



*La Calidad Académica,  
un compromiso institucional*



Photo by Tomás Malik: <https://www.pexels.com/photo/three-puffins-2581917/>

Franco-Ruiz, R.,  
Betancur, L. & León, E.  
F. (2022). Contaduría  
pública, entre el  
Derecho positivo y la  
autorregulación.  
*Criterio Libre*, 20(37),  
125-150.  
ISSN 1900-0642  
ISSN elect. 2323-0886

## Contaduría pública, entre el Derecho positivo y la autorregulación

*Rafael Franco-Ruiz  
Liliam Betancur Jaramillo  
Edison Fredy León Paime*



# CONTADURÍA PÚBLICA, ENTRE EL DERECHO POSITIVO Y LA AUTORREGULACIÓN\*

PUBLIC ACCOUNTING, BETWEEN POSITIVE LAW AND SELF-  
REGULATION

CONTABILIDADE PÚBLICA, ENTRE O DIREITO POSITIVO E A AUTO-  
REGULAÇÃO

LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE, ENTRE DROIT POSITIF ET  
AUTORÉGULATION

RAFAEL FRANCO-RUIZ†

LILIAM BETANCUR JARAMILLO‡

EDISON FREDY LEÓN PAIME‡

*Fecha de recepción: 23 de septiembre de 2022*

*Fecha de aceptación: 05 de octubre de 2022*

\* Artículo de investigación, producto del proyecto de investigación "Evaluación del proceso de convergencia contable en Colombia: una década de transformaciones en el campo contable", Universidad Libre, Bogotá y Cali.

† Contador público, Universidad Libre, Bogotá; magíster en Administración Económica y Financiera, Universidad Tecnológica de Pereira; docente investigador, Universidad Libre; Grupo de investigación "Constructores Contables". [rafael.framcor@unilivre.edu.co](mailto:rafael.framcor@unilivre.edu.co) <https://scholar.google.es/citations?user=AZNykbWAAAAJ&hl=es>; <https://orcid.org/0000-0002-9532-8927>; <https://unilivre.academia.edu/RafaelFranco>; [https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod\\_rh=0000594938](https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod_rh=0000594938)

‡ Contadora pública, Universidad de Antioquia, Medellín (Colombia); magíster en Contabilidad, Universidad de Medellín; docente investigadora, Grupo de investigación "Gestión, Organizaciones y Sociedad, GoyS". [liliam.betancurj@unilivre.edu.co](mailto:liliam.betancurj@unilivre.edu.co) <https://scholar.google.es/citations?user=yvdc7R4AAAAJ&hl=es>; <https://orcid.org/0000-0003-4148-8463>; <https://independent.academia.edu/LiliamBetancurJaramillo>; [https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod\\_rh=0000967939](https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod_rh=0000967939)

‡ Contador público, Universidad Nacional de Colombia; magíster en Investigación Social e Interdisciplinaria, Universidad Distrital Francisco José de Caldas; doctor en Educación, Universidad Distrital Francisco José de Caldas; director del Centro de Investigaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Universidad Libre, Bogotá; Grupo de investigación "Constructores Contables"; [edisonf.leonp@unilivre.edu.co](mailto:edisonf.leonp@unilivre.edu.co); <https://scholar.google.es/citations?user=h-NE-ncAAAAJ&hl=es>; <https://orcid.org/0000-0002-4941-9668> [https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod\\_rh=0000501832](https://scienti.minciencias.gov.co/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod_rh=0000501832)

Criterio Libre N.º 37  
Bogotá (Colombia)  
Julio-Diciembre  
2022  
pp. 125-150  
ISSN 1900-0642  
ISSN electrónico  
2323-0886

## RESUMEN

Este texto pretende exponer una visión crítica del proceso de adopción de estándares internacionales de la profesión contable en Colombia, identificando los principales problemas incorporados y las consecuencias que se derivan del proceso, considerando aspectos cuestionables como la función de la autorregulación en un Estado Social de Derecho, pero también algunos elementos sobre efectos sobre la calidad de la información y la calidad del ejercicio profesional.

El método de trabajo utilizado se fundamenta en análisis crítico del proceso, anclado en prácticas de hermenéutica, especialmente jurídica, lo que permitió la identificación de efectos perversos en la estructura jurídica nacional y la creación de escenarios de incertidumbre para el ejercicio profesional, lo cual requiere rectificaciones urgentes que deben ser motivo de decisiones gubernamentales tendientes a la construcción de seguridad jurídica, autonomía de las jurisdicciones legales evitando problemas de inobservancia de la organización constitucional como la que determina que en tiempos de paz solo el Congreso de la República puede modificar las estructuras tributarias, norma hoy amenazada por cuanto las bases de determinación de impuestos y retenciones pueden ser modificadas por la adopción de normas o marcos de autorregulación emitidos por entidades privadas extranjeras.

Las conclusiones obtenidas se refieren a la identificación de condiciones de construcción de anomia en la regulación y el ejercicio profesional, la desinstitucionalización del Estado social de Derecho y la necesidad de acciones sociales y profesionales para reconstruir la institucionalidad amenazada como factor de construcción de confianza y estabilidad regulativa en la actividad empresarial y el ejercicio profesional.

### PALABRAS CLAVE:

convergencia; estándares internacionales; falacias; paradojas; pensamiento crítico en contabilidad.

### CLASIFICACIÓN JEL:

M40, M41, M42, M48.

## ABSTRACT

This text intends to present a critical view of the process of adoption of international standards for the Accounting profession in Colombia, identifying the main problems incorporated and the consequences derived from the process, considering questionable aspects such as the role of self-regulation in a Social State of Law, but also some elements on the effects on the quality of information and the quality of professional practice.

The work method used is based on critical analysis of the process, anchored in hermeneutic practices, especially legal, which allowed the identification of perverse effects on the national legal structure and the creation of uncertainty scenarios for the professional practice, which requires urgent rectifications that should be the reason for governmental decisions aimed at the construction of legal security, autonomy of the legal jurisdictions avoiding problems of non-observance of the constitutional organization such as the one that determines that in times of peace only the Congress of the Republic can modify the tax structures, a rule that is threatened today because the bases of determination of taxes and withholdings can be modified by the adoption of rules or frameworks of self-regulation issued by foreign private entities.

The conclusions obtained refer to the identification of conditions for the construction of anomie in regulation and professional practice, the deinstitutionalization of the social rule of law and the need for social and professional actions to rebuild the threatened institutionality as a factor for the construction of trust and regulatory stability in business and professional practice.

**Keywords:** convergence; critical thinking in accounting; fallacies; international standards; paradoxes.

**JEL Classification:** M40, M41, M42, M48.

## RESUMO

Este texto procura mostrar uma visão crítica do processo de adoção de normas internacionais para a profissão contábilística na Colômbia, identificando os principais problemas apresentados e as consequências derivadas do processo, considerando aspectos questionáveis como a função de auto-regulação num Estado Social de Direito, mas também alguns elementos dos efeitos na qualidade da informação e na qualidade da prática profissional.

O método de trabalho utilizado baseia-se numa análise crítica do processo, ancorada em práticas hermenêuticas, especialmente legais, que permitiram identificar efeitos perversos na estrutura jurídica nacional e a criação de cenários de incerteza para a prática profissional, o que exige rectificações urgentes que devem ser objecto de decisões governamentais a fim de construir segurança jurídica, autonomia das jurisdições legais, evitando problemas de incumprimento da organização constitucional, como o que determina que em tempos de paz só o Congresso da República pode modificar as estruturas fiscais, uma regra que está agora ameaçada porque as bases para determinar impostos e retenções na fonte podem ser modificadas pela adoção de regras ou quadros de auto-regulação emitidos por entidades privadas estrangeiras.

As conclusões obtidas referem-se à identificação de condições para a construção da anomia na regulação e na prática profissional, à desinstitucionalização do Estado de direito social e à necessidade de acções sociais e profissionais para reconstruir a institucionalidade ameaçada como factor de construção de confiança e de estabilidade regulamentar na actividade empresarial e na prática profissional.

**Palavras-chave:** convergência; falácias; normas internacionais; paradoxos; pensamento crítico na contabilidade.

**Classificação JEL:** M40, M41, M42, M48.

## RÉSUMÉ

Ce texte cherche à montrer une vision critique du processus d'adoption des normes internationales pour la profession comptable en Colombie, en identifiant les principaux problèmes présentés et les conséquences dérivées du processus, en considérant des aspects discutables comme la fonction de l'autorégulation dans un État de Droit Social, mais aussi certains éléments des effets sur la qualité de l'information et la qualité de la pratique professionnelle.

La méthode de travail utilisée se base sur une analyse critique du processus, ancrée dans des pratiques herméneutiques, notamment juridiques, qui ont permis d'identifier des effets pervers sur la structure juridique nationale et la création de scénarios d'incertitude pour la pratique professionnelle, ce qui nécessite des rectifications urgentes qui doivent faire l'objet de décisions gouvernementales afin de construire la sécurité juridique, l'autonomie des juridictions juridiques, en évitant les problèmes de non-respect de l'organisation constitutionnelle, comme celle qui détermine qu'en temps de paix seul le Congrès de la République peut modifier les structures fiscales, règle aujourd'hui menacée car les bases de détermination des impôts et des retenues peuvent être modifiées par l'adoption de règles d'autorégulation ou de cadres émis par des entités privées étrangères.

Les conclusions obtenues font référence à l'identification des conditions de construction de l'anomie dans la réglementation et la pratique professionnelle, à la désinstitutionnalisation de la règle sociale de droit et à la nécessité d'actions sociales et professionnelles pour reconstruire l'institutionnalité menacée comme facteur de construction de la confiance et de la stabilité réglementaire dans l'activité commerciale et la pratique professionnelle.

**Mots clés:** convergence; normes internationales; paradoxes; pensée critique en comptabilité; sophismes.

**Classification JEL:** M40, M41, M42, M48.



“Dostoievski entendió, hace más de un siglo, que la dificultad de nuestra liberación procede de nuestro amor a las cadenas.

Amamos las cadenas, los amos, las seguridades porque nos evitan la angustia de la razón.” (Zuleta, 2004, p. 91)

# 1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad la profesión contable sigue ajustándose a un proceso de carácter técnico que ha sido mal llamado “proceso de convergencia” o quizá mal desarrollado como proceso de convergencia, ya que existe una seria contradicción entre lo que dijo la Ley 1314 de 2009 y lo que ha hecho el Concejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en el desarrollo de los lineamientos de esta ley.

Este escenario se presenta desde el proceso de emisión de normas sobre la profesión contable, iniciando con el trámite de la Ley 1314 de 2009 y continuando con las normas reglamentarias de la misma, porque se observa que en este proceso se generaron elementos de desinstitucionalización del Estado Social de Derecho, al tiempo que se construyó un escenario de anomia que afecta no solo el ejercicio profesional de los contadores públicos, también la seguridad jurídica de las organizaciones empresariales y de otra naturaleza, para las cuales nunca se concibió la aplicación de los marcos normativos internacionales que son creadores de autorregulación de la contabilidad, los estados financieros y el aseguramiento de información.

Todo ello, ya que el CTCP ha desatendido en su actividad las prescripciones de la Ley 1314 de 2009, que determinó la realización de un proceso de convergencia a estándares de alta calidad y con reconocimiento internacional; procediendo por el camino de la adopción sin el cumplimiento de requisitos establecidos en la misma ley y en el Decreto 3567 de 2011, en el cual se determinaron condiciones puntuales para

su actuación como órgano de normalización profesional. Este comportamiento ha originado situaciones de contradicción normativa, por lo que también han llegado a excesos en el ejercicio de sus funciones al pretender cambiar la legislación para corregir las antinomias que se ha incorporado en la regulación nacional, como consecuencia de cumplir sus recomendaciones. El asunto expuesto origina un problema por resolver: ¿qué problemas de desinstitucionalización se han generado por las normas emitidas por el gobierno nacional con base en recomendaciones formuladas por el CTCP?

El problema por resolver justifica plenamente la realización de una investigación que permita la comprensión de la creación de escenarios de anomia y de incertidumbres en el ejercicio profesional de los contadores públicos, en síntesis, de inestabilidad jurídica y generación de riesgos para la actividad empresarial, el ejercicio profesional y la propia administración de justicia, al crearse una relativización de instituciones como la “fe pública”, que al ser incorporada en los dictámenes profesionales queda fuertemente cuestionada al desplazar el campo contable del mundo de los hechos al mundo de los pronósticos. Es decir, la tradición contable colombiana estuvo siempre anclada en el reconocimiento de hechos que afectan los patrimonios y, por tanto, la información producida se relaciona con la realidad que fundamenta la figura de la fe pública como palanca de la administración de justicia, la cual es objeto de una transición a un sistema de información financiera fundamentado en la expectativa de generación de beneficios económicos futuros que se calculan mediante pronósticos, a partir de la ficción de que los recursos poseídos se realizan en la actividad económica.

Esta problemática se aborda en el contexto colombiano, limitando el ámbito de estudio a la legislación sobre la profesión de contador público; el Código de Comercio en lo relacionado con normas contables y de Revisoría Fiscal y marginalmente al Estatuto tributario en lo relativo

a la contabilidad como base de determinación de información fiscal, con el objetivo de construir un diagnóstico de los efectos del proceso de adopción que fundamente acciones correctivas sobre los males causados.

Desde el aspecto metodológico se plantea la realización de una investigación cualitativa de carácter hermenéutico-interpretativo, mediante la cual se estudiarán las normas que se encuentran en el escenario del pensamiento contable actual. El fundamento metodológico girará alrededor de la normatividad vigente, desde perspectivas contables de los modelos lógicos y teleológicos que han concentrado su atención binaria con categorías las lógicas de identidad, no contradicción y tercero excluido.

En todo el proceso se respetó la originalidad de los argumentos mediante citación y referenciación, absteniéndonos de prácticas discursivas cuestionables.

## 2. EL PROCESO DE CONVERGENCIA: ENTRE FALACIAS Y PARADOJAS

Algunos elementos de partida son las definiciones necesarias para comprender el alcance del texto. En primer lugar, ¿qué son falacias?, ¿qué son paradojas? y ¿qué son sofismas? Por su parte, la falacia es entendida como una mentira que se presenta en un discurso, es una afirmación que puede llevar a engañar al oyente o al lector y que, por tanto, puede repercutir en un daño a este; también se entiende como un razonamiento que siendo equivocado simula ser correcto, por lo que desde su propia naturaleza no cuenta con validez alguna. Para lograr engañar, las falacias deben ser persuasivas, por lo que quien las presenta debe acercar sus argumentos a comprensiones que para el oyente o lector sean aceptadas como ciertas, posibles o sensatas (Hansen, 2002).

Dicho esto, la falacia es uno de los elementos argumentativos que se han incorporado en el proceso de adopción de estándares internacionales, como se verá más adelante. Por su parte, una paradoja expresa algo antitético a la opinión general, por lo que suena como una idea confusa o ajena a lo que se considera verdad por el oyente o lector; en este sentido, la idea que conlleva la paradoja puede ser difícil de comprender y hasta de aceptar, pero no es falsa, no pretende manipular, solo está en un lugar contrario al pensamiento común, es decir, es una proposición en apariencia falsa que infringe el sentido común pero no lleva a una contradicción (Field, 2008), en tanto que el sofisma se utiliza para argumentar verdad pero realmente expresa contradicción en torno al tema que se está tratando (Orrego, 2020).

De estos conceptos se pueden derivar clasificaciones, como las que se dan a las falacias; estas son muy variadas, por lo que para dar una idea más amplia de este tema se eligieron algunas, así:

- La falacia lógica: es un modo de razonar que conduce a conclusiones o argumentos incorrectos;
- La falacia del hombre de paja: consiste en crear argumentaciones falsas, fáciles de refutar, para lograr la refutación de argumentaciones ciertas;
- La falacia naturalista: es el intento de identificar o reducir lo bueno a lo que es natural, a lo compartido por la mayoría;
- La neutralidad tecnológica: se dice que no debe interferir el desarrollo e implantación tecnológicos porque eso es antinatural;
- La falacia *ad-hominem*: un ataque personal que consiste en desacreditar al contradictor;
- La falacia no formal: la conclusión no tiene nada que ver con las premisas;
- La paradoja de la confirmación: uso selectivo de evidencia incompleta para soportar algunas tesis;
- La falacia de autoridad: validez por la autoridad propia o la autoridad de un tercero;



- La falacia del populismo: atribuir la opinión propia a las mayorías;
- El falso dilema: consiste en crear ilusiones que obligarían a una toma de decisiones, a un alineamiento con una determinada forma de pensar.

### 3. ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERGENCIA

Vistos esos elementos, que siempre deben tenerse en cuenta, se procede al análisis de todo el proceso llamado de convergencia. Se puede partir del concepto de Intervención Económica: el artículo 334 de la Constitución Política de Colombia nos dice que “(...) el Estado de manera especial intervendrá (...) para promover la productividad y la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones”; este concepto está nucleando las argumentaciones de la Ley 1314 de 2009. De hecho, es el planteamiento con el que se inicia la ley, “(...) el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía” (L. 1314, art. 1, 2009). Se incorpora una falacia argumentativa, porque esa norma constitucional establece una serie de límites entre términos de la organización constitucional, como cuando en el mismo artículo se dice que “las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos” (parág., 2009), lo cual muestra dificultades en el discurso, ya que:

- Las normas de intervención económica no pueden considerarse de carácter estratégico, son normas que deben considerarse de carácter táctico para solucionar problemas coyunturales, por eso se ha establecido en la propia constitución que las normas de intervención económica han de tener

*... la falacia es uno de los elementos argumentativos que se han incorporado en el proceso de adopción de estándares internacionales, como se verá más adelante. Por su parte, una paradoja expresa algo antitético a la opinión general, por lo que suena como una idea confusa o ajena a lo que se considera verdad por el oyente o lector; en este sentido, la idea que conlleva la paradoja puede ser difícil de comprender y hasta de aceptar, pero no es falsa, no pretende manipular, solo está en un lugar contrario al pensamiento común, es decir, es una proposición en apariencia falsa que infringe el sentido común pero no lleva a una contradicción .., en tanto que el sofisma se utiliza para argumentar verdad pero realmente expresa contradicción en torno al tema que se está tratando...*

***No hay límites en las normas que han desarrollado el proceso de convergencia; si se estudian rigurosamente todos los estándares internacionales de información financiera se hace evidente que afectan mucha información que está más allá de la información financiera, afectan sistemas de contribución, por ejemplo, de la Superintendencia Financiera, la de Sociedades o a las superintendencias en general, que afectan la competencia en el mercado y muy seguramente las bases de determinación de precios y tarifas de bienes y servicios regulados, como el caso de los combustibles y los servicios públicos domiciliarios.***

unas características, la primera es que son una facultad exclusiva del congreso de la república, es decir, no son normas que puedan ser delegadas en el gobierno, como lo hace la ley 1314 de 2009, donde determina que la intervención se hará a través del presidente y sus ministros.

- Las normas de intervención económica deben fijar los fines, alcances y límites de la intervención y eso no se hizo, nunca se determinó cuáles eran los alcances, cuáles los fines y cuáles los límites. Esto ha permitido una gran cantidad de abusos en el desarrollo legislativo; si la ley 1314 de 2009 es una ley de intervención económica que se desarrolla a través de una serie de decretos que deben ser de intervención económica, allí debieron estar claramente establecidos los fines, alcances y límites.

De hecho, en la ley se plantearon algunos límites, y ellos ofrecen otras falacias argumentativas; uno de ellos dice: "Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia" (L. 1314, art. 4, 2009); esta segunda parte de la afirmación genera una gran dificultad, ya que los estándares internacionales no son normas de Derecho positivo, es decir, normas que determinan derechos y obligaciones para todos los ciudadanos, dado que solo constituyen un marco de autorregulación, terminan autorizando que los contribuyentes al establecer las bases de determinación de los impuestos y retenciones, lo hagan sobre la base de políticas contables basadas en estándares internacionales, generando el riesgo de que las bases tributarias no se determinen por el ordenamiento legal sino por sistemas de autorregulación, pues cada quien determinará las bases que le convengan.

No hay límites en las normas que han desarrollado el proceso de convergencia; si se estudian rigurosamente todos los estándares internacionales de información financiera se

hace evidente que afectan mucha información que está más allá de la información financiera, afectan sistemas de contribución, por ejemplo, de la Superintendencia Financiera, la de Sociedades o a las superintendencias en general, que afectan la competencia en el mercado y muy seguramente las bases de determinación de precios y tarifas de bienes y servicios regulados, como el caso de los combustibles y los servicios públicos domiciliarios.

No es lo mismo ser una pequeña o mediana empresa, Pyme, y construir estados financieros con base en las normas para Pymes (CTCP, s.f.), que hacerlo con las normas llamadas plenas; a las normas para Pyme se les genera una serie de restricciones en términos de la agresividad de la información que se permite a los usuarios de normas plenas y eso les genera desventajas en los procesos de contratación, por ejemplo, en los de contratación pública, en donde la variable financiera tenga alguna importancia; esto nunca fue previsto y no están dentro de la delimitación, porque esto es una intervención directa en el funcionamiento de los mercados y en ese sentido hay una gran falacia en esa adopción de los estándares internacionales.

El mismo artículo primero de la Ley 1314 de 2009 tomó una argumentación muy curiosa, se fundamentó en el artículo 226 de la Constitución Política, que dice: “el Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”; lo curioso está en que una regulación contable esté fundamentada en un marco jurídico que regula las relaciones internacionales. Los promotores de la convergencia, o de la adopción, plantearon que los estándares internacionales funcionan en un marco de internacionalización, lo cual resulta siendo una falacia de falso argumento, de falsa motivación. Los estándares internacionales están al margen de las relaciones internacionales y es conveniente aclararlo: las relaciones internacionales son relaciones entre naciones y los reguladores, los entes que emiten estos

estándares no son naciones, ni son organismos internacionales, son instituciones privadas, una fundación y un gremio, regidos por el Derecho privado, al margen de organizaciones o tratados internacionales.

El regulador o emisor de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS, por sus iniciales en inglés) es una fundación que dice actuar sin ánimo de lucro, parece que en eso hay un error de digitación porque todo parece indicar que es sinónimo de lucro, así lo demuestra el registro de propiedad intelectual de la marca NIIF o IFRS (Res. 102925, 2015) que es una estrategia de negocios para buscar lucro. Por su parte, la Federación Internacional de Contadores Autorizados (IFAC, por sus iniciales en inglés) es un organismo gremial. Ninguna de estas entidades es una nación, ni son organismos que se hayan creado como consecuencia de acuerdos internacionales; son instituciones privadas que tratan de convencer con falsos argumentos que el proceso de adopción de los estándares internacionales es un requerimiento de las relaciones internacionales. Así lo ratifica la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Dominicana, que en su fallo considera que los estándares internacionales son normas emitidas por organizaciones privadas que no obligan a los Estados (*Poder Jurídico*, 2022 párr. 2).

Dice la Constitución Política de Colombia que las relaciones internacionales deben estar basadas en “la equidad, la reciprocidad y la conveniencia nacional”; ahora bien:

- La equidad implica en términos jurídicos que las condiciones dudosas se resuelven en favor del más débil en la relación jurídica;
- La reciprocidad implica que las partes que intervienen en el acuerdo internacional van a recibir mutuos beneficios y pueden interactuar en la determinación de las normas de juego;
- La conveniencia nacional implica que el objeto del acuerdo tiene un compromiso profundo con los mejores destinos del país.

Estos requerimientos de la Constitución Política sobre las relaciones internacionales determinan la existencia de procesos en los que participan al menos dos agentes, que sin duda estarán en igualdad de condiciones de negociación y de desarrollo de los contenidos de tales acuerdos; pero son escasos, por no decir inexistentes, los eventos en que las naciones han expuesto propuestas sobre la construcción de los estándares por parte de IASB y mucho más las oportunidades en que han sido consideradas en las formulaciones regulativas, solo tienen oído atento para las entidades privadas que las financian. Evidentemente:

- No ha habido reciprocidad, ni un proceso de convergencia. Ha habido un proceso de adopción de esos estándares, sin discusión profunda sobre la validez técnica de estos;
- No hay equidad porque no hay relación entre dos. El proceso de adopción es un proceso unilineal y vertical, donde unos hacen las normas y los otros solamente deben aplicarlas;
- No existe ningún estudio de conveniencia nacional. Se han presentado derechos de petición que nunca han tenido respuesta, porque no existen estudios que lo argumenten.

Las respuestas a las preguntas sobre la conveniencia nacional se dirigen a una serie de lugares comunes como el que esgrimen al afirmar que “esto impulsa la competitividad”, lo cual es un falso argumento, la competitividad “responde a un problema de competencia en el mercado de bienes y servicios” que se soporta en niveles de productividad cuya información no es objeto de tales estándares; o “presentan los estudios que hicieron en Rusia, China, Turquía, Egipto”, lo cual por homologación no puede considerarse suficiente para la conveniencia nacional de Colombia, quizá se refiera a la conveniencia nacional de esas naciones, aunque leídos los estudios, son simplemente las mismas generalidades que impulsan un dogma que carece de bases argumentativas y científicas y solamente promueven un sistema de creencias de que “es bueno que en el mundo

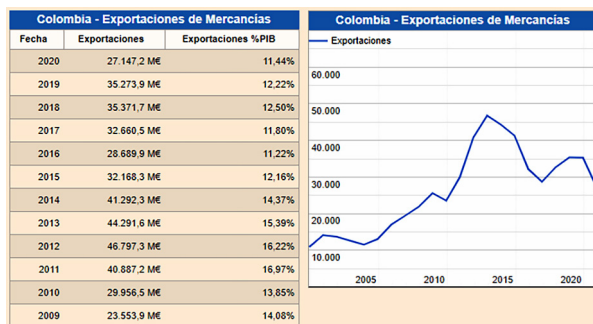
todos hablemos igual”, otra de las grandes paradojas que existen allí.

No se hicieron estudios de conveniencia nacional, no existe equidad, ni reciprocidad, porque no es una relación biunívoca y tenemos un problema serio, la Constitución Política define a Colombia como un “Estado Social de Derecho”, parece que los adoptadores tuvieron una pequeña dislexia y entendieron que Colombia es un “Estado social de derecha”, en los Estados sociales de derecha se privilegian los intereses individuales sobre los intereses generales. Un Estado Social de Derecho es aquel en donde una comunidad, los integrantes de ese Estado, que puede ser multinacional o polinacional, como es el caso colombiano, renuncian a gran parte de sus libertades para que el Estado organice y armonice la vida en comunidad, y el Estado en cumplimiento de esa delegación popular desarrolla una estructura jurídica de Derecho que tiene una característica irrenunciable (Villar, 2007).

Dicha estructura jurídica debe estar conformada como una manifestación de Derecho positivo (Kelsen, 2009), es decir, el Derecho que establece los derechos y los deberes para todos los ciudadanos; el Estado Social de Derecho tiene como una de sus características esenciales que su estructura jurídica concede derechos y exige obligaciones por igual a todos los ciudadanos; cuando se estudian con cuidado los estándares internacionales de información financiera (en la página oficial del IFRS Foundation (s.f. a) o en la del CTCP (s.f.)), para solo empezar por ahí, se encuentra que en esos estándares no hay prescripciones, no se determina la forma de reconocer, ni de valorar; lo que se establece es un marco amplio dentro del cual los usuarios de la información pueden escoger las formas de reconocer y valorar, para, con base en eso, informar, por lo que se puede afirmar que los estándares internacionales de información financiera no son Derecho positivo, son un marco de autorregulación y la autorregulación es contraria al Estado Social de Derecho (Zapata, 2012, pp. 213-217).

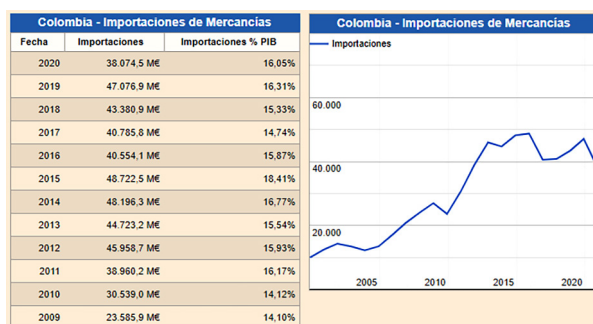
Volviendo al artículo primero de la Ley 1314 de 2009, se propone que los estándares internacionales de contabilidad (que no los han desarrollado), de información financiera (que han adoptado) y de aseguramiento de información (donde se tienen conflictos jurídicos profundos), van a generar una palanca para la competitividad y la productividad de las actividades económicas en el país. Sin embargo, como se ve en las estadísticas de las figuras 1, 2 y 3, desde el año de expedición de esta ley, pasando por el año de aplicación de los decretos reglamentarios de cada grupo e incluso hasta el año 2020, no existe un crecimiento que permita refutar que esto es una falacia.

**Figura 1.** Comportamiento de las exportaciones colombianas entre los años 2009 y 2020.



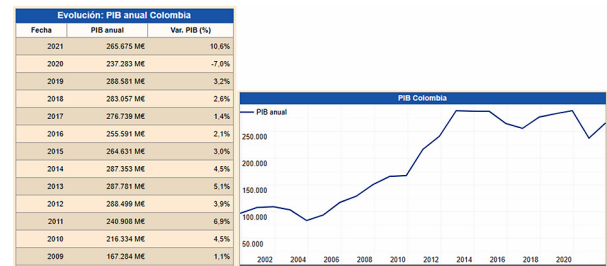
*Nota.* En millones de euros. Tomado de: [Datosmacro.com](https://datosmacro.expansion.com/comercio/exportaciones/colombia) (<https://datosmacro.expansion.com/comercio/exportaciones/colombia>)

**Figura 2.** Comportamiento de las importaciones colombianas entre los años 2009 y 2020.



*Nota.* En millones de euros. Tomado de: [Datosmacro.com](https://datosmacro.expansion.com/comercio/importaciones/colombia) (<https://datosmacro.expansion.com/comercio/importaciones/colombia>)

**Figura 3.** Comportamiento del PIB colombiano entre los años 2009 y 2021. En millones de euros.



*Nota.* En millones de euros. Tomado de: [Datosmacro.com](https://datosmacro.expansion.com/pib/colombia) (<https://datosmacro.expansion.com/pib/colombia>)

La evidencia empírica demuestra que los estándares internacionales no contribuyen a la competitividad y productividad de la economía, se puede afirmar que no tienen relación, ya que información y actividad económica no necesariamente son interdependientes, y en ese sentido la norma es engañosa.

Ahora bien, el proceso de convergencia está orientado a establecer “un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observación” (L. 1314, art. 1, 2009) y esto es una paradoja, ya que dice ser

- Un sistema único, pero se tienen tres sistemas distintos en el sector privado y tres sistemas distintos en el sector público;
- Homogéneo, es decir, de características similares, pero tenemos un sistema para cada grupo de empresas, o sea, tres sistemas que se separan precisamente por no ser homogéneos entre ellos; es más, es posible preguntarse si existe homogeneidad dentro de uno de esos sistemas ya que, si dos empresas aplican estándares internacionales de información financiera plenas, ¿producen información que por homogénea se hace comparable? No, esta es una nueva falacia. En verdad, cada entidad que informa determina sus reglas por medio de las políticas contables que establece como una decisión administrativa.

***La comparabilidad en los estándares internacionales únicamente se puede alcanzar en términos de la propia entidad, en el sentido de que la presentación de estados financieros comparativos exige que la información de los diferentes períodos que se comparan haya sido construida sobre las mismas políticas contables, que es una de las cosas que explican por qué los estándares internacionales son de información y no de contabilidad.***

Y continúa el artículo 1 de la ley que se viene estudiando: “los estados financieros, brindan información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable”, sobre lo cual surgen los cuestionamientos:

- ¿Información comprensible?, ¿Cuál es la base de la comprensibilidad de la información producida con fundamento en los estándares internacionales de información financiera?, Podría responderse que son las notas a los estados financieros, es decir, no se puede entender lo que dice un estado financiero, por ello se recurre a las notas a los estados financieros, ya que informan cómo se reconoció, como se valoró y por qué se clasificó de una u otra forma.
- Y ¿las notas a los estados financieros son comprensibles?, Es importante recordar que los estándares internacionales establecen hasta 3.152 Notas obligatorias a los estados financieros (en la legislación nacional anterior se establecen hasta 108); por ejemplo, para el año 2020 los estados financieros de coca-cola femsa contienen 115 páginas, de las cuales 99 son de notas a los estados financieros (2021); ¿esto es lo que se considera un lenguaje comprensible?, No porque se informe mucho hay comprensibilidad, la abundancia de información es un mecanismo de oscurecimiento de información, no es un mecanismo de claridad, cuanto más información nos den, cuanto más información se requiera para comprender, menos comprensible es la información, más gris y de eso hay estudios en teoría de la información (uscatescu, 1973).
- ¿Información transparente?, La transparencia en los discursos contables es demagogia, la información transparente en contabilidad, en las formas cómo funciona la contabilidad, no existe; en términos muy precisos, transparencia y confianza son antónimos (han, 2013); cuando la información es transparente, ya no se necesita confiar porque se está frente a lo que es, la transparencia es una condición pornográfica en donde todo está expuesto y



no queda lugar a la curiosidad ni a la duda y lo que justifica la existencia de la profesión de contador público es precisamente lo contrario, es cumplir una función social de construcción de confianza, porque en la información hay márgenes de duda que requieren determinados procedimientos que disminuyan esos márgenes de duda a niveles tolerables para la toma de decisiones.

- ¿Información comparable? Piénsese, solo por vía de ejemplo, en las IAS 16 “propiedad, planta y equipo”, en la que se deja claro que la entidad que informa podrá reconocer su propiedad, planta y equipo al costo histórico o al valor razonable; ¿esto es comparable?, Dar opciones es permitir la autorregulación y eliminar la comparabilidad, pero se podría afirmar que es comparable siempre que, por ejemplo, se reconozca a valor razonable; sin embargo, será necesario preguntarse ¿cómo se calcula el valor razonable?, y entonces aparece un discurso que no ha sido difundido ampliamente en Colombia, el de los estándares internacionales de valoración (IVSC, s.f.), emitidos por el Consejo Internacional de Normas de Valoración (IVSC, por sus siglas en inglés) y que muestra unos procedimientos que desde luego van mucho más allá de los planteamientos superficiales sobre el valor razonable de la IFRS 13, dichos estándares de valoración presentan entre procedimientos de mercado y procedimientos financieros de valoración unos 132 métodos, es decir: la entidad que informa puede escoger el método que le convenga. Pero aún hay más: si ninguno de esos gusta, se puede inventar su propio método, por ejemplo, el Banco de Santander, España (2021), para el año 2014 contaba con su propio método de valoración de sus pasivos financieros, que desde luego tienen que justificar, tienen que demostrar que el método cumple determinados criterios de sostenibilidad tecnológica y explicar por qué los que están establecidos no les sirven. Es decir, no solamente hay 132, sino que también se puede inventar el propio; entonces,

si una empresa vive de especular en el mercado de valores, elegirá métodos de valoración que incorporará a través de las políticas contables que en ese caso tomarán la denominación de políticas contables agresivas (Ruiz-Vallejo, 2008, p. 258); políticas contables que den un comportamiento a las cifras financieras que reflejen el crecimiento de las operaciones y en la rentabilidad operacional, económica y financiera, lo cual implica valoraciones agresivas; pero, si por el contrario, se prefiere pasar de bajo perfil, no ser visto, entonces se trabajará con métodos conservadores que pueden ir más allá del costo histórico. Se tiene la idea de que el costo histórico es el más conservador, pero resulta que además se puede utilizar el deterioro del valor y camuflar información, por lo que se convierte en información incomparable.

La comparabilidad en los estándares internacionales únicamente se puede alcanzar en términos de la propia entidad, en el sentido de que la presentación de estados financieros comparativos exige que la información de los diferentes períodos que se comparan haya sido construida sobre las mismas políticas contables, que es una de las cosas que explican por qué los estándares internacionales son de información y no de contabilidad.

- ¿Qué es información pertinente y confiable? La pertinencia es una cualidad que está orientada hacia la toma de decisiones; en el caso de la información, esta debe ser la requerida para la toma de decisiones, ¿la toma de decisiones de quién? Pues el marco conceptual lo dice, la toma de decisiones de “(...) los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad” (DUR 2420, Anexo 1, parr. 1.2, 2015), no la toma de decisiones del Estado, ni la toma de decisiones de la administración organizacional. Como se está hablando de la pertinencia de la información bajo estándares internacionales, lo que se encuentra es que la misma pierde

su conexión con la realidad porque sustituye los hechos por pronósticos, por lo que pierde muchos requerimientos para determinar su confiabilidad ya que la información de pronósticos no es verificable, como sí lo es la información de hechos; sobre la información de pronósticos, a lo sumo, se podrá decir que si es razonable, sí cabe en la mente de las valoraciones que construyan, pero en manera alguna es verificable.

Así mismo, en el tercer párrafo del artículo 1 de la Ley 1314 de 2009 se señala que las normas deben permitir garantizar la “autenticidad e integridad” del sistema documental contable, y el problema no ha sido abordado por el estudio técnico, pero no es un tema olvidado en el contexto internacional, solo en el nacional; al respecto, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), por sus siglas en inglés) viene desarrollando un proyecto conocido como ISAR (sigla en inglés de Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes) que se encarga de la investigación sobre estándares internacionales de contabilidad y desde ese contexto ha desarrollado una línea de estándares internacionales de Derecho mercantil y ha establecido una importante cantidad de estudios sobre los sistemas documentales empresariales (ISAR, s.f.); estos sistemas documentales por estar fundamentados en las concepciones del Derecho se basan en las percepciones de los hechos y no de los pronósticos y eso desde luego genera fuertes dificultades.

El mismo artículo de la Ley 1314 de 2009 afirma: “la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas (...) con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”, lo que se constituye en un falso dilema:

- No existen estudios para determinar que los estándares internacionales de información financiera sean los de mayor calidad, no

se estudiaron, por ejemplo, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos (USGAAP), por sus iniciales en inglés) reconocidos en la mayor parte de las bolsas de valores más importantes del mundo. No se estudiaron, ni siquiera se consideraron, lo cierto es que no existe estudio que soporte desde este argumento dicha selección normativa.

- Presentan mapas en los que se afirma que los IFRS se han adoptado en unos países y que faltan otros, pero no dicen qué tanta ha sido la aceptación y qué tanta la imposición normativa; tampoco si han sido adoptados, adaptados o han convergido con normas nacionales; menos se ha explicado si han sido todas las normas o para todos los sectores de la economía; venden la idea de la inclusión en un mundo homogéneo que solo existe en sus imaginarios. Sería un buen aporte a este argumento que demostraran la aceptación mundial de las IFRS para Pymes, solo para tener un ejemplo. La norma de adopción en la Unión Europea plantea que los grupos económicos que coticen valores en los mercados públicos presentarán estados financieros con base en IFRS, con excepciones; por tanto, solo tienen aplicación para información consolidada, pero se presentan como adoptados por todos los países de la Unión Europea.

Ahora bien, en el artículo 3 de la Ley 1314 de 2009 se afirma que:

... 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.

Sobre esto es necesario llamar la atención, ya que al leer este aparte pareciera que se estuviera

leyendo el índice del Decreto 2649 de 1993 y no el de los estándares internacionales de información financiera, con excepción de las últimas dos palabras, “interpretaciones y guías”; su presencia en la norma lleva a una nueva controversia. En cualquier lugar de las teorías jurídicas, en cualquier lugar de los estudios de la hermenéutica jurídica, las interpretaciones y las guías se sitúan en el mundo de la doctrina jurídica (Ronchetti, 2006) y la doctrina jurídica no obliga a particulares, es decir, la doctrina jurídica no es norma; se observa que cambian las fases fundamentales del Derecho diciendo que las interpretaciones y las guías son normas que tienen forzosa observancia, es decir, aquí hay una falacia argumentativa profunda.

Además de ello, en el mismo artículo 3 de la Ley 1314 de 2009 se señala que las normas de las que trata esta ley “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”; la mayoría de estas afirmaciones ya han sido abordadas; sin embargo, es importante recordar que esa definición funcional de las normas tiene muy poco de diferencia con la definición del ARS7 (Accounting Research Study No. 7) tomado por el Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Autorizados (AICPA, por sus iniciales en inglés) en 1965, que posteriormente se simplificó en el Decreto 2160 de 1986, pero que el director de ese documento, “Paul Grady”, había tomado de una base de definiciones del Accounting Principles Board (APB) que había sido emitida en la década de 1940; esto es extraño, porque se ha afirmado en diferentes escenarios que el proceso de convergencia satisface una necesidad de actualización o modernización de la profesión, pero si es así, ¿cómo están casados con una definición de 1940?, cuando en Estados Unidos la contabilidad todavía se pensaba como contabilidad y no como estados financieros y cuando en ese país la contabilidad se concebía como proceso fundamentado en el reconocimiento de transacciones (Grady, 1977).

*Como se está hablando de la pertinencia de la información bajo estándares internacionales, lo que se encuentra es que la misma pierde su conexión con la realidad porque sustituye los hechos por pronósticos, por lo que pierde muchos requerimientos para determinar su confiabilidad ya que la información de pronósticos no es verificable, como sí lo es la información de hechos; sobre la información de pronósticos, a lo sumo, se podrá decir que si es razonable, sí cabe en la mente de las valoraciones que construyan, pero en manera alguna es verificable.*

***En suma, resulta preocupante la falta de rigurosidad del proceso de implementación: no parece que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo verificara que el proceso de elaboración de los proyectos que realiza el CTCP sea abierto, transparente y de público conocimiento; se conoce que esta última entidad pone en discusión los proyectos, pero no se aseguran de que la comunidad contable se entere de ello, lo dejan para quien se acerque a su página y se entere, por lo que los aportes que les llegan son muy pocos, aunque eso no es lo malo, lo preocupante es que no es evidente que se consideren las recomendaciones y observaciones de esos participantes***

Lo anterior presenta una gran contradicción, porque los estándares internacionales de información financiera no son de contabilidad, son de información financiera; los estados financieros de propósito general con base en estándares internacionales pueden elaborarse en ausencia de contabilidad; por ejemplo, en Estados Unidos no es obligatorio para la empresa llevar contabilidad, lo que es obligatorio es presentar estados financieros; en ese país la contabilidad es una práctica empresarial normal, pero como un desarrollo de estrategias de control interno, no como una obligación legal, lo que es una cuestión distinta.

Este tema no es poco importante, ya que la definición debe ser coherente con el Código de Comercio colombiano, pero además porque como Estado suscriptor de tratados internacionales, Colombia se compromete desde la comprensión legal nacional de lo que es la contabilidad, y es así, por ejemplo, como con el GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional) y la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), que han establecido obligaciones de implementación de sistemas de control de operaciones, no de evaluación de saldos, con lo que se quiere destacar que los estándares internacionales de información financiera están en contradicción con los requerimientos de información de operaciones determinantes para el control de lavado de activos y, en general, de delitos económicos organizados, de capital importancia en el ejercicio profesional de los contadores públicos colombianos (L. 2198, art. 55, 2022).

En este mismo sentido, el artículo 5 de la Ley 1314 de 2009 señala que “se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información” (se destaca lo referente a interpretaciones y guías,

pero no se repetirá el asunto); al respecto, se publicó un interesante estudio de dos contadores suecos (Jeppesen & Liempd, 2015), en donde hacen un estudio profundo de los estándares internacionales de auditoría, que son una parte de los estándares internacionales de aseguramiento, y concluyen que los estándares internacionales de auditoría se desarrollaron para evaluar hechos, no información de pronósticos; si bien los estándares internacionales de auditoría tienen una sección para evaluar valores razonables, toda su estructura está fundamentada en la organización de técnicas para evaluar hechos.

Lo anterior lleva a preguntarse ¿hacia dónde va la profesión contable colombiana, en términos de coherencia con la convergencia a estándares internacionales?, porque, por ejemplo, entre los estándares internacionales se incorporan las normas de ética (DUR 2420, Anexo 4, 2015) y estas normas contienen una serie de curiosidades: una de ellas es que al ser elaboradas a nivel internacional para contadores profesionales y copiadas textualmente, pasa que esa profesión no existe en Colombia y no son sinónimos, la profesión de contador profesional no existe en Colombia, aquí existe la profesión de contador público, por lo que se genera una confusión regulativa que no aporta al ejercicio profesional.

Otra de esas curiosidades se puede observar en su división interna, la cual se presenta en tres secciones: la primera, que se supone que aplica a todos los contadores y establecen cinco principios éticos, de los cuales dice que su cumplimiento puede verse comprometido por la presencia de amenazas, las cuales pueden surgir de cinco diferentes fuentes y cuando se presentan estas amenazas se cuenta con este artefacto que llaman “salvaguardas”, que definen como un mecanismo a través del cual se pueden minimizar los riesgos acaecidos por la amenaza a niveles tolerables, lo cual define para la ética un sistema de autorregulación, grave asunto para el control disciplinario en un medio profesional, un escenario discutible.

En suma, resulta preocupante la falta de rigurosidad del proceso de implementación, no parece que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo verificara que el proceso de elaboración de los proyectos que realiza el CTCP sea abierto, transparente y de público conocimiento; se conoce que esta última entidad pone en discusión los proyectos, pero no se aseguran de que la comunidad contable se entere de ello, lo dejan para quien se acerque a su página y se entere, por lo que los aportes que les llegan son muy pocos, aunque eso no es lo malo, lo preocupante es que no es evidente que se consideren las recomendaciones y observaciones de esos participantes. Parece que no son procedentes y que no las consideran debido a que la posición del CTCP es la adopción y en la adopción no cabe considerar las observaciones de nadie porque ella es transcripción.

Se podría hacer una gran discusión en torno a la página del CTCP para determinar si es un medio que garantice la discusión de los temas considerados, e indagar si una página de internet es un medio adecuado de divulgación y discusión.

Por último, es importante anotar que la Ley 1314 de 2009 afirma que lo que en Colombia se hace es un proceso de “convergencia”, palabra que puede tener varios significados, pero ninguno de ellos es adoptar. Convergencia puede ser el establecimiento de un proceso de cambios mutuos de diversas regulaciones para llegar a una regulación única, como han intentado la International Accounting Standard Board (IASB, por sus iniciales en inglés) y la Financial Accountig Standard Board (FASB, por sus iniciales en inglés) a nivel internacional, para una única regulación internacional.

## 4. CALIDAD NORMATIVA

Como ya se ha afirmado, la organización y funcionalidad del Estado Social de Derecho está

anclada en la estructura del Derecho positivo y tal condición determina la necesaria existencia de unas cualidades normativas, como lo han reconocido organizaciones internacionales como la OCDE (2012) y que Colombia como parte de ella se ha comprometido a observar, como se verifica, por ejemplo, en el documento CONPES 3816 de 2014 sobre calidad normativa.

Estas reglas de calidad normativa parten del reconocimiento de que el sujeto activo de la regulación es el Estado y el sujeto pasivo de la misma está constituido por el propio Estado y por el mercado. Cuando este principio se cumple, la regulación del Estado se caracteriza como una autorregulación estatal y la regulación del mercado como una regulación tradicional. Pero cuando el mercado actúa como sujeto activo de la regulación, como se materializa en el proceso de adopción de estándares en Colombia, la regulación estatal se tipifica por: la captura del Estado y la autorregulación del mercado, como una corporatocracia, elementos que constituyen un campo abonado para la práctica de la corrupción. Por estas consideraciones, las orientaciones sobre calidad normativa han planteado unas directrices por seguir, que están clasificadas en pilares, objetivos y estándares.

Los pilares de la calidad normativa son básicamente dos: el aseguramiento del ordenamiento legal y el análisis normativo. El aseguramiento del ordenamiento legal se orienta a garantizar la coherencia normativa, lo cual implica que no se pueden desarrollar normas que contravengan la Constitución Política ni otras normas legales o de cualquier otra jerarquía que puedan tener como consecuencia la generación de conflictos normativos, dado que estos darían origen a la conformación de escenarios de anomia que conducen, sin duda, a la impunidad frente a hechos de corrupción. Como lo señala el Conpes 3816 de 2014, el pilar sobre el análisis de impacto normativo tiene entre sus fines “avanzar en la adopción y adaptación de herramientas, el desarrollo de la institucionalidad y la generación de capacidades a partir de las

cuales se pueda asegurar la calidad normativa expedida por el Estado” (p. 3).

En el proceso de adopción de estándares internacionales de la profesión contable se ha ignorado la importancia de estos pilares, los cuales requieren para su implementación la realización de juiciosos estudios que permitan establecer la convergencia normativa garantizando una coherencia en la formulación de derechos y obligaciones, y en las posibilidades de actuar objetivamente en la vigilancia del cumplimiento de disposiciones. Cuando se ha indagado al CTCP y al gobierno nacional acerca de los estudios de esta naturaleza, responden proporcionando informes de países extranjeros, desconociendo que el cumplimiento de los pilares de la calidad normativa está claramente referidos a la estructura jurídica nacional.

El segundo elemento de la calidad normativa son sus objetivos, que se sintetizan en dos contenidos: corregir causas y no síntomas o problemas, y fortalecer la confianza en la objetividad y transparencia de las normas. Estos objetivos nunca fueron abordados en estudios que precedieran las decisiones de adopción de estándares internacionales, no hay un análisis sobre los problemas existentes con el manejo de información en los términos prescritos por el Código de Comercio y la necesidad de sustituir esta información de hechos por una información de pronósticos, de la que no existe un solo modelo a nivel global, simplemente en un Estado capturado se tomaron las decisiones que fortalecieron los negocios de unas instituciones privadas que obtienen importantes remuneraciones como consecuencia de esta decisión política.

Tampoco existen referencias a los estándares de calidad normativa definidos como eficiencia económica y social, racionalización de recursos, consistencia con el entorno, eficacia jurídica y validez jurídica. Como ya se ha señalado, no generó contribución alguna a los problemas de competitividad y productividad de las



empresas nacionales en los mercados globales, perspectiva que se motivó en la Ley 1314 de 2009, al tiempo que ocasionó importantes costos financieros para organizaciones empresariales que todavía no reconocen en el uso de los nuevos marcos técnicos ningún beneficio de carácter organizacional o de mercados; lo cual es entendible porque no se hicieron los estudios necesarios que permitieran conocer la arquitectura empresarial del país, constituida en más de 95% por empresas de propiedad individual o familiar y en la que menos de 1% (64 empresas, al mes de septiembre de 2022, según la Bolsa de Valores de Colombia) participan de los mercados públicos de valores, lo cual permite afirmar que esta regulación adoptada no es consistente con el entorno, como así lo han manifestado las propias organizaciones empresariales, como es el caso de la Asociación Nacional de Empresarios (ANDI, 2015) y la Asociación Colombiana de Pequeños Industriales (ACOPI) (Redacción del Herando.co, 2014) que coinciden en recomendar al Estado la eliminación de requerimientos contables comprometidos con valoraciones subjetivas del tipo “valor razonable” que solo aportan opacidad a la información.

Siguiendo con el tema de la rigurosidad, es necesario preguntarse si se estudia el problema de la coherencia de las reglamentaciones, para lo cual debe asegurarse que las normas expedidas por otras autoridades de la rama ejecutiva o legislativa sobre “contabilidad, información financiera y aseguramiento de información”, sean conformes con la Ley 1314 de 2009 y las normas que las desarrollan; obsérvese que los desarrollos actuales no dejan espacios a la coherencia con el ordenamiento legal, como si este sistema pudiera funcionar al margen del ordenamiento legal.

En Colombia no se ha mirado el Código de Comercio para ver si los estándares internacionales están de acuerdo con esas normas comerciales. En el artículo 48 de dicho código se expresa que la contabilidad siempre debe facilitar “el conocimiento y prueba de

*... cuando el mercado actúa como sujeto activo de la regulación, como se materializa en el proceso de adopción de estándares en Colombia, la regulación estatal se tipifica por: la captura del Estado y la autorregulación del mercado, como una corporatocracia, elementos que constituyen un campo abonado para la práctica de la corrupción.*

***... lo preocupante es que se termine  
copiando sus nuevas propuestas sin  
un análisis de calidad normativa  
que asegure el cumplimiento de  
sus objetivos y con ello se generen  
posibles anomalías o incoherencias  
normativas, que pueden resultar  
peligrosas para el patrimonio de las  
organizaciones y para el ejercicio  
mismo de la profesión.***

la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios”, es decir, la contabilidad debe fundamentarse en hechos, no en los pronósticos, lo cual genera una gran problemática porque los estándares internacionales se orientan a pronósticos y en términos de hermenéutica jurídica los llamados marcos técnicos no pueden modificar el Código de Comercio.

Otro preocupante ejemplo de la falta de coherencia normativa es el de las normas de aseguramiento, mediante las cuales intentan reformar el ejercicio de la revisoría fiscal al pretender que, con la aplicación de estas normas, se cumplen las disposiciones del Código de Comercio en cuanto a las funciones de la revisoría fiscal (DUR 2420, Art. 1.2.1.2., 2015), lo cual no es posible porque la revisoría fiscal es fiscalización, es decir, es un proceso de control y el aseguramiento es un proceso de evaluación, y existen en dos tiempos distintos (Franco, 2020).

Ese interés de reformar la revisoría fiscal es tan importante para un sector de la profesión que actualmente se cuenta con una propuesta de proyecto de ley que pretende reformar la revisoría fiscal en su esencia y forma, el cual, para el segundo semestre de 2022 todavía se encuentra expuesto en la página del CTCP y está en discusión en la profesión, más no con quienes lo proponen; esa etapa la consideran superada desde el primer semestre del año mencionado y no parece considerar otras lecturas que puedan asegurar, por ejemplo, que no se generen más incoherencias o anomalías normativas.

Al respecto, el Consejo Nacional de Contadores Públicos, por medio de un derecho de petición presentado a la presidencia de la república de Colombia, señala que:

Dicho proyecto elimina en la práctica la Revisoría Fiscal, pues convierte este ejercicio en una simple auditoría o trabajo de aseguramiento de la

información financiera, que es la actividad que principalmente desarrollan las multinacionales de auditoría, todo lo cual, desprotege el bien común, el interés público y hace posible el aumento de la corrupción, por cuanto, entre otras razones, desecha los principios que estructuran el modelo y la filosofía del control de fiscalización en que se sustenta la Revisoría Fiscal. (2022, p. 5).

Una de las observaciones importantes de este derecho de petición y que resume lo ya dicho sobre esa superposición del aseguramiento con respecto a la fiscalización, es que si la revisoría fiscal solo será responsable de funciones de evaluación, entonces, por ejemplo, se estaría limitando o eliminando las funciones que la Ley 2195 de 2022 asignó a los revisores fiscales con relación a la lucha contra la corrupción, cuestión que parece mostrar que quienes proponen este proyecto no alcanzan a leer la importancia de la vigilancia.

Cuando la norma nace de intereses particulares y no en pro del bien común, se encuentran ejemplos como cuando, por medio de la Constitución Política de Colombia de 1991, para el escenario del sector público se sustituyó el modelo de control de vigilancia, lo que se conoce como control fiscal, y se pasó a un modelo de auditoría, que disparó las acciones de corrupción en los entes del gobierno y las empresas estatales y mixtas, porque la evaluación no puede prevenir actos de corrupción, solo y si se está con suerte, señalar que el acto ocurrió y de pronto, identificar a los responsables. El nivel de corrupción fue tal que se hizo necesario reconocer la importancia de la vigilancia y bajo la reforma constitucional realizada con el Acto Legislativo 4 del 18 de septiembre del 2019 se retoma la vigilancia, modificando el control fiscal en Colombia.

Para cerrar este tema sobre la calidad normativa, es importante dejar expresado que diferentes discusiones internacionales en torno a temas

como: 1). La sostenibilidad, escenario desde el cual se ha generado la necesidad para el IFRS Foundation de dar pasos fundamentales hacia la creación de estándares internacionales, según ellos, para aportar desde la contabilidad a los ODS (IFRS Foundation, s.f.b) 2). las normas de cumplimiento creadas en la lucha contra la corrupción, el lavado de activos, el soborno y el terrorismo, escenario en el que entidades como la IFAC encuentran la necesidad de proponer a la comunidad contable internacional un “plan para la lucha contra la corrupción y los delitos económicos” (IFAC, 2022), con miras al aporte de la profesión a la minimización de estos flagelos.

Tanto uno como el otro son esfuerzos para que la profesión contable se encuentre a la altura de las necesidades sociales y por eso son plausibles; lo preocupante es que se termine copiando sus nuevas propuestas sin un análisis de calidad normativa que asegure el cumplimiento de sus objetivos y con ello se generen posibles anomías o incoherencias normativas, que pueden resultar peligrosas para el patrimonio de las organizaciones y para el ejercicio mismo de la profesión.

## 5. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

El trabajo crítico descrito en este texto permite entender que las condiciones contradictorias identificadas se originan en la presencia simultánea de dos modelos establecidos sobre las prácticas contables y las prácticas referentes al control y la evaluación independiente de las organizaciones (Franco, 2020).

En Colombia se estableció en la legislación una concepción de tipo latino, fundamentada en el Derecho romano, en la cual los sistemas contables se definen como un proceso de construcción de pruebas judiciales, por cuanto sus contenidos son determinantes para resolver conflictos entre

el Estado y los particulares, o simplemente entre particulares, dando crédito o valor probatorio a los contenidos del sistema contable. Esta tradición ha sido incorporada en la legislación mercantil desde los tiempos coloniales y actualmente en el Código de Comercio vigente, tipificando los sistemas de información contable como una estructura forense. En el mismo sentido el control independiente de las organizaciones se ha construido desde la perspectiva de la vigilancia orientada a la conservación del orden social y dotada de instrumentos técnicos relacionados con la interventoría en una orientación de fiscalización, entendida como el examen crítico de las operaciones para detectar en ellas no solo amenazas a la eficiencia y viabilidad organizacional sino con un gran énfasis en la detección y prevención de la comisión de delitos económicos organizados.

El modelo objeto del proceso de convergencia, que en la práctica ha sido un proceso de adopción, tiene otras perspectivas. No hay preocupación alguna por la contabilidad como sistema, reduciéndose al establecimiento de marcos de autorregulación de información financiera orientada a dinamizar los mercados de capitales, los cuales requieren datos basados en pronósticos y no en hechos y que, en consecuencia, tienen interés para aquellas organizaciones públicas o privadas que participan de esos mercados. Por su parte, los procesos de aseguramiento de información se limitan a establecer la coherencia de los estados financieros con los criterios autodeterminados por la entidad que informa, a través de las políticas contables que debe formular en subordinación a los estándares internacionales de información financiera, proceso en el que solo se actúa con carácter posterior, sin tener intervención en las operaciones que pueden dar origen a la información revelada.

Puede observarse que las dos concepciones sobre información, control y evaluación, son antagónicas y tienen vigencia simultánea, dado que los códigos desde la perspectiva jurídica

están revestidos de reserva legal, es decir, no pueden ser modificados por normas de tipo general, ni siquiera de intervención económica, que no se orienten de manera exclusiva a la modificación o sustitución de tales códigos (Consejo de Estado, 2017).

En estas condiciones, una conclusión importante del estudio determina que el proceso de adopción origina un problema de desinstitucionalización del Estado Social de Derecho, porque está tratando de sustituir una estructura jurídica, fundamentada en el Derecho positivo por una estructura de autorregulación, usurpando funciones del Congreso de la República, ya que están emitiendo normas de intervención económica de competencia exclusiva del Congreso de la República y modificando los códigos.

Una de las garantías que existen en los Estados sociales de Derecho como característica esencial de la democracia es la división del poder público en ramas, que en términos de la teoría política determinan que la legislación corresponde al Congreso, la administración de justicia, a la rama jurisdiccional y la ejecución al gobierno (Villanueva, 2014), pero en Colombia se viene implementando un proceso de administrativización del Derecho, concepto por el cual debe entenderse como el proceso mediante el cual el gobierno usurpa las funciones del Congreso cuando a través de una serie de decretos y actos administrativos crea normas que no están incorporadas en la ley, cambia el sentido de las normas vigente y trata de hacer reformas estructurales; la administrativización del Derecho es un camino a la tiranía, es una negación de la democracia, uno de los elementos generadores de desigualdad que es causa de los conflictos sociales.

Igualmente, el proceso de convergencia constituye un mecanismo de deslegitimación del Estado Social de Derecho, pues infiere comportamientos jurídicos que en aras de defender derechos e intereses individuales obstaculiza la vigencia de derechos e intereses legítimos consignados

en el Derecho positivo, constituyendo una acción abusiva, temeraria y maliciosa surgida de los procesos de autorregulación. Resultan relativizados los principios constitucionales y fundamentalmente el derecho a la igualdad, así como la capacidad de intervención del Estado en las actividades privadas, dado que está anclada en la ley y los hechos.

En este proceso se está caminando hacia la destrucción de la fe pública, la cual constituye una presunción legal que el Estado otorgó, entre otros, a los contadores públicos para generar confianza, en el sentido de que los documentos que ellos suscriben con determinadas formalidades son verdaderos y ajustados a la ley y tienen fuerza de prueba judicial. La característica esencial de las pruebas judiciales es la certeza, cuestión que no es posible con información financiera construida con base en pronósticos, dado que la justicia juzga hechos, por lo cual la fe pública se estaría transformando en una simple confianza inversionista.

Están tratando de cambiar el enfoque de control integral que caracteriza el ejercicio de la revisoría fiscal por un enfoque de la evaluación de la información financiera, inhabilitando la lucha contra la corrupción, porque los estándares internacionales tienen la capacidad de esconder todo; una evaluación como la realizada por la auditoría financiera, o mejor, por el aseguramiento, se hace sobre saldos y no permite examinar las operaciones, ni detectar o prevenir los fraudes que en ellas se operen. Trasladan el control de operaciones establecido en el artículo 207 del Código de Comercio a la evaluación de resultados, lo que reflejan los estados financieros de propósito general.

El proceso de adopción deja el control tributario en el limbo; parece que tenían claro que los tributos se determinan con base en hechos, no se determinan con pronósticos, generando una gran antinomia que dificulta las actividades de fiscalización por los problemas para verificar hechos a través de información de pronósticos,

*... el proceso de convergencia constituye un mecanismo de deslegitimación del Estado Social de Derecho, pues infiere comportamientos jurídicos que en aras de defender derechos e intereses individuales obstaculiza la vigencia de derechos e intereses legítimos consignados en el Derecho positivo, constituyendo una acción abusiva, temeraria y maliciosa surgida de los procesos de autorregulación. Resultan relativizados los principios constitucionales y fundamentalmente el derecho a la igualdad, así como la capacidad de intervención del Estado en las actividades privadas, dado que está anclada en la ley y los hechos.*

asunto que se ha tratado de solucionar mediante una conciliación en la que se incorporan factores que niegan el principio de simplicidad en las actividades de los contribuyentes. No existe posibilidad alguna de desarrollo en las actividades de fiscalización, porque se requerirían múltiples modelos frente a las múltiples regulaciones de los contribuyentes.

Los estándares, desde el punto de vista conceptual, deben ser guías de conducta para juzgar conductas y deben impedir problemas de legitimidad y opacidad de la información, y lo que se muestra en este estudio es que son contribuyentes a la opacidad; tampoco deben permitir espacios de autorregulación; empero, lo que hacen es crear un sistema de autorregulación con el cual pretenden sustituir la regulación y desde luego, generan ineficacia, ya que las legislaciones civil, penal, tributaria y mercantil, están ancladas a un enfoque de Derecho positivo característico de la regulación nacional y derivado del marco constitucional del país. Como la autorregulación es resultado de un sistema casuístico, extraño, traído y superpuesto, puede generar contradicciones, construyendo una situación de anomia, no por la inexistencia de normas sino por la concurrencia de normas contradictorias sobre un mismo asunto.

La autorregulación estratificada impide normas homogéneas y da a las reglas una funcionalidad autopoietica que determina la verdad como un proceso autorreferencial y no como un problema de correspondencia con la realidad; esas son las cosas a las que se están enfrentando las naciones y, de modo específico, Colombia.

## REFERENCIAS

- ANDI (2015). Estrategia para una nueva industrialización. ANDI. <https://www.andi.com.co/Uploads/Estrategia%20para%20una%20nueva%20industrializacion.pdf>
- Banco Santander S.A. (2021). Informe de auditoría, Cuentas Anuales, e Informe de Gestión correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2020. <https://www.santander.com/content/dam/santander-com/es/documentos/informe-financiero-anual/2021/ifa-2021-informe-financiero-anual-individual-es.pdf>
- Bolsa de Valores de Colombia (septiembre 1, 2022). Listado de emisores. <https://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>
- Coca-Cola FEMSA (2021). Estados financieros. [https://coca-colafemsa.com/wp-content/uploads/2021/03/KOF\\_Estados\\_Financieros-2020\\_Final.pdf](https://coca-colafemsa.com/wp-content/uploads/2021/03/KOF_Estados_Financieros-2020_Final.pdf)
- Código de Comercio [Cód. de C.] (1971). (Colombia). Obtenido el 15 de marzo de 2022. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1833376>
- Consejo de Estado (2017). Radicación número 11001-03-06-000-2016-00072-00(2292). <http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/242/11001-03-06-000-2016-00072-00.pdf>
- Consejo Nacional de Política Económica y Social [CONPES 3816] (2014). Departamento Nacional de Planeación (Colombia). Obtenido el 5 de marzo de 2020. <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Econ%C3%B3micos/3816.pdf>
- CNCP (2022, 20 de septiembre). Derecho de petición dirigido al presidente de la Republica. <https://www.concp.co/wp-content/uploads/2022/09/Radicado-DERECHO-DE-PETICION-PRESIDENCIA-DE-LA-REPUBLICA.pdf>
- CTCP (s.f.) Compilación normativa. <https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/compilaciones-normativas>
- Constitución Política de Colombia [Const. P.]. (1991). Colombia. Obtenido el 1 de septiembre de 2021. <https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>



- Datosmacro.com (2021a). Colombia – Exportaciones de mercancías. <https://datosmacro.expansion.com/comercio/exportaciones/colombia>
- Datosmacro.com (2021b). Colombia – Importaciones de mercancías. <https://datosmacro.expansion.com/comercio/importaciones/colombia>
- Datosmacro.com (2022). PIB de Colombia. <https://datosmacro.expansion.com/pib/colombia>
- Decreto 3567/11, septiembre 26, 2011. Presidencia de la República (Colombia). Obtenido el 22 de febrero de 2022. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=67197>
- Decreto [DUR] 2420/15, diciembre 14, 2015. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (Colombia). Obtenido el 20 de enero de 2022. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030273>
- Franco, R. (2020). Las teorías del control y evaluación organizacional independiente. *Criterio Libre* 18(32), 71-107. <https://revistas.unilivre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/view/7112/6249>
- Field, H. (2008). *Saving Truth from Paradox*. Oxford University Press. <https://oxford.universitypressscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780199230747.001.0001/acprof:9780199230747>
- Grady, P. (1977). *Inventario de los principios de contabilidad*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Han, Byung-Chul (2013). *La sociedad de la transparencia*. Atamansa.
- Hansen, H. (2002). The Straw Thing of Fallacy Theory: The Standard Definition of 'Fallacy'. *Argumentation*, 16(2), 133–155. <https://doi.org/10.1023/A:1015509401631>
- IFAC (2022, 6 de septiembre). IFAC's Action Plan for Fighting Corruption and Economic Crime. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/publications/ifacs-action-plan-fighting-corruption-and-economic-crime>
- IFRS Foundation (s.f.a.) IFRS Standards Navigator. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- IFRS Foundation (s.f.b.) SASB Standards. <https://www.ifrs.org/issued-standards/sasb-standards/>
- ISAR (s.f.) Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes. <https://isar.unctad.org/>
- IVSC (s.f.) Estándares. <https://www.ivsc.org/standards/>
- Jeppesen, K. & Liempd, D. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría (trad. Catherine Moreno-Rojas y Jesús Alberto Suárez-Pineda; revisión técnica de Rafael Franco-Ruiz). *Rev. Cient. Gen. José María Córdova* 13(16), 135-172. <https://revistacientificaesmic.com/index.php/esmic/article/view/35/452>
- Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho*. (4ª ed.) Eudeba. <https://bibliotecavirtualceug.files.wordpress.com/2017/05/libro-teoria-pura-del-derecho-hans-kelsen.pdf>
- Ley 1314/09, julio 13, 2009. *Diario Oficial* [D.O.]: 47409. (Colombia). Obtenido el 1 de septiembre de 2021. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>
- Ley 2195/22, enero 18, 2022. *Diario Oficial* [D.O.]: 51921 (Colombia). Obtenido el 13 de marzo de 2022. [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_2195\\_2022.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2195_2022.html)
- Ley 2198/22, enero 25, 2022. *Diario Oficial* [D.O.]: 51928 (Colombia). Obtenido el 13 de marzo de 2022. [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_2198\\_2022](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2198_2022)

- [html#:~:text=Leyes%20desde%201992%20%2D%20Vigencia%20expresa%20y%20control%20de%20constitucionalidad%20%5BLEY\\_2198\\_2022%5D&text=Por%20el%20cual%20se%20establecen,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones](#)
- OCDE (2012). *Recomendaciones del consejo sobre políticas y gobernanza regulatoria*. <https://www.oecd.org/governance/regulatory-policy/Recommendation%20with%20cover%20SP.pdf>
- Orrego, C. (2020). *Filosofía: conceptos fundamentales. Una nueva introducción al pensamiento crítico*. Universidad Nacional Autónoma de México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6166/48a.pdf>
- Poder Jurídico (2022, 8 de agosto). SCJ establece que el Estado no está obligado a cumplir las Normas Internacionales de Información Financiera. <https://poderjudicial.gob.do/scj-establece-que-el-estado-no-esta-obligado-a-cumplir-las-normas-internacionales-de-informacion-financiera/#:~:text=Mediante%20sentencia%20n%C3%BAmero%20SCJ%2DSR,un%20precedente%20firme%20y%20constante>
- Redacción del [Heraldo.co](#) (2014, 02 de junio). Pequeñas empresas en alerta por nuevas normas financieras. Acopi solicita al Minhacienda que las NIIF solo sean obligatorias para las micro, pequeñas y medidas empresas que exporten. <https://www.elheraldo.co/economia/pequenas-empresas-en-alerta-por-nuevas-normas-financieras-154496>
- Resolución 102995/15, diciembre 30, 2015. Superintendencia de Industria y Comercio (Colombia). Obtenido el 28 de enero de 2022. <http://visordocs.sic.gov.co/documentos/Docs029/docs27/2015/2015102995RE/2015102995RE0000000001.PDF?928>
- Ronchetti, F. (2006). La doctrina como fuente real del derecho. *Cartapacio de Derecho*, (11), 1-10. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5028500.pdf>
- Ruiz-Vallejo, G. (2008). Las normas internacionales de contabilidad y la contabilidad creativa. *Cuadernos de contabilidad* 9(24), 251-301. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3250>
- Uscatescu, J. (1973). Teoría de la información, *Estudios Políticos*, (197), 53-74. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1709865>
- Villanueva, L. (2014). La división de poderes: teoría y realidad. En H. Vázquez (coord.), *Cátedra nacional de derecho Jorge Carpizo. Reflexiones constitucionales*. 1ª. ed., 149-186. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/12530>
- Villar, L. (2007). Estado de derecho y Estado social de derecho. *Derecho del Estado*, (20), 73-96. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3400539.pdf>
- Zapata, A. (2012). *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional. Contribución al estudio de los instrumentos del derecho monetario y financiero internacional*. Universidad Externado de Colombia.
- Zuleta, Estanislao (2004). Elogio de la dificultad. *Praxis pedagógica*, 4(5). <https://revistas.uniminuto.edu/index.php/praxis/article/view/1380/1315>