo cual permite identificar las posibles desviaciones que tuvo la ejecución del debido proceso con relación a los procedimientos formales que deberían cumplirse para la expedición de la regulación contable financiera en Colombia, y cómo dichas desviaciones repercutieron en la legitimidad de la regulación emitida.

El análisis de contenido se realizó sobre la totalidad de los documentos originados entre la fecha de expedición de la Ley 1314 de 2009 y el 1 de mayo de 2016, que se relacionan con la regulación contable financiera expedida hasta esa fecha. Los documentos mencionados corresponden a 1) los borradores de proyecto puestos a discusión por parte del CTCP; 2) los comentarios realizados por los participantes sobre los borradores de proyectos; 3) los informes de impactos presentados por la

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, y las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control; 4) las bases de conclusiones presentadas por el CTCP; 5) las propuestas enviadas por el CTCP al MHCP y al MCIT; y 6) los decretos del MHCP y el MCIT, mediante los cuales se expidió la regulación contable financiera aplicable a las entidades del sector privado.

Las unidades de análisis de dicha metodología son a) los comentarios realizados por los participantes a los proyectos puestos a discusión por el CTCP y b) la influencia de los participantes dentro del proceso de definición de la regulación contable financiera expedida. A su vez, los comentarios realizados por los participantes se analizan desde dos perspectivas: el impacto del comentario sobre el proyecto comentado y los argumentos expuestos por el participante.

Para la determinación del impacto del comentario sobre el proyecto comentado, se utilizaron las categorías empleadas por Bamber & McMeeking (2016) con el fin de ponderar los comentarios pues “Un comentario que requiere un cambio de una palabra mal escrita no debe ser visto como uno equivalente a uno de borrar un párrafo” (p. 61). Por lo tanto, los comentarios se clasificaron según las siguientes categorías:

- Nulo, cuando el comentario no proponía ningún cambio. Por ejemplo, cuando en la comunicación se felicita a los organismos o se manifiesta estar de acuerdo con la posición tomada.

- Menor, cuando el comentario no proponía un cambio en el sentido del requerimiento involucrado. Esto es cuando la solicitud proponía cambios de ortografía o gramaticales que no alteraban el significado del requerimiento.
- Moderado, cuando el comentario proponía cambios moderados al sentido o interpretación del requerimiento involucrado. Por ejemplo, cuando la solicitud proponía cambios de ortografía o gramaticales que afectaban parcialmente el significado del requerimiento o solicitaba orientación adicional sobre el requerimiento, expedición de guías adicionales o aclaración de términos.
- Mayor, cuando el comentario proponía un cambio fundamental en el sentido del requerimiento involucrado. Por ejemplo, cuando la solicitud proponía 1) cambios de ortografía o gramaticales que alteraban de manera importante el significado del requerimiento, 2) incorporación de requerimientos adicionales, 3) eliminación de requerimientos o 4) una alternativa distinta de convergencia o de reconocimiento, medición, revelación o presentación de un hecho económico.

Por su parte, para la clasificación de los argumentos expuestos en los comentarios, esta investigación introduce un sistema de categorización que pondera los comentarios según las evidencias que los participantes presentaron para apoyar sus afirmaciones y, a partir de ello, evaluar si las decisiones que tomaron el CTCP, el MHCP y el MCIT se basaron en la evidencia disponible. Determinar si el juicio de estos organismos se basó en la evidencia contribuye a identificar cuáles son los principales aspectos que afectaron la legitimidad procedimental de la

regulación contable financiera emitida en Colombia. Para tal efecto, los comentarios se clasificaron en las siguientes categorías:

- No aplica, cuando el impacto del comentario era nulo, conforme a la clasificación anteriormente presentada.
- Nulo, cuando el comentario proponía un cambio, pero no se presentaron argumentos que sustentaran la necesidad del cambio.
- Medio, cuando el comentario proponía un cambio y se presentaron argumentos, pero no se referenciaron los estudios, artículos, investigaciones, normas, etc., que los respaldan.
- Alto, cuando el comentario proponía un cambio y se presentaron los argumentos junto con los estudios, artículos, investigaciones, normas, etc., que los respaldan.

Para el caso de la influencia de los participantes en el proceso de definición de la regulación contable financiera expedida en Colombia, la presente investigación utilizó la clasificación propuesta por Bamber & McMeeking (2016). La referida clasificación evalúa la influencia relativa de los participantes no solo como un conteo de los comentarios realizados versus los que fueron aceptados, sino que considera si estos fueron discutidos por el CTCP o por el MHCP y el MCIT, con lo cual se hace una mejor evaluación de la influencia relativa de los participantes. En consecuencia, los comentarios se categorizaron en:

- No discutido, cuando el ajuste propuesto no fue aceptado y adicionalmente dicho comentario no fue mencionado en los documentos ajustados, en los fundamentos de las conclusiones del CTCP, en la propuesta del CTCP al MHCP y al MCIT, ni en los decretos expedidos por el MHCP y el MCIT.

- Rechazado, cuando el comentario no fue aceptado, pero si fue discutido en los documentos ajustados, en los fundamentos de las conclusiones del CTCP, en la propuesta del CTCP al MHCP y al MCIT o en los decretos expedidos por el MHCP y el MCIT.
- Aceptado, cuando el documento ajustado se modificó según lo expresado en el comentario. Esta clasificación también se usa cuando el comentario manifestaba estar de acuerdo con la propuesta del CTCP y la regulación expedida no difirió, en sus aspectos relevantes, de la propuesta comentada.

En consecuencia, la influencia relativa de los participantes se midió no solo como la cantidad de comentarios realizados contra la cantidad que fue aceptado, sino que también se incluyeron los comentarios que fueron discutidos durante el proceso de emisión de la regulación contable financiera. Adicionalmente, se consideró el nivel de argumentación de los comentarios presentados a los distintos documentos analizados, lo cual permitió evaluar el nivel de información que el CTCP, el MHCP y el MCIT tenían para tomar la decisión de aceptar o no el comentario realizado, en otras palabras, permite evaluar si la decisión se basó en la evidencia.

La clasificación de los comentarios en las categorías definidas fue realizada por el autor de esta investigación. Posteriormente, dos contadores públicos expertos en NIIF y en la regulación contable financiera colombiana emitida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 evaluaron, de manera independiente, la clasificación realizada por el autor. A partir de ello, se identificaron comentarios sobre los cuales existía diferencias entre el autor y los evaluadores respecto a la clasificación de este. Sobre dichas diferencias, el autor y los dos expertos llegaron a consensos

para lograr una clasificación definitiva. La evaluación de la clasificación realizada por el autor se usó con el fin de garantizar rigurosidad en la recolección de índices y objetividad y fidelidad en la categorización de los temas de los documentos, pues como lo afirma Bardin (2002) son los principales riesgos que deben evitarse en el análisis de contenido.

Los resultados de esta metodología identifican la influencia relativa que tuvieron los participantes y determina cómo esta afectó la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.

Dentro de las limitaciones que se tuvieron en el desarrollo de la presente investigación, se resalta el hecho de que no todos los documentos elaborados por el CTCP que se relacionan con la regulación contable financiera expedida en Colombia, así como los comentarios recibidos a los mismos, se encuentran a disposición del público. En vista de ello, y con el fin de obtener los documentos faltantes, se presentaron dos derechos de petición al CTCP, a partir de los cuales se logró obtener parte de la información con la cual se llevó a cabo la presente investigación. No obstante, es válido mencionar que no fue posible obtener la totalidad de los comentarios que recibió el CTCP sobre los documentos puestos a discusión.

Respecto a los comentarios que no pudieron obtenerse, se recurrió al análisis de los comentarios que el CTCP presentaba en los documentos de los fundamentos a las conclusiones o en la propuesta a los ministerios. No obstante, se evidencia el hecho de que en dichos documentos no se abordan la totalidad de los comentarios recibidos sobre los proyectos puestos a discusión.

Adicionalmente, a partir de los derechos de petición realizados, se estableció que no siempre el CTCP elabora los mismos documentos sobre los distintos temas, por ejemplo, en algunos casos hay fundamentos a las conclusiones y propuesta a los ministerios, pero en otros casos solo se elabora esta última.

La segunda limitante para la investigación deriva de que el MHCP y el MCIT publican los proyectos de decretos para discusión del público, pero no publican los comentarios recibidos ni elaboran un documento en el que se justifique la posición tomada por los organismos de regulación. Por ello, para la evaluación de esta parte del debido proceso se recurrió al análisis de las consideraciones de los decretos. No obstante, el nivel de información que en ellos se menciona no permite evaluar de manera suficiente el proceso llevado a cabo al interior de estas entidades.

Esta segunda limitante tiene su mayor impacto en el análisis de las excepciones introducidas a los distintos sectores, pues para la emisión de la primera excepción para el sector financiero y para la emisión de las excepciones al sector cooperativo y de salud, no se surtió el debido proceso a través del CTCP, sino que estas se tramitaron directamente en el MHCP y el MCIT. De manera similar ocurre con la segunda excepción para el sector financiero, la cual, si bien surtió el trámite ante el CTCP, se expidió en contravía de lo que este organismo, a partir de los comentarios del público, sugirió.

No obstante, en la presente investigación se evaluaron 16 de 18 propuestas de regulación distribuidas de la siguiente manera: dos del direccionamiento estratégico, una del grupo 3, dos del grupo 2 y 11 del grupo 1. Las dos propuestas de regulación que no pudieron analizarse, dada la

poca disponibilidad de información, son las que se tramitaron directamente al interior del MHCP y del MCIT sin pasar por el CTCP, esto es, la primera excepción para el sector financiero y las excepciones para el sector cooperativo y de salud.

2. REVISIÓN DE LITERATURA

En el ámbito internacional, básicamente en Norteamérica y Europa, numerosos autores han analizado la legitimidad de los organismos emisores de normas y estándares contables de países como Estados Unidos, Nueva Zelanda, Canadá y Reino Unido, entre otros. De igual manera, el IASB y los estándares emitidos por este organismo de normalización han sido objeto del mismo análisis. Como elemento común se encuentra que en todos ellos se utiliza la evaluación del debido proceso como indicador de la legitimidad del organismo analizado y de la regulación que expide.

Así, Baskerville & Pont (2002), a partir del análisis de los niveles de participación de los constituyentes del sector público en el debido proceso seguido para la expedición de la norma de remuneración de los directores de Nueva Zelanda (FRS 9), ilustran la falla que tuvo el debido proceso en la definición de la norma y demuestra la importancia de hacer una consulta completa con todos los grupos de constituyentes afectados. Además, resaltan los posibles riesgos asociados con utilizar una emisión de estándares que desconozca los sectores a los cuales van a ser aplicados (sector público y sector privado).

A partir de la literatura normativa sobre el debido proceso, principalmente Habermas (1990; 1996), Dryzek (1990) y la Ley estadounidense de procedimiento administrativo, Richardson (2008) elabora un modelo normativo del debido proceso, el cual es usado para explorar la implementación de las normas del debido proceso y sus variaciones en tres cuerpos emisores de estándares que son creados, financiados y supervisados por el instituto Canadiense de Contadores Públicos. Fruto del análisis, Richardson (2008) concluye que los tres cuerpos emisores de

estándares han adoptado las normas del debido proceso para mantener la legitimidad de los estándares y la relevancia de estos estándares para los usuarios. De manera general, el autor observa que el debido proceso es más riguroso en aquellos cuerpos emisores de estándares cuya regulación es obligatoria que en los que esta es voluntaria, y que también es más riguroso cuando estos aplican a usuarios más heterogéneos.

Eberlein & Richardson (2011) evalúan el debido proceso seguido por el IASB en comparación con a) el debido proceso establecido para la emisión de normas en los Estados Unidos y en el Reino Unido, y b) un modelo normativo de legitimidad procedimental basado en el modelo de acción comunicativa de Habermas y la Ley de procedimientos Administrativos de Estados Unidos. A partir de dicha comparación analizan las modificaciones que fueron realizadas en el alcance del debido proceso del IASB para agregarle legitimidad a la emisión de estándares internacionales y hacer que estos sean percibidos como obligatorios, incluso si técnicamente son voluntarios y no son legalmente vinculantes. Al respecto, Eberlein & Richardson (2011) evidencian que el IASB inicialmente basó su legitimidad en su competencia técnica, pero que para aumentar esta legitimidad y hacerla duradera modificó su debido proceso para hacerlo más abierto y transparente mediante la adopción de los procesos establecidos para la emisión de normas nacionales. Adicionalmente, estos autores exponen el amplio contexto político de administración de la legitimidad al cual se ve enfrentado el IASB como emisor de estándares internacionales.

Así mismo, se han desarrollado investigaciones tendientes a evidenciar la influencia relativa que tienen los participantes en el proceso de definición y expedición de los estándares emitidos por el IASB. Por ejemplo, Cortese, Irvine & Kaidonis (2010) analizan el proceso de emisión de la NIIF 6

y revelan que algunos interesados claves realizaron coaliciones, lo cual hizo que el proceso de emisión del estándar que reguló las actividades de las industrias extractivistas fuera capturado por un grupo de constituyentes poderosos pertenecientes a dicha industria. Como resultado, estos lograron que la NIIF 6 no fuera más que una codificación o recopilación de las prácticas existentes en la industria. Por su parte, Morais & dos Santos (2014) analizando la misma NIIF llegaron a conclusiones similares.

Jorissen et al. (2012), a través de un análisis de las cartas de comentarios enviadas directamente al IASB sobre los temas puestos a discusión durante el periodo comprendido entre el 2002 y el 2006, investigaron acerca de la naturaleza de la participación de los constituyentes en el debido proceso del IASB en términos de su diversidad y características, así como de los incentivos que estos tuvieron para participar. Este análisis reveló que los constituyentes que más participaron en el debido proceso (número de cartas de comentarios enviadas) fueron, en su orden, los preparadores de la información financiera, la profesión contable (conformada por las firmas de auditoría y las asociaciones de contadores y auditores) y los cuerpos emisores de normas contables de los países.

Con relación a la oportunidad de la participación formal en el debido proceso, Jorissen et al. (2012), encuentran que la profesión contable, los emisores de normas, los usuarios y los académicos centran su participación en las primeras etapas del proceso de emisión de normas, es decir, en el documento de discusión. Por su parte, los preparadores de información financiera centran sus esfuerzos de comentarios en las etapas más avanzadas de la norma, es decir, en el borrador de la norma. Por último, con relación a los incentivos a participar se evidencia que los preparadores, la profesión contable y los emisores de normas reaccionan significativamente más

cuando el tema a regular impacta las cifras contables mientras que los usuarios, las bolsas de valores y los cuerpos supervisores reaccionan ante modificaciones a las revelaciones.

Arce & Giner (2012) analizaron el lobby que se dio para la emisión de la NIIF 2 sobre pagos basados en acciones. En su estudio encuentran que, de acuerdo con el modelo de elección racional, los preparadores enfocan sus esfuerzos de participación en las primeras etapas del proceso elaboración del estándar (la discusión de la propuesta inicial). Por su parte, los emisores de normas enfocan su participación en las últimas etapas del proceso de emisión de la norma (los borradores para discusión), lo cual es coherente con la teoría institucional.

Herz & Larson (2013) investigan la participación de los distintos países en el proceso de emisión de las NIIF, así como los factores regionales e institucionales que influyen la diversidad geográfica de las cartas de comentarios en el proceso de emisión de estándares del IASB. Analizando 57 temas puestos a discusión por el IASB entre el 2001 y el 2008, los autores encuentran que los países que más comentarios realizan son aquellos miembros de la Unión Europea, miembros del G4+1, los que realizan donaciones al IASB y los que tienen mercados de capitales más desarrollados. Dentro de los comentarios analizados, Herz & Larson (2013) observan que cerca de la mitad son realizados por agremiaciones de la profesión contable, cuerpos emisores de estándares y firmas de contabilidad pública.

Jorissen, Lybaert, Orens, & Van Der Tas (2014) a través de un diseño de investigación que analiza múltiples periodos (12 años) y múltiples temas, estudian si la participación formal de los constituyentes en términos de diversidad de interesados y de diversidad geográfica de la

representación de los constituyentes, cambió después de la reforma que se le realizó al antiguo IASC en comparación con la participación de estos antes de dicha reforma. Como resultado encuentran que la evolución de la participación formal de los constituyentes esta significativamente asociada con el tema que aborde el emisor de estándares, dado que no se observó variaciones en los temas de instrumentos financieros, pero si en los demás temas.

Procházka (2015) examina el lobby realizado sobre los proyectos del IASB para el periodo 2006 a 2014. Para ello, analizó las diferencias en el número de cartas de comentarios sobre los proyectos mayores y los menores, así como el de los proyectos culminados exitosamente y los que después del periodo de discusión se detuvieron. Como resultado, concluye que la participación de los grupos de interés depende de la importancia del proyecto, dado que los beneficios que estos proyectos representan justifican el costo del lobby. Adicionalmente, Procházka (2015) concluye que los grupos de interés influyen en la decisión del IASB de culminar un proyecto o de detenerlo, pues evidencia que los proyectos que se detuvieron después del periodo de revisión son aquellos sobre los cuales se presentaron un mayor número de cartas de comentarios en contra del proyecto.

Bamber & McMeeking (2016) analizan el debido proceso del IASB evaluando si existe evidencia de que ciertos grupos de interesados tienen mayor influencia que sus pares y que los constituyentes de ciertas jurisdicciones tienen mayor influencia que otros. Esta investigación evaluó el debido proceso en la emisión de la norma de revelaciones sobre instrumentos financieros y midió la influencia en términos de si las propuestas de cambios realizadas por los constituyentes al borrador de norma fueron discutidas (evidenciadas en las minutas de las reuniones del grupo de trabajo y de la Junta) y aceptadas (comparación del borrador con la norma definitiva y los

fundamentos a las conclusiones). Como resultado, Bamber & McMeeking (2016) encuentran que el IASB no presentó ningún sesgo hacia algún grupo de interesados y utilizan la teoría de la legitimidad para explicar los resultados alcanzados y las consecuencias que tendría para la legitimidad del IASB la evidencia de algún sesgo en este sentido.

Por su parte, en el ámbito colombiano López & Lourido (2011) analizaron las opiniones de las personas que participaron en la discusión del documento de Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales expuesto para comentarios por parte del CTCP. Adicionalmente, analizaron si estos comentarios fueron considerados en la propuesta final del documento de direccionamiento estratégico. Como resultado se encontró que la participación fue minoritaria y que el documento final recoge el sentir de aquellos que participaron. Es de resaltar que, si bien se hace un análisis de los comentarios, la investigación no evalúa el debido proceso.

Adicionalmente, Rodríguez (2016), con base en la teoría de la legitimidad propuesta por Suchman (1995), analiza el proceso que se siguió en Colombia para la expedición de las excepciones realizadas para las entidades del sector financiero, el sector cooperativo y el sector salud. A partir de ello, evidencia que para los casos analizados el CTCP no realizó una adecuada evaluación de los comentarios, lo cual derivó en las excepciones expedidas. Al respecto se resalta que, si bien en el referido artículo se hace una aproximación a la teoría de la legitimidad, esta no realiza una evaluación de los aspectos que desde la teoría deberían cumplirse para que la regulación contable

financiera sea expedida desde una perspectiva procedimental y su análisis se enfoca únicamente en las excepciones permitidas para los sectores financiero, cooperativo y salud.

De la anterior revisión de literatura se evidencia que, a pesar de la importancia del tema, hasta el momento no se han realizado investigaciones que, de manera sistemática, analicen el debido proceso que se siguió en Colombia para la expedición de la regulación contable financiera. Solo existe el trabajo de López & Lourido (2011) sobre la evaluación del impacto de los comentarios realizados por los participantes en el Direccionamiento estratégico publicado por el CTCP y el artículo de Rodríguez (2016) que analiza el proceso seguido para la expedición de las excepciones a la regulación contable financiera.

De otra parte, en el contexto internacional se han realizado variados estudios de lobby en la emisión de regulación contable, la mayoría de estos midiendo la importancia relativa de los participantes según la cantidad de comentarios realizados contra la cantidad que fueron aceptados. En este aspecto, Bamber & McMeeking (2016) hacen el análisis no solo como la cantidad de comentarios que fueron aceptados versus los que se realizaron, sino que también miden la influencia de los participantes dependiendo de si el comentario fue discutido o no, logrando así una mejor evaluación de la influencia de los participantes.

En la presente investigación, se retoma la clasificación propuesta por Bamber & McMeeking (2016), pero adicionalmente se agrega un criterio para la evaluación de los comentarios, este es, la evaluación de los argumentos que expuso el participante para respaldar sus comentarios. Este aspecto es relevante para la investigación toda vez que, de acuerdo con el modelo normativo de

debido proceso expuesto más abajo, la decisión del normalizador o regulador debe basarse únicamente en la evidencia; por lo cual no tienen la misma importancia los comentarios que se realizan y carecen de bases que lo sustenten, que aquellos cuyas afirmaciones están respaldadas por estudios, artículos, normas, etc. Se espera que la clasificación propuesta sirva a futuras investigaciones que evalúen el debido proceso o el lobby en la emisión de regulación contable.

Así mismo, la presente investigación identifica las falencias del proceso llevado a cabo en Colombia para la expedición de la regulación contable financiera en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, para que estas sean corregidas y se fortalezca el proceso de emisión de la regulación contable en Colombia.

3. LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL, LOS SISTEMAS CONTABLES, EL MODELO CONTABLE PROPUESTO POR EL IASB Y LA ARMONIZACIÓN CONTABLE

Sanz (1996) atribuye el surgimiento de la contabilidad internacional a la lógica de la internacionalización de la actividad económica, lo cual ha conllevado al crecimiento del comercio internacional; al surgimiento de las empresas de clase mundial que realizan importaciones y exportaciones, y motivan la inversión extranjera; al impulso de los mercados de valores; y al desarrollo del concepto de globalización (Vásquez: 2001; Ríos y Valero: 2015). Dicha lógica ha generado la aparición de usuarios de la información financiera que trascienden las fronteras geográficas, la elaboración de estados financieros consolidados que involucran empresas de varios países y la generación de transacciones en moneda extranjera, entre otros (Ocampo y Restrepo, 2018).

Si bien hay consenso sobre los factores que originaron esta área de estudio en contabilidad, la naturaleza, dinámica y el carácter internacional de la misma ha impedido que exista una definición de contabilidad internacional que sea inequívoca y ampliamente aceptada (García, Láinez y Monterrey, 1995). Por ello, frecuentemente se ha recurrido al análisis de artículos para delimitar los temas que aborda la contabilidad internacional y su evolución a través del tiempo (ver, por ejemplo, García, Láinez y Monterrey, 1995; Prather & Rueschooff, 1996; Do Nascimento, Hollander y Morales, 2007; y Kenny & Larson, 2018).

En palabras Choi y Muller (1984), citados por Sanz (1996), “el término contabilidad internacional se extiende, en su amplio sentido, hasta abarcar la contabilidad para propósitos generales y orientados en términos nacionales, dirigida a 1) el análisis comparativo internacional, 2) los temas de medida e información contable relativos exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a la forma de los negocios de dichas empresas, 3) a las necesidades contables de los mercados financieros internacionales, y 4) a la armonización mundial de la diversidad en cuanto a contabilidad e información financiera, a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas” (p. 110).

En términos generales, García, Laínez y Monterrey (1995) identifican tres áreas básicas de la contabilidad internacional, a saber: 1) los sistemas contables y su armonización, 2) la problemática contable de las empresas multinacionales y 3) la educación y formación en contabilidad y auditoría. A efectos de esta investigación, se hará énfasis en la primera de ellas.

De acuerdo con Jarne (2001), el sistema contable es el “conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un «todo» debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos” (p. 42). Adicionalmente, este mismo autor identifica seis subsistemas contables, los cuales se presentan en la *Ilustración 3. Subsistemas contables*.

Ilustración 3. Subsistemas contables

Subsistema	Definición
Regulador	Elaboración, emisión e implantación de la normativa contable que define la generación y publicación de información contable a partir de las inquietudes y necesidades de los diferentes agentes.
De principios contables	Conceptos contables fundamentales que orientan la obtención de estados financieros que reflejen fielmente el patrimonio, la situación financiera y el rendimiento de las empresas.
Profesional	Actividades realizadas por los contadores y auditores, así como las organizaciones de estos, en pro de la protección del interés público y la satisfacción de las necesidades de los usuarios.
De formación	Desarrollo de conocimiento y técnicas básicas para aplicar principios y normas contables, así como su transmisión a futuros profesionales y la forma en que estos alcanzaran su cualificación profesional.
De prácticas de valoración	Criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contable, a fin de incluirlos en los estados financieros.
De prácticas de información	Cantidad y formato de la información contable que se va a suministrar al exterior, así como la periodicidad y mecanismo de comunicación.

Fuente: construcción propia a partir de Jarne (2001)

A partir de sus necesidades e influenciados por el contexto legal, económico, político, cultural y empresarial, así como por la normativa contable existente y el estatus de la profesión, entre otros, cada país diseña su propio sistema contable (Gracia, Rodríguez y San Juan, 2014). Por ello, es posible distinguir un conjunto amplio y variado de sistemas contables basados en reglas que difieren, dados los objetivos que pretenda cada uno de ellos. Dichas reglas generan información contable distinta que dificulta la comparabilidad de las empresas de los distintos países (Tua, 1987).

El crecimiento del comercio internacional y de la inversión extranjera directa, y la proliferación de empresas multinacionales aumentaron el deseo de comparar estados financieros preparados en distintos países, lo cual llevó a que en la profesión se empezara a hablar sobre armonización internacional (Zeff, 2012). Dicho deseo origino la fundación del International Accounting Standards Committee (IASC), cuyo propósito era promover la armonización internacional de las normas de contabilidad y, así, disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países (Zeff, 2012).

García y Zorio (2002b) identifican tres fases en la estrategia seguida por el IASC para lograr la armonización internacional. En la primera, el IASC prescribía unas exigencias mínimas de divulgación de la información y permitía varias alternativas de reconocimiento o medición. La segunda, marcada por la revisión de las normas existentes para eliminar un número significativo de opciones o mostrar su preferencia por un determinado tratamiento. La tercera, marcada por la reestructuración del IASC, a partir de la cual el IASB asume la tarea de “desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y

globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados” (IASB, 2017, p. 6), con lo cual se evidencia la postura de este organismos hacía una contabilidad mundial más que a una contabilidad internacional (Ríos y Valero, 2015)⁴.

El proceso de revisión de las normas y limitación de las alternativas iniciado por el IASC y continuado por el IASB hicieron que este formara su propio modelo contable que es, a la vez, ajeno e influenciado por los sistemas contables de los países. Por ello, Herrera (2012) ve al modelo del IASB como la intersección entre tres modelos de regulación contable, a saber: el continental europeo, el americano y el británico.

Como resultado de esta combinación de modelos de regulación y el crecimiento exponencial del capitalismo financiero, el modelo propuesto por el IASB tiene un claro enfoque hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios de los mercados financieros, esto es, inversores, prestamistas y proveedores de capital (Patiño y Vásquez, 2013). Dado su enfoque, el modelo contable propuesto por el IASB se caracteriza por: la prevalencia de la esencia económica sobre la forma legal; el enfoque en suministrar información razonable, no exacta; la utilidad de la información está enfocada en la predicción de los flujos de efectivo futuros más que en determinar la situación actual de la entidad; la aplicación del principio de devengo; la prevalencia del uso de valores de mercado para la medición de activos y pasivos; el privilegio de la presentación de estados financieros consolidados sobre los individuales; la presentación de información

⁴ Basadas en Gonzalo y Tua (1988), estas autoras exponen que la contabilidad mundial está enfocada en el estudio de un sistema contable universal para ser adoptado en todos los países, mientras que la contabilidad internacional se interesa en estudiar las prácticas existentes en los diferentes países, tratando de hallar el origen de las diferencias y de mejorarlas conforme a las necesidades, sin que ello implique la definición de prácticas uniformes.

segmentada por operaciones de las entidades; la normativa fiscal no tiene influencia en la contable; no existe un plan general de contabilidad; y el proceso de emisión de normas es abierto, lo que genera presión de agentes externos sobre el organismo emisor.

Se entiende por armonización contable aquel “intento por volver compatibles las prácticas contables existentes con el fin de reducir al máximo las diferencias entre uno u otro modelo” (Sandoval, 2005, p. 123). Para lograr la armonización contable hacia los estándares internacionales emitidos por el IASB existen tres vías, a saber, la adaptación, la adopción y la convergencia. Se entiende por adaptación aquel proceso en el que un país toma como referencia los estándares internacionales, pero realiza sobre ellos una serie de modificaciones para que la regulación resultante se ajuste al contexto y a las necesidades particulares del país (Sandoval, 2005). Por su parte la adopción implica la incorporación, sin modificaciones, de los estándares internacionales a la regulación nacional (Pacter, 2005). Por último, convergencia es hacer compatibles las distintas regulaciones mediante procesos de discusión y de trabajo conjunto por parte de los organismos reguladores implicados en el proceso (Pacter, 2005). En palabras de Pacter (2005, p. 73) “compatible significa que los dos conjuntos de estándares no contienen conflictos. Compatible no significa estándares idénticos palabra a palabra”.

Dadas las características del modelo propuesto por el IASB, y siendo conscientes de que los países tienen sus propios sistemas contables, los cuales responden a las necesidades de su contexto, es cuestionable si la adopción del modelo propuesto por el IASB es la mejor alternativa, especialmente cuando se refiere a casos latinoamericanos (Patiño y Vásquez, 2013).

Sobre este aspecto, Sandoval (2005) concluye que el proceso de armonización internacional llevado a cabo por el IASB desconoce el sistema contable y las necesidades reales de cada país en cuanto a qué modelos contables son los que se quieren adoptar. Con ello, afirma el autor, se retrasa el proceso de renovación de la teoría contable, lo cual afecta el avance de la profesión. Adicionalmente, García y Sierra (2012) cuestionan si para migrar de un modelo contable nacional a uno internacional basta con reemplazar el conjunto de normas que rigen la profesión. Al respecto, Ivanovich, Peña y Torres (2012) afirman que el proceso de convergencia no resuelve la diversidad de criterios, prácticas contables, cultura contable, así como otros elementos que siguen estando presentes en los sistemas contables de cada país. Para el caso colombiano, Ferrer (2013) presenta las brechas que existen entre el sistema que subyace al modelo contable del IASB y el sistema contable colombiano, las cuales son expuestas como factores a considerar para lograr una adecuada convergencia hacia las NIIF. En otras palabras, la adopción del modelo internacional impuesto por el IASB requiere de cambios que van más allá de la regulación contable financiera (Laínez y Jarne, 1999) y que requieren al menos del paso de una generación a otra que internalice la nueva cultura y que domine los cambios (Ivanovich et al., 2012).

Desde otro enfoque, Gómez (2004) afirma que el hecho de que las NIIF sean útiles para el suministro de información a los mercados financieros no implica que estas sean útiles para las organizaciones en ámbitos como la productividad y el control interno y externo. Por el contrario, argumenta que la adopción de las NIIF impide que la información financiera y la contabilidad desarrollen su potencialidad y capacidad de servir a otros fines distintos a la toma de decisiones por parte de los inversionistas.

A pesar de las posiciones en contra de la adopción plena de los estándares emitidos por el IASB, es eminente la creciente aplicación de estos en todo el globo (Wieczynska, 2016), a pesar de que, por si solos, no son de obligatorio cumplimiento. Dada la creciente importancia de los estándares emitidos por el IASB, se ha identificado la necesidad de evaluar los mecanismos que usa este organismo para lograr que sus estándares sean percibidos como obligatorios, sin que en realidad lo sean (Eberlein & Richardson, 2011). En este sentido, se ha evaluado el debido proceso seguido por el IASB y la influencia que los grupos de interés tienen sobre esta, a fin de determinar los mecanismos que este organismo usa para que, tanto él como los estándares que emite, sean considerados legítimos. En línea con esto, en la siguiente sección se desarrolla lo relativo a la legitimidad y el debido proceso como mecanismo para su consecución.

4. EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTE DE LEGITIMIDAD EN LA EMISIÓN DE REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA

El debido proceso ha demostrado ser un mecanismo efectivo mediante el cual las entidades obtienen o mejoran su legitimidad, a tal punto que este ha llegado a ser parte de la toma de decisiones administrativas de los Estados y de algunos organismos privados, incluso cuando no existe ninguna regulación que exija su aplicación (Rubin, 1984; Carter, 1986; y Marpet, 1998). Por ello, en la presente sección se expone el concepto y clasificación de la legitimidad desarrollada por Suchman (1995), la cual ha sido aceptada y utilizada por diversos autores para referirse a la legitimidad de la regulación contable financiera y de su proceso de emisión (Ver, por ejemplo, Black, 2008; Eberlein & Richardson, 2011; Jorissen et al., 2012; Bamber & McMeeking, 2016). Adicionalmente, se presenta cómo el debido proceso contribuye a la obtención de legitimidad moral en las organizaciones emisoras de normas contables.

Como resultado de la sección se identifica, desde la teoría, los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva procedimental.

4.1. Teoría de la legitimidad propuesta por Suchman (1995)

De manera general, se pueden identificar dos corrientes de estudio de la legitimidad: la estratégica y la institucional (Bamber & McMeeking, 2016). Desde la perspectiva estratégica, la legitimidad es concebida como un recurso operacional que las organizaciones extractan de la cultura en la cual

están inmersas y que emplean para alcanzar sus objetivos (Suchman, 1995). En consecuencia, se considera que la legitimidad puede ser administrada por distintos medios, a través de los cuales las organizaciones manipulan y crean simbolismos que están orientados a la acumulación de aceptación social. Por su parte, la perspectiva institucional considera que las dinámicas de las distintas instituciones externas generan presiones culturales sobre la legitimidad de las organizaciones y que dichas presiones están más allá del control de las organizaciones (Suchman, 1995). En consecuencia, las definiciones culturales son las que determinan la constitución y estructura de las organizaciones, su funcionamiento y la forma como deben ser entendidas y evaluadas.

Teniendo en cuenta que en las organizaciones del mundo real coexisten presiones institucionales que dan forma a las organizaciones y cambios operacionales estratégicos realizados por las organizaciones para administrar la legitimidad, Suchman (1995) incorpora en su definición de legitimidad las dos corrientes anteriormente mencionadas. A partir de ello, afirma que *“la legitimidad es una percepción o asunción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, propias, o apropiadas dentro de algún sistema socialmente construido de normas, valores, creencias, y definiciones”* (p. 574). Con base en esta definición, una organización es legítima siempre que su comportamiento parezca ser congruente con las normas y creencias que imperan en el grupo social del cual hacen parte. No obstante, una organización puede desviarse de las normas del grupo y seguir siendo legítima siempre que dicha desviación a) sea considerada un hecho aislado e irrepetible; b) no sea percibida como una desviación a las normas y creencias sociales; o c) sea desaprobada por algunos individuos de la sociedad, pero no por su colectividad (Suchman, 1995).

Las razones que una organización tiene para buscar la legitimidad dependen del contexto en el cual se desenvuelva y las características propias de la misma, tales como la antigüedad, la especificidad técnica y su estructura orgánica, entre otras (Black, 2008). En términos generales, las organizaciones desean tener legitimidad en procura de su continuidad o de su aceptación dentro del grupo social, o en busca de obtener el soporte activo o el soporte pasivo por parte de la audiencia (Suchman, 1995).

La legitimidad conduce a la continuidad de las organizaciones dado que la audiencia está más dispuesta a suministrar recursos a aquellas organizaciones que son consideradas deseables, propias o apropiadas (Meyer & Rowan, 1977). Al mismo tiempo, la legitimidad influye en cómo la sociedad acepta a la organización, es decir, en cómo las actuaciones de esta son entendidas y justificadas (Suchman, 1995). En consecuencia, las organizaciones cuyas actividades carecen de legitimidad *“son más vulnerables a reclamar que ellas son negligentes, irracionales, o innecesarias”* (Meyer & Rowan, 1977, p. 350) y, con ello, la organización puede incurrir en costos adicionales a fin de garantizar su permanencia.

Con relación al soporte que la organización busca de la audiencia, este puede ser activo o pasivo. Se considera que la organización pretende tener soporte pasivo cuando esta desea que la audiencia la deje actuar sin intervenir. En este caso, la organización necesita un bajo nivel de legitimidad, para lo cual solo necesita realizar actividades que no han sido categorizadas como problemáticas por la sociedad en la que está inmersa. Por el contrario, si la organización desea la intervención

favorable de la audiencia, es decir, desea soporte activo, la legitimidad que requiere es mayor y las actividades que realiza deben ser visibilizadas hacia la sociedad (Suchman, 1995).

Los medios a través de los cuales las organizaciones pueden hacer que sus actividades sean consideradas como deseables, propias o apropiadas dentro de un sistema socialmente construido de normas, valores, creencias y definiciones pueden ser muy variados. No obstante, Suchman (1995) distingue tres grandes tipos de legitimidad: la pragmática, la moral y la cognitiva, cada una de estas con distintos objetivos, grados de dificultad y dinámicas comportamentales. Es de resaltar que estos tipos de legitimidad no son mutuamente excluyentes, sino que pueden coexistir distintas estrategias dentro de una misma organización.

El primer tipo de legitimidad, la legitimidad pragmática, parte del supuesto de que la audiencia considera como legítimas a aquellas organizaciones que realizan actividades que son favorables para sus propios intereses y que no considera legítimas a aquellas que realizan actividades que les perjudican. En consecuencia, se realizan intercambios directos entre la organización y la audiencia que generan, incluso, interdependencias políticas, económicas o sociales, a través de las cuales las acciones de la organización afectan el bienestar de la audiencia. Dado el interés que tiene la audiencia en conocer el impacto de las acciones de las organizaciones en sus intereses personales, a menudo la audiencia es considerada un constituyente de las actividades organizacionales. Ello en atención a que es ella quien, a través del escrutinio del comportamiento organizacional y la continua evaluación y aprobación o desaprobación de las políticas organizacionales, contribuye o entorpece la permanencia de las organizaciones.

Al interior de este tipo de legitimidad, Suchman (1995) identifica tres subcategorías, a saber:

- a. La legitimidad por intercambio, en la cual los constituyentes soportan a la organización por los beneficios directamente recibidos. En este sentido, las políticas organizacionales son determinadas a partir de la evaluación esperada que los constituyentes harán de lo ofrecido por la organización.
- b. La legitimidad influenciada, en la cual los constituyentes soportan a la organización, no por los beneficios directamente recibidos, sino por los beneficios mayores que se obtendrán de las actividades realizadas por la organización. En este tipo de legitimidad los constituyentes hacen parte de la estructura de definición de políticas organizacionales o sus sugerencias de mejora son adoptadas por la organización.
- c. La legitimidad de disposición, que se basa principalmente en la personificación de las organizaciones, con lo cual los constituyentes soportan a la organización por las características que esta posee como individuo, es decir, sus objetivos, gustos, estilos y personalidades. Bajo esta perspectiva las organizaciones son consideradas como actores autónomos, coherentes y moralmente responsables.

Por su parte, la segunda categoría de legitimidad, la moral, refleja “*una evaluación positiva normativa de la organización y de sus actividades*” (Suchman, 1995, p. 579). En consecuencia, la organización es evaluada no desde el beneficio individual que ofrece sino desde el bienestar social que promueve, el cual es definido por el sistema de valores socialmente construido por la audiencia. Al interior de este tipo de legitimidad, Suchman (1995) distingue cuatro subcategorías:

- a. Legitimidad consecuencial, bajo este enfoque las organizaciones son evaluadas por sus logros o sus productos y, a partir de dicho juicio, son determinadas sus recompensas y, en

consecuencia, su permanencia. Esta evaluación ocurre en contextos en los cuales hay competencia de mercado y en contextos que carecen de dicha competencia. No obstante, este enfoque presenta inconvenientes para la evaluación de algunos productos que son inherentemente difíciles de medir, bien sea por la ambigüedad de su definición o por la extrema irregularidad de su distribución durante el tiempo.

- b. Legitimidad procedimental, bajo este enfoque las organizaciones pueden ganar legitimidad mediante la adopción de técnicas y procedimientos socialmente aceptados. Este tipo de legitimidad cobra importancia cuando la organización quiere demostrar que está haciendo el mejor esfuerzo para alcanzar el bienestar social, pero los productos que genera son ambiguos, no son fácilmente medibles o se están evaluando actividades profesionales que están fuertemente influenciadas por la cultura.
- c. Legitimidad estructural, bajo este enfoque el soporte es dado a las organizaciones cuya estructura organizacional es considerada moralmente favorable para desarrollar determinados trabajos.
- d. Legitimidad personal, bajo este enfoque la legitimidad yace en el carisma de los líderes organizacionales. Este tipo de legitimidad tiende a ser relativamente transitoria e idiosincrática.

Por último, la legitimidad cognitiva es la mejor de todas, pero, al mismo tiempo, la más difícil de alcanzar. Este tipo de legitimidad está basada en la cognición en lugar del interés o la evaluación moral de la organización, es decir, este tipo de legitimidad se enfoca en la acción o el proceso mental mediante el cual los individuos de una sociedad entienden a la organización a través del

pensamiento, la experiencia y los sentidos que estos han tenido con esta (Aldrich & Fiol, 1994) en lugar de los intercambios y la valía moral de la organización.

Suchman (1995) distingue dos variantes que deben considerarse, por un lado, la legitimidad basada en la comprensibilidad de las actividades de la organización y, por otro lado, la legitimidad basada en que estas sean dadas por sentado. La primera, parte del supuesto de que el mundo social es un ambiente cognitivamente caótico, en el cual los participantes luchan por crear su experiencia respecto de las organizaciones. De allí que la legitimidad consiste en hacer que las actividades de la organización sean entendidas e interiorizadas a través del engranaje de estas con los sistemas de creencias instaurados y con las experiencias de la vida diaria de la audiencia, de tal suerte que se proporcionen explicaciones plausibles sobre la existencia de las organizaciones y las actividades que desarrollan (Scott, 1999).

La segunda, ve, por el contrario, un mundo social más calmado en el cual existe coherencia cognitiva y cambios integrativos. Bajo este segundo enfoque, las organizaciones transforman el caos cognitivo en un conjunto de hechos intersubjetivos que anulan cualquier posibilidad de la audiencia de discernir aquellos hechos que están bajo el control de la organización de aquellos que no lo están (Aldrich & Fiol, 1994). Con ello, se logra que las actividades de la organización sean percibidas como dadas por sentado, es decir, que no son objeto de discusión. Este tipo de legitimidad es considerado el más sutil y a la vez el más poderoso, no obstante, este escapa del control de las organizaciones (Suchman, 1995).

Los tres tipos de legitimidad mencionados anteriormente (pragmática, moral y cognitiva), a menudo se refuerzan entre sí, por ejemplo, mejorar la legitimidad pragmática mejora la legitimidad moral y cognitiva de una organización. No obstante, en ocasiones pueden surgir conflictos entre este tipo de legitimidades, especialmente cuando las instituciones sociales están mal articuladas entre sí o están sufriendo transiciones históricas (Suchman, 1995).

Dada la multiplicidad de dinámicas que representan los distintos tipos de legitimidades que coexisten en el mundo real y que en ocasiones pueden estar en conflicto, las organizaciones tienen que administrar la legitimidad dependiendo de sus intereses y de su ambiente cultural (Scott, 1999). Obviamente, las organizaciones desearían tener todos los tipos de legitimidad, no obstante, sus iniciativas no pueden satisfacer las exigencias de toda una sociedad ni modificar los sistemas de creencias que hacen que una organización sea aceptada. A pesar de lo anterior, las iniciativas organizacionales por administrar la legitimidad sí influyen en que las actividades de la organización sean percibidas como deseables, propias o apropiadas dentro de un contexto cultural dado (Bamber & McMeeking, 2016). Estas iniciativas, al igual que muchos procesos culturales se basan en la comunicación entre la organización y la sociedad, no obstante, la comunicación en estos casos trasciende el discurso tradicional incorporando un amplio rango de acciones y exhibiciones no verbales que están cargadas de significado dentro de su contexto cultural (Suchman, 1995).

Para el caso de la expedición de la regulación contable financiera en Colombia, la Ley 1314 de 2009 definió los criterios a los que esta debería sujetarse, estableciendo que el proceso de convergencia debería observar los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.

Por ello, a partir de la teoría de la legitimidad desarrollada por Suchman (1995), la presente investigación evaluó la legitimidad de la regulación contable financiera expedida en Colombia en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 desde su perspectiva moral, toda vez que las bondades del proceso de convergencia deben evaluarse no desde el beneficio individual obtenido por algunos de los participantes, sino a partir del bienestar social que generó (Bamber & McMeeking, 2016) y que exigió la mencionada Ley.

A su vez, para la evaluación de la legitimidad moral, la presente investigación consideró el hecho de que la regulación contable financiera como producto no es fácilmente medible a fin de determinar su conveniencia (Bamber & McMeeking, 2016), factor que según Suchman (1995) hace que la legitimidad procedimental cobre importancia. Adicionalmente, Suchman (1995) afirma que la legitimidad procedimental cobra importancia en la evaluación de las actividades profesionales que están fuertemente influenciadas por la cultura, lo cual es aplicable a la regulación contable financiera, pues esta está fuertemente influenciada por el contexto legal, económico, político, cultural y empresarial, así como por la normativa contable existente y el estatus de la profesión (Gracia, Rodríguez y San Juan, 2014).

Evaluar la legitimidad de la regulación contable financiera expedida en Colombia en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 desde su perspectiva procedimental requiere del uso de técnicas o procedimientos que sean socialmente aceptados para la expedición de este tipo de regulación (Suchman, 1995). Para tal efecto, se recurre al concepto de “debido proceso” con el objetivo de identificar, desde la teoría, los aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de la regulación contable financiera para que esta sea legítima desde una perspectiva

procedimental y, a partir de su contrastación con el proceso de emisión seguido en Colombia, determinar los principales aciertos y desaciertos de este último.

4.2. Debido proceso, la legitimidad procedimental y su uso en la emisión de regulación contable

El concepto de “debido proceso” es eminentemente un concepto de origen legal anglosajón, el cual se desarrolló como un mecanismo que buscaba garantizar que las actuaciones del Estado respetaran los derechos individuales de las personas y que no se actuara en contra de ellos (Richardson, 2008). Este concepto se originó con la Carta Magna de Reino Unido en 1225 y a partir de allí fue incorporado en las distintas constituciones políticas de los países.

Richardson (2008, p. 679) define al debido proceso como aquellos *“procedimientos y salvaguardas que restringen la toma de decisiones administrativas. Es el medio por el cual aseguramos el uso ético del poder por los cuerpos administrativos y judiciales. [...]El debido proceso es así el medio por el cual los límites éticos sobre la autoridad son promulgados”*. En línea con ello, Ramraj (2004) afirma que el debido proceso define y limita la capacidad del estado y asegura que su actuación esté dentro de los lineamientos de las leyes. Por ello, el debido proceso se considera indispensable para la existencia de una sociedad que se rija bajo el “estado de derecho”.

Garantizar que las acciones del Estado cumplan con el debido proceso tiene el efecto instrumental de someter el ejercicio del poder al escrutinio y limitación por parte de los interesados, y el efecto

simbólico de legitimar el ejercicio del poder atándolo a las normas democráticas, dada la participación de los interesados (Richardson, 2008). No obstante, el debido proceso no es un conjunto fijo de procedimientos aplicables a todas las entidades ni a todos los casos, pues este depende de las normas sociales, el periodo histórico y el contexto del proceso de decisión (Ramraj, 2004). En consecuencia, detrás de este concepto subyacen diversas reglas y procedimientos institucionales a través de los cuales el debido proceso es garantizado (Eberlein & Richardson, 2011).

Según Richardson (2008), las cortes estadounidenses y canadienses, bajo la premisa de que el debido proceso debe ser apropiado para cada caso, han desarrollado una prueba para evaluar si los procedimientos aplicados a un caso satisfacen los requerimientos del debido proceso. Esta prueba es el modelo positivo del debido proceso, el cual evalúa principalmente los intereses privados que están en juego, el riesgo de que los procedimientos aplicados conlleven a una mala decisión y la factibilidad de las salvaguardas que disminuyen dicho riesgo. Basado en Hyman (2005) y Connecticut (1965), Richardson (2008) identifica dos variantes del debido proceso, a saber, el debido proceso procesal (enfocado en garantizar el derecho del individuo a una aplicación imparcial de la ley a su caso) y el debido proceso sustantivo (el cual se enfoca en la protección de las minorías de aquellas reglas y procedimientos que establezcan las mayorías y que les puedan afectar).

Dado el éxito legitimador del debido proceso, este ha llegado a ser parte de la toma de decisiones administrativas de los Estados (Rubin, 1984), incluso cuando no existe ninguna regulación que exija su aplicación (Carter, 1986 y Marpet, 1998). En la emisión de estándares que abordan temas

técnicos, el debido proceso trata de garantizar que el estándar emitido sea el mejor posible (Marpet, 1998); por ello, en este contexto el debido proceso está diseñado para proteger ideas en lugar de individuos y en proteger el proceso de emisión de normas (Eberlein & Richardson, 2011), garantizando que la decisión se tomó considerando todas las alternativas de una manera racional y sin restricciones (Baskerville & Pont, 2002). Así, para evidenciar que no hay abuso de poder y diferenciar los desacuerdos legítimos de la falta de ética, Marpet (1998) afirma que los cuerpos emisores de estándares técnicos deben balancear los derechos de los individuos contra alguna medición del interés público o de calidad técnica, comparada con los conocimientos en un campo a una fecha determinada.

Dado el éxito legitimador del debido proceso, este también ha sido evaluado en el campo de la emisión de regulación contable en varios países. Al respecto, Richardson (2008) afirma que el debido proceso juega un papel importante en el funcionamiento de los cuerpos emisores de normas contables por tres razones:

1. Previene el abuso de autoridad de Estado, lo cual es indispensable para el ejercicio del poder bajo el estado de derecho. Lo anterior dado que, como sucede en el caso colombiano, las leyes que establecen la aplicación de las normas contables emitidas hacen que su uso sea mandatorio.
2. Contribuye a la legitimidad de la norma, siempre y cuando se garantice la participación de las partes afectadas por la regulación, así como de los demás interesados. Lo anterior considerando que las normas contables tienen efectos distributivos en la sociedad, por lo cual están sujetos a conflictos de intereses.

3. Provee al cuerpo emisor ideas sobre las probables consecuencias que generará una norma antes de que esta sea emitida, con lo cual se mejora su eficiencia técnica y la eficacia del proceso. Dicho efecto cobra relevancia cuando se considera que la emisión de normas contables es una actividad compleja con, a menudo, consecuencias inesperadas.

De acuerdo con Folger, Konovsky & Cropanzano (1992), existen tres elementos básicos que deben garantizarse para que exista un debido proceso en la emisión de normas contables, estos son: adecuada notificación, audiencia justa y juicio basado en la evidencia.

La adecuada notificación consiste en que tanto los objetivos como las normas se establezcan por adelantado, sean publicadas, ampliamente distribuidas y explicadas. En consecuencia, la adecuada notificación es simple como principio pero conlleva a planteamientos acerca de la evaluación de aspectos, tales como: la participación de las partes interesadas en la definición de los objetivos y de las normas, las oportunidades de cuestionar los objetivos y el contenido de las normas, el proceso de formulación de las normas, el proceso mediante el cual serán implementadas, la recurrencia y oportunidad de la retroalimentación de la norma, y la información esencial provista a los interesados para que estos puedan opinar sobre la aplicación de la norma (Eberlein & Richardson, 2011). Este último es considerado por Folger, Konovsky & Cropanzano (1992) como un requisito indispensable para que exista una audiencia justa.

La audiencia justa garantiza que sean consideradas todas las evidencias relevantes. En este punto, Folger, Konovsky & Cropanzano (1992) identifican tres principios. El primero es informar a los interesados sobre la evaluación tentativa de los hechos (de allí la importancia de la debida

notificación) y permitir a los afectados presentar su propia versión de los hechos. El segundo es la exclusión del material probatorio poco fiable. El tercero es la protección del principio adversario como la gran ruta hacia la fiabilidad en la evaluación del hecho legal.

El juicio basado en la evidencia intenta mantener la integridad judicial evitando presiones externas, corrupción o prejuicios personales a través de ideas rectoras para la limitación del poder arbitrario (Folger, Konovsky & Cropanzano, 1992). Este elemento del debido proceso conlleva a un razonado contrapeso de los intereses involucrados, un razonado intento de reconciliarlos o ajustarlos, y la posibilidad de realizar apelaciones ante instancias superiores (Marpert, 1998).

Richardson (2008) señala que la literatura normativa se basa en la idea que el debido proceso está destinado a asegurar una decisión basada en la consideración racional y sin restricción de todas las alternativas, para lo cual destaca los siguientes principios procedimentales:

- a) No exclusión de aquellos que pueden hacer una contribución.
- b) Igualdad de oportunidades de participación, lo cual requiere que los participantes puedan cuestionar los planteamientos realizados en los objetivos o en la norma, introducir nuevos aspectos al debate y expresar actitudes, deseos y necesidades.
- c) Eliminación de cualquier motivación distinta a un deseo por mejores decisiones.

El principal problema con este planteamiento es asegurar que todos los interesados tienen el derecho, oportunidad y capacidad de participar en el proceso. No obstante, Richardson (2008) afirma que este problema puede ser zanjado si se garantiza que todos los puntos de vista están representados en la discusión, lo cual es viable si se asume que un número limitado de

perspectivas capturan las preocupaciones de la mayoría de los interesados. Bajo esta perspectiva, los cuerpos emisores de normas son vistos no como instituciones que toman decisiones a partir de la cantidad de votos recibidos, sino como instituciones que velan porque todos los puntos de vista estén representados. Este enfoque no provee líneas de base procedimentales, pero implica que los procesos deben ser abiertos a todos los puntos de vista, y deben asegurar que el debate no está restringido y que las decisiones están basadas en la evidencia presentada (Eberlein & Richardson, 2011).

A partir de la teoría expuesta, en la Ilustración siguiente se identifican los principales aspectos que deben considerarse en el proceso de emisión de normas contables, para que estas sean consideradas legítimas desde una perspectiva procedimental.

Ilustración 4. Requerimientos del debido proceso para que la regulación contable sea legítima

Elementos básicos del debido proceso	Requerimientos para aplicar
Adecuada notificación	Publicar la estructura, proceso y reglas de procedimiento seguidas por el emisor.
	Publicar la agenda y planes de trabajo.
	El aviso de la reunión debe ser dado con suficiente anticipación, indicando la fecha, lugar y tema de la reunión.
	Dar notificación anticipada sobre la elaboración de norma propuesta.
	Dar notificación directa a las partes afectadas.
	Declarar el propósito de la norma.
	Dar notificación anticipada de la implementación de la norma.
Audiencia justa	Todas las reuniones (excepto aquellas que traten temas internos) deben ser abiertas al público.
	Dar oportunidad al público para realizar comentarios.
	Diseñar los procesos para asegurar que el costo no es una barrera a la participación.
	Dar una declaración pública de cualquier comunicación privada entre el emisor y otras partes.
	Dar oportunidad para apelar la norma final antes de la implementación.
	Permitir una cláusula de extinción para requerir revisión de normas.
Juicio basado en la evidencia	La carga de la prueba recae en el proponente de una norma.
	La decisión debe basarse en la evidencia producida durante el proceso y disponible públicamente.
	La evidencia debe ser confiable, probativa y substancial.
	El tomador de decisiones debe explicar las bases para la decisión incluyendo una declaración acerca de las pruebas invocadas y la evidencia excluida.
	Se deben publicar todas las presentaciones y archivos de votos de los miembros que componen el organismo emisor.

Fuente: elaboración propia a partir de Folger, Konovsky & Cropanzano (1992) y Richardson (2008).

5. PROCESO DE EMISIÓN DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009

En la presente sección, a partir de los documentos que generaron el organismo normalizador (CTCP) y los organismos reguladores (MHCP y MCIT), se expone de manera detallada el proceso que se siguió en Colombia para la expedición de la regulación contable financiera en convergencia con estándares internacionales, ordenada por la Ley 1314 de 2009. Ello con el fin de caracterizar el proceso que se ha seguido en Colombia para la expedición de dicha regulación.

Para tal efecto, la sección se divide en cuatro apartados. En el primero, expone el proceso seguido para la definición de la ruta a seguir para la expedición de la regulación contable financiera en convergencia con estándares internacionales, para lo cual se abordan los criterios exigidos por la Ley 1314 de 2009 y la forma en que se llegó a la propuesta final de direccionamiento estratégico del CTCP. En el segundo, tercer y cuarto apartado se presenta el proceso que siguió la expedición de la regulación contable financiera aplicable a las entidades sujetas al grupo 3, grupo 2 y grupo 1, respectivamente, así como las excepciones posteriores realizadas a la regulación emitida para cada grupo.

5.1. La ley 1314 de 2009 y el direccionamiento estratégico

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009, Colombia inició el proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, hacia estándares internacionales de aceptación mundial, acordes con las mejores prácticas y la rápida evolución de los negocios. Lo anterior, con el objetivo de conformar un sistema único, homogéneo, de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia que generara información financiera útil para la toma de decisiones; que mejorara la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial; y que apoyara la internacionalización de las

relaciones económicas. Todo ello, con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional⁵ (Ley 1314, 2009).

En la referida Ley

... se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable. (Ley 1314, 2009, art. 3)

Para llevar a cabo esta labor, la Ley 1314 de 2009 determinó que, con respeto de las facultades regulatorias a cargo del Contador General de la Nación⁶, el MHCP y el MCIT, obrando conjuntamente, serían los encargados de expedir los nuevos marcos normativos aplicables a las entidades bajo el ámbito de dicha Ley. Adicionalmente, estableció que el CTCP sería el organismo

⁵ Las mencionadas características y objetivos a las que se hace referencia son los exigidos en la Ley 1314 de 2009 para la emisión de la regulación, no obstante, el logro de estos a través de la adopción de las NIIF es cuestionado por algunos autores (ver por ejemplo Gómez, 2004; García y Sierra, 2012).

⁶ “(...) Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (Const., 1991, art. 354). En desarrollo del mencionado artículo, se estableció que le corresponde a la Contaduría General de la Nación “...Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público” (Ley 298, 1996, art. 4°).

de normalización técnica de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Con el fin de garantizar que el proceso de expedición de la regulación fuera abierto, transparente y de público conocimiento y que, en consecuencia, la regulación fuera conveniente para la nación y ampliamente aceptada por las partes involucradas, la Ley 1314 de 2009 estableció, en sus artículos 7° y 8°, el procedimiento mínimo al que debían sujetarse los organismos de regulación (el MHCP y el MCIT) y el organismo de normalización técnica (el CTCP) para la emisión de la regulación. Por ello, el CTCP ha interpretado que dichos artículos contienen las pautas mínimas del debido proceso que debe surtir para la expedición de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, en convergencia con estándares internacionales (ver CTCP, 2014a, 2016c, 2017a, 2017b).

De acuerdo con el artículo 8° de la citada Ley, el CTCP tiene que:

- 1) enviar a los organismos reguladores, cada seis meses, un programa de trabajo;
- 2) asegurar que las propuestas se ajusten a las mejores prácticas internacionales;
- 3) utilizar procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento;
- 4) tener en cuenta, en la medida de lo posible, la relación costo-beneficio de las normas proyectadas;
- 5) tomar como referente para la elaboración de las propuestas los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales, reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales;

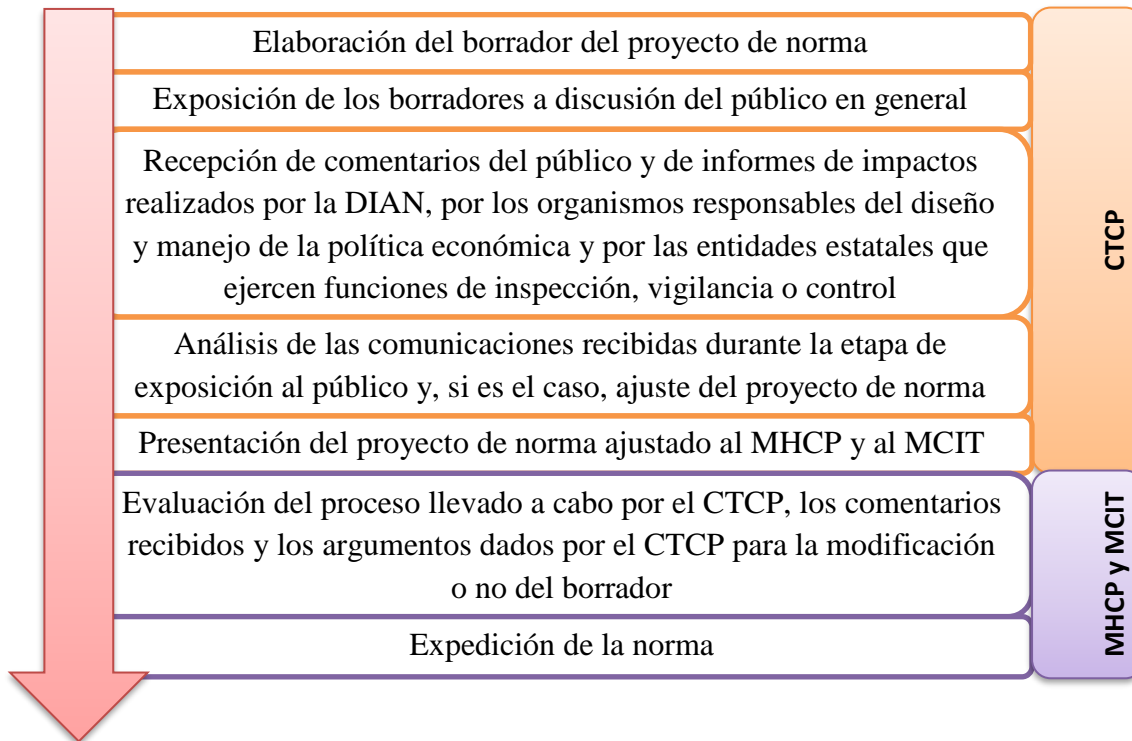
- 6) evaluar si los estándares utilizados como referente resultan eficaces o apropiados para los entes en Colombia y comunicar su evaluación a los organismos de regulación para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común;
- 7) tener en cuenta para las propuestas de norma las diferencias entre los entes económicos, en razón a su tamaño, forma de organización jurídica, el sector al que pertenecen, su número de empleados y el interés público involucrado en su actividad, para que los requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a tales circunstancias;
- 8) propender por la participación voluntaria de reconocidos expertos en la materia;
- 9) establecer comités técnicos ad honórem conformados por las autoridades, preparadores, aseguradores y usuarios de la información financiera;
- 10) considerar las observaciones y recomendaciones realizadas por la DIAN, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control, y por quienes participen en los procesos de discusión pública;
- 11) publicar, para su discusión pública, los borradores de proyectos en medios que garanticen su amplia divulgación;
- 12) publicar los proyectos definitivos al tiempo que estos sean enviados a los organismos reguladores;
- 13) velar porque sus decisiones sean adoptadas en tiempos razonables y con las menores cargas posibles para sus destinatarios; y
- 14) promover, en coordinación con otras entidades, un proceso de divulgación, conocimiento y comprensión que busque desarrollar actividades tendientes a sensibilizar y socializar los procesos de convergencia hacia estándares internacionales.

Por su parte, el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 exige a los organismos reguladores:

- 1) verificar que el proceso de elaboración de los proyectos por parte del CTCP haya sido abierto, transparente y de público conocimiento;
- 2) considerar las observaciones y recomendaciones realizadas por la DIAN, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control;
- 3) tener en cuenta los comentarios realizados durante la etapa de exposición pública de los proyectos y el análisis que haga el CTCP sobre la pertinencia de estos;
- 4) publicar las normas junto con los fundamentos de sus conclusiones en medios que garanticen su amplia divulgación;
- 5) revisar la consistencia de la regulación emitida; y
- 6) las demás que determine el Gobierno Nacional para garantizar buenas prácticas y un debido proceso en la expedición de la regulación.

De manera general, la regulación emitida en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 debe cumplir el proceso que se resume en la *Ilustración 5. Proceso para la expedición de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información en convergencia con estándares internacionales*.

Ilustración 5. Proceso para la expedición de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información en convergencia con estándares internacionales.



Fuente: construcción propia a partir de lo establecido en los artículos 7° y 8° de la Ley 1314 de 2009

Con relación al plazo que se tenía para la expedición de la regulación, los artículos 13 y 14 de la Ley 1314 de 2009 establecían que antes de que finalizara el primer semestre de 2010, una vez hecha la primera revisión de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, el CTCP presentaría un primer plan de trabajo al MCIT. Este plan de trabajo tendría un plazo de ejecución de 24 meses a partir de la fecha de su entrega, al final del cual el CTCP debería presentar a los organismos de regulación los proyectos norma a que hubiera lugar. Adicionalmente, la citada Ley estableció que las normas que expidieran los organismos reguladores entrarían en vigor el primero de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, salvo que se justificara un plazo diferente según su complejidad.

En cumplimiento del mandato de la Ley 1314 de 2009, el 22 de diciembre de 2010, el CTCP publicó para discusión de los interesados un documento intitulado *Propuesta para el direccionamiento estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y el entendimiento común del proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*, el cual estuvo dispuesto para comentarios hasta el 30 de enero de 2011. Este documento, además de clarificar el alcance de la Ley 1314 de 2009, pretendía establecer un entendimiento común de lo que se consideraría como convergencia a la luz de lo exigido en dicha Ley y contenía la propuesta de la ruta a seguir para dar cumplimiento a esta exigencia de convergencia.

El CTCP (2010), sin hacer referencia a artículos académicos sobre la materia, interpretó por convergencia el reemplazo de las normas nacionales (locales) por los estándares internacionales. Adicionalmente, identificó cuatro diferentes modalidades de esfuerzos de convergencia: 1) realizar conciliaciones de la información financiera bajo las distintas normativas; 2) hacer una adopción de los estándares internacionales, la cual se puede hacer mediante endoso, adopción plena o adopción con modificaciones; 3) hacer una negociación entre los emisores de los estándares; y 4) realizar una modificación a los estándares internacionales. A partir de la identificación de estas modalidades, el CTCP (2010) propone que la denominada convergencia en Colombia se realice mediante endoso, lo cual implica que el CTCP elabore las propuestas que serán expuestas a consulta pública y que serán emitidas conjuntamente por el MHCP y el MCIT.

Para dar cumplimiento a la convergencia, el CTCP (2010) proponía que las entidades privadas se clasificaran en cinco grupos de la siguiente manera: grupo 1 para las entidades que emiten títulos de deuda o de patrimonio en mercados públicos y entidades de interés público; grupo 2 para los inversionistas extranjeros que no hagan parte del grupo 1 y para las empresas de tamaño grande y mediano, según la clasificación legal colombiana de empresas; grupo 3 para las pequeñas empresas nacionales, según la clasificación legal colombiana de empresas; grupo 4 para las micro empresas nacionales, según la clasificación legal colombiana de empresas; y grupo 5 para las entidades sin ánimo de lucro.

Ahora bien, en cuanto a regulación contable financiera y su cronograma de aplicación, el CTCP (2010) proponía que el primer grupo aplicara las NIIF a partir del primer año después de la expedición de la norma y el segundo grupo aplicara la NIIF para las PYMES a partir del segundo año después de la expedición de la norma. Por su parte, para los grupos 3, 4 y 5, dada la inexistencia de estándares internacionales específicos, se proponía el desarrollo de una regulación local especial que se ciñera a los criterios establecidos en la Ley 1314 de 2009 y que aplicara a partir del segundo año después de la expedición de la norma. Adicionalmente, se proponía permitir la aplicación anticipada de las nuevas normas y la aplicación de un marco normativo superior al que les correspondiera, para las entidades que así lo decidieran.

A partir de las cartas de comentarios que se recibieron con relación al documento publicado el 22 de diciembre de 2010, así como del informe de impactos realizado por la Superintendencia Financiera de Colombia, el 22 de junio de 2011 el CTCP publicó la versión final de la estrategia bajo el título *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de*

contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales. Sobre este documento no se expidieron bases de conclusiones dado que “...el mismo documento en sus modificaciones ha incluido los comentarios recibidos y la posición del CTCP sobre cada uno” (CTCP, 2016a, p. 5).

Con relación a la cantidad de cartas de comentarios recibidos sobre el documento publicado el 22 de diciembre de 2010, es necesario precisar que existe una diferencia entre el número de cartas de comentarios que afirma haber recibido el CTCP (48 cartas) y las cartas que lograron obtenerse y que, por ende, se consideraron en la presente investigación (46 cartas).

En la versión ajustada del Direccionamiento estratégico, el CTCP (2011a) proponía la conformación de tres grupos de entidades en lugar de cinco, a saber: grupo 1, para los emisores de valores y las entidades de interés público; grupo 2, para las empresas de tamaño grande y mediano que no sean emisores de valores ni entidades de interés público, según la clasificación legal colombiana de empresas; y grupo 3, para las empresas pequeñas y microempresas, según la clasificación legal colombiana de empresas. Con relación a la regulación contable financiera que aplicarían las entidades de los distintos grupos, el CTCP (2011a) proponía que el grupo 1 aplicara las NIIF, el grupo 2 la NIIF para las PYMES y el grupo 3 una contabilidad simplificada basada en el sistema de causación que se desarrollaría considerando las características de las entidades incluidas en este grupo. Adicionalmente, en este documento se precisó el significado de los términos “emisores de valores” y “entidades de interés público”, y se excluyó el texto referente a las distintas formas de converger hacia estándares internacionales. Respecto a este último, vale la pena mencionar que las formas de realizar la convergencia expuestas por el CTCP (2010) fueron

ampliamente criticadas por las personas y entidades que realizaron comentarios a la versión inicial del direccionamiento estratégico. No obstante, se observa que en lugar de justificar o modificar el texto en mención, el CTCP (2011a) simplemente manifestó que se sugería la adopción de los estándares internacionales.

Posteriormente, el 15 de diciembre de 2011, el CTCP publicó para comentarios el documento denominado *Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para la aplicación de NIIF (IFRS)*, el cual estuvo dispuesto para comentarios del público hasta el 31 de marzo de 2012. En este documento se proponía realizar una modificación a los grupos definidos en el direccionamiento estratégico del 22 de junio de 2011, la cual consistía en:

1. Incluir dentro del grupo 1 a las empresas que pertenecen a grupos económicos, nacionales o extranjeros, cuya matriz aplicara las NIIF; entidades cuyas operaciones de importaciones o exportaciones con entidades extranjeras que apliquen NIIF sean relevantes; entidades que consideren expandirse internacionalmente y aquellas que busquen inversión o financiación en el extranjero. De acuerdo con el CTCP (2011b), la modificación disminuiría los costos administrativos, aumentaría la transparencia y comparabilidad de la información, y eliminaría una barrera de negociación para el acceso a los mercados internacionales.
2. Incluir en el grupo 2 a las microempresas (clasificadas como tales según la clasificación legal colombiana de empresas) que hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos iguales o superiores a 15.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV). En consecuencia, en el grupo 3 solo podrían estar entidades clasificadas las microempresas cuyos ingresos del año inmediatamente anterior hubieran sido inferiores a 15.000 SMLMV. Lo

anterior, en consideración de que entidades clasificadas como microempresas a veces reportan ingresos significativos.

3. Incluir a las pequeñas empresas en el grupo 2 y no en el 3 como se había propuesto. Esto dado que las pequeñas empresas tienen características distintas a las microempresas, especialmente en lo relacionado con la formalización, la estructura, la complejidad de sus transacciones y los usuarios de la información financiera de cada una.

Sobre este documento, el CTCP recibió 24 cartas de comentarios, las cuales fueron analizadas para la elaboración del documento definitivo publicado el 16 de julio de 2012 denominado *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*. A esta misma fecha, el CTCP publicó un documento denominado *Bases de conclusiones sobre el documento: "Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para aplicación de NIIF (IFRS)"*. Vale la pena destacar que, a pesar de la comunicación emitida por el CTCP, sobre este documento no se recibieron informes de impactos por parte de la DIAN, de los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica ni de las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.

Adicionalmente, con relación a la cantidad de cartas de comentarios recibidos sobre el documento publicado el 15 de diciembre de 2011, se precisa que existe una diferencia entre el número de cartas de comentarios que afirma haber recibido el CTCP (24 cartas) y las que lograron obtenerse y que, por ende, se consideraron en la presente investigación (17 cartas).

En la versión definitiva del Direccionamiento estratégico, el CTCP (2012a) incorporó los cambios puestos a discusión el 15 de diciembre, salvo el monto de los ingresos de las microempresas para ser clasificadas como entidades del grupo 2, el cual quedó en 6.000 SMLMV y no en 15.000 SMLMV, como se había propuesto. En consecuencia, los grupos de entidades del sector privado y los estándares a aplicar quedaron de la siguiente manera:

- Grupo 1, conformado por a) emisores de valores, b) entidades de interés público y c) entidades con activos superiores a 30.000 SMLMV o con más de 200 empleados que tuvieran i) relación económica (sucursal, subordinada o matriz) con una entidad obligada a aplicar las NIIF, o ii) importaciones o exportaciones que representaran más del 50% de las compras o ventas, respectivamente, del año gravable inmediatamente anterior. Para este grupo, el CTCP (2012a) propuso que se aplicaran las NIIF.
- Grupo 2, conformado por a) entidades cuyos activos oscilaran entre los 500 y los 30.000 SMLMV, y tuvieran entre 11 y 200 empleados; y b) entidades que generaran ingresos brutos anuales iguales o superiores a 6.000 SMLMV y que tuvieran activos iguales o inferiores a 500 SMLMV, o 10 trabajadores o menos. Para este grupo el CTCP (2012a) propuso que las entidades aplicaran la NIIF para las PYMES.
- Grupo 3, conformado por personas naturales o jurídicas que cumplieran con los criterios del artículo 354 del Estatuto Tributario, y las empresas que generaran ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMLMV y tuvieran activos iguales o inferiores a 500 SMLMV, y 10 trabajadores o menos. Para este grupo, el CTCP (2012a) propuso el desarrollo de una contabilidad simplificada.

En la siguiente ilustración se muestra el resumen de los documentos puestos a discusión del público y el documento que el CTCP publicó a partir de los comentarios.

Ilustración 6. Documentos relacionados con el direccionamiento estratégico

PROPUESTA CTCP				DOCUMENTO RESULTANTE	
FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO	# COMUNICACIONES		FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO
		Según CTCP	Analizadas		
22/12/2010	Propuesta para el direccionamiento estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y el entendimiento común del proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales	48	46	22/06/2011	Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales
15/12/2011	Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para la aplicación de NIIF (IFRS)	24	17	16/07/2012	Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información

Fuente: construcción propia.

En desarrollo de esta estrategia de convergencia, particularmente en lo relacionado con los grupos definidos y las normas a aplicar en materia contable financiera, el CTCP puso a discusión del público proyectos de propuestas de normas, recibió y analizó los comentarios y presentó las propuestas de regulación al MHCP y el MCIT. Estos últimos emitieron la regulación contable financiera que deben aplicar las entidades del sector privado colombiano. Dicho procedimiento para cada grupo se describe en las secciones siguientes.

5.2. Regulación del grupo 3

Para el caso del grupo 3, el 22 de diciembre de 2011 el CTCP publicó el documento *Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas*, el cual fue puesto a discusión hasta el

31 de marzo de 2012. En dicha propuesta, el CTCP (2011c), tomando como base la NIIF para las PYMES y el estudio realizado por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la UNCTAD, proponía básicamente una contabilidad simplificada basada principalmente en el costo histórico de las transacciones y unos estados financieros básicos, a saber, estado de situación financiera, estado de resultados y notas explicativas. Además, contenía la propuesta de transición hacia este marco normativo.

De acuerdo con el CTCP (2016a), fruto de la exposición del documento a discusión de los interesados, se recibieron 18 cartas de comentarios y cuatro informes de impactos realizados por la DIAN, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control. Estos comentarios fueron analizados por el CTCP para finalmente presentar al MHCP y al MCIT el documento denominado *Proyecto de norma de información financiera para las microempresas*, el cual contenía la propuesta definitiva de la regulación contable financiera que deberían aplicar las entidades del grupo 3. Acompañando a la propuesta de norma, el CTCP publicó el documento de las *Bases de conclusiones de sobre el documento “proyecto de norma de información financiera para las microempresas”*, en el cual se exponían los argumentos que llevaron al CTCP a la propuesta final.

Con relación a la cantidad de cartas de comentarios recibidos sobre el documento publicado el 22 de diciembre de 2011, se precisa que existe una diferencia entre el número de cartas de comentarios que afirma haber recibido el CTCP (18) y las que lograron obtenerse y que, por ende,

se consideraron en la presente investigación (16 cartas). Adicionalmente, respecto a los informes de impactos, no se contó con el informe realizado por la DIAN y, para el caso de la comunicación enviada por el MHCP, se evidencia que este organismo no realizó un informe de impactos, sino que afirmó que esa no era la instancia en la que él debía participar.

El 1 de octubre de 2012, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT el proyecto final de norma de información financiera para las microempresas, acompañado del *Documento de sustentación de la propuesta del proyecto de norma de información financiera para las microempresas (grupo 3)*, el cual exponía el proceso llevado a cabo para la elaboración del documento final de propuesta para las normas del grupo 3 y cómo dicho proceso cumplió con lo establecido en la Ley 1314 de 2009. Con base en el proyecto final presentado por el CTCP, el MHCP y el MCIT expidieron el Decreto 2706 de 2012, mediante el cual se obligó a las entidades que cumplieran la definición de microempresa (contenida en el capítulo 1° del marco normativo anexo al Decreto) a aplicar el marco normativo dispuesto en su anexo. Dicho marco normativo es un régimen simplificado de información financiera con base en causación y cuyo principal criterio de medición es el costo histórico. Dicho Decreto adicionalmente definió el cronograma de aplicación del nuevo marco normativo, el cual contemplaba tres periodos: periodo de preparación obligatoria (año 2013), periodo de transición (año 2014) y primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo (año 2015).

Con relación a este mismo grupo, el 27 de diciembre de 2013, se expidió el Decreto 3019, mediante el cual se modificó la definición de microempresa contenida en el capítulo 1° del marco normativo anexo al decreto 2706 de 2012, agregando como criterio clasificador de las

microempresas un tope de ingresos de 6.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV)⁷. Adicionalmente, se clarificó que el marco técnico normativo también debe ser aplicado por las personas naturales y entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y sus modificaciones. Lo anterior con el objetivo de que los parámetros de definición de microempresas fueran consistentes con los criterios definidos en el Direccionamiento estratégico de 2012.

En el 2015, la regulación hasta el momento expedida para el grupo 3, fue compilada a través del Decreto 2420, con lo cual esta quedó contenida en el título 3 de la parte 1 del libro 1 y en el anexo 3 de dicho Decreto.

Por último, el 23 de diciembre de 2015, se expidió el Decreto 2496 por medio del cual se hicieron dos excepciones para las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria. La primera excepción consistió en que los aportes a estas entidades no fueran considerados como un pasivo, tal como lo exigía el nuevo marco normativo, sino que siguieran siendo clasificadas como parte del patrimonio de dichas entidades. La segunda excepción consistió en que a la cartera de créditos de estas entidades y su deterioro no se aplicaran los requerimientos del nuevo marco normativo, sino la regulación que expidiera la Superintendencia de la Economía Solidaria. En este aspecto se resalta que dichas excepciones no surtieron el proceso que exige la Ley 1314 de 2009, tal como lo expresa el CTCP (2016b).

⁷ Elemento que ya había sido puesto en conocimiento del CTCP desde los comentarios recibidos sobre la propuesta inicial del marco normativo aplicable a las entidades del grupo 3.

En la siguiente ilustración se muestra el resumen de los documentos puestos a discusión del público y el decreto que reguló el tema para el grupo 3.

Ilustración 7. Documentos relacionados con el grupo 3

PROPUESTA CTCP				DOCUMENTO RESULTANTE	
FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO	# COMUNICACIONES		FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO
		Según CTCP	Analizadas		
22/12/2011	Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas	18	16	27/12/2012	DECRETO 2706 DE 2012
	No hubo documento para discusión de excepciones al sector cooperativo			23/12/2015	DECRETO 2496 DE 2015

Fuente: elaboración propia.

5.3. Regulación del grupo 2

El 23 de octubre de 2012 el CTCP puso a discusión de los interesados el documento de *Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la Convergencia hacia Estándares Internacionales*, el cual estuvo dispuesto para comentarios de los interesados hasta el 31 de marzo de 2013. En dicho documento, el CTCP (2012c), en línea con el direccionamiento estratégico de 2012, proponía que las entidades clasificadas en el grupo 2 aplicaran la NIIF para las PYMES emitida por el IASB sin modificación alguna, es decir, que se hiciera una adopción plena de dichos estándares.

Durante el periodo de exposición para comentarios de los interesados se recibieron siete cartas de comentarios dentro de las cuales se encontraban tres universidades, la Asociación Nacional de Fondos de Empleados (Analfe) y tres eran participantes independientes. Adicionalmente, se

recibieron siete comunicaciones de parte de la DIAN, de los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y de las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control. No obstante, solo cuatro presentaron informes de impactos o de estudios realizados, las restantes tres informaban que no se estaban presentando comentarios dado que no se habían medido impactos.

Surtido el proceso de exposición a comentarios del público, el 1 de octubre de 2013, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT la sustentación de la propuesta sobre la aplicación de la NIIF para las PYMES, la cual contiene lo que podría considerarse las bases de conclusiones, pues el CTCP expresa allí su posición respecto a los comentarios recibidos.

Con base en la propuesta presentada por el CTCP, el MHCP y el MCIT expidieron el Decreto 3022 del 27 de diciembre de 2013, a través del cual se obligó a las entidades clasificadas en el grupo 2 a aplicar la NIIF para las PYMES emitida por el IASB, anexa a dicho Decreto. Adicionalmente, el Decreto determinó el cronograma de aplicación del marco normativo estableciendo tres periodos, a saber: el periodo de preparación obligatoria (año 2014), periodo de transición (año 2015) y primer periodo de aplicación del marco normativo (año 2016). Por último, el Decreto permitió que las entidades del grupo 2 aplicaran voluntariamente el marco técnico normativo de las entidades del grupo 1.

El 17 de junio de 2014, a menos de seis meses de expedido el nuevo marco normativo para las entidades del grupo 2, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la*

Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero, sobre el cual se recibieron comentarios hasta el 6 de julio de 2014. En dicho documento, el CTCP (2014b) ponía en discusión los siguientes temas: 1) si las excepciones introducidas con el Decreto 1851 de 2013 para las entidades del grupo 1 del sector financiero para los estados financieros individuales y separados (provisión de cartera de créditos y reservas de seguros) deberían también aplicar para los estados financieros consolidados; 2) requerir que las entidades del grupo 1 vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia aplicarán la circular básica contable de la Superintendencia en lugar de la NIIF 9 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las inversiones en instrumentos de deuda o de patrimonio; 3) la obligatoriedad de los negocios fiduciarios clasificados en el grupo 2 de preparar estados financieros de propósito general bajo los mismos criterios de las demás entidades clasificadas en este mismo grupo; y 4) ampliar la excepción contenida en el Decreto 1851 de 2013 relacionada con la reserva de seguros a todas las ramas de seguros.

Sobre este documento puesto a discusión pública, el CTCP recibió 23 cartas de comentarios y cinco informes de impactos realizados por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control. A partir de estos comentarios e informes de impactos, en julio de 2014, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT el *Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre las excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías holding que incorporen en sus estados financieros consolidados a entidades del*

sector financiero. Dentro de este documento, en los numerales 4.6, 5.6 y 7, el CTCP presentó el análisis a los comentarios recibidos y, con base en estos, sugirió al MHCP y al MCIT no hacer ninguna excepción para las entidades vigiladas para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En contravía de la propuesta presentada por el CTCP, el 11 de noviembre de 2014, a través del artículo 3 del Decreto 2267, el MHCP y el MCIT realizaron la primera excepción a la aplicación de la NIIF para las PYMES, la cual consistía en que los preparadores de información financiera pertenecientes al grupo 2, que se encontraran bajo la supervisión de la Superintendencia Financiera de Colombia no aplicaran la NIIF para las PYMES en lo relacionado con la clasificación y valoración de las inversiones. Sobre este aspecto, es de resaltar que nunca se puso a discusión la necesidad de que las excepciones ya establecidas para las entidades del sector financiero del grupo 1 también aplicaran para las entidades del grupo 2 de este sector.

En el 2015, la regulación hasta el momento expedida para el grupo 2, fue compilada a través del Decreto 2420, con lo cual esta quedó contenida en el título 2 de la parte 1 del libro 1 y en el anexo 2 de dicho Decreto.

El 27 de agosto de 2015, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Documento para discusión pública: Enmienda a la NIIF para las PYMES*, el cual se expuso para comentarios del público hasta el 30 de septiembre de 2015. En dicho documento se proponía que se adoptaran las modificaciones realizadas por el IASB a la NIIF para las PYMES y que su

aplicación fuera obligatoria a partir del 1° de enero de 2017, pero se permitiera su aplicación anticipada.

Durante el periodo de exposición al público se recibieron nueve cartas de comentarios, seis informes de impactos realizados por las superintendencias y una comunicación de la DIAN en la cual se abstienen de opinar. Fruto de las comunicaciones recibidas, el 17 de noviembre de 2015, el CTCP publicó el documento denominado *Bases de conclusiones - propuesta de Enmiendas a la NIIF para las PYMES*, el cual contenía los análisis que este organismo hizo a las comunicaciones recibidas durante la fase de discusión pública. A esta misma fecha, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT la propuesta de enmiendas a la NIIF para las PYMES.

El 23 de diciembre de 2015, prácticamente terminado el periodo de transición y a portas de iniciar el primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo, se expidió el Decreto 2496 por medio del cual se hacen tres excepciones para las entidades pertenecientes a dos sectores, a saber, al sector salud y al sector cooperativo.

La primera excepción se encuentra en el artículo 2 del citado Decreto, en el cual se hace una modificación al cronograma de aplicación del nuevo marco normativo para las entidades clasificadas dentro del grupo 2 que conformaran el Sistema General de Seguridad Social en Salud y para las cajas de compensación familiar. La modificación consistió en aplazar un año las actividades del cronograma inicialmente definido para el grupo 2. En consecuencia, el cronograma para estas entidades quedó establecido de la siguiente manera: periodo de preparación obligatoria (año 2015), periodo de transición (año 2016) y primer periodo de aplicación del marco normativo

(año 2017). No obstante, se permitió que las entidades clasificadas dentro del grupo 2 que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud y las cajas de compensación familiar aplicaran el cronograma originalmente establecido. Es de resaltar que esta primera excepción no surtió el proceso establecido en la Ley 1314 de 2009, sino que se originó a partir de una comunicación de la Superintendencia Nacional de Salud dirigida a la Alta Consejería para la Competitividad de la Presidencia de la República, tal como se evidencia en los considerandos del Decreto.

Las otras dos excepciones, contenidas en el artículo 3 del Decreto 2496 de 2015, son aplicables a las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria. La primera excepción consistió en que los aportes a estas entidades no fueran considerados como un pasivo, tal como lo exige la NIIF para las PYMES, sino que siguieran siendo clasificados como parte del patrimonio de dichas entidades. La segunda excepción consistió en que, a la cartera de créditos de estas entidades y su deterioro, no se aplicaran los requerimientos de la sección 11 de la NIIF para las PYMES, sino la regulación que expidiera la Superintendencia de la Economía Solidaria. Es de resaltar que esta excepción tampoco pasó por el proceso que exige la Ley 1314 de 2009, tal como lo expresa el CTCP (2016b).

Adicionalmente, el Decreto 2496 de 2015 modificó parcialmente el marco técnico normativo aplicable a las entidades del grupo 2 incorporando las enmiendas realizadas por el IASB a la NIIF para las PYMES. Estas modificaciones aplicaron a partir del 1 de enero de 2017, pero se permitió su aplicación anticipada.

En la siguiente ilustración se muestra el resumen de los documentos puestos a discusión del público y el decreto que reguló el tema para el grupo 2.

Ilustración 8. Documentos relacionados con el grupo 2

PROPUESTA CTCP				DOCUMENTO RESULTANTE	
FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO	# COMUNICACIONES		FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO
		Según CTCP	Analizadas		
23/10/2012	Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la Convergencia hacia Estándares Internacionales	14	14	27/12/2013	DECRETO 3022 DE 2013
	El proyecto puesto a discusión no contemplaba excepciones para las entidades del grupo 2			11/11/2014	DECRETO 2267 DE 2014
27/08/2015	Documento para discusión pública: Enmienda a la NIIF para las PYMES	16	14	23/12/2015	DECRETO 2496 DE 2015
	No hubo documento para discusión de excepciones al sector cooperativo				

Fuente: construcción propia

5.4. Regulación del grupo 1

El 21 de diciembre de 2011, el CTCP puso a discusión del público el documento titulado *Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia Estándares Internacionales*, el cual estuvo dispuesto para comentarios de los interesados hasta el 31 de marzo de 2012. En este documento, en línea con lo establecido en el direccionamiento estratégico del 2011, el CTCP proponía que las entidades clasificadas dentro del grupo 1 aplicaran las NIIF emitidas por el IASB en su versión español, actualizada al 1 de enero de 2010 sin ninguna modificación, en otras palabras, que se hiciera una adopción plena de dichos estándares. Sobre este documento se recibieron 13 cartas de comentarios y dos informes de impactos realizados por la DIAN y por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, los cuales fueron analizados por el CTCP. Sobre este documento el CTCP no expidió un documento de base de

conclusiones, sino que en la propuesta presentada al MHCP y al MCIT el 16 de octubre de 2012 compiló los comentarios recibidos a la fecha y sustentó su posición (CTCP, 2016a).

Adicionalmente, el CTCP puso a discusión del público tres borradores que proponían utilizar las NIIF actualizadas a 1 de enero de 2012 y no a 1 de enero de 2010, tal como estaba propuesto en el documento publicado para comentarios el 21 de diciembre de 2011, sobre el cual ya se habían recibido comentarios que advertían que las normas puestas a discusión estaban desactualizadas. El primero de los tres documentos mencionados se publicó para comentarios desde el 14 de agosto hasta el 30 de noviembre de 2012 con el título *Propuesta de Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB entre los años 2010 y 2012*. El segundo documento se publicó para comentarios desde el 10 de septiembre hasta el 30 de noviembre de 2012 con el título *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2010 y el 01/01/2012*. El tercer documento fue publicado el 14 de agosto de 2012 para discusión del público con el título *Propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB para el ciclo 2009-2011*, el cual estuvo expuesto a comentarios hasta el 31 de octubre de 2012. Sobre estos documentos el CTCP publicó el 17 de diciembre de 2012 el documento denominado *Bases de las Conclusiones de documentos puestos a discusión pública relacionados con enmiendas y nuevos estándares*, el cual contiene un resumen de los comentarios recibidos y la posición del CTCP al respecto.

El 16 de octubre de 2012, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT la propuesta de regulación contable financiera para el grupo 1 sugiriendo que no se aplicaran las NIIF actualizadas a primero de enero de 2010, tal como estaba propuesto en el documento publicado para comentarios el 21 de

diciembre de 2011, sino las NIIF actualizadas a primero de enero de 2012, tal como lo proponían los tres documentos publicados posteriormente, pero cuyo periodo de recepción de comentarios no había culminado. Esta propuesta, tuvo sustento solo hasta el 17 de diciembre de 2012, momento en el cual el CTCP remitió comunicación a los ministerios con el análisis de los comentarios recibidos. Respecto a los comentarios recibidos, es necesario mencionar que sobre el primer documento no se recibieron comentarios, sobre el segundo se recibió un solo comentario y sobre el tercero se recibieron tres comentarios, de los cuales dos consideraban insuficiente el tiempo que dispuso el CTCP para realizar comentarios respecto a los tres documentos. Adicionalmente, es de resaltar que sobre estos documentos no se realizaron informes de impactos de parte de la DIAN, de los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica ni por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.

Fruto de esta propuesta, el 28 de diciembre de 2012, el MHCP y el MCIT expedieron conjuntamente el Decreto 2784. En este Decreto se exigía que las entidades clasificadas en el grupo 1 aplicaran las NIIF actualizadas a 1 de enero de 2012 sin ninguna modificación y se establecía el siguiente cronograma de aplicación del marco normativo: periodo de preparación obligatoria (año 2013), periodo de transición (año 2014) y primer periodo de aplicación del marco normativo (año 2015).

El 29 de agosto de 2013, a menos de un año de expedición del marco normativo de información financiera para las entidades clasificadas en el grupo 1, a través del Decreto 1851 de 2013 se realizó la primera excepción a la regulación definida en el Decreto 2784 de 2012. Esta excepción consistía en que los establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de

financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior y entidades aseguradoras no aplicaran en sus estados financieros individuales la NIC 39 ni la NIIF 9 para el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y que no aplicaran la NIIF 4 para el tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales. Vale la pena resaltar que las excepciones contenidas en dicho Decreto no siguieron el proceso exigido por la Ley 1314 de 2009, sino que este tuvo origen en el análisis de impactos que hizo la Superintendencia Financiera de Colombia de conformidad con el párrafo del artículo 2º del Decreto 2784 de 2012.

Posteriormente, el 12 de marzo de 2013, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2012 y el 31/12/2012*, el cual estuvo expuesto a comentarios hasta el 31 de mayo de 2013. Dicho documento proponía actualizar las NIIF para grupo 1 con las mejoras realizadas por el IASB durante el 2012. Sobre este documento se recibieron tres cartas de comentarios, las cuales fueron analizadas por el CTCP. A partir del análisis de las comunicaciones recibidas, el 17 de julio de 2013, el CTCP elaboró el documento denominado *Bases de las conclusiones de la propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB durante el año 2012*, el cual contenía la posición del CTCP frente a los comentarios recibidos y la recomendación al MHCP y al MCIT.

El 27 de diciembre de 2013, con base en la propuesta realizada por el CTCP, el MHCP y el MCIT expidieron conjuntamente el Decreto 3023 de 2013, mediante el cual se actualizó el marco normativo aplicable a las entidades del grupo 1 con las NIIF emitidas por el IASB hasta el 1 de

enero de 2013. Adicionalmente, a esta misma fecha, se expidió el Decreto 3024, mediante el cual se realizaron modificaciones al Decreto 2784 de 2012 con el fin de hacer algunas precisiones al mismo y exigir un tiempo de permanencia mínimo en el grupo.

El 17 de junio de 2014, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero*, sobre el cual se recibieron comentarios hasta el 6 de julio de 2014. Dicho documento ponía en discusión los siguientes temas: 1) si las excepciones introducidas con el Decreto 1851 de 2013 para las entidades del grupo 1 del sector financiero para los estados financieros individuales y separados (provisión de cartera de créditos y reservas de seguros) deberían también aplicar para los estados financieros consolidados; 2) requerir que las entidades del grupo 1 vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia aplicarán la circular básica contable de la Superintendencia en lugar de la NIIF 9 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las inversiones en instrumentos de deuda o de patrimonio; 3) la obligatoriedad de los negocios fiduciarios clasificados en el grupo 2 de preparar estados financieros de propósito general bajo los mismos criterios de las demás entidades clasificadas en este mismo grupo; y 4) ampliar la excepción contenida en el Decreto 1851 de 2013 relacionada con la reserva de seguros a todas las ramas de seguros.

Sobre este documento puesto a discusión pública, el CTCP recibió 21 cartas de comentarios. A partir de estos comentarios, en julio de 2014, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT el

Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre las excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías holding que incorporen en sus estados financieros consolidados a entidades del sector financiero. Dentro de este documento, en los numerales 4.6, 5.6 y 7, el CTCP presentó el análisis a los comentarios recibidos y, a partir de ellos, sugirió al MHCP y al MCIT no introducir excepciones adicionales para el sector financiero.

El 11 de noviembre de 2014, en contra de la propuesta del CTCP, a través del Decreto 2267 se ampliaron las excepciones ya introducidas por el Decreto 1851 de 2013 con relación a los estados individuales de las entidades clasificadas en el grupo 1 vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia. Con la modificación realizada por el Decreto 2267 de 2014, la excepción finalmente establece que los establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior y entidades aseguradoras no aplican, en sus estados financieros individuales, la NIC 39 y la NIIF 9 para el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro ni para la clasificación y la valoración de inversiones, y que tampoco se aplicaría la NIIF 4 en lo relacionado con las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos.

El 1 de agosto de 2013, el CTCP publicó el documento *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013*, el cual estuvo para discusión del público hasta el 30 de septiembre de

2013. Dicho documento proponía actualizar las NIIF para grupo 1 con las mejoras realizadas por el IASB durante el primer semestre de 2013. Sobre este documento se recibieron tres cartas de comentarios, así como ocho informes de impactos realizados por la DIAN, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control, los cuales fueron analizados por el CTCP. Las conclusiones alcanzadas por el CTCP a partir de los comentarios recibidos se encuentran en el documento denominado *Bases de las Conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013*, publicado en noviembre de 2013.

Adicionalmente, el 11 de febrero de 2014, el CTCP publicó el documento denominado *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014*, el cual estuvo para discusión del público hasta el 30 de mayo de 2014. Dicho documento proponía actualizar las NIIF para grupo 1 con las mejoras realizadas por el IASB durante el periodo mencionado en su título. Sobre este documento no se obtuvo información respecto al número de cartas de comentarios ni a los informes de impactos que se recibieron. No obstante, se analizaron los comentarios recibidos a partir del documento denominado *Bases de las Conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014*, publicado en agosto de 2014, conociendo que tradicionalmente el CTC no incluye en estos documentos la totalidad de los comentarios recibidos.

El 12 de septiembre de 2014, a partir de las comunicaciones y análisis realizados sobre los dos documentos puestos a discusión, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT el proyecto de norma y sus respectivas recomendaciones. El 17 de diciembre de 2014, con base en la propuesta realizada por el CTCP, el MHCP y el MCIT expedieron conjuntamente el Decreto 2615 de 2014 mediante el cual se actualizó el marco normativo aplicable a las entidades del grupo 1 con las NIIF emitidas por el IASB hasta el 31 de diciembre de 2013. Dichas modificaciones regían a partir del 1 de enero de 2016.

En el 2015, la regulación hasta el momento expedida para el grupo 1, fue compilada a través del Decreto 2420, con lo cual esta quedó contenida en el título 1 de la parte 1 del libro 1 y en el anexo 1 de dicho Decreto.

El 14 de agosto de 2014, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2014 y el 30/06/2014*, el cual se expuso para comentarios del público hasta el 15 de octubre de 2014. Respecto a este documento, no pudo obtenerse información respecto a los comentarios e informes de impactos recibidos. Por ello, se recurrió a los comentarios analizados por el CTCP en el documento de *Propuesta de aplicación de nuevas Normas Internacionales de Información Financiera y de enmiendas a las normas vigentes*, conociendo que tradicionalmente el CTCP no incluye en estos documentos la totalidad de los comentarios recibidos.

Adicionalmente, el 15 de octubre de 2014, el CTCP puso a discusión del público el documento denominado *Enmiendas a la NIIF 9: Instrumentos financieros*, el cual se expuso para comentarios del público hasta el 31 de diciembre de 2014. Durante el periodo de exposición al público se recibieron cuatro cartas de comentarios y cinco informes de impactos realizados por las superintendencias y el Comité Técnico del Sector Financiero. Fruto de las comunicaciones recibidas, el CTCP publicó el documento denominado *Bases de conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a la NIIF 9*, el cual contiene los análisis que este organismo hizo a las comunicaciones recibidas durante la fase de discusión pública.

Sumado a los temas ya puestos en discusión, en enero de 2015, el CTCP dispuso para comentarios del público el documento denominado *Enmiendas efectuadas por el IASB durante el segundo semestre de 2014*, el cual se expuso para comentarios del público hasta el 15 de abril de 2015. Durante el periodo de exposición al público se recibieron tres cartas de comentarios y ocho informes de impactos realizados por las superintendencias y la DIAN. Fruto de las comunicaciones recibidas, en agosto de 2015, el CTCP presentó al MHCP y al MCIT el documento denominado *Propuesta de aplicación de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/07/2014 y el 31/12/2014*.

El 23 de diciembre de 2015, a través del Decreto 2496, el MHCP y el MCIT introdujeron dos nuevas excepciones al marco técnico normativo del grupo 1, en esta ocasión para las entidades vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria. La primera excepción consistió en que los aportes a estas entidades no fueran considerados como un pasivo, tal como lo exigen las

NIIF, sino que siguieran siendo clasificados como parte del patrimonio de dichas entidades. La segunda excepción consistió en que, a la cartera de créditos de estas entidades y su deterioro, no se aplicara la NIIF 9, sino la regulación que expidiera la Superintendencia de la Economía Solidaria. Es de resaltar que esta excepción no pasó por el proceso que exige la Ley 1314 de 2009, tal como lo expresa el CTCP (2016b).

Adicionalmente, el artículo 8° del Decreto 2496 de 2015 incorporó, en la sección de los anexos del Decreto 2420 de 2015, el anexo 1.1., el cual contenía la versión actualizada de las NIIF a 31 de diciembre de 2014. Dicho anexo fue de obligatoria aplicación a partir del 1 de enero de 2017, pero se permitió su aplicación anticipada.

En la siguiente ilustración se muestra el resumen de los documentos puestos a discusión del público y el decreto que reguló el tema para el grupo 1.

Ilustración 9. Documentos relacionados con el grupo 1

PROPUESTA CTCP				DOCUMENTO RESULTANTE	
FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO	# COMUNICACIONES		FECHA	NOMBRE DEL DOCUMENTO
		Según CTCP	Analizadas		
21/12/2011	Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia Estándares Internacionales	15	13	28/12/2012	DECRETO 2784 DE 2012
14/08/2012	Propuesta de Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB entre los años 2010 y 2012	0	0		
10/09/2012	Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2010 y el 01/01/2012	1	1		
14/08/2012	Propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB para el ciclo 2009-2011	4	4		
	No hubo documento para discusión de excepciones al sector financiero			29/08/2013	DECRETO 1851 DE 2013
12/03/2013	Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2012 y el 31/12/2012	3	3	27/12/2013	Decreto 3023 de 2013
17/06/2014	Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero	21	21	11/11/2014	DECRETO 2267 DE 2014
1/08/2013	Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013	11	11	17/12/2014	Decreto 2615 de 2014
11/02/2014	Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014	9	9		
14/08/2014	Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2014 y el 30/06/2014	3	3	23/12/2015	DECRETO 2496 DE 2015
15/10/2014	Enmiendas a la NIIF 9: Instrumentos financieros	9	9		
23/01/2015	Enmiendas efectuadas por el IASB durante el segundo semestre de 2014	11	11		
	No hubo documento para discusión de excepciones al sector cooperativo ni del sector salud				

Fuente: elaboración propia

5.5. Síntesis del proceso de emisión de la regulación contable financiera emitida en Colombia

Con el fin de que el procedimiento de expedición de la regulación contable pública en convergencia con estándares internacionales fuera abierto, transparente y de público conocimiento y que, en consecuencia, la regulación emitida fuera conveniente para la nación y ampliamente aceptada por las partes involucradas, los artículos 7° y 8° de la Ley 1314 de 2009 dispusieron los procedimientos a los que debería sujetarse tanto el CTCP como el MHCP y el MCIT. Dentro de dichos procedimientos se resalta la exigencia de la Ley de que los borradores de normas fueran puestos en discusión por parte del CTCP, que se considerarían los comentarios recibidos y se justificarán las razones que motivaban las recomendaciones o decisiones. Adicionalmente, dichos documentos deberían estar a disposición del público.

Adicionalmente, la Ley 1314 de 2009, además del proceso para la expedición de la regulación, estableció un cronograma para lograr la convergencia hacia los estándares internacionales. Dicho cronograma daba un plazo al CTCP de poco más de 11 meses para revisar los estándares internacionales en materia de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, y proponer un primer plan de trabajo. A su vez, dicho plan de trabajo debería ejecutarse antes de 24 meses a partir de la fecha de su entrega, con lo cual, a más tardar en junio de 2012, debería presentarse al MHCP y al MCIT los proyectos de norma. Por último, la norma debería ser obligatoria a partir del primero de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, es decir, a partir del 1 de enero de 2015. Con todo ello, desde la Ley 1314 de 2009 se exigía un cronograma que era muy corto para lograr la referida convergencia.

Analizando la labor llevada a cabo por el CTCP, se evidencia que desde el primer documento puesto a discusión este tuvo un sesgo hacia la adopción plena de estándares internacionales. Lo anterior en consideración de que CTCP (2010) interpretó el término convergencia de que trataba la Ley 1314 de 2009 de una manera distinta a la desarrollada en la literatura sobre armonización contable de la contabilidad internacional (ver, por ejemplo, Sandoval, 2005 y Pacter, 2005) y a partir de ella propuso que el método de convergencia en Colombia fuera la adopción plena de los estándares emitidos por el IASB. Adicionalmente, en la propuesta ajustada del direccionamiento estratégico el CTCP (2011a) no hizo alusión nuevamente a que se entendería por convergencia o las formas de lograrla, sino que simplemente sugirió la adopción plena de los estándares emitidos por el IASB.

De igual manera, en el direccionamiento estratégico propuesto por el CTCP no se presentó la debida sustentación a sus propuestas, pues en muchos casos se realizaron afirmaciones sin citar a los autores tomados como referente. Como consecuencia, varias de estas afirmaciones son, por lo menos, cuestionables, más aún cuando existen autores que, a partir de estudios o investigaciones, han llegado a conclusiones opuestas (García y Sierra, 2012).

El segundo aspecto sobre el cual se quiere hacer énfasis es el hecho de que no todos los documentos relacionados con la expedición de la regulación contable financiera en convergencia con estándares internacionales se encuentran en la actualidad a disposición del público en la página web del CTCP, por ejemplo, no se encuentra la totalidad de los comentarios recibidos sobre los distintos proyectos o simplemente estos no están disponibles, o no en todos los casos se

encuentran los documentos de los fundamentos a las conclusiones o la propuesta a los ministerios. Valga la pena decirlo, esta situación fue un limitante para el desarrollo de la presente investigación.

Otro factor característico del proceso llevado a cabo en Colombia es la cantidad de comentarios recibidos sobre los documentos puestos a discusión por el CTCP, la cual, vale la pena mencionar, es muy baja dada la magnitud de los temas que se abordaron. El máximo de comunicaciones recibidas sobre una propuesta fueron 48 y existen propuestas sobre las cuales no se recibieron comunicaciones de comentarios. Sobre este aspecto debe considerarse que la Ley 1314 de 2009 introdujo un cambio importante al proceso de regulación contable, pues paso de ser centralizado en las entidades estatales a ser participativo (Patiño y Vásquez, 2013). Ello, sumado a las características de los subsistemas profesional y de formación colombianos, cuyos desarrollos no se enfocan en aspectos científicos e investigativos (Patiño y Vásquez, 2013), generan la baja participación en la discusión de los proyectos expuestos para comentarios por parte del CTCP.

Adicionalmente, la exposición de documentos a comentarios del público pareciera ser simplemente el cumplimiento de un requerimiento formal de la Ley 1314 de 2009, toda vez que no se observó ningún caso en el cual la propuesta final cambiara, en sus aspectos relevantes, de lo propuesto por el CTCP. Adicionalmente, se identificó un caso en el cual el CTCP presentó recomendaciones al MHCP y al MCIT sin que hubiese culminado el periodo para comentarios del público.

Finalmente, se evidencia que las primeras excepciones al sector financiero, así como las excepciones al sector cooperativo y de salud no siguieron el proceso exigido en los artículos 7° y 8° de la Ley 1314 de 2009. Respecto a la segunda excepción para el sector financiero se observa que en principio esta no cobijaba a las entidades del sector financiero pertenecientes al grupo 2; no obstante, en el Decreto 2267 de 2014 se introdujo la excepción a este grupo. Adicionalmente, el CTCP, a partir de los comentarios recibidos, recomendó al MHCP y al MCIT no permitir excepciones adicionales a las que hasta el momento se tenían; no obstante, en la regulación expedida por los organismos de regulación se introdujeron las excepciones adicionales.

6. EVALUACIÓN COMPARADA DEL DEBIDO PROCESO DEL IASB Y DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EMITIDA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009

Como ya se indicó en páginas precedentes, Richardson (2008) desarrolló un modelo normativo del debido proceso y lo aplicó a tres cuerpos emisores de estándares creados, financiados y supervisados por el Instituto canadiense de Contadores Públicos con el fin de explorar la implementación de las normas del debido proceso para la emisión de estándares contables. Posteriormente, Eberlein & Richardson (2011) aplicaron el modelo normativo desarrollado por Richardson (2008) para la evaluación del debido proceso en el FASB, el IASB, el IFRIC y el UK ASB.

En este capítulo, se presenta el modelo normativo de Richardson (2008), complementado con algunos criterios que se consideran pertinentes del debido proceso establecido por el IASB para la emisión de sus estándares. A partir de dicho modelo, se hace un análisis comparado del debido proceso seguido por el IASB para la emisión de las NIIF y el seguido en Colombia para la expedición de la regulación contable financiera en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.

En la *Ilustración 10. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia* se presenta el modelo normativo de debido proceso y su nivel de aplicación en el IASB y en Colombia. Respecto a esta última, vale la pena precisar que los datos que se encuentran registrados en la *Ilustración 10* se diligenciaron a partir de las exigencias de la Ley 1314 de 2009

y las declaraciones formales que hace el CTCP, lo cual no necesariamente coincide con el proceso efectivamente llevado a cabo.

Ilustración 10. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia

Aspecto evaluado	IASB	Colombia
<i>¿Cuáles son los principios del proceso?</i>	- Transparencia - Consulta razonable y completa - Rendición de cuentas	- Ágil - Flexible - Abierto - Transparente - De público conocimiento
Vigilancia		
<i>¿Quién realiza la vigilancia?</i>	Fideicomisarios de la Fundación IFRS	MHCP y MCIT
<i>¿Contra qué criterios?</i>	Manual de procedimiento a seguir	Ley 1314 de 2009 (art. 7 y 8)
Estructura		
<i>¿Hay representantes de grupos de interés en el organismo?</i>	Si	Si
<i>¿Existen pautas de independencia o de conflicto de intereses?</i>	No	Si
Informes públicos		
<i>¿Se publican los resúmenes de decisión?</i>	Si	Si
<i>¿Se publican los resúmenes de proyectos?</i>	Si	No
<i>¿Se publican los planes?</i>	Si	Si
<i>¿Se publica un informe anual?</i>	Si	Si
Consejo asesor		
<i>¿Existe un consejo asesor de usuarios?</i>	Optativo	No
<i>¿Hay grupos consultivos de interés especial usados?</i>	Optativo	Si
<i>¿Las reuniones son públicas?</i>	Si	No

Ilustración 11. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación)

<i>Aspecto evaluado</i>	<i>IASB</i>	<i>Colombia</i>
<i>Configuración de la agenda</i>		
<i>¿Quién identifica los temas?</i>		
- <i>El personal</i>	Si	No
- <i>Encuesta de partes interesadas</i>	Si	No
- <i>Miembros del organismo</i>	Si	Si
- <i>Organismos de supervisión</i>	Si	Si
<i>¿Qué voto de la junta se requiere para agregar un ítem de agenda?</i>	Mayoría simple	No definido
<i>¿Quién aprueba los recursos para llevar a cabo los planes?</i>		
- <i>Aprobación de planes</i>	IASB	CTCP
- <i>Aprobación de fondos</i>	Fundación IFRS	Presupuesto General de la Nación
<i>¿La agenda de reuniones es pública?</i>	Si	No
<i>¿Con cuánta anticipación se da aviso de una reunión?</i>	Aviso mínimo de 24 horas	No definido
<i>¿Las partes afectadas son notificadas?</i>	Si	No definido
<i>Primer borrador</i>		
<i>¿Se utiliza una declaración de principios (DDP)?</i>	Optativo	No
- <i>¿Se comunican antes del proyecto de exposición?</i>	Si	No
- <i>Voto de aprobación</i>	Mayoría simple, mediante votación formal	N/A
<i>¿Quién comenta la DDP?</i>		
- <i>Los asociados</i>	Si	N/A
- <i>El público en general</i>	Si	N/A
<i>¿Quiénes escriben el primer borrador?</i>		
- <i>El personal</i>	Si	N/A
- <i>Grupos de trabajo</i>		
- <i>se cita grupo de trabajo</i>	No	N/A
- <i>Se usan asociados</i>	No	N/A

Ilustración 12. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación)

<i>Aspecto evaluado</i>	<i>IASB</i>	<i>Colombia</i>
<i>Borradores de exposición</i>		
<i>¿Qué voto es requerido?</i>	Mayoría cualificada, mediante votación formal	No definido
<i>¿Se comunican las decisiones antes de la realización del borrador de exposición?</i>	Si	No
<i>¿Cómo se publica el proyecto de exposición?</i>		
- Medio impreso	Si	No
- Medio digital	Si	Si
- Suscripción gratuita por noticia	Si	No
<i>¿Puede el organismo omitir el proyecto de exposición?</i>	No	No
<i>¿Cuánto tiempo dura el proceso de exposición?</i>	120 días	No definido
<i>¿Se utilizan pruebas piloto?</i>	Opcional	No
<i>Derecho a comentar</i>		
<i>¿El derecho a comentar está restringido?</i>	No	No
- Quien	N/A	N/A
- Cómo	N/A	N/A
- Cuando	N/A	N/A
<i>¿Hay un derecho a aparecer?</i>		
- Audiencias abiertas	Si	No
- Reunión a discreción del organismo	Si	No
<i>¿Hay recursos disponibles para ayudar a las partes a utilizar el proceso de comentarios?</i>	No	No

Ilustración 13. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia (continuación)

<i>Aspecto evaluado</i>	<i>IASB</i>	<i>Colombia</i>
<i>Uso de comentarios</i>		
<i>¿Se requiere que el organismo use los comentarios?</i>	Si	Si
<i>¿Explica el organismo el uso de la evidencia?</i>		
- Necesaria	Si	Si
- Opcional	No	No
<i>¿Las discusiones de los comentarios está abierta al público?</i>	No	No
<i>¿Los comentarios recibidos están a disposición del público?</i>	Si	Si
<i>Borrador de reexposición</i>		
<i>¿El organismo vota si es necesaria la reexposición?</i>	Si	No
<i>Decisión final</i>		
<i>¿Qué voto es necesario?</i>	Mayoría cualificada, mediante votación formal	No definido
<i>¿Cómo se publica la decisión?</i>		
- Medio impreso	Si	No
- Medio digital	Si	Si
<i>¿Se publica un documento con los análisis de los comentarios y la posición del organismo?</i>	si	Si

Fuente: construcción propia a partir de Richardson (2008), IASB (2013), Ley 1314 de 2009 y documentos publicados por el CTCF en su página web.

Respecto a los principios que rigen el proceso, se evidencia que existe coincidencia entre los principios del IASB y los tres últimos principios mencionados para Colombia. No obstante, llama la atención los principios adicionales que determinó la Ley 1314 de 2009, esto es, ágil y flexible, los cuales reflejan la percibida urgencia del legislativo de incorporar los criterios de los estándares internacionales a la regulación contable financiera de Colombia. Dicha urgencia, valga la pena decirlo, deviene de los argumentos que se presentaron en la génesis de la Ley 1314 de 2009, esto es, las exposiciones de motivos del proyecto de ley 165 de 2007 en la Cámara y 203 de 2008 en el Senado.

Si bien el proyecto de ley mutó, pasando desde la implementación de las NIIF a la convergencia hacia estándares internacionales, los argumentos que sustentaron la propuesta permanecieron invariables. Dentro de ellos se expuso la necesidad de tener una contabilidad uniforme, la participación de las empresas colombianas en mercados internacionales, la atracción de inversión internacional directa, el fomento del crecimiento de la empresa privada, la toma de decisiones, etc. (Gaceta del Congreso 517, 2007; 316, 2008a; 731, 2008b; 106, 2009a y 480, 2009b). Sobre todos los argumentos expuestos, resalta la afirmación de que “En América Latina, Colombia es el único país que no ha manifestado interés frente a la posibilidad de dirigirse a contar con Normas Internacionales de Información Financiera” (Gaceta del Congreso 106, 2009a, p. 4). Ahora, para recuperar ese aparente “rezago”, la Ley 1314 de 2009 exige la agilidad en el proceso de convergencia e instituye que este no se fije a reglas estrictas que puedan entorpecer el objetivo de la Ley. Sumado a ello, la Ley 1314 de 2009 fijó un cronograma bastante ajustado para que la regulación contable financiera colombiana convergiera hacía estándares internacionales, tal como se expuso en la quinta sección de este documento.

Del análisis realizado sobre el debido proceso que se lleva a cabo para la expedición de la regulación contable financiera, a partir de la *Ilustración 10. Aplicación del modelo de debido proceso en el IASB y en Colombia*, se evidencia que, por lo menos desde el punto de vista formal, Colombia dio un paso importante hacia el debido proceso toda vez que se avanzó en los tres procesos mencionados por Folger, Konovsky & Cropanzano (1992). Respecto a la adecuada notificación se evidencia la obligación del CTCP de publicar, semestralmente, su plan de trabajo y de colocar para comentarios del público los borradores de propuestas. No obstante, de acuerdo con Folger, Konovsky & Cropanzano (1992), además de ser publicados los borradores, el CTCP debería explicar los mismos a fin de que pueda tenerse una audiencia justa. Sobre la audiencia justa y el juicio basado en la evidencia, se observa que la Ley 1314 de 2009 exige que sean analizados los comentarios recibidos y que se sustenten las decisiones y sugerencias del CTCP. En suma, con ello se mejora el derecho, oportunidad y capacidad de participar en el proceso de emisión de la regulación contable financiera (Richardson, 2008).

Como aspectos positivos, respecto a la estructura, se evidencia que, a diferencia del IASB, en Colombia si hay pautas de conflicto de intereses establecidas en la Ley 734 de 2002 y referenciadas en el artículo 11 de la Ley 1314 de 2009. Adicionalmente, se destaca la exigencia legal a que existan comités técnicos ad honórem conformados por autoridades, preparadores, aseguradores y usuarios de la información financiera, encargados de asesorar al CTCP. Ello contribuye a que todos los puntos de vista sean tenidos en cuenta con independencia del grupo de interés al que pertenezcan (Eberlein & Richardson, 2011). No obstante, se observa que algunos de estos Comités no han sido conformados, lo cual puede generar fallos en la legitimidad de

regulación dado que algunos de los puntos de vista pueden no estar adecuadamente representados (Baskerville & Pont, 2002).

Respecto a las falencias del proceso llevado en Colombia, por lo menos desde el punto de vista formal, se evidencian deficiencias procedimentales en la transparencia. Ello en consideración de que no se publican resúmenes de proyectos, la agenda de reuniones no es pública y en su constitución no participan las partes interesadas, no hay notificación de reuniones ni notificación a las partes afectadas. Adicionalmente, se evidencia que no se obliga a la elaboración de un primer borrador previo al documento para exposición ni a la publicación de decisiones con anterioridad a la publicación del borrador para exposición, ello derivado del hecho de que desde el inicio el proceso fue concebido para incorporar en Colombia los criterios de los estándares internacionales, no para desarrollar criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de hechos económicos.

En términos del derecho a comentar y el uso de los comentarios, al menos sobre el papel, el proceso llevado en Colombia es equivalente al del IASB y el factor que más llama la atención es el número de días que el proyecto se coloca para comentarios, pues en Colombia no hay un plazo determinado. En la *Ilustración 14. Número de días para discusión del público* se muestran los días que estuvo expuesto cada uno de los documentos para discusión.

Ilustración 14. Número de días para discusión del público

Documento	# de días
Propuesta para el direccionamiento estratégico del consejo técnico de la contaduría pública (CTCP) y el entendimiento común del proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales	100
Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para la aplicación de NIIF (IFRS)	107
Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas	100
Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la Convergencia hacia Estándares Internacionales	159
Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero	19
Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia Estándares Internacionales	101
Propuesta de normas internacionales de información financiera emitidas por el IASB entre los años 2010 y 2012	108
Propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB para el ciclo 2009-2011	78
Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2010 y el 01/01/2012	81
Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014	108
Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013	60
Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2012 y el 31/12/2012	80
Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2014 y el 30/06/2014	62
Enmienda a la NIIF 9: instrumentos financieros	77
Enmiendas efectuadas por el IASB durante el segundo semestre de 2014	90
Documento para discusión pública: enmienda a la NIIF para las PYMES	34
Promedio de días	85,25
Mínimo de días	19
Máximo de días	159

Fuente: construcción propia a partir de los documentos puestos a discusión, de los documentos de fundamentos a las conclusiones y las propuestas al MHCP y al MCIT.

De la anterior Ilustración se evidencia que no existe una política implícita respecto al plazo para comentarios, sino que este depende de la urgencia que tenga el normalizador o regulador de expedir la regulación. Por ello, no se observa que el plazo varíe según la cantidad de páginas a analizar o la familiaridad del tema, pues se dio el mismo plazo para la discusión de la Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia Estándares Internacionales (101 días) que implicaba la lectura del marco conceptual de las NIIF y de todas las NIC, NIIF, CINIIF Y SIC a 1 de enero de 2010 (1.178 páginas de la parte A más 1.877 de la parte B, para un total de 3.055), que el pazo concedido para comentar la Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para la aplicación de NIIF (IFRS) (107 días para analizar 13 páginas).

A manera de síntesis, se observa que, de acuerdo con la contrastación realizada con el modelo normativo y con el IASB, el procedimiento formal establecido en la Ley 1314 de 2009 debería conllevar a la obtención de regulación contable financiera que gozara de legitimidad. No obstante, se identifica que la transparencia de los procesos llevados a cabo por el CTCP y el plazo para la realización de comentarios son aspectos que deben revisarse para mejorar la legitimidad de la regulación, incluso si la Ley 1314 de 2009 no lo exige (Rubin, 1984; Carter, 1986; y Marpet, 1998).

7. EL DERECHO A COMENTAR Y EL USO DE LOS COMENTARIOS EN EL PROCESO DE EMISIÓN DE LA REGULACIÓN CONTABLE FINANCIERA EXPEDIDA EN COLOMBIA EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY 1314 DE 2009

Si bien, el análisis realizado en el capítulo anterior se basa en las exigencias de la Ley 1314 de 2009 y en las declaraciones formales realizadas por el CTCP, se requiere hacer un análisis más profundo en el factor fundamental del debido proceso, esto es, el derecho a comentar y el uso de los comentarios. Para ello, en el presente capítulo se evalúa, con base en el análisis de contenido, los documentos puestos a discusión, los comentarios recibidos y los documentos finales, para determinar si efectivamente se dio un adecuado cumplimiento a los aspectos formales establecidos en la Ley 1314 de 2009 para la expedición de la regulación contable financiera en Colombia.

Para tal efecto, la presente sección se divide en cuatro apartados: en el primero, se aborda lo relativo al direccionamiento estratégico; en el segundo, la regulación del grupo 3; en el tercero, la regulación del grupo 2; y en el cuarto, la regulación del grupo 1.

Adicionalmente, para cada documento discutido se presenta en la sección de anexos las tablas que resumen el análisis de contenido realizado sobre cada uno de ellos. En dichas tablas se identifican, en el eje horizontal, los temas sobre los cuales se recibieron comentarios y, en el eje vertical, se identifica la categorización de cada uno de los comentarios según su impacto (mayor, menor, moderado o nulo), los argumentos expuestos por la persona que comenta (alto, medio, nulo o no aplica) y la influencia que estos tuvieron en el documento final (aceptado, no discutido o rechazado).

7.1. Direccionamiento estratégico

Sobre la primera versión del Direccionamiento estratégico puesta a discusión por el CTCP en 2010, de las 46 cartas de comentarios analizadas se identificaron 238 comentarios, los cuales se clasificaron en 20 temas, a saber: aclaraciones, actualización de las normas, adopción anticipada, aplicación de norma superior, aportes en las cooperativas, clasificación de entidades, debido proceso, definición de interés público, estados financieros, estudios que sustenten la propuesta, fecha de adopción, método de convergencia, necesidad de regulación adicional, participación, plan de cuentas, regulación expedida por otras entidades, sistema documental, unificar términos, XBRL y otros (ver anexo 1).

Producto del análisis se observa que el tema sobre el cual se recibió la mayor cantidad de comentarios fue el método de convergencia que debería usarse en Colombia (33 comentarios), lo cual es coherente con el objetivo del documento, esto es, definir la ruta que se seguiría en Colombia para la convergencia dispuesta por la Ley 1314 de 2009. De estos comentarios, 14 presentaron posiciones a favor (identificados como aceptados) y 14 en contra (no discutidos) de usar la adopción de los estándares internacionales como método de convergencia para Colombia. Respecto a los comentarios que estaban a favor de adoptar las normas internacionales para Colombia se identifica que ninguno presentó argumentos referenciando las fuentes documentales que lo sustentaban y que la mitad de ellos no presentó argumento alguno. Por su parte, de los 14 comentarios que estaban en contra de la propuesta del CTCP, se identifica que uno exponía argumentos basados en fuentes documentales, siete presentaban argumentos, pero no hacían

referencia a las fuentes documentales que respaldaban la afirmación realizada y seis no presentaron ningún argumento.

El segundo tema con mayor número de comentarios fue la clasificación de las entidades del sector privado en los distintos grupos (31 comentarios). De estos comentarios, 23 proponían cambiar la conformación de los grupos, por lo cual están clasificados con un impacto mayor. En la mayoría de los casos el comentarista expuso argumentos que respaldaban su posición (18 de 23), pero no se evidencia que las posiciones no contempladas en la versión ajustada del Direccionamiento estratégico hayan sido discutidas por el CTCP.

El tercer puesto de temas comentados, lo ocupa el reclamo de falta de estudios que sustentarán los distintos apartes de la propuesta de Direccionamiento estratégico (30 comentarios). Ocho de estos comentarios solicitaban precisiones respecto a la historia de los organismos emisores de estándares internacionales, la descripción del sistema contable colombiano, la inclusión de apartados de los estándares, etc., los cuales se clasificaron como impacto moderado o menor. Los restantes comentarios, cuyo impacto se consideró alto, manifestaban que el direccionamiento estratégico carecía de estudios que sustentaran la propuesta. Este aspecto fue ignorado por el CTCP toda vez que en la versión ajustada del Direccionamiento estratégico no se incluyeron ninguno de estos temas ni se expusieron discusiones sobre los mismos.

Dentro de los aspectos a resaltar, es válido mencionar que producto de los comentarios recibidos se incluyó en la versión ajustada del direccionamiento estratégico la definición de interés público.

Adicionalmente, respecto al debido proceso se evidencian comentarios que ven con buenos ojos el

esfuerzo realizado por el CTCP de publicar los documentos para comentarios; no obstante, consideran débil la estructura del CTCP, que es insuficiente el tiempo dado para comentarios y que la divulgación no fue suficiente. De otra parte, es llamativo el clamor de que se hicieran partícipes a las universidades en el proceso de convergencia (5 comentarios). Finalmente, se destaca el hecho de que desde esta primera etapa se advirtió la necesidad de 1) revisar los criterios del estándar internacional respecto al reconocimiento y medición de los aportes a las cooperativas como instrumento de deuda y no como de patrimonio; 2) fijar mecanismos para que la determinación de la regulación contable financiera quedara centralizada en el MHCP y el MCIT y que no recayera en entidades de supervisión; y 3) revisar el plazo para realizar la convergencia, pues se consideró que era muy apresurado y que posiblemente no se podría cumplir.

De manera general, se observa que 1) la mayor parte de los comentarios se centraron en temas con impacto mayor; 2) en raras ocasiones los participantes sustentaron sus comentarios haciendo referencia a artículos, estudios o disposiciones legales, por el contrario, casi en la mitad de los casos no se presentaron argumentos que soportaran las afirmaciones realizadas; y 3) no hay evidencia documental de que los comentarios que no fueron aceptados hayan sido discutidos.

El anexo 2 corresponde al análisis de los comentarios al documento de propuesta a la conformación de grupos, el cual derivó en la versión final del direccionamiento estratégico de 2012. Sobre el documento para el cambio en la conformación de grupos se recibieron 34 comentarios clasificados en 15 temas. De estos, nueve expresaban estar en desacuerdo; no obstante, solo uno fue aceptado. De los restantes, solo fueron discutidos y rechazados los comentarios relacionados con el cambio en la clasificación de las microempresas; los relacionados

con el cambio en la clasificación de los importadores y exportadores no fue discutido. Respecto al nivel de argumentación, se evidencia que estos se catalogaron como medio y uno como alto.

Sobre este mismo documento, se observa que persisten los comentarios que advierten que el plazo pensado para realizar la convergencia es muy corto, así como la preocupación respecto a la regulación contable que expedían otras entidades (por ejemplo, las superintendencias). Ahora, de manera general, sobre este documento se evidencio un enfoque de los comentarios en temas de impacto y que el nivel de argumentación por parte de los participantes fue mayor en comparación con los comentarios realizados sobre la primera versión del direccionamiento estratégico, seguramente por la cercanía con el tema. Por su parte, el CTCP mejoró en cuanto a la justificación de sus decisiones, pues algunas de ellas fueron justificadas. No obstante, se evidencia que muchos comentarios no fueron discutidos.

En resumen, el direccionamiento estratégico era un punto crucial para la definición de la ruta que Colombia seguiría para dar cumplimiento al mandato de la Ley 1314 de 2009, esto es, realizar el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera (CTCP, 2010). El proceso que se planteó para la elaboración del direccionamiento estratégico tomó aspectos del debido proceso con el fin de lograr el consenso nacional sobre cuál era la regulación que convenía al país y cuál sería la forma adecuada de lograr que el proceso de convergencia hacia dichos estándares.

Respecto a los comentarios, se evidencia que algunos de los comentaristas no veían en la adopción plena de los estándares internacionales la solución para el caso colombiano, sino que en su lugar

se proponía una adaptación de estos al contexto colombiano. Sumado a ello, se consideró que la propuesta del CTCP carecía de estudios que la respaldarán y que el proceso propuesto era muy apresurado. Adicionalmente, se destaca el hecho que desde esta temprana etapa se advirtió la necesidad de considerar el tratamiento contable de los aportes a las cooperativas.

A pesar de la importancia del Direccionamiento estratégico, se evidenció que los comentarios que rechazaban la propuesta del CTCP en sus aspectos fundamentales simplemente fueron ignorados, pues ni siquiera fueron objeto de mención en los documentos posteriores ni en un documento separado que sirviera como fundamento de las conclusiones del CTCP. Con ello, no se logró el pretendido acuerdo nacional en torno al camino a seguir para realizar la convergencia ordenada por la Ley 1314 de 2009, lo cual afectaría las etapas posteriores del proceso.

7.2. Regulación del grupo 3

Sobre el *Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas* se analizaron 16 cartas de comentarios, a partir de las cuales se identificaron 116 comentarios, clasificados en 39 temas (ver anexo 3). De estos, los temas que más recibieron comentarios fueron propiedades, planta y equipo, y estado de flujos de efectivo (nueve comentarios).

Respecto a las propiedades, planta y equipo, los comentarios abordaron distintos aspectos, todos ellos con un nivel de argumentación medio. Tres comentarios se consideraron de impacto mayor, los cuales estaban relacionados con la capitalización de intereses, el momento del inicio de la depreciación y la realización de avalúos; de estos solo uno fue discutido y rechazado, los otros dos

no fueron discutidos. Con impacto moderado (cinco comentarios), los comentaristas pedían realizar precisiones respecto a los métodos de depreciación, vida útil, depreciación por componentes y definición de periodo. Por último, con impacto menor se sugería realizar una corrección de redacción.

Sobre el estado de flujos de efectivo, ocho comentarios solicitaban que se hiciera obligatoria la presentación del estado de flujos de efectivo y expusieron algún tipo de argumento, aunque no basado en fuentes documentales. No obstante, el CTCP expuso en el documento de sustentación las razones por las cuales no acogía la propuesta de hacer exigible dicho estado financiero.

El segundo tema con mayor número de comentarios fue la definición de microempresa (ocho comentarios). Respecto a esta, cinco comentarios sugerían que no se consideraran parámetros legales para la definición de microempresa. De estos, el comentario que tenía un nivel de argumentación alto y uno de los que el nivel de argumentación era medio no fueron discutidos. Los otros dos fueron discutidos y rechazados.

Respecto al deterioro, los seis comentarios que recibieron opinaron que el cálculo de este debería simplificarse (dos comentarios que no fueron discutidos) y considerar un referente de medición del deterioro distinto al valor de realización (dos comentarios que fueron rechazados).

Como aspectos a resaltar, se destaca que nuevamente se presentó el comentario referente al tratamiento contable de los aportes a cooperativas, considerando que este debería continuarse clasificando como instrumento de patrimonio y no como pasivo. Dicho comentario no fue

discutido a pesar de que estaba altamente justificado por el Comité de Expertos del Sector Cooperativo. Adicionalmente, uno de los comentarios solicitaba que se extendiera el plazo para comentarios. Para el caso de la comunicación enviada por el MHCP se evidencia que este organismo no realizó un informe de impactos, sino que afirmó que esa no era la instancia en la que él debía participar, no obstante, fue considerado como participación por parte del CTCP.

De manera general, sobre el documento de *Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas* los comentarios recibidos tuvieron una distribución más homogénea, con lo cual no se encontraron temas cuyo punto de discusión coincidiera de manera significativa, salvo la elaboración del estado de flujos de efectivo. Respecto al nivel de argumentación de los comentaristas, se evidencia un mayor esfuerzo de estos en presentar algún argumento para sustentar sus propuestas, no obstante, generalmente estos no tenían sustentos documentales. De otra parte, en este documento se observa que el CTCP aún no discute todos los comentarios y lo que más llama la atención es que ninguno de los tres comentarios que tenían un nivel de argumentación alto fueron discutidos, mientras que más del 80% de los comentarios de impacto moderado o menor si fueron discutidos.

7.3. Regulación del grupo 2

Sobre la *Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la Convergencia hacia Estándares Internacionales* se analizaron 14 comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 41 comentarios clasificados en 25 temas (ver anexo 4).

De estos temas, la necesidad de modificar las disposiciones legales colombianas para viabilizar la aplicación de la NIIF para las PYMES fue el tema más comentado con un nivel de impacto moderado y menor. De parte de los comentaristas, las propuestas estuvieron basadas en argumentos, pero solo en uno de los casos se refirió de manera puntual los aspectos legales que deberían ser objeto de ajuste. Finalmente, respecto a la influencia, se evidencia que el CTCP incluyó en el documento de propuesta a los ministerios estas necesidades de modificación de las disposiciones legales, pero dejándolo en términos generales sin referirse de manera puntual a los ajustes que requerían hacerse. Adicionalmente, se observa que no se han realizado modificaciones a las disposiciones legales que tenían un conflicto con la NIIF para las PYMES.

De manera especial, se hace énfasis en el hecho que nuevamente en uno de los comentarios se sugiere que el tratamiento de los aportes en cooperativas no sea tratado como pasivo sino como parte del patrimonio de estas entidades, no obstante, el CTCP no discute el tema a pesar de que la propuesta estaba fuertemente justificada por parte del Comité de Expertos del Sector Cooperativo. Adicionalmente, respecto al tema del debido proceso, un comentario consideró que el proceso fue apresurado y que previo a este debió hacerse una capacitación gradual para los contadores del país, pues para algunos era imposible capacitarse por sí mismos dados los ingresos que devengan. Nuevamente, este aspecto no fue discutido por parte del CTCP.

En términos generales, los temas comentados sobre esta propuesta fueron muy variados y se evidencia un esfuerzo por parte de los comentaristas en sustentar sus propuestas, aunque generalmente no recurren a fuentes bibliográficas para ello. De parte del CTCP se evidencia que más de una tercera parte de los comentarios no fueron discutidos (15 comentarios), pero de estos,

nueve comentarios eran de impacto nulo; de los comentarios de impacto mayor (18 comentarios), solo fueron aceptados dos, rechazados 13 y no se discutieron dos; de impacto moderado solo un comentario no fue discutido. En suma, se evidencia que los esfuerzos del CTCP se enfocaron en analizar los comentarios de impacto mayor, moderado y menor, pasando por alto los comentarios de impacto nulo.

Ahora, respecto al *Documento para discusión pública: Enmienda a la NIIF para las PYMES*, se analizaron 14 cartas, a partir de las cuales se identificaron 47 comentarios que se clasificaron en 26 temas (ver anexo 5). De estos, los que mayor número de comentarios tuvieron (5 comentarios) fueron los relacionados con los estados financieros consolidados y separados y con las necesidades de modificar el código de comercio para compatibilizarlo con el marco normativo contable.

Respecto al primero, se evidencia que los comentarios fueron de impacto menor y no se presentaron argumentos de la propuesta. Por parte del CTCP, se evidencia que no discutió el tema. Para el segundo, se identifica que los comentarios realizados tenían un impacto mayor sobre la propuesta y que el nivel de argumentación de los comentaristas fue medio. Por parte del CTCP se observa que no discutió el tema.

De manera general, se observa que los comentarios abordaron varios temas, principalmente sobre aspectos de menor impacto (22 comentarios), los cuales en su mayoría no fueron discutidos por el CTCP (17 comentarios). En segunda instancia, los comentarios se enfocaron sobre aspectos de mayor impacto (15 comentarios), de los cuales cuatro no fueron discutidos y 11 fueron

rechazados. En suma, se observa que el CTCP enfocó sus esfuerzos en analizar y discutir aquellos comentarios que sugerían cambios de mayor impacto.

7.4. Regulación del grupo 1

Sobre la *Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia Estándares Internacionales* se analizaron 13 comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 44 comentarios clasificados en 21 temas (ver anexo 6).

El tema que mayor número de comentarios tuvo fue la existencia de conflictos entre las NIIF y la regulación existente en Colombia, principalmente del Código de Comercio y el Estatuto Tributario (10 comentarios), todos ellos con un impacto moderado. De estos, la mayoría no presentaron argumentos y los restantes presentaron argumentos, pero sin referenciar de manera puntual los apartes de las normas que deberían ser objeto de modificación. El CTCP coincidió con los comentaristas en la necesidad de modificar el Código de Comercio y el Estatuto Tributario.

El segundo tema con mayor coincidencia de comentarios, pero todos ellos de menor impacto, fue la necesidad de expedir guías adicionales a las NIIF para facilitar el entendimiento de estas (6 comentarios). Dichos comentarios, en la mayoría de los casos expusieron argumentos que sustentaban la propuesta; no obstante, el CTCP rechazó de manera particular la solicitud de guía para el sector cooperativo y las demás propuestas no las discutió.

Ahora, dentro de los comentarios se destaca el hecho de que nuevamente se presentaron dos comentarios realizados por la Universidad Javeriana y por el Comité de Expertos del Sector Cooperativo respecto al tratamiento contable de los aportes a las cooperativas, en los cuales se consideraba que estos deberían seguirse tratando como parte del patrimonio y no como instrumento de deuda, tal como lo exigen las NIIF. Adicionalmente, el Comité de Expertos del Sector Cooperativo 1) instaba al CTCP a cumplir el debido proceso exigido por la Ley 1314 de 2009 para la expedición de la regulación contable financiera en convergencia con los estándares internacionales y 2) consideraba que el plazo para el análisis de la propuesta fue muy corto. De otra parte, nuevamente se presentó un comentario que manifestaba la necesidad de que se realizaran los estudios que sustentaran las afirmaciones del CTCP.

De manera general, se observa que los comentarios abordaron temas con distintos impactos casi de manera homogénea. Respecto a los argumentos expuestos por los comentaristas se observa que generalmente se presentan argumentos que respaldan las propuestas, no obstante, son pocos los casos en los cuales dichos argumentos están basados en fuentes documentales. Adicionalmente, llama la atención la cantidad de comentarios que no presentan ningún tipo de argumento. Finalmente, se observa que la mayoría de los comentarios no fueron discutidos, principalmente en temas de mayor impacto, y que los comentarios aceptados corresponden principalmente a comentarios de impacto moderado.

Finalmente, un tema que si bien no recibió tantos comentarios pero que si influyó en el actuar del CTCP es el hecho de que las NIIF que se habían puesto a discusión no eran las actualizadas. Ello

llevo al CTCP a poner en discusión, de manera apresurada, tres documentos tendientes a actualizar las NIIF.

Sobre la *Propuesta de Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB entre los años 2010 y 2012* el CTCP no recibió ningún comentario.

Sobre las *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2010 y el 01/01/2012* se analizó la única comunicación que recibió el CTCP (ver anexo 7). En dicha comunicación se presentaron tres comentarios argumentados, en los cuales se sugería el desarrollo de guías adicionales, ajustes de redacción y la expedición de normas que facilitarían la determinación del valor razonable. Los tres comentarios fueron rechazados por el CTCP.

Ahora, respecto a la *Propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB para el ciclo 2009-2011* se recibieron cuatro comunicaciones a partir de las cuales se identificaron ocho comentarios clasificados en siete temas (ver anexo 8). Dichos temas correspondieron a: 1) conflictos de las NIIF con la regulación existente; 2) la no consideración de los comentarios para la elaboración de la propuesta a los ministerios, pues antes de finalizar el tiempo para comentarios, el CTCP sugirió al MHCP y al MCIT tener en cuenta las normas en discusión; 3) la necesidad de realizar estudios del impacto de las NIIF; 4) los impactos identificados por el Comité del Sector Financiero; 5) presentación de estados financieros; 6) propiedades, planta y equipo; y 7) tiempo para realizar comentarios, el cual se consideró muy

corto. De estos comentarios, se observa que ninguno fue aceptado por el CTCP y solo la mitad fue discutido y rechazado.

De manera general, se observa que la puesta a discusión de estos documentos presentó algunas falencias graves al debido proceso. Primero, tal como lo expresaron algunos comentaristas, el tiempo para la discusión de los documentos fue muy corto, por lo cual no se recibieron casi comentarios. Segundo, ninguno de los comentarios fue tenido en consideración, incluso se presentó la propuesta al MHCP y al MCIT sin haber concluido el tiempo para comentarios. Con ello, se evidencia que la puesta a discusión de los referidos documentos no perseguía evaluar adecuadamente los impactos de las enmiendas y las opiniones de las partes afectadas, sino aparentar dar cumplimiento al proceso exigido por la Ley 1314 de 2009.

Sobre el documento de *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2012 y el 31/12/2012* se analizaron tres cartas de comentarios recibidas (ver anexo 9). Una de ellas manifiesta estar de acuerdo con las enmiendas (impacto nulo, argumentación no aplica e influencia aceptado). Otra manifiesta la necesidad de expedir guías adicionales (impacto moderado, argumentación medio e influencia rechazado). La última, manifestaba no estar de acuerdo con la enmienda relacionada con entidades de inversión dada su subjetividad (impacto mayor, argumentación alta e influencia rechazado). En conjunto, ninguno de los comentarios en contra fue aceptado, con independencia del nivel de argumentación que presentaron.

Respecto al documento de *Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero* se analizaron 21 comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 56 comentarios clasificados en siete temas (ver anexo 10).

De 16 comentarios que se presentaron sobre el tratamiento de las inversiones disponibles para la venta, cuatro manifestaban estar de acuerdo con permitir excepciones a las NIIF para el sector financiero, los demás estaban en contra. Sobre este aspecto, si bien el CTCP recomendó no hacer excepciones, la regulación definitiva hizo las excepciones puestas a discusión. En este caso se evidencia una falencia en el debido proceso, no en CTCP, sino en la labor que tienen a cargo el MHCP y el MCIT.

Otro de los temas comentados fue la extensión de las excepciones a los estados financieros consolidados. Sobre el particular se presentaron 13 comentarios de los cuales siete estaban a favor de ampliar las excepciones. A pesar de ello, el CTCP recomendó no permitir las excepciones en los estados financieros consolidados.

En relación con la obligación de que los negocios fiduciarios tuvieran que presentar estados financieros, se recibieron 12 comentarios de los cuales ocho estaban a favor de no exigirles la presentación de estados financieros a los negocios fiduciarios. Al respecto, la opinión del CTCP coincidió con la de la mayoría de los comentaristas.

Por último, en lo referente a la reserva de seguros, se recibieron 11 comentarios de los cuales 7 estaban en contra de permitir excepciones para la determinación de las reservas de seguros. El CTCP compartió la opinión de esta mayoría, no obstante, el MHCP y el MCIT decidieron permitir la excepción en contra de la opinión de los comentaristas y del CTCP.

De manera general, se observa que el proceso llevado a cabo fue meramente formal, dado que a pesar de que la mayoría de los comentarios expresaron posiciones en contra de las excepciones y que el CTCP sugirió la no concesión de excepciones adicionales, la regulación finalmente expedida las permitió. Ahora, respecto a las entidades que apoyaron las excepciones vale la pena destacar la intervención de la Unidad de Proyección Normativa y Estudios de Regulación Financiera del MHCP, Asobancaria y algunas instituciones del sector financiero.

Respecto al documento de *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013* se analizaron 11 comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 14 comentarios (ver anexo 11). Dentro de los comentarios tres estaban de acuerdo, nueve requerían la expedición de guías adicionales, uno no hizo comentarios y uno manifestó que existía una incompatibilidad entre las NIIF y el Código de Comercio. No obstante, el CTCP no aceptó ninguno de los comentarios.

Sobre el documento de *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014* se analizaron cinco comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron nueve comentarios

clasificados en siete temas (ver anexo 12). Todos los comentarios, con independencia de su impacto y nivel de argumentación fueron rechazados por el CTCP.

Para el documento de *Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2014 y el 30/06/2014* se analizaron tres comunicaciones a partir de las cuales se identificaron 10 comentarios clasificados en cuatro temas (ver anexo 13), dichos comentarios proponían hacer precisiones respecto a las NIIF ajustadas, no obstante, todos ellos fueron rechazados. El único comentario que fue aceptado sugería que la aplicación obligatoria de la NIIF 15 fuera a partir del 1 de enero de 2017.

Con relación al documento de *Enmiendas a la NIIF 9: Instrumentos financieros* se analizaron nueve comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 16 comentarios clasificados en ocho temas (ver anexo 14). Dentro de los temas se encuentra 1) quitar las excepciones para el sector financiero; 2) no adelantar la fecha de aplicación obligatoria, sino que se mantenga la definida por el IASB; 3) elaborar guías adicionales; 4) no incluir el enfoque de pérdidas esperadas; 5) determinación de la eficacia de las coberturas; y 6) solicitud de mayor plazo para analizar la NIIF 9, realizada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

De manera general se observa que, con independencia del nivel de argumentación de las personas que presentaron comentarios de ajuste o de sugerencias adicionales, ninguno de estos fue aceptado y de estos los dos comentarios relacionados con la fecha de aplicación obligatoria no fueron discutidos.

Finalmente, respecto al documento de *Enmiendas efectuadas por el IASB durante el segundo semestre de 2014* se analizaron 11 comunicaciones, a partir de las cuales se identificaron 16 comentarios clasificados en nueve temas (ver anexo 15). Se observa que todos los comentarios que proponían ajustes o sugerencias sobre las enmiendas puestas a discusión fueron rechazados por el CTCP. Ello, con independencia del impacto y los argumentos presentados por los comentaristas.

En resumen, se observa que la regulación expedida para el grupo 1 no ha considerado los comentarios realizados por los participantes, incluso cuando el CTCP admite que el comentarista tiene la razón (por ejemplo, cuando se presentan errores de traducción o de edición). Con ello, se evidencia una falta grave al debido proceso y se puede interpretar que, para el caso colombiano, este es más un trámite que un instrumento en pro de la legitimidad de esta.

Una vez realizado el análisis de contenido de los documentos, se evidencia que, si bien la Ley 1314 de 2009 aserto en la inclusión formal de aspectos tendientes a garantizar la legitimidad de la regulación que se emitiera, existen falencias en la ejecución de dicho procedimiento. Dichas falencias se presentan principalmente en la evaluación de los comentarios recibidos y la toma de decisiones basada en la evidencia, pues en algunos casos a pesar de que la evidencia era contundente se decidió no aceptar el cambio, incluso si su impacto era menor.

Adicionalmente, se evidenció que las excepciones a la regulación contable financiera emitida pudieron haberse evitado desde el momento de la expedición inicial. Ello en consideración de que, desde aquel momento, a través de los comentarios recibidos que tenían un nivel de argumentación alto o medio, ya se conocía el impacto de la nueva regulación para estos sectores.

8. CONCLUSIONES GENERALES

De acuerdo con el marco teórico expuesto, se identificó que el uso del debido proceso en la expedición de regulación contable financiera es un mecanismo sumamente efectivo para conseguir que esta y sus organismos emisores sean considerados legítimos (Richardson, 2008), en procura de su subsistencia (Meyer & Rowan, 1977). Ahora, para que ello sea posible se requiere que el proceso seguido garantice, como mínimo, una adecuada notificación, una audiencia justa y que el juicio se base en la evidencia (Folger, Konovsky & Cropanzano, 1992). De allí, que el cumplimiento de estos tres aspectos fundamentales se consideran los principales factores que afectan la legitimidad de la regulación contable y de los organismos emisores.

En términos generales, tal como se evidenció en la cuarta sección de este documento, para que exista una adecuada notificación debe garantizarse que el proceso y las reglas de actuación estén establecidas y publicadas, y que las partes afectadas sean notificadas con anticipación. La audiencia justa requiere que las actuaciones del organismo normalizador o regulador sean públicas y que todas las partes estén en la capacidad de comentar. Por último, el juicio basado en la evidencia implica que la carga de la prueba recae en el proponente de la norma, la decisión debe basarse en la evidencia y deben explicarse las razones de las decisiones tomadas.

Producto de la contrastación del proceso seguido en Colombia con el modelo normativo propuesto por Richardson (2008), se encontró que el proceso definido en los artículos 7° y 8° de la Ley 1314 de 2009 tiene sus aspectos a mejorar. No obstante, el proceso establecido en la Ley 1314 de 2009 es claramente un avance hacia el logro de la legitimidad procedimental de la regulación contable

financiera pues, por lo menos desde el punto de vista formal, Colombia dio un paso importante hacia el debido proceso toda vez que se avanzó en los tres procesos mencionados por Folger, Konovsky & Cropanzano (1992), esto es, una adecuada notificación, una audiencia justa y que el juicio se base en la evidencia. En suma, el procedimiento formal establecido en la Ley 1314 de 2009 debería conllevar a la obtención de regulación contable financiera que gozara de legitimidad. No obstante, se identifica que la transparencia de los procesos llevados a cabo por el CTCP y el plazo para la realización de comentarios son aspectos que deben mejorarse para optimizar la legitimidad de la regulación y del organismo normalizador, incluso si la Ley 1314 de 2009 no lo exige (Rubin, 1984; Carter, 1986; y Marpet, 1998).

En relación con la caracterización del proceso de regulación contable financiera en convergencia con estándares internacionales, llevado a cabo en Colombia en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, se evidenciaron las siguientes características:

1) Cambio en sistema contable colombiano. La Ley 1314 de 2009 trajo consigo un cambio significativo al proceso de regulación contable y, con ello, al subsistema regulador colombiano, pues este pasó de estar centralizado en el estado a ser un proceso participativo en el que usuarios, preparadores, organismos del Estado y demás interesados tienen la oportunidad de influir, de manera directa, en la definición de la regulación contable a aplicar (Patiño y Vásquez, 2013). Sumado a ello, la adopción plena de los estándares internacionales modifica los subsistemas de principios contables y de prácticas de valoración e información dado que se sustituye un marco normativo basado en reglas y en el suministro de información a las entidades estatales que lo requieren, por lo cual la principal base de medición era el costo

histórico, los niveles de revelación eran mínimos y estaba fuertemente influenciado por la regulación tributaria y por la forma legal de las transacciones (Ocampo y Restrepo, 2018); por uno que se basa en principios y está enfocado en la satisfacción de las necesidades de información de inversores y prestamistas, por lo cual privilegia el uso del valor razonable, exige grandes esfuerzos en materia de revelación y privilegia la esencia económica de la transacción sobre la forma legal que esta tenga (Herrera, 2012).

La modificación de estos subsistemas contables requiere, a su vez, que se modifiquen el subsistema profesional y el subsistema de formación (Ocampo y Restrepo, 2018). No obstante, el cambio en estos subsistemas es un proceso que requiere más tiempo, pues estos están fuertemente influenciados por el contexto social, económico y cultural colombiano (Patiño y Vásquez, 2013).

- 2) **Premura en la convergencia.** Desde la misma Ley se definió un cronograma ajustado para realizar el proceso de convergencia hacia estándares internacionales. Así, la Ley 1314 de 2009 concedió un plazo de un poco más de 11 meses para que el CTCP revisara los estándares internacionales en materia de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, a fin de que este presentara al MHCP y al MCIT el primer plan de trabajo. Adicionalmente, la Ley dispuso que la propuesta de regulación en materia de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información debería presentarse a los dos años de la presentación del primer plan. En suma, este plazo tan corto pudo haber influido en las decisiones tomadas por el CTCP puesto que en 11 meses no se logran obtener los estudios necesarios para tomar una decisión de tal magnitud y en dos años no se logran desarrollar un

marco normativo propio que esté lo suficientemente contrastado, salvo que se cuenten con los recursos suficientes.

A modo de comparación, para el caso de la regulación contable pública colombiana, expedida por la Contaduría General de la Nación, esta entidad inició en el año 2009 el proyecto “Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad”, producto de lo cual publicó, en junio de 2013, el documento de *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* (CGN, 2013). Es decir, el estudio para la definición del plan de trabajo a la Contaduría General de la Nación le demoró más o menos cuatro años, mientras que el CTCP solo contó con 11 meses que le permitió la Ley 1314 de 2009.

Respecto al plazo para la convergencia, se observó que desde las primeras etapas de discusión del direccionamiento estratégico y en la primera propuesta de normas para los distintos grupos se presentaron comentarios de personas y entidades que consideraban que el plazo que se estaba sugiriendo para la aplicación de la nueva regulación era muy corto. Lo anterior, en consideración de la complejidad del tema y de las restricciones que los profesionales de las distintas regiones del país tenían para capacitarse en estándares internacionales y así poder participar en la discusión del proceso de convergencia.

- 3) **Sesgo hacia la adopción plena de los estándares internacionales.** Con esta investigación se obtiene evidencia de que el proceso llevado a cabo en Colombia puede haber estado orientado,

desde su inicio, hacia la adopción plena de los estándares emitidos por el IASB. Ello, en consideración que en la génesis de la Ley 1314 de 2009, esto es, las exposiciones de motivos del proyecto de ley 165 de 2007 en la Cámara y 203 de 2008 en el Senado, inicialmente se proponía la implementación de las NIIF y, si bien el proyecto de ley mutó para sustituir el término por el de convergencia, los argumentos que sustentaron la propuesta permanecieron invariables. Dentro de ellos se expuso la necesidad de tener una contabilidad uniforme, la participación de las empresas colombianas en mercados internacionales, la atracción de inversión internacional directa, el fomento del crecimiento de la empresa privada, la toma de decisiones, etc. (Gaceta del Congreso 517, 2007; 316, 2008a; 731, 2008b; 106, 2009a y 480, 2009b)

Adicionalmente, se observó que desde el primer documento puesto a discusión por parte del CTCP, este tuvo un sesgo hacia la adopción plena de estándares internacionales, pues se definió como convergencia la adopción plena de los estándares emitidos por el IASB, lo cual contradice la terminología utilizada en la contabilidad internacional, tal como se precisó en la tercera sección de este documento. En este aspecto se evidenció que el método de convergencia fue uno de los principales temas comentados sobre la primera versión del direccionamiento estratégico y que la mitad de las personas que comentaron sobre el tema consideraban que no debería hacerse una adopción de los estándares internacionales, sino que estos deberían adaptarse al contexto colombiano. No obstante, estos comentarios no fueron discutidos por el CTCP y en la segunda versión del direccionamiento estratégico el CTCP optó por no discutir las formas de realizar la convergencia ordenada por la Ley 1314 de 2009, sino

que directamente y sin argumentos sugirió la adopción plena de los estándares internacionales mediante endoso.

Finalmente, se evidenció que, en la discusión de las enmiendas realizadas por el IASB, la posición del CTCP fue incorporarlas palabra por palabra, incluso si presentaban errores gramaticales o de traducción advertidos por los comentaristas y reconocidos por el CTCP.

4) Baja participación en la revisión de los documentos puestos a discusión por el CTCP.

A pesar de la importancia de los documentos puestos a discusión, se evidencia una baja participación. De acuerdo con Patiño y Vásquez (2013), esta baja participación puede deberse a los subsistemas profesional y de formación colombianos, cuyos desarrollos no se enfocan en aspectos científicos e investigativos. No obstante, a partir del análisis de los comentarios realizados a los documentos puestos a discusión por parte del CTCP se observa que otro factor que pudo haber contribuido a la baja participación es que los interesados no estaban en la capacidad de participar. Lo anterior en consideración de que la mayoría de los contadores colombianos y de las entidades estatales interesadas no conocían con suficiencia los estándares internacionales, lo cual, sumado a la premura en el proceso de convergencia, impidió su adecuada participación.

5) No siempre se dio cumplimiento al proceso establecido para la emisión de la regulación contable financiera.

Se identificaron casos en los cuales el CTCP emitió sugerencias al MHCP y al MCIT sin que se hubiera cumplido el periodo para la recepción de comentarios, tal es el caso de la primera propuesta regulación contable financiera para las entidades del grupo

1. En otros casos, especialmente el de las excepciones a los distintos sectores, la regulación se emitió sin siquiera ponerla a consideración del público por parte del CTCP. Por último, en el caso de la segunda excepción para el sector financiero, esta surtió el debido proceso a través del CTCP y, producto de los comentarios recibidos, este sugirió al MHCP y al MCIT no permitir las excepciones puestas a discusión. No obstante, el MHCP y el MCIT, en contravía de lo sugerido por el CTCP y por la mayoría de los participantes que estaban en contra, expidieron las referidas excepciones para el sector financiero.

6) No se hizo una adecuada aplicación del debido proceso formal establecido en la Ley 1314 de 2009. Si bien desde el punto de vista formal no hay aspectos que pongan en duda la legitimidad de la regulación contable financiera que se emita en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, cuando se realiza el análisis detallado del proceso de evaluación de los comentarios se encuentran algunas debilidades. Estas se evidencian respecto a: 1) la consideración de los comentarios y el juicio basado en las evidencias, 2) la carga de la prueba y 3) la exposición de motivos de las decisiones tomadas.

La primera, consistió en la no consideración de los comentarios recibidos sobre los documentos puestos a discusión. Ello hizo que los comentaristas buscaran medios distintos a los establecidos en la Ley 1314 de 2009 para lograr los ajustes requeridos, esto es, a través de excepciones que no fueron puestas a discusión del público. Tal es el caso de las excepciones tramitadas por las respectivas superintendencias para los sectores financiero, cooperativo y de salud.

El caso de las excepciones introducidas para el sector cooperativo es el más evidente de una falla en el debido proceso, pues desde la propuesta inicial del direccionamiento estratégico y en cada uno de los documentos puestos a discusión del público para los distintos grupos persistía el comentario solicitando que para dicho sector no se consideraran los criterios incluidos en las propuestas del CTCP respecto a la clasificación de los aportes a las cooperativas. Incluso, se conformó un comité de expertos del sector cooperativo cuyos comentarios estaban respaldados en artículos e investigaciones. No obstante, la solicitud no fue aceptada. Posteriormente, y sin surtir el proceso establecido en la Ley 1314 de 2009, el MHCP y el MCIT expidieron el Decreto 2496 de 2015, el cual contenía la excepción solicitada por el sector cooperativo al CTCP en reiteradas ocasiones.

El segundo aspecto por mejorar desde el punto de vista práctico es que, tal como lo afirma Richardson (2008), la carga de la prueba recae sobre el organismo emisor. Por ello, la presentación de propuestas de regulación sin el debido sustento de las afirmaciones allí contenidas o interpretando conceptos en contravía de los desarrollos académicos respecto a un tema, tienen efectos negativos sobre la legitimidad de la regulación emitida y sobre el organismo emisor (Richardson, 2008).

Por último, es deber del CTCP, sobre el análisis realizado a los comentarios recibidos, publicar los fundamentos de sus conclusiones, considerando todos los puntos de vista expuestos por los participantes. No obstante, producto de esta investigación se evidenció que varios de los comentarios presentados no fueron discutidos por el CTCP, incluso si abordaban aspectos de

suma importancia, tal como es el caso del método de armonización que debería seguirse en Colombia.

En consecuencia, la incorporación formal de los aspectos procedimentales establecidos en la Ley 1314 de 2009 para la expedición de la regulación contable financiera en convergencia con estándares internacionales puede considerarse como un avance favorable hacia el debido proceso, aunque susceptible de mejoras. Por su parte, la no consideración de los comentarios y de los argumentos expuestos en ellos, la falta de sustento en las propuestas presentadas por el CTCP, así como de las decisiones tomadas a partir de los comentarios recibidos, son los principales desaciertos del proceso de emisión de regulación contable financiera en Colombia. Por ello, se puede concluir que el principal aspecto que afecta la legitimidad procedimental de la regulación contable financiera emitida en Colombia para el sector privado en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 es la no observancia del procedimiento mínimo establecido en los artículos 7º y 8º, particularmente en lo relativo a la evaluación de los comentarios y sus argumentos, y la falta de sustento en las propuestas presentadas.

A partir de los resultados de esta investigación, se sugiere al CTCP, al MHCP y al MCIT mejorar el juicio realizado sobre los comentarios recibidos a fin de garantizar la permanencia de la regulación contable financiera emitida (Meyer & Rowan, 1977). Adicionalmente, debe fortalecerse el proceso aumentando la transparencia de las decisiones tomadas por los organismos involucrados, incluso en aspectos que la Ley 1314 de 2009 no contempla, tales como la publicación de las actas de las reuniones en las cuales se discuten los temas técnicos o la publicación de los comentarios sobre los proyectos de decreto publicados por el MHCP y el MCIT

así como los argumentos que estos tuvieron en cuenta para aceptar o no las sugerencias del CTCF y de los demás participantes.

Como aporte a la profesión, esta investigación es la primera que realiza una caracterización detallada del proceso de convergencia hacia estándares internacionales llevado a cabo en Colombia, pues no solo realiza una reseña histórica de la regulación emitida, sino que adicionalmente considera los comentarios realizados por los participantes. También, es la primera en analizar, desde el debido proceso, la legitimidad de la regulación contable financiera emitida en el país en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y, con ello, contribuye a identificar los aciertos y desaciertos del proceso llevado a cabo en Colombia. Se espera que con esta investigación se fortalezca el proceso de convergencia, para que así la regulación contable financiera que se expida beneficie a la profesión contable, a los usuarios de la información y al interés de la nación.

Finalmente, se invita a la comunidad contable colombiana a investigar sobre la legitimidad de la regulación contable emitida en Colombia en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, considerando, por ejemplo, el proceso que siguieron los documentos puestos a discusión en el año 2016 y siguientes. Para tal efecto, la presente investigación aportó un criterio para la evaluación de los comentarios, este es, la evaluación de los argumentos que expuso el participante para respaldar sus comentarios. Este aspecto es relevante toda vez que, de acuerdo con el modelo normativo de debido proceso expuesto por Richardson (2008), la decisión del normalizador o regulador debe basarse únicamente en la evidencia, por lo cual no tienen la misma importancia los comentarios que se realizan y carecen de bases que lo sustenten, que aquellos cuyas afirmaciones están respaldadas por estudios, artículos, normas, etc. Se espera que la clasificación propuesta sirva a

futuras investigaciones que evalúen el debido proceso, la legitimidad o el lobby en la emisión de regulación contable.

Así mismo, se invita a ampliar los resultados de la investigación con el propósito de evaluar los distintos tipos de legitimidad propuestos por Suchman (1995) en los diferentes organismos de normalización y regulación contable en Colombia (CTCP, MHCP y MCIT). En este trabajo se hizo énfasis en el análisis de la legitimidad procedimental, pero futuras investigaciones pueden complementar estos resultados indagando sobre la legitimidad estructural de los diferentes organismos, un factor que pudo haber influido significativamente en la definición de la regulación contable expedida en Colombia.

Igualmente, se invita complementar el análisis comparado del debido proceso usando como referencia a organismos distintos al IASB, por ejemplo, los organismos emisores de normas contables en países como Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda o países latinoamericanos como Chile, Perú, Argentina y Venezuela, entre otros.

9. BIBLIOGRAFÍA

- Aldrich H. & Fiol C. (1994). Fools Rush in? The Institutional Context of Industry Creation. *The Academy of Management Review*, vol. 19, núm. 4, 645-670.
- Arce, M. & Giner B. (2012). Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments. *European Accounting Review*, Vol. 21, núm. 4, 655-691.
- Arias M. y Salazar E. (2012). Efectos del debido proceso en la formulación de la NIIF 13: mediciones a valor razonable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, vol. 20, núm. 1, 207-229.
- Baboukardos, D. & Rimmel, G. (2014). Goodwill under IFRS: Relevance and disclosures in an unfavorable environment. *Accounting Forum*, núm. 38, 1-17.
- Bamber, M. & McMeeking, K. (2016). An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy. *The British Accounting Review*, vol. 48, Issue 1, 59-73.
- Bardin, L. (2002). El análisis de contenido. París: Akal.
- Baskerville, R. & Pont, S. (2002). Due process failure in sector-neutral accounting standard-setting. *Financial Accountability & Management*, vol. 18, núm. 1, 1 - 23.
- Black, J. (2008). Constructing and contesting legitimacy and accountability in polycentric regulatory regimes. *Regulation & Governance*, núm. 2, 137-164.
- Cámara de Representantes (2007) Proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara. Gaceta del Congreso 517.
- Cámara de Representantes (2008a) Ponencia para primer debate al proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara. Gaceta del Congreso 316.

- Cámara de Representantes (2008b) Ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara. Gaceta del Congreso 731.
- Cañibano, L. (1995). Capítulo 2 Concepto y división de la contabilidad. En Contabilidad: análisis contable de la realidad económica (p. 42 - 54). Madrid (España): Pirámide.
- Cañibano, L. y Herranz, F. (2008). Crisis, NIC y valor razonable. *Consejeros: la revista del buen gobierno y la responsabilidad corporativa*, núm. 34, 14-19.
- Carter, L. (1986). Jumping: Mashaw on "Due Process in the Administrative State". *American Bar Foundation Research Journal*, vol. 11, núm. 1, 141-151.
- Congreso de Colombia (23 de julio de 1996) Artículo 4°. Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia. [Ley 298 de 1996]. DO: 42.840.
- Congreso de Colombia (13 de julio de 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. [Ley 1314 de 2009]. DO: 47.409.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2010). Propuesta para el direccionamiento estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y el entendimiento común del proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2011a). Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2011b). Propuesta de modificación a la conformación de los grupos de entidades para la aplicación de NIIF (IFRS).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2011c). Proyecto de Norma de Información Financiera para las Microempresas.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2011d). Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012a). Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012b). Bases de conclusiones sobre el documento “Propuesta de modificación de los grupos de entidades para aplicación de NIIF(IFRS)”.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012c). Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME’s) para la Convergencia hacia Estándares Internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012d). Proyecto de norma de información financiera para las microempresas.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012e). Bases de conclusiones sobre el documento “Proyecto de norma de información financiera para las microempresas”.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012f). Documento de sustentación de la propuesta del proyecto de norma de información financiera para las microempresas.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012g). Propuesta de Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB entre los años 2010 y 2012.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012h). Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2010 y el 01/01/2012.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012i). Enmienda 3.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012j). Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Industria, Comercio y Turismo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia Grupo 1.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012k). Bases de las conclusiones de documentos puestos a discusión pública relacionados con enmiendas y nuevos estándares.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013a). Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) en Colombia – NIIF para las PYMES – grupo 2.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013b). Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2012 y 31/12/2012.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013c). Bases de las conclusiones de la propuesta de aplicación de las enmiendas a las NIIF (IFRS), emitidas por el IASB durante el año 2012.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013d). Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información financiera durante el 01/01/2013 y el 30/07/2013.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013e). Bases de las conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013f). Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2013g). Bases de las conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información financiera durante el período comprendido entre el 31/07/2013 y el 31/01/2014.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014a). *2014-387 Consulta*. Extraído el 17 de junio de 2018 desde <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=bda95e4d-d6fe-4c5f-842f-e31677efd6a0>.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014b). *Propuesta de excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías matrices que incluyan en sus estados financieros consolidados los de las entidades del sector financiero.*

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014c). *Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre las excepciones para la aplicación de las NIIF plenas en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y en las compañías holding que incorporen en sus estados financieros consolidados a entidades del sector financiero.*

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014d). Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2014 y el 30/06/2014.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014e). Propuesta de aplicación de nuevas Normas Internacionales de Información Financiera y de enmiendas a las normas vigentes.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014f). Enmiendas a la NIIF 9: instrumentos financieros.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014g). Bases de conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a la NIIF 9.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015a). Documento para discusión pública: enmiendas a la NIIF para las PYMES.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015b). Bases de conclusiones – propuesta de enmiendas a la NIIF para las PYMES.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015c). Enmiendas efectuadas por el IASB durante el segundo semestre de 2014.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015d). Propuesta de aplicación de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/07/2014 y el 31/12/2014.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2016a). *2016-846 Consulta*. Extraído el 08 de diciembre de 2016 desde <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=fa85bc62-e096-4ac3-a835-2318ce98bcb9>.

- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2016b). *2016-847 Consulta*. Extraído el 08 de diciembre de 2016 desde <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=cb311507-c0f7-423f-8e69-78fa39d80c2f>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2016c). *2016-977 Consulta*. Extraído el 17 de junio de 2018 desde <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=64dee94e-7b0b-4fb1-8802-49bf5f1212ab>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2017a). *2017-104 Consulta*. Extraído el 17 de junio de 2018 desde <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=d81135c7-9a37-4e2f-bddf-ccafb143e493>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2017b). *Comunicado de prensa*. Extraído el 13 de diciembre de 2018 desde http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1502209612-5189.pdf.
- Constitución Política de Colombia [Const.] (1991) Artículo 354 [Titulo XII]. 2da Ed. Legis.
- Contaduría General de la Nación (2013). *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*.
- Cortese, C., Irvine, H. & Kaidonis M. (2010). Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries. *Accounting Forum* vol. 34, 76-88.
- Do Nascimento, R., Hollander, R. y Morales, F. (2007). La investigación en contabilidad internacional: evidencia empírica de su desarrollo en los últimos años. *Horizontes Empresariales*, vol. 6, núm. 1, 61-73.
- Eberlein, B. & Richardson, A. (2011). Legitimizing transnational standard-setting: the case of the International Accounting Standard Board. *Journal of Business Ethics*, vol. 98, 217-245.

- Ferrer, A. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia [número especial: Cuatro años de convergencia contable: resultados, transformaciones y retos]. *Cuadernos de Contabilidad*, núm. 14 (36), 971-1007.
- Folger, R., Konovsky, M. & Cropanzano, R. (1992). A due process methaphor for performance appraisal. *Research in Organizational Behavior*, vol. 14, 129 - 177.
- García, M., Laínez, J. y Monterrey, J. (1995). La investigación en contabilidad internacional: una visión panorámica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 83, 337-363.
- García, N. y Sierra, E. (2012). Un análisis de la reforma contable en Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, núm. 51, 39-54.
- García, M. y Zorio, A. (2002a). El camino hacia el valor razonable. *Revista de Contabilidad*, vol. 5, núm. 9, 57-88.
- García, M. y Zorio, A. (2002b). Características de las empresas europeas que aplican las normas del IASC: evidencia empírica de cara al debate regulador en la nueva fase de armonización contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 31, núm. 111, 75-110.
- Gómez, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *INNOVAR, revista de ciencias administrativas y sociales*, núm. 24, 112-131.
- González, P. (2005). Estudio empírico para medir aspectos de armonización entre las prácticas - normas contables utilizadas por las empresas argentinas, brasileñas y colombianas. *Cuadernos de administración*, vol. 21, núm. 34, 177-196.

- Gracia, F., Rodríguez, A. y San Juan, C. (2014). Evolución del proceso de armonización contable en España y Brasil en el período 1973-2013. *Cuadernos de Contabilidad; vol. 15, núm. 38*, 397-425.
- Herrera, L. (2012). Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne. *Contaduría Universidad de Antioquia, núm. 61*, 65-90.
- Herz, P. & Larson, R. (2013). A Multi-Issue/Multi-Period Analysis of the Geographic Diversity of IASB Comment Letter Participation. *Accounting in Europe, vol. 10, núm. 1*, 99-151.
- IFRS Foundation (2017). Quiénes somos y qué hacemos.
- IFRS Foundation (2018). Use of IFRS Standards around the world 2018.
- International Accounting Standard Board (2013). Manual del procedimiento a seguir.
- International Accounting Standard Board (2017). Normas NIIF parte A.
- Ivanovich, J., Peña, A. y Torres, I. (2012). Un análisis crítico a las NIIF-IFRS y a los procesos de adopción e implementación en américa latina y el caribe. Macroproyecto de investigación. Disponible en http://www.alafec.unam.mx/docs/macroproyectos/analisis_macro.pdf.
- Jarne, J. (2001). Concepto de Sistema contable y causas de las diferencias a nivel internacional. *En Laínez, J. (Coord.), Manual de contabilidad internacional* (p. 39-61). España: Pirámide.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R. & Van Der Tas, L. (2012). Formal participation in the IASB's due process of standard setting: a multi-issue/multi-period analysis. *European Accounting Review, Vol. 21 núm. 4*, 693-729.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R. & Van Der Tas, L. (2014). Chapter 5 Constituents' Participation in the IASC/IASB's due Process of International Accounting Standard Setting: A Longitudinal Analysis. En R. Di Pietra et al. (eds.), *Accounting and Regulation* (p. 79-110). New York.

- Kenny, S. & Larson, R. (2018). A review and analysis of Advances in International Accounting research. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 30, 117-126.
- Laínez, J. y Jarne, J. (1999). El entorno como variable discriminante en la diferenciación internacional de sistemas contables. *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, núm. 3, 73-101.
- López, C., y Lourido, F. (2011). Convergencia a estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento en Colombia: análisis de documentos de direccionamiento estratégico del CTCF. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 97 - 134.
- Marpert, M. (1998). An Ethical Issue in Voluntary-Consensus-Standards Development: A Decision-Science View. *Journal of Business Ethics*, vol.17, 1701–1716
- Mattessich, R. (2002). Capítulo 2 Supuestos básicos y definiciones. En Contabilidad y métodos analíticos medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía (p. 15 - 49). Buenos Aires (Argentina): La Ley.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, vol. 83, issue 2, 340-363.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (27 de diciembre de 2012). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. [Decreto 2706 de 2012]. DO: 48.657.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (28 de diciembre de 2012). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. [Decreto 2784 de 2012]. DO: 48.658.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (27 de diciembre de 2013). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. [Decreto 3022 de 2013]. DO: 49.016.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (27 de diciembre de 2013). Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en anexo del Decreto 2784 de 2012. [Decreto 3023 de 2013]. DO: 49.016.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (11 de noviembre de 2014). Por el cual se modifican parcialmente los decretos 1851 y 3022 de 2013 y se dictan otras disposiciones. [Decreto 2267 de 2014]. DO: 49.332.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (17 de diciembre de 2014). Por el cual se modifica el marco técnico normativo de información financiero para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1 previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013. [Decreto 2615 de 2014]. DO: 49.368.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (23 de diciembre de 2015). Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. [Decreto 2496 de 2015]. DO: 49.735.

Morais, O., & dos Santos, A. (2014). Lobbying on Accounting Regulation: Evidence from the Oil Industry. *Revista Contabilidade & Finanças*, vol.25, núm. 65, 124 - 144.

Navarro, A. y Pérez, M. (2009). La repercusión del valor razonable de los bienes inmuebles en la utilidad de los estados financieros: una nota de investigación. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, vol. 12, núm. 1, 141-162.

Ocampo, J. y Restrepo, K. (2018). Descripción del sistema contable colombiano de acuerdo con la propuesta de Jarne. *En-Contexto*, núm. 8, 143-169.

- Pacter, P. (2005). What exactly is convergence? *Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 2, núm. 1/2, 67 - 83.
- Patiño, R. (2009). El valor razonable en las inversiones de grupos económicos. *Revista Cuadernos de Contabilidad*, vol. 10, núm. 26, 67-86.
- Patiño, R. y Vásquez, N. (2013). Las características de los sistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. *Cuadernos de Contabilidad*, vol. 14, núm. 36, 1009-1043.
- Prather, J. & Rueschooff, N. (1996). An analysis of international accounting research in U.S. academic accounting journals, 1980 through 1993. *Accounting Horizons*, vol.10, núm. 1, 1-17.
- Procházka D. (2015). Lobbying on the IASB Standards: An analysis of the Lobbyists' Behaviour over Period 2006–2014. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, vol. 4, núm. 2, 129–143.
- Ramraj, V. (2004). Four models of due process. *Oxford University Press and New York Univerdity School of Law*, vol. 2, núm. 3, 492 - 524.
- Richardson, A. (2008). Due Process and Standard-Setting: An Analysis of Due Process in Three Canadian Accounting and Auditing Standard-Setting Bodies. *Journal of Business Ethics*, vol. 81, núm. 3, 679-696.
- Ríos, A. y Valero, G. (2015). La contabilidad internacional: una aproximación teórica al modelo NIC-NIIF. *Staobil lekilal ta lekil abtel. Administración para el desarrollo*, núm. 8, 51-71.
- Rodríguez, C. (2016). Evaluación del debido proceso como factor determinante de la legitimidad de la regulación contable colombiana: una aproximación. *Activos*, núm. 27, 79-100.

- Rubin, E. (1984). Due process and the administrative state. *California Law Review*, vol. 72, núm. 6, 1044-1179.
- Sandoval, O. (2005). Los entramados de la armonización contable: de la soberanía profesional al colonialismo gremial. *Porik an Revista de la Facultad Ciencias Contables, Económicas y Administrativas Universidad del Cauca*, núm. 10, 121-144.
- Sanz, C. (1996). La contabilidad internacional: sistemas contables comparados. *Acciones e Investigaciones Sociales*, núm. 4, 107-124.
- Scott, R. (1999). Retomando los argumentos institucionales. En W. Powell & J. DiMaggio (Eds.), *El Nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*, 216-236.
- Senado de la República (2009a) Ponencia para tercer debate al proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara, 203 de 2008 Senado. Gaceta del Congreso 106.
- Senado de la República (2009b) Texto aprobado en sesión plenaria del Senado de la Republica del día 3 de junio de 2009 al proyecto de ley número 203 de 2008 Senado, 165 de 2007 Cámara. Gaceta del Congreso 480.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, vol. 20, núm. 3, 571-610.
- Tua, J. (1987). Los principios contables y la normalización internacional de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 11, 193-255.
- Vásquez, G. (2001). Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana. *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 38, 41-69.
- Wieczynska, M. (2016). The “Big” Consequences of IFRS: how and when does the adoption of IFRS benefit global accounting firms? *The Accounting Review* Vol. 91, No. 4, 1257–1283.

Zeff, S. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 60, 119-164.

10. ANEXOS

Anexo 1: análisis de comentarios primer direccionamiento estratégico

Periodo para comentarios: del 22/10/2010 al 30/01/2011

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Adaraciones	Actualización de las normas	Adopción anticipada	Aplicación de norma superior	Aportes en las cooperativas	Clasificación de entidades	Debido proceso	Definición de interés público	Estados financieros	Estudios que sustenten la propuesta	Fecha de adopción	Método de convergencia	Necesidad de regulación adicional	Otros	Participación	Plan de cuentas	Regulación expedida por otras entidades	Sistema documental	Unificar términos	XBRL	Total general
<input checked="" type="checkbox"/> Mayor	4	1	7	4	1	23	13	3	2	22	6	28	2	9	1	5	16	1		3	151
<input checked="" type="checkbox"/> Alto										2		1					1				4
No discutido										2		1					1				4
<input checked="" type="checkbox"/> Medio	1		4	2		18	6	2	1	15	4	14		7		2	8	1			85
Aceptado			1	2		10	1	2		3		7		4							30
No discutido	1		3			8	5		1	15	1	7		3		2	8	1			55
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo	3	1	3	2	1	5	7	1	1	5	2	13	2	2	1	3	7			3	62
Aceptado		1				3		1				7									15
No discutido	3		3	2	1	2	7		1	5	2	6	2	2	1	3	7				47
<input checked="" type="checkbox"/> Menor	5					2	2			1	1	1	2	6	2					8	30
<input checked="" type="checkbox"/> Medio	2										1		1	3						5	12
Aceptado													1	1						1	3
No discutido	2									1				2						4	9
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo	3					2	2			1		1	1	3	2					3	18
Aceptado	1					2						1	1							1	6
No discutido	2						2			1				3	2					2	12
<input checked="" type="checkbox"/> Moderado	9	2	4			6	2	5	3	7	3	2	1	2	4					3	53
<input checked="" type="checkbox"/> Alto	1										1										2
Aceptado											1										1
No discutido	1										1										1
<input checked="" type="checkbox"/> Medio	3	1	1			1	1	1	2	4	1	1	1	2	3				2		24
Aceptado						1		1						1							3
No discutido	3	1	1				1		2	4	1	1	1	1	3				2		21
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo	5	1	3			5	1	4	1	3	1	1			1				1		27
Aceptado	1					4		4													9
No discutido	4	1	3			1	1		1	3	1	1			1				1		18
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo							1					2		1							4
<input checked="" type="checkbox"/> No aplica							1					2		1							4
Aceptado												2									2
No discutido							1							1							2
Total general	18	3	11	4	1	31	18	8	5	30	10	33	5	18	7	5	16	4	8	3	238

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2010), comentarios de los participantes y CTCP (2011a).

Anexo 2: análisis de comentarios segundo direccionamiento estratégico
 Periodo para comentarios: del 15/12/2011 al 31/03/2012

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Aclaraciones	Aplicación de norma superior	Criterios tributarios	Están de acuerdo	Estudios que sustenten las propuestas	Fecha de adopción	Método de convergencia	No está de acuerdo con el cambio	Otro	Participación	Plan de cuentas	Regulación expedida por otras entidades	Tiempo de permanencia	Valor razonable	Versión de las normas referenciadas	Total general
<input checked="" type="checkbox"/> Mayor	1	1			1	4	2	8						1	1	19
<input checked="" type="checkbox"/> Alto		1					2	1						1		5
No discutido		1					2							1		4
Rechazado								1								1
<input checked="" type="checkbox"/> Medio						4		7							1	12
Aceptado						1										1
No discutido						3		4							1	8
Rechazado								3								3
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo	1				1											2
Aceptado	1															1
No discutido					1											1
<input checked="" type="checkbox"/> Menor	2			3							2					7
<input checked="" type="checkbox"/> Medio	2			1							2					5
Aceptado	2			1												3
No discutido											2					2
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo				2												2
Aceptado				2												2
<input checked="" type="checkbox"/> Moderado	2		1					1		1		1	1			7
<input checked="" type="checkbox"/> Medio			1					1		1		1	1			5
Aceptado								1					1			2
No discutido			1							1		1				3
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo	2															2
Aceptado	2															2
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo									1							1
<input checked="" type="checkbox"/> No aplica									1							1
No discutido									1							1
Total general	5	1	1	3	1	4	2	9	1	1	2	1	1	1	1	34

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2011b), comentarios de los participantes, CTCP (2012a) y CTCP (2012b).

Anexo 3: análisis de comentarios normas grupo 3
 Periodo para comentarios: del 22/12/2011 al 31/03/2012

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Aplicación de criterios de otros marcos normativos	Aportes en las cooperativas	Arrendamientos	Bases de medición	Características de la información	Compensación de cuentas	Conceptos y principios generales	Conformación del patrimonio	Corrección de errores	Criterio de liquidez	Criterios para la presentación	Cuentas por cobrar	Definición de microempresa	Descuentos	Deterioro	Equilibrio costo-beneficio	Estado de flujos de efectivo	Estados financieros adicionales	Hipótesis de negocio en marcha	Impuestos	Incluir normas adicionales	Información a revelar	Ingresos	Inventario periódico	Inventarios	Inversiones	Método de inventarios	Modelo a aplicar	Notas a los estados financieros	Obligaciones financieras y cuentas por pagar	Obligaciones laborales	Otros	Plazo para la presentación de comentarios	Presentación de estados financieros	Productos en proceso	Propiedades, planta y equipo	Transición al marco normativo	Tratamiento de los impactos por transición	Uniformidad en la presentación de estados financieros	Total general		
Mayor	1	1	2	2	2	1		2				1	5		4	3	8		1		3		2	2	1		4			1	1			3			2	52				
Alto		1											1														1											3				
No discutido		1											1														1											3				
Medio	1		2	2	2	1		2				1	3		4	3	8		1		1		2	1	1		3			1				3				2	45			
Aceptado	1			1	1			1															2				3								2			8				
No discutido												1	1		2	1			1						1		2							2				2	18			
Rechazado			2	1	2			1					2		2	2	8									1	1			1				1				25				
Nulo													1								2																	4				
No discutido																					2																	2				
Rechazado													1								1																	2				
Menor						2						1	2		2											1	1			1				3	1	1			15			
Medio						2						1	2		1												1			1				3	1				12			
Aceptado						2						1			1												1			1				3	1				10			
Rechazado													2																									2				
Nulo															1													1								1			3			
Aceptado															1																								1			
No discutido																																							1			
Moderado	1		3		2	1		1	1	2	1	2	1	2			2	2	1			1	3	2		1		1		1		2		5	5	1	1	1	1	42		
Medio				2	2	1		1	1	2		1					2	1	1		1	2		1					1		1			3	5	1	1	1	31			
Aceptado				2	1	1		1	1	1		1					2	1	1		1	2		1				1		1			3	5	1	1	1	25				
No discutido								1											1																			3				
Rechazado											1														1														3			
Nulo	1		1									1	1						1			1	1	1						1				2				11				
Aceptado			1										1									1	1	1										2				7				
No discutido	1											1							1			1	1	1										2				4				
Nulo						1										1																							7			
No aplica						1										1																							7			
Aceptado																																							1			
No discutido								1																															6			
Total general	2	1	2	5	2	1	5	1	2	1	1	4	8	2	6	3	9	2	3	1	3	1	3	2	4	1	2	4	1	1	1	1	1	8	1	3	5	9	2	1	3	116

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2011c), comentarios de los participantes, CTCP (2012d), CTCP (2012e), CTCP (2012f) y Decreto 2706 de 2012.

Anexo 4: análisis de comentarios propuesta inicial grupo 2
 Periodo para comentarios: del 23/10/2012 al 31/03/2013

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Activos intangibles	Actualización de las NIF para PYMES	Aportes en las cooperativas	Beneficios pos empleo	Cambios de políticas, cambios en las estimaciones y corrección de errores	Clasificación de los aportes	Comodato	Conformación de los grupos	Costos por préstamos	Debido proceso	Entidades de cometido específico	Entidades en liquidación	Estados financieros	Fecha de expedición de la regulación	Guías adicionales	Instrumentos financieros	Leasing	Modificación a regulación colombiana	Obligación pública de rendir cuentas	Otros	Propiedades de inversión	Propiedades, planta y equipo	Provisiones	Redacción	Transición	Total general
Mayor	1	1	1	1		2		1	1		1	1	1			1					1	2	1			16
Alto				1		2									1						1					6
No discutido			1																							1
Rechazado				1		2									1						1					5
Medio	1	1						1	1		1	1	1									2	1			10
Aceptado												1														1
No discutido									1	1												1				2
Rechazado	1	1						1			1		1								1	1				7
Menor			1			1		2						1			1	2								8
Alto						1											1	1								3
Aceptado					1												1	1								3
Medio		1						1										1								3
Aceptado		1																								1
No discutido								1																		1
Rechazado																		1								1
Nulo								1						1												2
No discutido								1																		1
Rechazado														1												1
Moderado							1								2			4	1							8
Alto							1											1								2
Aceptado																		1								1
Rechazado							1																			1
Medio															2			3								5
Aceptado																		3								3
Rechazado															2											2
Nulo																			1							1
No discutido																			1							1
Nulo															1					6			1	1		9
No aplica															1					6			1	1		9
No discutido															1					6			1	1		9
Total general	1	2	1	1	1	2	1	2	1	1	1	1	1	1	3	1	1	6	1	6	1	2	1	1	1	41

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2012c), comentarios de los participantes, CTCP (2013a) y Decreto 3022 de 2013.

Anexo 5: análisis de comentarios enmiendas NIIF para las PYMES

Periodo para comentarios: del 27/08/2015 al 30/09/2015

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Abstención de comentar	Aclaraciones	Activos intangibles	Alternativas NIIF	Amortización de intangibles	Arrendamientos	Competencia de las Superintendencias	Costos por préstamos	Definición de pequeñas y medianas entidades	Desarrollo de intangibles	Distribución de utilidades	Efectos fiscales	Está de acuerdo	Estado de situación financiera	Estados financieros consolidados y separados	Estándares para el grupo 1	Guías adicionales	Información financiera y tributaria	Instrumentos financieros	Método de participación patrimonial	Modificación de otra regulación	Otros	Pagos basados en acciones	Pasivos y patrimonio	Propiedades, planta y equipo	Redacción	Total general
<input checked="" type="checkbox"/> Mayor			1	1	2			2		1						1		1	1		5					15	
<input checked="" type="checkbox"/> Medio			1	1				2		1						1			1		4					11	
No discutido			1													1										2	
Rechazado				1				2		1									1		4					9	
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo						2												1			1					4	
No discutido					1													1								2	
Rechazado					1																1					2	
<input checked="" type="checkbox"/> Menor		1				1				2	1	1		2	4		2		2	1		1	1	1	1	1	22
<input checked="" type="checkbox"/> Medio									2		1	1		1	1	1				1			1	1	1	11	
Aceptado																	1									1	
No discutido									2		1	1		1							1		1			8	
Rechazado															1									1		2	
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo		1				1								1	3		1		2			1		1		11	
Aceptado																1										1	
No discutido		1				1								1	3				2					1		9	
Rechazado																					1					1	
<input checked="" type="checkbox"/> Moderado						1	1									1									1	4	
<input checked="" type="checkbox"/> Medio																1										1	
No discutido																1										1	
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo						1	1																		1	3	
No discutido						1	1																			2	
Rechazado																									1	1	
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo		1											5													6	
<input checked="" type="checkbox"/> No aplica		1											5													6	
No discutido		1											5													6	
Total general	1	1	1	1	2	2	1	2	2	1	1	1	5	2	5	1	2	1	3	1	5	1	1	1	2	1	47

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2015a), comentarios de los participantes, CTCP (2015b) y Decreto 2496 de 2015.

Anexo 6: análisis de comentarios propuesta inicial grupo 1
 Periodo para comentarios: del 21/12/2011 al 31/03/2012

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Adopción voluntaria u obligatoria	Aportes en cooperativas	Arrendamientos	Clasificación de intereses y dividendos en EFE	Conflicto con regulación existente	Debido proceso	Elección de políticas contables	Entidades sin ánimo de lucro	Entidades sujetas al marco normativo	Estudios que sustenten la propuesta	Excepciones para transición	Guías adicionales	Impuesto a las ganancias	Inversiones en controladas	NIF desactualizadas	Normas expedidas por las superintendencias	Objetivos de la información financiera	Plan de Cuentas	Plazo para comentarios	Propiedades de inversión	Redacción	Total general
<input checked="" type="checkbox"/> Mayor	1	2	1			1	1			1				1	2		3		1	3		17
<input checked="" type="checkbox"/> Alto	1	1				1				1					1		2		1			8
No discutido	1					1				1					1		2		1			7
Rechazado			1																			1
<input checked="" type="checkbox"/> Medio			1	1				1							1	1		1			3	9
No discutido				1				1							1	1		1				5
Rechazado			1																		3	4
<input checked="" type="checkbox"/> Menor								1	1			6					1		1			11
<input checked="" type="checkbox"/> Alto									1													1
Aceptado									1													1
<input checked="" type="checkbox"/> Medio												4					1					5
No discutido												4					1					5
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo								1				2							1			5
No discutido								1				1									1	3
Rechazado												1							1			2
<input checked="" type="checkbox"/> Moderado					1	10			1		1		1		1			1				16
<input checked="" type="checkbox"/> Medio					1	4			1				1		1							8
Aceptado						3																3
No discutido					1								1		1							3
Rechazado						1			1													2
<input checked="" type="checkbox"/> Nulo						6					1								1			8
Aceptado						6													1			7
No discutido											1											1
Total general	1	2	1	1	10	1	1	1	2	1	1	6	1	1	3	1	3	2	1	3	1	44

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2011d), comentarios de los participantes, CTCP (2012j), CTCP (2012k) y Decreto 2784 de 2012.

Anexo 7: análisis de comentarios enmiendas 1-1-2010 1-1-2012

Periodo para comentarios: del 10/09/2012 al 30/11/2012

IMPACTO				
ARGUMENTOS				
INFLUENCIA	<input type="checkbox"/> Disponibilidad de información	<input type="checkbox"/> Guías adicionales	<input type="checkbox"/> Redacción	Total general
<input type="checkbox"/> Menor	1	1	1	3
<input type="checkbox"/> Medio	1	1	1	3
Rechazado	1	1	1	3
Total general	1	1	1	3

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2012h), comentarios de los participantes, CTCP (2012j), CTCP (2012k) y Decreto 2784 de 2012.

Anexo 8: análisis de comentarios enmiendas 2009-2011
 Periodo para comentarios: del 14/08/2012 al 31/10/2012

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Conflictos con normas existentes	Consideración de los comentarios	Estudio del impacto de las NIIF	Impactos	Presentación de estados financieros	Propiedades, planta y equipo	Tiempo para comentarios	Total general
<input type="checkbox"/> Mayor		1	1				2	4
<input type="checkbox"/> Alto		1					1	2
No discutido		1						1
Rechazado							1	1
<input type="checkbox"/> Medio				1			1	2
No discutido				1			1	2
<input type="checkbox"/> Menor						1	1	2
<input type="checkbox"/> Medio						1		1
Rechazado						1		1
<input type="checkbox"/> Nulo						1		1
Rechazado						1		1
<input type="checkbox"/> Moderado	1							1
<input type="checkbox"/> Medio	1							1
Rechazado	1							1
<input type="checkbox"/> Nulo				1				1
<input type="checkbox"/> No aplica				1				1
No discutido				1				1
Total general	1	1	1	1	1	1	1	8

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2012i), comentarios de los participantes, CTCP (2012j), CTCP (2012k) y Decreto 2784 de 2012.

Anexo 9: análisis de comentarios enmiendas 1-1 a 31-12-2012

Periodo para comentarios: del 12/03/2013 al 31/05/2013

IMPACTO ARGUMENTOS				
INFLUENCIA	<input type="checkbox"/> Entidades de inversión	Están de acuerdo	Guías adicionales	Total general
<input type="checkbox"/> Mayor		1		1
<input type="checkbox"/> Alto		1		1
Rechazado		1		1
<input type="checkbox"/> Moderado			1	1
<input type="checkbox"/> Medio			1	1
Rechazado			1	1
<input type="checkbox"/> Nulo		1		1
<input type="checkbox"/> No aplica		1		1
Aceptado		1		1
Total general		1	1	3

Fuente: construcción propia a partir de CTCP (2013b), comentarios de los participantes, CTCP (2013c), y Decreto 3023 de 2013.

Anexo 10: análisis de comentarios segunda excepción sector financiero
 Periodo para comentarios: del 17/06/2014 al 06/07/2014

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Cronograma aplicación voluntaria NIIF	Entidades vigiladas por la SFC	Estados financieros consolidados	Presentación de estados financieros en los negocios fiduciarios	Reservas de seguros	Transición reservas de seguro	Tratamiento de las inversiones disponibles para la venta	Total general
<input type="checkbox"/> Mayor		2	13	12	11	1	16	55
<input type="checkbox"/> Alto				2			1	3
Aceptado				2			1	3
<input type="checkbox"/> Medio		1	8	7	6		13	35
Aceptado			3	3	1		2	9
No discutido		1		1			1	3
Rechazado			5	3	5		10	23
<input type="checkbox"/> Nulo		1	5	3	5	1	2	17
Aceptado		1	3	3	3	1	1	12
Rechazado			2		2		1	5
<input type="checkbox"/> Moderado	1							1
<input type="checkbox"/> Nulo	1							1
Rechazado	1							1
Total general	1	2	13	12	11	1	16	56

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2014b), comentarios de los participantes, CTCP (2014c) y Decreto 2267 de 2014.

Anexo 11: análisis de comentarios enmiendas 2013
 Periodo para comentarios: del 1/08/2013 al 30/09/2013

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA					
	<input type="checkbox"/> De acuerdo	<input type="checkbox"/> Guías adicionales	<input type="checkbox"/> Incompatibilidad con regulación actual	<input type="checkbox"/> No comentó	Total general
<input type="checkbox"/> Menor			9		9
<input type="checkbox"/> Medio			3		3
No discutido			2		2
Rechazado			1		1
<input type="checkbox"/> Nulo			6		6
No discutido			4		4
Rechazado			2		2
<input type="checkbox"/> Moderado				1	1
<input type="checkbox"/> Alto				1	1
Rechazado				1	1
<input type="checkbox"/> Nulo	3				4
<input type="checkbox"/> No aplica	3			1	4
No discutido	3			1	4
Total general	3	9		1	14

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2013d), comentarios de los participantes, CTCP (2013e) y Decreto 2615 de 2014.

Anexo 12: análisis de comentarios enmiendas 2013-2014
 Periodo para comentarios: del 11/02/2014 al 30/05/2014

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Aplicación prospectiva de las enmiendas	Combinación de negocios	Guías adicionales	Información sobre partes relacionadas	Pagos Basados en acciones	Segmentos de operación	Valor razonable	Total general
<input type="checkbox"/> Mayor	1							1
<input type="checkbox"/> Nulo	1							1
Rechazado	1							1
<input type="checkbox"/> Menor		1	3	1	1	1	1	8
<input type="checkbox"/> Medio			2	1	1			4
Rechazado			2	1	1			4
<input type="checkbox"/> Nulo		1	1			1	1	4
Rechazado		1	1			1	1	4
Total general	1	1	3	1	1	1	1	9

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2013f), comentarios de los participantes, CTCP (2013g) y Decreto 2615 de 2014.

Anexo 13: análisis de comentarios enmiendas 2014 I semestre
 Periodo para comentarios: del 14/08/2014 al 15/10/2014

IMPACTO	ARGUMENTOS	Ingresos de actividades	Participaciones en			
INFLUENCIA		ordinarias	operaciones conjuntas	PPYE	Tarifas reguladas	Total general
▣ Mayor		1				1
▣ Medio		1				1
	Rechazado	1				1
▣ Menor		1			1	2
▣ Nulo		1			1	2
	Rechazado	1			1	2
▣ Moderado		3	3	1		7
▣ Medio		3	3	1		7
	Aceptado	1				1
	Rechazado	2	3	1		6
Total general		5	3	1	1	10

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2014d), comentarios de los participantes, CTCP (2014e) y Decreto 2496 de 2015.

Anexo 14: análisis de comentarios NIIF 9
 Periodo para comentarios: del 15/10/2014 al 31/12/2014

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	De acuerdo	Excepciones para el sector financiero	Fecha de aplicación obligatoria	Guías adicionales	Inclusión de otras NIIF	Pérdida esperada	Plazo para comentarios	Prueba de eficiencia de la cobertura	Total general
<input type="checkbox"/> Mayor						2		2	4
<input type="checkbox"/> Medio						2		2	4
Rechazado						2		2	4
<input type="checkbox"/> Moderado		2	2	2	1		1		8
<input type="checkbox"/> Alto			1	2					3
No discutido			1						1
Rechazado				2					2
<input type="checkbox"/> Medio		1	1		1		1		4
Aceptado					1				1
No discutido			1						1
Rechazado		1					1		2
<input type="checkbox"/> Nulo		1							1
Rechazado		1							1
<input type="checkbox"/> Nulo	4								4
<input type="checkbox"/> No aplica	4								4
Aceptado	4								4
Total general	4	2	2	2	1	2	1	2	16

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2014f), comentarios de los participantes, CTCP (2014g) y Decreto 2496 de 2015.

Anexo 15: análisis de comentarios enmiendas 2014 II semestre
 Periodo para comentarios: del 15/01/2015 al 15/04/2015

IMPACTO ARGUMENTOS INFLUENCIA	Activos no corrientes mantenidos para distribuir a los propietarios	Datos para mediciones De acuerdo	Fecha de aplicación obligatoria	Guías adicionales	Inversiones en controladas	No comenta	Tasa de descuento beneficios pos empleo	Transición inversiones en asociadas	Total general
<input type="checkbox"/> Menor		1	1	1	1			1	5
<input type="checkbox"/> Medio		1		1	1			1	4
Rechazado		1		1	1			1	4
<input type="checkbox"/> Nulo			1						1
Rechazado			1						1
<input type="checkbox"/> Moderado	1		1		1		1		4
<input type="checkbox"/> Alto					1				1
Rechazado					1				1
<input type="checkbox"/> Medio	1						1		2
Rechazado	1						1		2
<input type="checkbox"/> Nulo			1						1
Rechazado			1						1
<input type="checkbox"/> Nulo		6				1			7
<input type="checkbox"/> No aplica		6				1			7
No discutido						1			1
Aceptado		6							6
Total general	1	1	6	2	1	2	1	1	16

Fuente: elaboración propia a partir de CTCP (2015c), comentarios de los participantes, CTCP (2015d) y Decreto 2496 de 2015.