

RESISTENCIA AL CAMBIO EN LOS PROCESOS DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

RESISTANCE TO CHANGE IN THE IMPLEMENTATION PROCESSES OF INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARDS

Artículo de Revisión

Juan Carlos Buendia Pastrana

juan_buendia@cun.edu.co

Corporación Unificada Nacional de
Educación Superior CUN

Juan José Bettin Pertúz

jose.bettin@udea.edu.co

Universidad de Antioquia

Resumen

Este artículo tiene como objetivo analizar la resistencia al cambio en el proceso de implementación de las NIIF en el Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba, el cual se sustentó teóricamente en las Normas Internacionales de Información Financiera y los aportes teóricos en materia de resistencia al cambio. Por otra parte, se enmarcó en la metodología cuantitativa a través del método deductivo, bajo el tipo de estudio descriptivo y se realizó bajo un diseño no experimental, transaccional y de campo. Así mismo, se aplicó un cuestionario con escala tipo Likert (validado a juicio de 3 expertos) para medir la resistencia al cambio en el proceso de implementación de las NIIF y estuvo dirigido a los miembros del Comité de Implementación de NIIF de la entidad. Para el análisis de datos, se utilizó la estadística descriptiva y los principales resultados están relacionados con los procesos de convergencias contables, los cuales evidencian una carencia en los elementos que pueden atenuar la resistencia a los cambio de los sistemas de contabilidad a los estándares internacionales, dicha resistencia, se evidencia específicamente: en la falta de objetivos claros referidos a los procesos de convergencia, falencias en una metodología procedimental, poca asignación presupuestaria y financiera para la ejecución de las actividades relacionadas al proceso de conversión, poca información en las líneas de comunicación organizacionales y dificultades en la remuneraciones y compensaciones.

Palabras Claves: Resistencia al cambio, NIIF, Fondo de empleados, Procesos de Implementación y Convergencia Contable.

Abstract

This article aims to analyze the resistance to change in the process of implementation of IFRS in the background of employees and retirees of the Entities of the Social security of Córdoba, which was theoretically based on international financial reporting standards and the theoretical contributions in the field of resistance to change. On the other hand, it is framed in the qualitative methodology through the deductive, under the type of descriptive study method and was carried out under a non-transactional, experimental design and field. Likewise, the facts were studied from January/2018 to February/2018, through the application of a questionnaire with scale Likert type (validated 3 experts) to measure the resistance to change in the process of implementation of IFRS and was directed to the members of the Committee of implementation of IFRS in the entity. Descriptive statistics was used for the analysis of data,

and the following conclusions were obtained: accounting convergence processes lack elements that can reduce resistance to the change of system of accounting standards International, this resistance is evident in the lack of clear objectives in terms of the process of convergence, lack of a specific methodology, low budgetary and financial allocation for the implementation of the activities related to the process of conversion, little communication in organizational communication lines and difficulties in the remuneration and compensation.

Key words: Resistance to change, IFRS, pension fund, convergence processes and implementation

Introducción

La administración contable de las empresas, no es ajena a la globalización y búsqueda de adoptar buenas prácticas en las compañías para el avance de sus negociaciones y crecimiento en el mercado. Es por eso, que las organizaciones se han enfocado en implementar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), conocidas por sus siglas en inglés como IFRS¹, las cuales son un conjunto de normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales han existido en el ámbito internacional desde 1973 e intentan armonizar la contabilidad a nivel mundial. Dicha información concuerda con los estudios de Lasso, Vargas y Ruano (2018), quienes consideran que la finalidad es unificar el lenguaje financiero y proporcionar entre otras, consistencia en las políticas contables, eficacia en los procesos y transparencia.

El gobierno colombiano, consciente de dicha situación, dictaminó la Ley 1314² de 2009, y posteriormente, con el fin de compilar y racionalizar normas de carácter reglamentario y contar con un instrumento jurídico único, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2420³ del 14 de diciembre de 2015, que constituyen el marco normativo de la aplicación de los estándares internacionales. De manera que el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales, ha generado interés de las empresas, sin embargo, el proceso de implementación ha contado con muchas dificultades tanto operativas como financieras, según estudios presentados por Bojacá y Ríos (2015), consideran que el 25% de las directivas de las organizaciones han resistido al cambio de normatividad y han tomado una actitud indiferente ante dicho proceso de implementación, generando diversos retrasos en los procesos administrativos y contables, destacando el papel del contador como mediador en este proceso de cambios relacionados con las políticas contables y el actuar legal complementario de la norma que soporta la información contable.

Por lo tanto, el presente artículo pretende analizar los impactos operativos y resistencia al cambio en la Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los Fondos de Empleados y Pensionados de las entidades en el departamento de Córdoba, desde una perspectiva financiera y de gestión en el proceso de adopción según el decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015, y a cada una de las fases y las actividades orientadas a la adopción de las NIIF para pymes, por parte del personal involucrado en los procesos que inciden en la calidad de la información.

El análisis intenta caracterizar los impactos operativos que se presentan en forma cualitativa y evidenciar los cambios en las nuevas prácticas contables que sirva de insumo a la elaboración de estados financieros acorde a las políticas contables, sin dejar a un lado todas las áreas funcionales del fondo, que trabajan en

1 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standards), son estándares técnicos contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres.

2 Ley 1314 del 2009.- por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

3 Decreto 2420 de 2015 (diciembre 14), por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.

favor de unas orientaciones que buscan la armonía en el manejo, el registro y la expresión de la información bajo el mismo estándar internacional.

En el caso de la convergencia de las NIIF en las Cooperativas Financieras, se puede resaltar el carácter de empresa que tienen las cooperativas, y la responsabilidad social inherente a este modelo de gestión, inspirada en un sistema de valores y principios que le son propios y que las hace diferentes, cabe resaltar que los fondos de empleados pertenecen al sector de la economía solidaria, describiéndose en ocasiones como empresas asociativas de derecho privado, sin ánimo de lucro, constituidas por trabajadores dependientes, subordinados o asalariados de instituciones o empresas públicas o privadas.

De manera que, el sector solidario ha tenido dificultades en cuanto al proceso de convergencia, Bojacá y Ríos (2015), comentan que se han evidenciado fuertes cambios operativos en el manejo de las cuentas de los estados financieros, trayendo variaciones en los indicadores financieros y en las políticas de créditos con clientes y proveedores, que terminan afectando el flujo de caja de la organización y generando resistencia al cambio en los procedimientos contable-financiero, debido a los diferentes factores internos y externos que inciden en el proceso de convergencia y aplicación plena del estándar internacional. Acorde con lo anterior, surge la necesidad, de analizar los impactos operativos y resistencia al cambio en la implementación de las NIIF en el Fondo de Empleados y Pensionados de las entidades en el departamento de Córdoba.

En virtud de lo antes descrito, se presenta el siguiente artículo a través de la siguiente estructura: Introducción (donde se describe el marco contextual de la problemática), Materiales y Métodos (hace alusión a la fundamentación conceptual del problema y la metodología de investigación utilizada), Discusión de los resultados (contrastación praxeológica y epistemológica del objeto de estudio) y Conclusiones (se generan los hallazgos significativos). En este caso, los principales resultados fueron avocados a los procesos de convergencias contables, ya que se evidencian falencias en los elementos que sensibilizan la resistencia al cambio de sistema de contabilidad a los estándares internacionales, es decir, existe una falta de objetivos claros en cuanto al proceso de convergencia, carencia de una metodología concreta, poca asignación presupuestaria y financiera para la ejecución de las actividades relacionadas al proceso de conversión contable.

Materiales y Métodos

1.- Estándares Internacionales de Contabilidad

Gómez (2004), Rueda y Arias (2017), concuerdan en que las NIIF como estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el IASB, establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa, con el objetivo de generar una homologación y consistencia en los estados financieros.

Dicha información, concuerda con los planteamientos de Cardona (2017), quien describe de manera tangencial los impactos generados por la implementación de estándares internacionales de contabilidad en las organizaciones, haciendo hincapié en que los profesionales de la contaduría pública deben replantear sus sistemas de información administrativa y contable bajo los parámetros internacionales, lo que “ha generado en las pequeñas y medianas empresa (pymes) colombianas efectos patrimoniales, reflejados en los inventarios, cuentas comerciales por cobrar, así como en los bienes intangibles, los cuales

presentan variaciones negativas, mientras que la propiedad, planta y equipo presenta incrementos”(Lasso, Vargas y Ruano, 2018, p.34).

2.- Implementación de las NIIF en Colombia

González y Córdoba (2017) y Clarkson (2011), concuerdan que la discusión de las NIIF, siga evolucionando en la misma proporción que se desarrollan los diferentes negocios o se identifiquen impactos onerosos que puedan comprometer la continuidad de las pequeñas y medianas empresas. Para ello es necesario que los diferentes usuarios que participan en la estructuración de las NIIF y el proceso no se limite unívocamente a la implementación de estas normas, que es sinónimo de cambiar el plan de cuentas de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a las normas internacionales de contabilidad, en virtud de dos aspectos: el primero, que las NIIF se enfocan en revelaciones que pueden tener un impacto legal; y el segundo, por los riesgos económicos en que se pueda incurrir al no revelar adecuadamente los actuales y posibles hechos económicos.

En Colombia, se ha evidenciado de manera parcial dicho proceso de implementación, así lo ratifican los estudios presentados por Salazar (2013), quien habla de los efectos de la implementación de la NIIF para las pymes, destacando, en primer lugar que es evidente que las entidades enfrenten distintos tipos de efectos financieros, dependiendo de sus circunstancias particulares, sus elecciones de políticas contables y la precisión en sus estimaciones contables, por lo que, a pesar de que se pueden establecer tendencias generales, no podrían generalizarse los hallazgos de ninguna investigación para todas las entidades.

Sin embargo, en el caso de estudio presentado por Salazar (2013) se observó un incremento patrimonial, que se fue revirtiendo en los resultados de los períodos siguientes, se entiende que los efectos del cambio de normas que se observaron en el balance de apertura (o en el reconocimiento inicial de una partida) se revierten con el paso del tiempo, debido a que la mayoría de cuentas tiende a trasladarse a las cuentas de resultados en partidas como la depreciación, amortización o el costo de ventas. Las principales diferencias que causaron efectos en los estados financieros fueron:

- Cálculo y valor del impuesto diferido: la entidad no calculaba impuesto diferido y bajo la NIIF para las pymes, entre otras partidas, las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva generan impuesto diferido.
- Deterioro del valor de las inversiones: las inversiones en entidades con dificultades financieras deben ser objeto de evidencias por deterioro y, en caso de que la recuperación de los flujos de efectivo no sea posible, deberá reconocerse una pérdida por deterioro.
- Cuentas por cobrar sin intereses: la medición de instrumentos financieros requiere que se use una tasa de mercado para descontar las cuentas por cobrar a largo plazo. Si no hay tasas de interés pactadas o las tasas no son de mercado, la cuenta por cobrar se mostrará por un valor distinto del valor nominal.
- Propiedades, planta y equipo: en la medida en que los activos sean más antiguos, mayor probabilidad habrá de que el ajuste sea más importante. Si se usa la exención del costo atribuido, es probable que tengan que realizarse o ajustarse los avalúos existentes. Si no se utilizan las exenciones, seguramente se requerirá un ajuste a la depreciación acumulada debido a las prácticas actuales de depreciación que utilizan criterios fiscales.

Los efectos no financieros también requieren ser considerados, debido a que son importantes, por lo que se ha observado en el proceso que involucra un incremento en los costos administrativos y que las entidades deben estar dispuestas a incurrir en estos para un proceso de adopción exitoso. La separación de la contabilidad tributaria se hace evidente en el desarrollo de la transición, lo que realza la carga operativa que experimentarán las empresas con el uso de la NIIF para las pymes. Sin embargo, también debe recordarse que las actividades contables son actividades de apoyo y, por tanto, las entidades tienen restricciones financieras para invertir recursos en estos procesos.

Adicionalmente, es de realzar los estudios realizados por Ovallos, Alvarez y Miranda (2017), quienes muestran la responsabilidad del Contador frente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia, identificando las principales áreas, temas y aspectos relacionados con el desempeño de la profesión de la contaduría pública frente a la implementación de las NIIF en lo que respecta al ejercicio ético del contador.

Por otra parte, es de comentar que según la literatura consultada acerca del proceso de implementación de las NIIF en Colombia, Apaza M. (2008), Amat y Elvira (2007) y Mantilla (2006), coinciden en que dicho proceso ha sido traumático para algunas pymes en Colombia, enlistando la presentación cronológica de las normas que regulan la práctica contable, resaltando que a mediados del 2009 el gobierno sancionó, la Ley 1314 en la que se designa al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) para el proceso de normalización técnica de las normas en Colombia, estructurando un documento titulado “Direccinamiento Estratégico” con el objetivo de establecer las líneas estratégicas para el desarrollo efectivo del proceso de convergencia, adicionalmente ha orientado el mercado para que las empresas colombianas se clasifiquen en alguno de los tres grupos señalados en dicha normativa.

En diciembre de 2012, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo conforme a la propuesta presentada por el CTCP expidió los Decretos 2784⁴ y 2706⁵ con los cuales se adoptan oficialmente los estándares internacionales de contabilidad (NIIF/ IFRS) para las entidades que conformarían el Grupo 1 y 3 respectivamente, y para el caso de las compañías que conforman el grupo 2 se emitió el decreto 3022⁶ de 2013 (Pymes), posteriormente dichas normativas se integran en el decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015, estableciendo el marco normativo contable del país.

3.- Fondos de Empleados

A partir del desarrollo de la industria y con la necesidad aparejada a este en cuanto a servicios de financiamiento, surgen los fondos de empleados, definido por la Cámara de Comercio de Medellín (2015) como aquellas empresas asociativas de derecho privado, sin ánimo de lucro, constituidas por trabajadores dependientes, subordinados o asalariados de instituciones o empresas públicas o privadas. Los fondos de

⁴Decreto 2784 de 2012.- Normas de Información Financiera para el Grupo 1.

⁵Decreto 2706 de 2012.- Normas de Información Financiera para las Microempresas

⁶Decreto 3022 de 2013.- Normas de información financiera para el Grupo 2.

empleados, forman parte del auge del cooperativismo de ahorro y crédito colombiano y se conforman por la iniciativa de personas vinculadas en una o varias organizaciones públicas o privadas.

Adicionalmente, según los aportes de Quijano Peñuela y Reyes Grass (2004), los fondos de empleados se conciben como aquellas asociaciones de trabajadores que buscan optimizar el rendimiento del salario y mejorar la calidad de vida de sus afiliados y familiares desarrollando actividades económicas y sociales cuyos únicos beneficiarios son ellos mismos. Por lo general, los fondos se dedican a actividades como el ahorro y el crédito, el consumo, la vivienda, la previsión y seguridad social.

Los fondos de empleados son entidades que se someten al régimen jurídico y a las características de las entidades del sector solidario; en este sentido, para su funcionamiento y su tratamiento es semejante a otras empresas de la economía solidaria como lo son las cooperativas y asociaciones mutuales. La esencia de los fondos de empleados corresponde a cumplir con la voluntad de sus asociados y carecen de fines de lucro. Es de destacar que se hace necesario que los directivos tomen una dirección más directa hacia los asociados, generando claridad y ofreciendo tanto el servicio, como dar a conocer los derechos y deberes inherentes que tiene el asociado, en Colombia se observa una categorización de dichos fondos, según la Tabla 1.

Tabla 1.- Información Financiera reportada por Fondos de Empleados

AÑO	IPC	PLENA	INTERMEDIA		BASICA
		IGUAL O SUPERIOR A	SUPERIOR A	INFERIOR A	IGUAL O INFERIOR A
2015	6.77	\$10,000,000,000	\$3,600,000,000	\$10,000,000,000	\$3,600,000,000
2016	5.75	\$10,575,000,000	\$3,807,000,000	\$10,575,000,000	\$3,807,000,000
2017	4.09	\$11,008,000,000	\$3,963,000,000	\$11,008,000,000	\$3,963,000,000
2018	3.18	\$11,359,000,000	\$4,090,000,000	\$11,359,000,000	\$4,090,000,000

Fuente: Supersolidaria (2019)

En Colombia, se observa un crecimiento en el aumento de los activos de los fondos de empleados y se concentra mayormente en las ciudades como Bogotá y Medellín, sin embargo, según González (2018), considera que la región caribe colombiano existe un aumento en la participación de dichos fondos acrecentando la dinámica financiera en dichas instituciones. En el departamento de Córdoba, se consolidan dichos fondos a través de: Fondo de Empleados de Panificadora GARIS, Fondo de Empleados del I.C.B.F. regional Córdoba, Fondo de Empleados de ELEC SA, Fondo de Empleados docentes de la universidad de Córdoba y Fondo de Empleados del Inst. de seguros social de Córdoba Ltda, los cuales han reportado activos totales en el departamento por un monto de: \$ 2.690.200.329,98, según lo muestra la tabla 2.

Tabla 2.- Información Financiera reportada por Fondos de Empleados en el departamento de Córdoba.

ENTIDAD	SIGLA	ACTIVO	PASIVOS	PATRIMONIO
FONDO DE EMPLEADOS DE PANIFICADORA GARIS	FEMPAG	\$ 180,519,087.70	\$ 1,001,787.00	\$ 179,517,300.70
FONDO DE EMPLEADOS DEL I.C.B.F. REGIONAL CORDOBA	FEBFACOR	\$ 456,592,983.00	\$ 199,524,376.00	\$ 257,068,607.00
FONDO DE EMPLEADOS DE ELEC SA	FONDELECSA	\$ 356,756,944.00	\$ 161,210,701.00	\$ 195,546,243.00
FONDO DE EMPLEADOS DOCENTES DE LA UNIVERSIDAD DE CORDOBA	FONEDUCOR	\$ 555,281,403.28	\$ 408,717,640.00	\$ 146,563,763.28
FONDO DE EMPLEADOS DEL INST. DE SEGUROS SOCIAL DE CORDOBA LTDA	FEISSCO LTDA	\$ 1,141,049,912.00	\$ 494,631,457.00	\$ 646,418,455.00
		\$	\$	\$
Total		2,690,200,329.98	1,265,085,961.00	1,425,114,368.98

Fuente: Supersolidaria (2019)

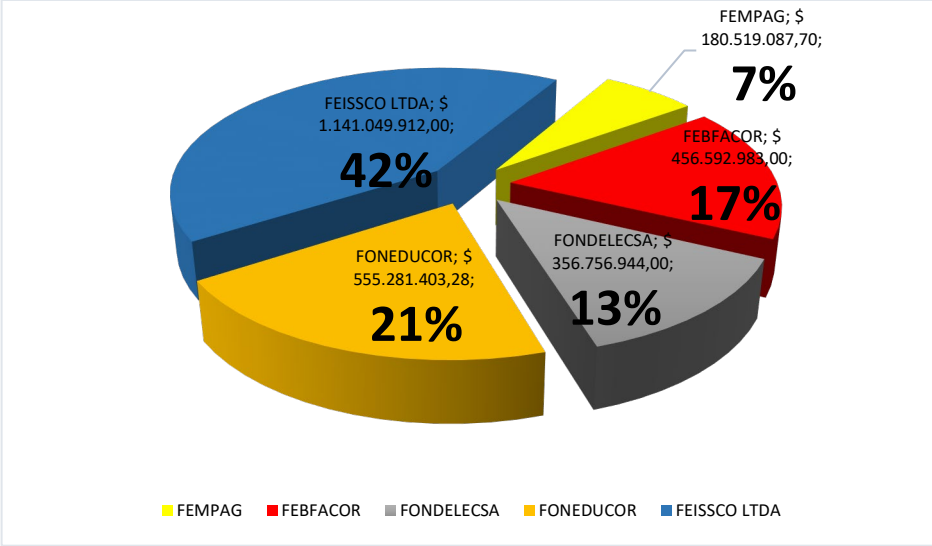
El Fondo de Empleados y Pensionados de las Entidades de la Seguridad Social de Córdoba, el cual ha incrementado sus fondos en un 25% en los últimos 2 años, y a quienes pertenece unos activos totales que representan el 42% del mercado de los fondos de empleados, según el gráfico 1.

3.1.- Fondos de empleados y pensionados en el departamento de Córdoba

Los Fondos de Empleados de las entidades en el departamento de Córdoba han crecido exponencialmente, tal como se evidencia en el gráfico 1, quienes en pro de dar cumplimiento a la normativa vigente en el proceso de Implementación de las NIIF, ha presentado dificultades en el proceso de convergencia a los estándares internacionales de contabilidad, Sin embargo, diversos autores como Castaño Rios, C. E., Correa García, J. A., y Zamarrá Londoño, J. E. (2014) y Arzbach, M., Durán, Á. y Matarrita, R. (2005), concuerdan que el principal problema de NIIF en los fondos de empleados evidenciado en: FONDRUMMOND, FONDESENTTIA, FONDECOR y FONPROCAPS, se relaciona con las diferentes dificultades en cuanto al cambio en la situación jurídica y contable, por lo tanto, es la clasificación de los aportes de los socios si son patrimonio a pasivos. En particular con las normas relacionadas a la

distribución de utilidades y las causales de disolución para Pymes a partir de la implementación de los Estándares Internacionales de Información Financiera, por lo que se hace necesario profundizar en los estudios de los Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba.

Gráfico 1.- Participación en el mercado de los Fondos de Empleados en el departamento de Córdoba



Fuente: Información Financiera reportada por Fondos de Empleados Supersolidaria (2018)

Para efectos de resguardar la confidencialidad de la información del Fondo de Pensiones y Pensionados, sin embargo, se describe como una asociativa de derecho privado, sin ánimo de lucro, con personería jurídica reconocida mediante resolución número 0276 del 17 de abril de 1979 emanada de la sección jurídica de la Gobernación del departamento de Córdoba. Esta entidad se rige además por el ordenamiento legal vigente dentro del derecho colombiano y en particular por las disposiciones legales vigentes para los fondos de empleados; el cual es perteneciente al grupo 2 aplicara las NIIF para pymes.

En cuanto a lo financiero, se evidencia en los estados financieros unos Activos Totales para el 2016 de \$726.598.343 pesos, aumentó un 12% para situarse en el 2017 con \$1.141.049.912 pesos, en el caso de Activos Totales para el año: 2016 que asciende a un total de: \$132'468,549 pesos y aumentó un 19% para ascender al cierre del 2017 a un total de: \$157'798,644 pesos. Al cierre del 2017 contaba con 120 asociados, 97 mujeres y 23 hombres, esto representa en términos porcentuales el 81% de la base social son mujeres y el 19% hombres. Para el cierre del 2017 presenta una cartera de \$768'131.833, la cual tuvo un desarrolló donde se otorgaron 46 créditos ordinarios por valor de \$524'305.805 y 82 créditos a corto plazo \$114'607.000 en todas las modalidades, para un valor total de Seiscientos treinta y ocho millones novecientos doce mil ochocientos cinco pesos m/cte. (\$638'912.805).

3.2.- Regulación de Fondos de Empleados

Los fondos de empleados están regulados por el Decreto 1481 de 1989⁷, en el cual se determina la naturaleza, características, constitución, regímenes internos, de responsabilidad y sanciones, y se dictan medidas para su fomento. En razón de derivar la estructura contable de los fondos de empleados, su soporte jurídico en lo relativo al régimen económico, establece sobre el patrimonio que lo conforma lo siguiente: el artículo 15, acerca del patrimonio de los fondos de empleados estará conformado por los aportes sociales individuales, las reservas y fondos permanentes, las donaciones y auxilios que reciban con destino a su incremento patrimonial y los excedentes del ejercicio que no tengan destinación específica.

Por otra parte, en asamblea, los fondos de empleados establecen en sus estatutos los montos y el régimen de los aportes que deben realizar sus asociados, es de mencionar que los aportes, tiene como característica principal que son inembargables e intransferibles a terceros y no pueden ser superiores al 10% del ingreso salarial de los asociados; estableciendo, además, no menos de un 10% de dichos aportes para un destino social. En cuanto al manejo de excedentes, el Decreto 1481 establece, en el artículo 19, referido a los excedentes del ejercicio económico que se produzcan se aplicarán un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales y el remanente, para crear o incrementar fondos permanentes o agotables con los cuales la entidad desarrolle labores de salud, educación, previsión y solidaridad en beneficio de los asociados y sus familiares, en la forma que dispongan los estatutos o la asamblea general.

De otra manera, es potestativo de los fondos de empleados crear e incrementar los fondos de reserva y fondos permanentes de orden patrimonial que crean conveniente, acordado y establecido por medio de asamblea general. Sin embargo, para hacer frente a posibles pérdidas, es obligatoria la reserva para la protección de los aportes sociales.

4.- Resistencia al cambio

El termino resistencia, según Gonzalez y Córdoba (2017), González (2018), González (2019) y Hernández-Julio et.al(2019), lo consideran como la oposición a la acción de una fuerza o la de capacidad para resistir, en cuanto a la resistencia al cambio organizacional, según Bogt y Helden (2000) se oponen a los cambios organizacionales, según el resultado de diversas investigaciones en las que se destacan Gonzalez y Becerra (2019), González et.al (2019), González et. al (2018) Scapens (1994) y Burns y Scapens (2000), las organizaciones y sus miembros se resisten al cambio y puede ser una fuente de conflicto funcional.

Es inevitable que exista resistencia al cambio; es desconcertarse por la gran cantidad de formas que adopta. La resistencia abierta se manifiesta en huelgas, menor productividad, trabajo defectuoso e incluso sabotaje. La resistencia encubierta se expresa mediante demoras y ausentismo mayores, solicitudes de

⁷ Decreto 1481 de 1989 por el cual se determinan la naturaleza, características, constitución, regímenes internos, de responsabilidad y sanciones, y se dictan medidas para el fomento de los fondos de empleados.

traslados, renunciaciones, pérdida de motivación, moral más baja y tasas de accidentes o errores más altas, los principales elementos que impiden el cambio son: falta de definición de objetivos en el proceso de Cambio, falta de metodología en el proceso, estructura inadecuada, falta de recursos, mala comunicación interna, sistemas de compensación.

Existen diversos modelos de resistencias al cambio contable, en los que se pueden destacar Bogt y Helden (2000), el cual se inscribe dentro de la teoría institucional (Scapens 1994 y Burns y Scapens 2000). Este modelo combina los conceptos para explorar el cambio contable proporcionados por la teoría institucional con otros enfoques como el comportamental o el organizativo. Por otro lado, el modelo de cambio contable de Cobb (1995), especifica los tipos de barreras que pueden obstaculizar, retrasar o incluso impedir que el proceso de contabilidad cambie.

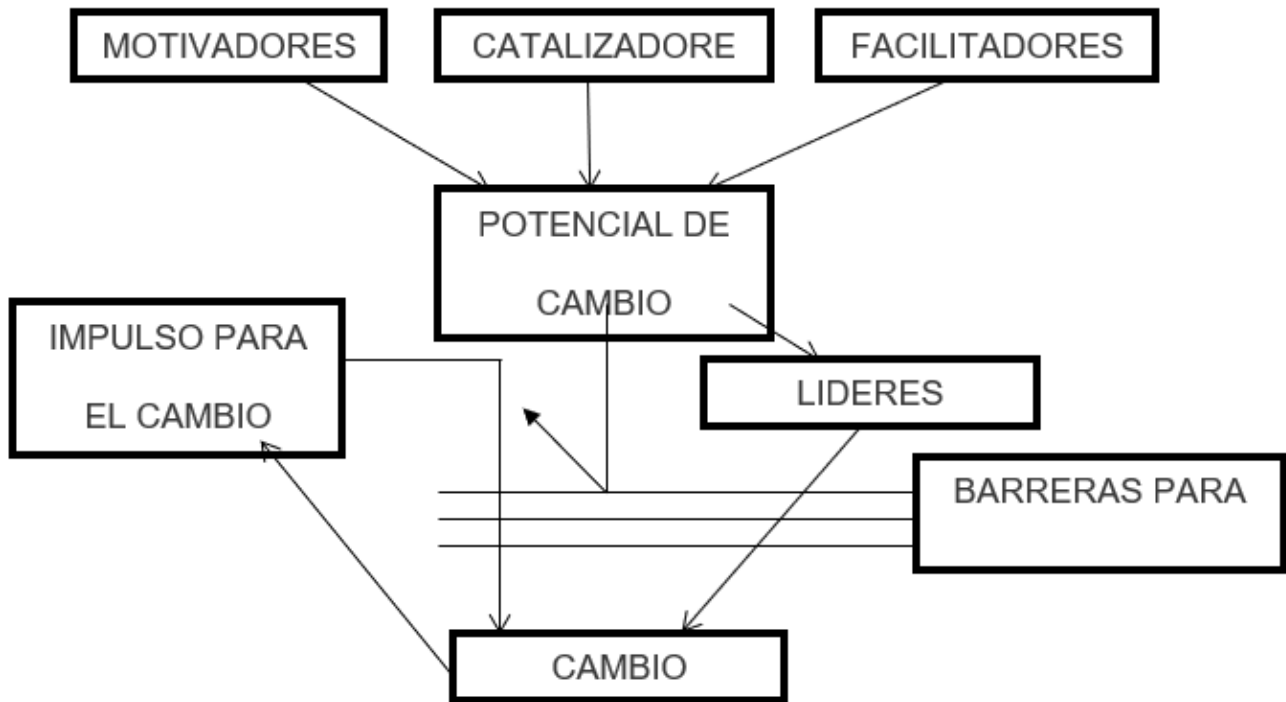
De acuerdo a Cobb (1995), las barreras se dividen en 3 dimensiones: confusores, frustradores y retardadores, los cuales facilitan el reconocimiento de su papel en el proceso de cambio y facilitan los intentos de explicar el cambio, y analizar las fuerzas influyentes del cambio que ayudarían a eludir las barreras del cambio las cuales pueden evitarse si se formulan estrategias antes de presentarse una implementación o un cambio incidan a que aparezcan barreras. Teniendo en cuenta las barreras como las prioridades cambiantes en la implementación de las NIIF, se pueden generar algunos cambios como: rotación de personal contable y las actitudes del personal con respecto al cambio, al presentarse el cambio de normativa contable, el personal puede que no esté sujeto a aceptar mayores responsabilidades y adicionalmente se ve obligado a acceder a tener una misma remuneración.

Por otra parte, existen 3 categorías de los factores asociados al cambio sobre la naturaleza y el momento de su influencia, señalando así, el papel de los motivadores, catalizadores, facilitadores, líderes e impulso se definen colectivamente como el avance de las fuerzas de cambio, por ejemplo, un mercado competitivo, estructura organizativa y tecnología de producción, la globalización del mercado y la creciente complejidad del entorno empresarial parecen ser los motivadores generales del cambio.

Innes y Mitchell (1990), señalaron el papel catalizador de un desempeño financiero deficiente, la pérdida de cuota de mercado y el lanzamiento de un nuevo producto competitivo, destacando dos factores que están estrechamente asociados con el cambio, tanto temporalmente como por naturaleza.

Los facilitadores no son suficientes, por sí mismos resultan en un cambio, sin embargo, su existencia es a menudo necesaria para la realización real del cambio, Innes y Mitchell (1990), indicaron el papel facilitador de, por ejemplo, los recursos de personal de contabilidad, los recursos informáticos contables y el grado de autonomía de la empresa. Los líderes y el ímpetu se definen colectivamente como el avance de las fuerzas del cambio. Cobb et al. (1995), desarrolló el modelo de cambio contable enfatizando el papel de los individuos como líderes en el cambio.

Figura 1.- Modelo de cambio contable



Fuente: Modelo de cambio contable, (Cobb et al. in Management Accounting Research), Cobb (1995).

Las dificultades en la implementación de un cambio también se han relacionado con las barreras estructurales, que pueden definirse como estructuras organizacionales que una vez pueden haber servido como una forma eficiente de administrar una empresa. En particular, cuando se consideran las estructuras abstractas, debe señalarse que la resistencia no surge necesariamente en forma de respuesta negativa y táctica, sino en forma de desprecio o indiferencia

Scapens y Roberts (1993), afirmaron que la resistencia al cambio contable se debió a la incapacidad de asegurar la legitimidad de un nuevo sistema y a la imposibilidad de encontrar una relación viable entre los lenguajes de producción y la contabilidad. Aunque ambos grupos saben que la visión y el liderazgo conducen a un cambio exitoso, muy pocos líderes entienden la forma en que los individuos realmente se comprometen a cambiar. Para los gerentes de alto nivel, el cambio es a menudo una oportunidad, mientras que para muchos empleados y gerentes intermedios el cambio no es buscado ni bien recibido.

En consecuencia, los gerentes de todos los niveles deben entender qué es el cambio desde la perspectiva de los empleados y examinar los términos de los "pactos personales". Estos pactos forman las obligaciones recíprocas y los compromisos mutuos (tanto declarados como implícitos) que definen la relación entre empleados y organizaciones.

Las barreras claramente tienen una amplia variedad de problemas potenciales relacionados con la implementación del cambio en la práctica. La interdependencia creciente y la funcionalidad cruzada de las actividades en las organizaciones parece aumentar aún más estos problemas en el futuro. Además, dado que todas las situaciones de toma de decisiones en el turbulento entorno empresarial no pueden guiarse por anticipado, probablemente aumentará el papel de la consideración personal o colectiva (es decir, las creencias y la cultura de la organización).

Potencialmente, esto hará que el proceso de cambio sea más lento. Del mismo modo, la formulación precisa de estrategias antes de su implementación y la definición de pasos normativos para un cambio exitoso se harán difíciles. En otras palabras, la planificación y el cambio en las organizaciones parecen estar pasando de un esfuerzo sistemático a una actividad más sistemática e incluso política.

5.- Antecedentes de la Investigación

Se presenta un resumen de las investigaciones que aportaron información, desde los aspectos: teóricos, metodológicos y estratégicos para abordar la misma, en el cuadro 1.

CUADRO 1.- Resumen de antecedentes de la investigación.

AUTORES	AÑO	TÍTULO	APORTES
Rojas y Melo	2016	Estrategia para la aplicación de las	Sus aportes apuntan a comprender el proceso de implementación de las NIIF, con el fin de ser entendible para cualquier tipo de entidad a nivel mundial.
		NIIF para PyMes en las Cooperativas de Ahorro y Crédito	
Rodríguez	2014	Los aportes sociales de las cooperativas bajo NIIF	Sus aportes son dirigidos a la construcción del cuestionario para el análisis de los impactos operativos suscitados en la implementación de la NIIF.
Pérez	2004	Una revisión sobre cambio organizativo: Implicaciones para la investigación en Contabilidad de Gestión	Sus aportes son significativos en cuanto a la estructuración del constructo teórico en los impactos operativos y resistencia al cambio de la normativa contable. Adicionalmente, ayuda a identificar posibles barreras y actitudes de las cuales sabemos son una consecuencia para efectuar el cambio.

Fuente: Investigadores (2018)

6.- Aspectos Operativos

La implementación de las NIIF, trajo consigo una serie de gastos que afectaron económicamente a las Pymes, las cuales debido a esta transición del Decreto 2649⁸ de 1993, a los estándares internacionales de información financiera, se generaron cambios procedimentales, cambios en los sistemas de control interno, cambios en los softwares contables y entrenamiento al personal, que llevó a generar cambios en los procesos por nuevas técnicas de deterioro, según Amat y Elvira (2007), consideran que el impacto operativo de las NIIF, está representado de la siguiente aspectos:

6.1.- Modernización de la tecnología

En cuanto a la modernización de la tecnología, los autores López (2012), Martelo (2008), Monroy (s.f.), Revista Dinero (2016), Revista Dinero (2016) y Rueda y Arias (2017), coinciden que el punto crítico de la adopción de las NIIF, ya que la tecnología a través de los sistemas de información, permite acceder de forma rápida a los datos que se requieren. Por tanto, las Pymes, no están en la capacidad económica para manejar dos contabilidades (en normas locales y en normas internacionales), sin embargo, estos procesos de transición han obligado a implementar software multilibros, en donde se permite realizar un registro contable y generar un informe ya sea a través de NIIF y Conciliación fiscal.

En cuanto a los Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades de la Seguridad Social clasificadas en el grupo 2, su periodo de transición inicia con los estados financieros del 31 de diciembre del año 2013 y los primeros estados financieros emitidos con las NIIF deberán ser los correspondientes al 31 de diciembre del año 2015.

6.2.- Políticas contables y administrativas

Según Mantilla (2008), las políticas contables y administrativas consisten en las directrices para el manejo de la información financiera dictaminadas generalmente por el nivel estratégico de una organización, en el caso de la adopción de las NIIF en las pymes en Colombia, ha sido un punto crítico debido a que a pesar de considerarse un tema para profesionales en la contaduría, requiere de un proceso de reingeniería de los procedimientos existentes, esto ocasiona que el personal de todas las áreas se involucre en él, permitiendo acentuar marcadas diferencias en el manejo de las NIIF.

Aunque las Pymes, fijan políticas normas y procedimientos de manera escrita, se ha evidenciado según estudios presentados por González (2018) que “un 87,5% de las Pymes solo se le suministra la información acerca de las políticas, normas y procedimientos a los empleados de manera verbal” (p.43), situación que puede ocasionar desconocimiento en buena parte de los empleados y manifestar un criterio desarticulados de las directrices emanadas por la organización o en el peor de los casos que cada uno la emplee de acuerdo a su criterio.

Las políticas contables y administrativas deben encontrarse en un libro, el cual se socialice con todos los empleados, debe cubrir cada uno de los conceptos que se maneja en las líneas de negocios que realiza la

⁸Decreto 2649 del 29 de diciembre de 1993, es el texto legal que conceptualiza y define los principios contables para Colombia, consta de 140 artículos en total y ha sido modificado sucesivamente para que exista concordancia con el Estatuto Tributario (Colombia), el Código de Comercio (Colombia), entre otras leyes y decretos.

empresa. Cuando alguna política se modifique, se adicione o se anule debe de procederse con el mismo procedimiento de actualización y de socialización con el personal.

6.3.- La capacitación al personal

En cuanto a la capacitación del personal Siliceo (1996) "consiste en una actividad planeada y basada en necesidades reales de una empresa u organización y orientada hacia un cambio en los conocimientos, habilidades y actitudes del colaborador" (p.76). La capacitación es la función educativa de una organización por la cual se satisfacen necesidades presentes y se prevén necesidades futuras respecto de la preparación y habilidad de los colaboradores, en el caso de los Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades de la Seguridad Social de Córdoba en cuanto a la implementación de los estándares internacionales, requieren a través del Comité para la implementación de las NIIF estructurar procesos de capacitación del personal involucrado, con el fin de atenuar la resistencia al cambio por desconocimiento.

7.- Metodología de la Investigación.

Se presenta la estructuración de los instrumentos de Recolección de la Información, se presenta un resumen de la estructuración de la investigación según el cuadro 2.

CUADRO 2.- Estructuración de los instrumentos de recolección de la información

Dimensiones	Subdimensiones	Instrumento	Ítems
Aspectos Operativos	Modernización de la tecnología	Ficha de Observación de datos	
	La capacitación al personal		
	Políticas contables y administrativas	Cuestionario	1-2
Resistencia al Cambio	Objetivos en el proceso de Cambio.		3-4
	Metodología en el proceso.		5-6
	Recursos Económicos.		7-8
	Comunicación interna.		9-10
	Sistemas de compensación.		11-12

Fuente: Investigadores (2018)

En esta investigación la postura paradigmática asumida es la positivista, porque se estudian los hechos observables y sus relaciones, basado en la aplicación del método científico; que, según lo manifiesta Hernández, Fernández y Baptista (2008), las investigaciones que están orientadas bajo este

paradigma se encuentran fundamentadas en la medición numérica y el análisis estadístico, lo cual representa un fundamento para establecer patrones de comportamiento y probar teorías, dentro de un enfoque cualitativo.

Según la naturaleza de la investigación, esta investigación se enmarca en los estudios descriptivos, porque se planteó como objetivo analizar los impactos operativos y la resistencia al cambio en la implementación de las NIIF en el Fondo de Empleados y Pensionados de las Entidades de la Seguridad Social de Córdoba, la misma se realizó bajo un diseño no experimental, transaccional y de campo; ya que de acuerdo con lo referido por Palella y Martins (2010), no se manipulan las variables de forma deliberada, solamente se observan los hechos tal como se presentan en su contexto real y en un tiempo determinado, posteriormente se analizan. En este caso se estudiaron los hechos desde enero/2018 a febrero/2018, donde se revisó el Estado Situación Financiero de Apertura (2014) y (2015).

8.- Unidades de análisis

En este estudio, la población que participa en esta investigación está constituida por el Fondo de Empleados y Pensionados de las entidades del departamento de Córdoba a través de 1 unidad de análisis, según se presenta en el cuadro 3.

CUADRO 3.- Resumen de las Unidades de Análisis, Descripción, Instrumentos de recolección y técnicas de análisis.

Unidades de Análisis	Descripción	Instrumentos/Técnica de Análisis
Miembros del Comité de Implementación de NIIF	• 3 Asistentes Contables. • 1 Contador. • 1 Revisor Fiscal. • 1 Gerente.	Encuesta/Cuestionario (escala tipo Likert) Análisis estadística descriptiva

Fuente: Investigadores (2018)

9.- Técnicas e Instrumentos de recolección de datos.

En este estudio los investigadores diseñaron una serie de ítems los que obedecen a los indicadores previamente establecidos que conforman el cuestionario, el cual fue sometido a los criterios de validación (juicio de 3 expertos, según documento anexo) y confiabilidad (alpha de cronbach: 0,85 (Muy Alta)⁹), para posteriormente ser aplicado de manera personal e individual los integrantes del Comité de implementación de NIIF en el Fondo de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba. El cuestionario tiene cinco (5) alternativas de respuesta: Totalmente de Acuerdo (5), De Acuerdo (4), Ni de Acuerdo Ni en Desacuerdo (3), En Desacuerdo (2), Totalmente en Desacuerdo (1), para medir la variable: Impacto Operativo y Resistencia al cambio.

Por otra parte, se utilizó la técnica de análisis documental, que según Arias (2012), consiste en la recolección de datos “directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna” (p.31). Por lo tanto, este estudio obtuvo algunos datos en forma directa de la realidad a través de la revisión documental de los estados financieros del Fondo de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba, con la finalidad de evaluarlos a través de la ficha de observación de datos, documentos a ser revisados: Estado de Situación Financiera (al 1ero de enero del 2016), Estado de Situación Financiera (2015 y 2016) y Estado de Resultado (2015 y 2016).

Discusión de los Resultados

En esta etapa de la investigación se enfatiza en el estudio de dos dimensiones, por un lado, la resistencia al cambio, a través de la aplicación del cuestionario. Por otro lado, se presenta las abreviaciones usadas en el análisis de los resultados.

- Frecuencia Absoluta (FA)
- Frecuencia Relativa (FR)

Resistencia al Cambio

Una vez aplicado el instrumento de recolección de datos y procesados los mismos, se procedió al análisis e interpretación de los resultados, teniendo en cuenta el baremo de interpretación de los resultados, según se expresa en el cuadro 4.

CUADRO 4.- Baremo de interpretación de los resultados para el análisis de resultados.

Rangos	Valor	Alternativas	Categorías
4,21 – 5,00	5	Totalmente de Acuerdo (TA)	MUY ALTA PRESENCIA

⁹ En psicometría, el Alfa de Cronbach es un coeficiente que sirve para medir la fiabilidad de una escala de medida calculada a partir de las varianzas de los ítems, su resultado fue 0,85, que, según el baremo de interpretación, se considera Muy Alta.

3,41 – 4,20	4	De Acuerdo (DA)	ALTA PRESENCIA
2,61 – 3,40	3	Ni de Acuerdo Ni en Desacuerdo (NA/ND)	MODERADA PRESENCIA
1,81 – 2,60	2	En Desacuerdo (ED)	BAJA PRESENCIA
1,00 – 1,80	1	Totalmente en Desacuerdo (TED)	MUY BAJA PRESENCIA

Fuente: Investigadores (2018)

CUADRO 5.- Resumen de la dimensión: Resistencia al Cambio.

Nº	SUBDIMENSIONES	VALOR	CATEGORIAS
1	Subdimensión: Objetivos en el proceso de Cambio.	2.00	Baja presencia
2	Subdimensión: Metodología en el proceso.	2.42	Baja presencia
3	Subdimensión: Recursos Económicos.	1.75	Muy baja presencia
4	Subdimensión: Comunicación interna.	1.75	Muy baja presencia
5	Subdimensión: Sistemas de compensación	2.42	Baja presencia
CATEGORIA DEL INDICADOR (según baremo de Interpretación de datos)		1.98	Baja presencia

Fuente: Investigadores (2018)

La Dimensión Resistencia al Cambio, generó los siguientes resultados, a través de las subdimensiones: Objetivos en el proceso de Cambio, Metodología en el proceso, Recursos Económicos, Comunicación interna y Sistemas de compensación, presentadas en el Cuadro 5.

Objetivos en el proceso de Cambio

En cuanto al objetivo en el proceso de cambio contable, se obtuvo un puntaje de 2,00, según el baremo de interpretación de los datos se considera como baja presencia, es decir, que los objetivos no están claramente definidos y no son socializados con los involucrados en el cambio contable, según la Tabla 1.

Por consiguiente, Pérez (2004), considera que, para llevar a cabo una buena gestión en cuanto a la convergencia de sistemas contables, es necesario tener un objetivo claramente definido y adicionalmente deben estar socializados con los involucrados, de manera que la información sea comprendida con amplitud sin lugar a dudas.

Metodología en el proceso.

La metodología en el proceso de convergencia contable ha presentado un valor de 2.42, que según el baremo de interpretación de los resultados se categoriza como Baja Presencia, es decir, que los involucrados en el proceso de convergencia contable consideran que no han tenido una metodología particular que describa el procedimiento acerca de los ajustes contables y tampoco ha sido socializada dicha información, según lo muestra la Tabla 2.

Estos resultados, contradicen la posición de Rodríguez (2014), quien considera que los procesos de convergencia y cambios contables, requieren de una metodología lo suficientemente clara en cuanto a los procedimientos administrativos, los cuales deben ser socializados con los involucrados y cerciorarse que sean entendidas dichas directrices.

Recursos Económicos.

En cuanto a la disposición de los recursos de la organización en el proceso de convergencia contable ha presentado un valor de 1,75, que según el baremo de interpretación de los resultados se categoriza como Muy Baja Presencia, es decir, que los involucrados en el proceso de convergencia contable consideran que no han tenido los recursos financieros, materiales y personal suficiente para llevar a cabo el proceso de convergencia contable de manera óptima. Por otro lado, los recursos financieros destinados para el proceso de convergencia contable no han sido suficiente, según se muestra en la Tabla 3.

Según Rodríguez (2014), manifiesta que los procesos de convergencia y cambios contables, requieren recursos económicos, financieros, materiales y personal, para elaborar y abordar los planes de trabajos y efectuar los ajustes estipulados para el logro de los estándares internacionales.

Comunicación interna.

La Comunicación Interna en el proceso de convergencia contable en esta investigación presenta un valor de 1,75, que según el baremo de interpretación de los resultados se categoriza como Muy Baja Presencia, es decir, que los involucrados en el proceso de convergencia contable consideran que las directrices emanadas por los directivos en cuanto a las políticas contables en el proceso de convergencia contable no han sido claras y la comunicación entre los compañeros de trabajo ha sido inadecuada, según lo muestra la Tabla 4.

Rojas y Melo (2016), considera que la comunicación interna es una herramienta estratégica clave en las empresas, puesto que mediante un buen empleo de la información corporativa podemos transmitir correctamente a los empleados los objetivos y valores estratégicos que promueve la organización, lo cual genera una cultura de apropiación, fidelidad y sentido de pertenencia hacia la empresa por parte de su talento humano que se siente motivado y valorado al tener claros y definidos los principios y retos a los que se enfrenta la compañía, en este caso, es necesario que las directrices emanadas por los directivos en cuanto a las políticas contables en el proceso de convergencia contable sean suficientemente claras para el logro de los objetivos.

Sistemas de compensación.

Los sistemas de compensación en el proceso de convergencia contable presentan un valor de 2,42, que según el baremo de interpretación de los resultados se categoriza como Baja Presencia, es decir, que los involucrados en el proceso de convergencia contable consideran que el fondo de pensiones no ha compensado a sus empleados de manera adecuada y justa por la ardua labor, según lo muestra la Tabla 5.

En este contexto, Rodríguez (2014) y González y Becerra (2015)., manifiestan que los sistemas de compensación en las organizaciones tiene el objetivo de atraer, retener y compensar a sus empleados, con la finalidad de asegurar que la empresa pueda tener el mejor talento y que los empleados reciban la

remuneración que les corresponde de acuerdo a su contribución y desempeño, en el caso de los procesos de convergencia y cambios contabilidad en los fondos de pensiones se requiere una reestructuración de dicho sistema de compensación para garantizar el mantenimiento del talento humano y equilibrar las cargas laborales.

Conclusiones

Es importante, presentar una contextualización de la posición que debe tomar Colombia frente a la internacionalización de los estándares contables, y básicamente descansa en el término de “armonizar”, como última medida, porque realmente lo que necesita Colombia es identificar las necesidades de información que requieren, de acuerdo con su particular estructura económica, los usuarios de dicha información; las normas internacionales son diseñadas para países que poseen un desarrollo en sus mercados de capitales.

Se entiende que estos estándares serían fundamentalmente para el desarrollo de los mercados financieros, y entonces lo prioritario es: 1) conocer las necesidades que posee el país, sin desconocer la realidad que le atañe, 2) determinar una política contable como política del Estado, 3) establecer la responsabilidad del Estado frente a este tema y, 4) acordar que esta responsabilidad se debe asumir en términos de la formulación de un nuevo modelo contable y dejar a un lado el modelo de regulación contable actual, o por lo menos reestructurarlo, debido a todos los entes reguladores que existen en Colombia y que en muchas ocasiones ponen en contradicción las normas. Dicha situación no permite una regulación adecuada que contribuya al buen desarrollo de las organizaciones.

Por otro lado, la discusión acerca de los estándares contables internacionales ha estado enmarcada por una serie de factores como son las posiciones a favor y en contra; las realidades que viven los países como Colombia, es muy diferente a la que viven los países con mayores niveles de desarrollo económico. Sobre todo, la alternativa de la adopción significaría entregar la soberanía del país en materia de regulación contable, perdiendo la autonomía frente a la emisión de normas contables, teniendo en cuenta que es Colombia la que mejor conoce las necesidades de su economía.

De manera que esta dispersión observada en el contexto nacional de aplicación de la norma, genera un ambiente de cierta tensión en los procesos de reconversión de normas contables, en cuanto al objetivo de analizar la resistencia al cambio en el proceso de implementación de las NIIF en el Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba, los cuales fueron valorados a través de los indicadores modernización de la tecnología, la capacitación al personal, las políticas contables y administrativas, los objetivos en el proceso de cambio, la metodología en el proceso, los recursos económicos, la comunicación interna y los sistemas de compensación, se concluyó que:

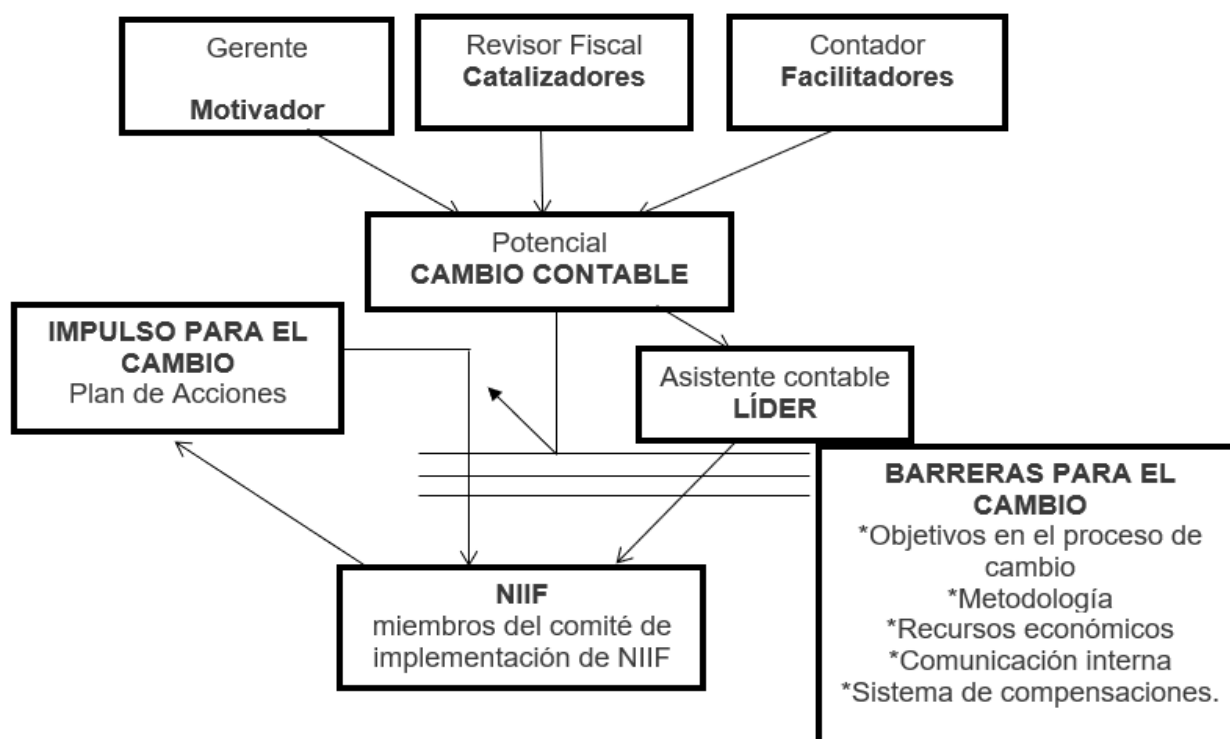
La Resistencia al Cambio, obtuvo un valor de 1,98, que según el baremo de interpretación de los resultados se considera como Muy Baja Presencia, es decir, que la presencia que los procesos de convergencias contables en los Fondos de Empleados y Pensionados de las Entidades en el departamento de Córdoba

han carecido de objetivos claros en el proceso de cambio, no ha existido una metodología que guíe de manera precisa el actuar de los involucrados, los recursos económicos destinados para la implementación de las NIIF han sido insuficiente, la comunicación interna ha presentado fuertes debilidades que han acrecentado el impacto negativo en el desarrollo de las actividades, así como un inadecuado sistema de compensaciones que aumenta el malestar laboral.

En este sentido, siguiendo los modelos de resistencias al cambio contable, quienes se destacan los planteados por: Guzmán et al. (2019), Bogt y Helden (2000) y Cobb (1995), este último especifica los tipos de barreras que pueden obstaculizar, retrasar o incluso impedir el proceso de convergencia contable. En este caso particular, se detectaron las barreras para el cambio disgregadas en las siguientes categorías: falta de objetivos claros en el proceso de cambio, falta de una metodología que guíe de manera precisa el actuar de los involucrados, falta de los recursos económicos destinados para la implementación de las NIIF, dificultades en la comunicación interna e inadecuado sistema de compensaciones.

Por consiguiente, para atenuar el cambio en la normativa contable y siguiendo los aspectos teóricos expresados por Cobb (1995), se construye un conjunto de acciones expresadas en la figura 2, referida al Modelo de cambio contable Cobb (1995) aplicado al presente estudio.

Figura 2.- Modelo de cambio contable Cobb (1995) aplicado al estudio.



Fuente: Modelo de cambio contable, (Cobb et al. in Management Accounting Research), Cobb (1995), adaptado a FEISSCO LTDA por los investigadores (2019)

Para superar las barreras de cambio producto del potencial cambio contable y diagnosticadas en el presente artículo, se requiere de la participación de 4 factores asociados al cambio sobre la naturaleza y el momento de su influencia, como el papel de los motivadores, catalizadores, facilitadores, líderes e impulso se definen colectivamente como el avance de las fuerzas de cambio, en este caso el Gerente conforma el líder Motivador, el Revisor fiscal como el Catalizador, el Contador como Facilitador y se selecciona un asistente contable para liderar el cambio desde la base.

Todo ello permitirá que las dificultades en la implementación de un cambio también se han relacionado con las barreras estructurales, que pueden definirse como estructuras organizacionales que una vez pueden haber servido como una forma eficiente de liderar el fondo de pensiones. Esta estrategia de atenuar el cambio contable, debe entenderse con su dimensionalidad, es decir, a través de los factores confusores, frustradores y retardadores, en este caso, se generalizan en la claridad estratégica de objetivos, metodología, recursos económicos, comunicación interna y sistema de compensaciones.

Una vez determinada las dimensiones de las barreras estructurales, se analizan las fuerzas influyentes del cambio que ayudaran a eludir las barreras del cambio las cuales pueden evitarse si se formulan estrategias antes de presentarse una implementación o un cambio que incidan a que aparezcan barreras, es decir, primeramente, se deben establecer un consenso entre los miembros de la implementación de las NIFF del fondo de pensiones, en donde se discutan y establezcan objetivos y metodologías concretos, se deben asignar recursos destinados a capacitación del personal y establecer canales de comunicación para mejorar los procesos de implementación de los estándares internacionales de contabilidad.

Referencias Bibliográficas

Amat O. y Elvira O. (2007) Manipulación contable: tipología y prácticas utilizadas. Revista Internacional Legis Contabilidad & Auditoría. N° 31. Julio – Septiembre, pp. 11-43. Bogotá, Colombia.

Apaza M. (2008) *Alcances sobre el concepto de valor razonable*. Revista Internacional Legis Contabilidad & Auditoría. N° 36. Octubre – Diciembre, pp. 89-134. Bogotá, Colombia.

Arias, F. (2012). El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica. 6ta

Edición. Caracas. Venezuela: Editorial Epistesme.

Arzbach, M., Durán, Á. y Matarrita, R. (2005). La NIC 32 y su posible impacto en las Cooperativas de Ahorro y Crédito de América Latina y el Caribe. Obtenido de <http://www.dgrv.org/docs/est-dgrv7nic32-5.pdf>

Bogt, H. y Helden, G. (2000). Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research*, 11, 263-279.

Bojacá P. y Ríos V. Análisis de la implementación de las NIIF en un Fondo de Empleados. La Salle. Recuperado de: http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/17957/17052233_2015.pdf

Burns, J. y Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

Castaño Rios, C. E., Correa García, J. A., y Zamarrá Londoño, J. E. (2014). Efectos financieros en una cooperativa colombiana por la implementación de estándares internacionales de información financiera para las pyme en su balance de apertura. Obtenido de <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/11998/9815>

Clarkson, Peter M.; Li, Yue; Richardson, Gordon D. & Vasvari, Florin P. (2011). Does it Really Pay to Be Green? Determinants and Consequences of Proactive Environmental Strategies. *Journal Accounting Public Policy*, 30, 122-144.

Cobb, (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, 6, 155-175.

Gómez M. (2004) *Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control*. Revista Innovar. N° 24. Julio – Diciembre, pp. 112-131. Bogotá, Colombia.

González Díaz, R. R., & Becerra, L. A. (2015). Análisis financiero empresarial del sector comercio como factor de competitividad través de la lógica difusa. *Estrategia*, 1(1), 3-11.

Gonzalez R. y Becerra L, (2019). Modelo Integrado de Desarrollo Empresarial. Editorial Editorial: R&D, Research and Development. Bogotá Colombia.

González R., Berastegui L., Ordoñez R., Lobo D., Restrepo L. (2019) Capacidades de innovación empresarial. Una mirada a las empresas del sector infraestructura vial del departamento de Córdoba. Editorial: Universidad del Sinú Elías Bechara Zainúm. Bogotá Colombia.

González, R. (2018) Análisis financiero de los procesos de contratación pública. Un fracaso procedimental del estado venezolano (2007) Española. España IBSN: 978-620-2-16545-7.

González, R. (2019) Análisis Valorativo Empresarial Integral. Editorial Académica Española. España IBSN: 978-613-9-40853-5.

González, R. y Córdoba, T. (2017) Análisis diferencial entre el manual general de contabilidad gubernamental publicados en el año 2005 y 2014. una perspectiva general del sistema de contabilidad gubernamental panameño. Revista Colón Ciencias, Tecnología y Negocios p.1-13. Panamá.

González, R., Díaz, L. y Franco, D. (2018). Estrategias para el crecimiento financiero en las entidades del sector cooperativo a través de la Bolsa de Valores de Colombia. Capítulo 10. Pp.305. En Rincón, Y., Restrepo, J. y Vanegas, J. (Coord) (2018). Competitividad y capacidad de exportación en un contexto global. pp. 332. Medellín, Colombia. Sello Editorial Tecnológico de Antioquia, Institución Universitaria

Guzmán, J. D. C., Nieto-Bernal, W., Díaz, R. R. G., & Ferraz, P. P. (2019). Fuzzy Knowledge Discovery and Decision-Making Through Clustering and Dynamic Tables: Application in Medicine. Information Technology and Systems: Proceedings of ICITS 2019, 918, 122.

Hernández, Fernández, & Baptista . (2008). Metodología de la investigación. Cuarta edición. México.: Editorial Mc Graw Hill.

Hernández-Julio, Y. F., Hernández, H. M., Guzmán, J. D. C., Nieto-Bernal, W., Díaz, R. R. G., & Ferraz, P. P. (2019). Fuzzy Knowledge Discovery and Decision-Making Through Clustering and Dynamic Tables: Application in Medicine BT - Information Technology and Systems. In Á.

Rocha, C. Ferrás, & M. Paredes (Eds.) (pp. 122–130). Cham: Springer International Publishing.

Innes, J. and MITCHELL, F. (1990). Activity-Based Costing: A Review with Case Studies. CIMA, 1990.

Lasso-Marmolejo, Guiovanny; Vargas-Sierra, Carlos Arturo; Ruano-Delgado, Carlos Jair. Estudios Gerenciales; Santiago de Cali Tomo 34, N.º 146, (Jan-Mar 2018): 99-113. DOI:10.18046/j.estger.2018.146.2814

López S. Arturo (2012) Administración de tecnología de Información y Comunicación. Recuperado de: https://www.uv.mx/personal/artulopez/files/2012/08/02_-Intro.pdf

Mantilla S. (2006) *Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera IFRS (NIIF)*. Colombia: Ecoe ediciones.

Mantilla S. (2008). La adopción en Colombia, de las NIIF, ahora en el contexto de la implementación de los estándares internacionales. Recuperado de: [http:// actualicese. com/ opinion/la -adopcion-en-colombia-de-las-niif-ahora-en-elcontexto-de-la-implementacion-de-los-estandares-samuel-a-mantilla/](http://actualicese.com/opinion/la-adopcion-en-colombia-de-las-niif-ahora-en-elcontexto-de-la-implementacion-de-los-estandares-samuel-a-mantilla/)

Martelo M. Lizeth (2008) Sistema de Información Contable. Universidad Latina de Panamá. Recuperado de: <http://www.monografias.com/trabajos66/sistema-informacioncontable/sistema-informacion-contable2.shtml>

Monroy Meybelin "Blog". (s.f.). Ventajas y desventajas de un sistema. Recuperado de <http://sccmonvas18.blogspot.com/2011/10/ventajas-y-desventajas-de-un-sistema.html>

Palella, S. y Martins, F. . (2010). Metodología de la Investigación Cuantitativa. Caracas: FEDUPEL.

Pérez, 2004. Una revisión sobre cambio organizativo: Implicaciones para la investigación en Contabilidad de Gestión. revista Universidad EAFIT Vol. 41. No. 137. 2005. pp. 96-122

Quijano Peñuela, J. E. y Reyes Grass, J. M. (2004). Historia y doctrina de la cooperación. Editorial Universidad Cooperativa de Colombia.

Revista Dinero (2016) Bavaria se adelantó una década a las NIIF. Normas Contables. Revista Dinero. Recuperado de: <http://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/asi-fuecomo-bavaria-implemento-las-niif-hace-una-decada/224458>

Revista Dinero (2016) El aprendizaje fue el reto de la implementación de las NIIF, caso SURA.

Revista Dinero (2016) Normas Contables. Recuperado de: <http://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/la-implementacion-de-las-niif-en-grupo-sura/224455>

Rodríguez, 2014. Los aportes sociales de las cooperativas bajo NIIF. Legis Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

Rojas y Melo, 2016. Estrategia para la aplicación de las NIIF para PyMes en las Cooperativas de Ahorro y Crédito. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

Rueda D. Gabriel y Arias B. Martha Liliana (2017). Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional. Artículo científico. Universidad Javeriana. Recuperado de: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3209/2441>

Scapens, R. (1994). Never mind the gap: towards and institutional perspective on management accounting practice?. Management Accounting Research, 5, 301-21.

Scapens, R. W. y Roberts, J. (1993): «Accounting and control: A case study of resistance to accounting change», Management Accounting Research, v. 4, págs. 1-32.