

# Los patrones culturales del Contador Público en la aplicación del valor razonable \*

**Samuel Pérez-Grau**

Magíster en Administración Industrial. Contador Público, Ingeniero Químico, Especialista en Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria, Docente Investigador de la Universidad Simón Bolívar, Sede Barranquilla - Colombia.  
sperez35@unisimonbolivar.edu.co  <https://orcid.org/0000-0002-4105-0819>

## RESUMEN

Este trabajo busca conseguir una perspectiva sobre la receptividad de una contabilidad a valor razonable por parte del profesional contable local, mediante datos y textos obtenidos acerca de las percepciones de los Contadores Públicos en relación con tal concepto prescrito por la NIIF 13. Se aplica un enfoque mixto que, además de estimar el tamaño de la muestra de contadores locales a encuestar; permita extraer de ella otra submuestra intencional de contables que fungen como ejecutivos o jefes de al menos otro contador; supuestamente capacitados para recabar de ellos, mediante el cuestionario GLOBE y de una entrevista en profundidad, una visión de la racionalidad institucional que distingue principios, prácticas y símbolos organizacionales. La comprobación de validez y fiabilidad de los resultados se logra mediante una triangulación metodológica de la información obtenida en cada una de las fases de la investigación. Los resultados revelan posturas ideológicas de los contadores en sus teorizaciones sobre la interacción entre la gerencia y los contables en la búsqueda de un nuevo constructo para la contabilidad a valor razonable, los auditores en sintonía con los valores del mercado y los de empresas en propensiones hacia la comparación entre las oportunidades que ofrece el mundo global y las de su pertenencia al desarrollo institucional. Esta reflexión metodológica concluye con la caracterización de una lógica histórica, económica y cultural implicada por la adopción del valor razonable en Colombia.

## PALABRAS CLAVE

Valor económico, valor razonable, instituciones, institucionalización, dimensiones culturales.

## CÓDIGOS JEL

M41 , D46, C51

## The cultural patterns of the Public Accountant in the application of fair value

## ABSTRACT

The Colombian mining has acquired an important role in the economy of the country. Despite its relevancy, environmental and social impacts are not insignificant, on the contrary, the scope of this deterioration has demanded the adoption of public policies to counteract it. The country is lagging behind in Latin America in environmental policy, particularly as regards manage of so called mining environmental liabilities and abandoned, inactive, paralyzed or orphaned mine closure requiring measures to mitigate them or remedy them, in addition to the management of risks of effects both current and future. For a suitable management of these liabilities, it is convenient the design and application of a risk matrix incorporating good mining practices in order to mitigate and prevent further damage to socio-environmental surroundings. This paper seeks to obtain a perspective on the receptiveness of a fair value accounting by the local accounting professional, through data and texts obtained on the perceptions of the Public Accountants in relation to such concept prescribed by IFRS 13. A mixed approach is applied which, In addition to estimating the size of the sample of local accountants to be surveyed, allows one to extract from it another intentional subsample of accountants who function as executives or heads of at least one other accountant, supposedly trained

Recibido: 30/03/2017 Aceptado: 30/05/2017

\* <http://dx.doi.org/10.18041/entramado.2017v13n2.26243> Este es un artículo Open Access bajo la licencia BY-NC-SA (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)

Cómo citar este artículo: PÉREZ-GRAU, Samuel. Los patrones culturales del Contador Público en la aplicación del valor razonable. *En: Entramado*. Julio - Diciembre, 2017. vol. 13, no. 2, p. 110 - 124 <http://dx.doi.org/10.18041/entramado.2017v13n2.26243>

to collect from them, using the GLOBE questionnaire and An in-depth interview, a vision of institutional rationality that distinguishes organizational principles, practices, and symbols. The verification of validity and reliability of the results is achieved through a methodological triangulation of the information obtained in each of the phases of the research. The results reveal ideological positions of the accountants in their theorizations about the interaction between management and accountants in the search for a new construct for fair value accounting, auditors in tune with market values and those of firms in propensities towards The comparison between the opportunities offered by the global world and those of its institutional development. This methodological reflection concludes with the characterization of a historical, economic and cultural logic implied by the adoption of fair value accounting in Colombia.

**KEYWORDS**

Economic value, fair value, institution, institutionalization, cultural dimensions.

**JEL CLASSIFICATION**

M41 , D46, C51

## Os padrões culturais do Contador Público na aplicação do valor justo

**R E S U M O**

Este artigo procura obter informações sobre a capacidade de resposta da contabilidade ao valor justo pelo profissional contábil local, através de dados e textos obtidos sobre as percepções de contadores públicos em relação a esse conceito prescrito pela IFRS 13. Uma abordagem é aplicada mista que, além de estimar o tamanho da amostra local para sondar contadores, permitem extrair dela outra subamostra intencional de contadores que servem como executivos ou chefes de pelo menos mais um balcão, supostamente capaz de obtê-los através do questionário GLOBO e de uma entrevista aprofundada, uma visão de racionalidade institucional que distingue princípios, práticas e símbolos organizacionais. A verificação da validade e confiabilidade dos resultados é conseguida através de uma triangulação metodológica da informação obtida em cada uma das fases da investigação. Os resultados revelam as posições ideológicas dos contadores em suas teorias sobre a interação entre gerentes e contadores na busca de um novo constructo para contabilidade ao valor justo, auditores em sintonia com os valores de mercado e de empresas em propensão para a comparação entre as oportunidades oferecidas pelo mundo global e as que pertencem ao desenvolvimento institucional. Esta reflexão metodológica conclui com a caracterização de uma lógica histórica, econômica e cultural, implicada pela adoção de valor razoável na Colômbia.

**PALAVRAS-CHAVE**

Valor econômico; valor razoável; instituições; institucionalização; dimensões culturais.

**CLASSIFICAÇÕES JEL**

M41 , D46, C51

### Introducción

El creciente enfoque en el tema del proceso de medición contable, formulado por la NIIF 13: Medición del Valor Razonable, ha traído una nueva dinámica que altera no solamente la base de los activos sino también todo proceso de reconocimiento de los resultados de la empresa. Cuando se habla de valor razonable, la razonabilidad no se refiere a la razón o la racionalidad sino que se refiere a la aceptación que las partes negociadoras, en un momento determinado, den al valor del activo o pasivo, en forma independiente. Este valor es el valor de mercado.

La defensa del proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o, IFRS por sus siglas en inglés) en Colombia no es unánime. Según Grajales-Quintero et al (2013, p.3), existen tres visiones para sus-

tentarlo: a) que el marco regulativo de la IFRS se muestra más unificado y con mayor eficiencia técnica y tecnológica, b) que los reportes contables financieros de las IFRS por su redefinición de un entorno global de las relaciones comerciales y de la información financiera aceleran los procesos de globalización económica y de una práctica contable contemporánea en el país, c) que delega la regularización contable a organizaciones profesionales privadas.

De otro lado, existe una amplia gama de estudios empíricos en los que se evidencia la inutilidad de los IFRS para usuarios internos a la organización, pero se refieren a su utilidad para los usuarios externos de la información financiera. Según Quintero y Macías (2015, p.90), pocos defensores esperan que se requieran IFRS para empresas no cotizadas en bolsa. La decisión de adoptar los IFRS por parte de los empresarios no está asociada a beneficios económicos sino

que en los países en desarrollo está motivada por presiones sociales de legitimidad antes que por razones económicas.

Son precisamente las actitudes mostradas por los contadores públicos ante las variables explicativas del concepto del valor razonable sobre las que gira esta investigación. En este estudio se hace referencia a unas lógicas culturales, lingüísticas y psicológicas de los Contadores Públicos sobre el concepto de valor razonable que relega su práctica a un típico problema relacional en el que las creencias o comportamientos de los actores son afectados por otros actores o por el sistema social. La naturaleza cultural de la contabilidad se refiere a la capacidad de las prácticas comunes, creencias y costumbres profesionales para direccionar predicciones entre observadores, a partir de las lecturas de los comportamientos y opiniones del contable, independientemente de la experiencia y la razón personales.

La importancia científica de este trabajo está en la ilustración del método comparado, en este caso de una contabilidad comparada, para estudiar fenómenos macro-contables histórica y culturalmente significativos, que se presentan en un número muy finito de casos al interior de unidades macro-empresariales, atados a categorías empíricas pertenecientes a un tiempo y un espacio determinados.

En términos metodológicos, en esta investigación se aplica el método comparativo, cuyos resultados son sometidos a triangulación metodológica para su validación. Inicialmente, todos los 195 contadores públicos respondientes y que configuran el objeto de este estudio, hacen llegar su diligenciamiento de una encuesta sobre aceptación o rechazo de una contabilidad a valor razonable. Las respuestas son agrupadas entre 40 Contadores Auditores y 155 Contadores de Empresa, con la intención de investigar acerca de una causa común en perfiles similares y, dentro de estos fueron identificados 10 Contadores Auditores y 22 contadores de empresa que ejercen como jefe, al menos de otro contador. En segundo lugar, a cada uno de estos últimos 32 que dirigen equipos de profesionales, les es aplicada una entrevista en profundidad. Finalmente, la compilación agrupada de los textos grabados de estas entrevistas en profundidad fue sometida a un análisis del discurso.

### Marco teórico

El más claro conocimiento aprendido de los estragos causados por la crisis financiera de 2008, es el de la contradicción entre la forma de gestión conservadora de la obtención de rentabilidad a largo plazo que significa operar negocios, más estrechamente alineado con el enfoque de transacciones de la contabilidad tradicional y, la forma de gestión promotora de los ingresos que impone la contabilidad a valor

razonable, consistente en el tratamiento asimétrico de las ganancias y pérdidas en cuentas del ejercicio (Fahnestock y Bostwick, 2011, p.8).

Cuando los mercados funcionan imperfectamente, sus precios contagiosamente reflejarán la liquidez de los compradores, en lugar del valor razonable de un activo. Los banqueros y gerentes no comprendieron plenamente que la toma de decisiones operativas debieran ser compatibles con los cambios en el valor del mercado. En la práctica, la posición de los inversores se circunscribe al apoyo a los valores basados en el mercado, fundamentados en la transparencia que dan los valores de cambio a la presentación de los estados financieros y la posición de los usuarios internos que apoyan los valores de la entidad con base en el criterio de que no todas las transacciones en un mercado inactivo estén afectadas de dificultades para la venta.

A la postre, el mejor balance descriptor de tal escenario es el de que se necesitarán años para educar adecuadamente a los gerentes, auditores, contadores de empresa y financieros en el modelo contable del valor razonable. Ante la realidad de unas ganancias o pérdidas no realizadas que solamente impactarán sobre el flujo de caja en el caso de venderse el activo en la fecha del estado de situación, las métricas de rendimiento derivadas del estado del flujo de efectivo habrían de estar asociadas a factores de cantidad, tiempo e incertidumbre que permitan a los usuarios de la información financiera no solo evaluar el valor intrínseco de sus negocios sino también pronosticar flujos de efectivo futuros.

Varios autores (Arya y Reinstein 2010, Laux y Leuz 2009, citados por Fahnestock y Bostwick, 2011, p.8) y Castellanos-Sánchez, (2015, p.43), mencionan que aunque no coincidan los usuarios en que sean estos los aspectos centrales del debate, ambas partes generalmente están de acuerdo con que la cuestión central que deben equilibrar los normalizadores, entre el concepto y la práctica de una contabilidad a valor razonable, es el del equilibrio entre la pertinencia y la confiabilidad, entre la transparencia y la estabilidad y entre el reconocimiento y la medición.

De su lado, los antropólogos han caracterizado las sociedades alrededor de la proposición de que todas las culturas son adaptaciones explicables en función de su entorno material, en donde las ideas de precio, masa monetaria circulante, mercados y otros fenómenos económicos adquieren significados culturales. Así también, este estudio, pretende ribetear dentro de un marco cultural la interpretación del contador sobre el Valor Razonable (VR), como un elemento simbólico, para modelar tanto transacciones económicas como intercambios de bienes.

En tal sentido, se parte de la noción de que la aceptación o el rechazo de una contabilidad a VR por parte de los contadores públicos, es una consecuencia de la presencia o ausencia de dificultades para interpretar y elaborar información contable a partir de las siguientes cuatro variables:

- (A) la complejidad de la aplicación de las modalidades<sup>1</sup> de contabilización de los atributos del valor;
- (B) la rivalidad entre las técnicas<sup>2</sup> o tipos de costo para su combinación con el VR,
- (C) el riesgo implícito de la estimación<sup>3</sup> bajo cualquier enfoque de asignación de valor
- (D) la aleatoriedad de la fiabilidad de los niveles o jerarquías<sup>4</sup> que ofrece la información del mercado.

Siendo así, la hipótesis que guía el desarrollo del trabajo, se sintetiza como: “La aceptación o rechazo material de la adopción de una contabilidad a VR por parte de los contadores públicos, termina siendo sustituida por una aceptación o rechazo simbólicos de naturaleza cultural”.

### Metodología

Partiendo de la información estadística emitida por la Junta Central de Contadores Públicos, al corte del 31 de julio de 2012 existían en Colombia 175.622 contadores públicos con matrícula profesional. Retomando para esta investigación la distribución geográfica dada en vigencias anteriores, pudo estimarse que unos 10.388 de estos profesionales ejercían en el departamento del Atlántico. Según el tamaño estadístico de la muestra, se cursó invitación a participar en esta investigación a 240 contadores residentes en la ciudad de Barranquilla que cumplieran con un mínimo de 5 años de experiencia laboral. Respondieron a este llamado 195 sujetos encuestados, lo que hace aceptable la deducción de inferencias con un límite de error muestral de 10% ante un intervalo de confianza del 99,7%.

Más de la mitad de los informantes prestaba servicios a empresas del Grupo 2, las cuales están obligadas a la aplicación de las NIIF y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) a partir de 2015, casi una tercera parte atendían a empresas del Grupo I que entraron a aplicar las normas desde el comienzo del año 2014 y, la séptima parte restante trabajan con empresas del Grupo 3 que deben estar aplicando unas NIIF simplificadas desde comienzos del año de 2013. Toda la información estuvo recogida hacia el último mes del año 2015.

Aparte de la información general y de los aspectos del desempeño y la experiencia laboral, el cuestionario pone de relieve que la presencia o ausencia causal de las variables

para la aceptación o rechazo a la adopción del (VR), podía medirse mediante una escala de Likert con las siguientes gradaciones:

- (1) El VR ha hecho más difícil mi trabajo,
- (2) El VR ha vuelto dispendioso aunque manejable mi trabajo,
- (3) A veces sí y a veces no el VR ha dificultado mi trabajo,
- (4) Las dificultades con el VR al igual que antes han sido normales en mi trabajo.
- (5) El manejo del VR no representa dificultad alguna en mi trabajo.

En la heurística de este trabajo, una vez construido el cuestionario de la Fase I, se solicitó su evaluación por parte de expertos locales en áreas de la contabilidad y la sociología. Posteriormente, se realizaron los ajustes y observaciones sugeridos y se practicó una prueba piloto sobre personas con características similares a las de la población objeto de estudio, en un tamaño no superior al 10% de la muestra. El cuestionario del proyecto GLOBE fue asumido como haber superado todas las pruebas que requieren las investigaciones que patrocinan los organismos internacionales. La comprobación de validez y fiabilidad de los resultados se logra mediante una triangulación metodológica de la información elaborada obtenida en cada una de las fases que se describen a continuación:

**Fase 1.** Recepción de la encuesta sobre la aceptación o rechazo a la adopción de una contabilidad a VR por los 195 contadores públicos respondientes y que tiene por objeto comparar las percepciones de los profesionales sobre las variables explicativas del VR. Es pertinente acotar que la información obtenida se revisó, organizó y procesó mediante el uso de la estadística descriptiva. La fiabilidad de la escala de medida se obtuvo a través del coeficiente Alfa de Cronbach que derivó entre los 40 Contadores Auditores un valor de 0,82 y entre los 155 Contadores de Empresa otro valor de 0,81 luego de la exclusión de un ítem del cuestionario, lo que garantiza un nivel de confiabilidad adecuado de los instrumentos. Al tabular los datos utilizando un sistema binario para representar las dicotomías: (1) presencia y (0) ausencia, de las variables, se tiene el conocido artificio lógico-matemático de la “tabla de la verdad”.

**Fase 2.** Esta fase se distribuye en dos actividades, una consiste en el procesamiento del cuestionario Alfa del Proyecto GLOBE respondido por los 32 contadores ejecutivos que ejercen como jefe de al menos otro contador, con el objeto de comparar las dimensiones de la cultura organizacional sobre las prácticas de los contables con los resultados país del Proyecto GLOBE-Colombia y, la otra actividad, consis-

te en la aplicación de una entrevista en profundidad a esta misma población.

El proyecto de investigación GLOBE (Global Leadership and Organizational Behavior Effectiveness 1996-1998) es un proyecto multinacional de múltiples fases en el cual más de 170 investigadores de 61 países están estudiando la relación entre la cultura social, la cultura organizacional y el liderazgo alrededor del mundo. Una descripción de los objetivos y fases del proyecto GLOBE puede encontrarse en Ogliastrì (1998, p.694), en el que se explican los retoques dados a destacados modelos del DO de los años 70 sobre las dimensiones culturales de: orientación humana, orientación futura, orientación al desempeño, las retomas de las dimensiones de distancia de poder, evitación de la incertidumbre, e innovaciones sobre la dimensión masculinidad escindiéndola en las dos variables: Asertividad e igualdad de géneros. También allí separan la dimensión colectivismo en colectivismo I y colectivismo II.

Las dimensiones culturales utilizadas en esta investigación son las nueve definidas del Proyecto GLOBE, las cuales se enlistan a continuación. (Ver Tabla I)

Las entrevistas fueron acordadas previamente por vía telefónica y por correo. Resultaron más dispendiosos los acuerdos con los auditores por su forma de contratación laboral, mientras que los contadores de empresa podían acordar casi sin objeciones la realización de las entrevistas en las dependencias de trabajo. Cada entrevista tuvo una duración de entre 45 y 60 minutos. Si bien existía un guión, el

orden de las preguntas y la profundidad de los temas fue variable según la información recogida sobre el problema y el desarrollo propio de la conversación. Siempre se trataba de obtener la máxima información posible sobre las experiencias personales de los entrevistados relacionadas con el objetivo del estudio.

**Fase 3.** En esta fase se realiza el análisis del discurso de los textos grabados de las entrevistas de profundidad aplicada a aquella porción de 32 contadores públicos (10 contadores auditores y 22 contadores de empresa) que fungían como directivos o jefes que tenían a su cargo uno o más contadores, con ayuda del programa TEXTSTAT 2, siguiendo las orientaciones metodológicas de Potter (1996, p.56) acerca de la construcción discursiva como construcción social, con el fin de explorar los procesos de influencia existentes entre la actividad discursiva y las acciones desde la relación entre el discurso, el contenido y la acción.

El análisis del discurso sigue los criterios habituales, se graba en audio y luego se transcriben los datos para el estudio del contenido, correspondientes a las orientaciones para el análisis del discurso de Van Dick (1996, p.24), para quien la actividad ideológica y la capacidad de las personas produce versiones factuales en las que proponen apoyarlas, promoverlas, socavarlas o resistirse a ellas. Las categorías resultantes de las entrevistas van surgiendo conforme a los tres campos marcados como objetos de la investigación: 1) comportamientos de los mercados, 2) supuestos y juicios usuales en las valoraciones y 3) el uso de modelos de valoración.

Tabla I.  
Dimensiones culturales del Proyecto GLOBE

Nombre	Definición
Distancia de Poder	El grado hasta el cual los miembros de una organización esperan y desean que el poder sea compartido de manera desigual.
Evitación de la incertidumbre	El grado en el cual una organización ha desarrollado normas y procedimientos para disminuir las características impredecibles de los eventos futuros.
Orientación Humana	El grado en el cual los individuos en la organización alientan y premian a los individuos por ser justos, altruistas, generosos, cuidadosos, tolerantes y preocupados por los demás.
Colectivismo I	El grado en el cual las prácticas de la organización alientan y premian la distribución colectiva de recursos y la acción colectiva.
Colectivismo II	El grado en el cual los individuos expresan orgullo, lealtad y cohesión en su organización.
Asertividad	El grado en el cual los individuos en las organizaciones son afirmativos y definidos en las relaciones sociales.
Igualdad de Géneros	El grado en el cual una organización minimiza las diferencias en los roles de acuerdo con el género.
Orientación al Futuro	El grado en el cual una organización alienta y premia los comportamientos orientados al futuro, tales como la planeación, la inversión a futuro y el postergamiento de la gratificación.
Orientación al desempeño	El grado en el cual una organización alienta y premia a sus miembros por el mejoramiento del desempeño y la excelencia.

Fuente: Ogliastrì, 1999, p. 700

## Discusión de resultados

La distribución media de medias de la presencia o ausencia causal de las variables para la aceptación o rechazo a la adopción de una contabilidad a VR, puede verse en la Tabla 2.

Como puede verse, los resultados de los contadores auditores están puntuados en el sentido inverso de los contadores de empresa. La gran diferencia marcada por el ítem 5 de los contadores de empresa configura el criterio para excluirlo del cálculo de la consistencia del instrumento.

El cuestionario respondido por 40 contadores auditores no muestra inconsistencia alguna entre sus ítems de respuesta, comprobado ello por el valor mayor de 0,8 que arroja el coeficiente de fiabilidad alfa de Cronbach, que es usualmente utilizado para medir el grado en que los ítems de una escala se correlacionan entre sí.

Por su parte, la interpretación estadística realizada sobre las respuestas entregadas por 155 contadores de empresa señala al instrumento como inconsistente, pues indica un coeficiente inaceptable de alfa menor de 0,5. La observación de los resultados señala al ítem “El manejo del VR no representa dificultad alguna en mi trabajo” como el del promedio más desigual, el cual al ser excluido, arroja un coeficiente bueno de alfa mayor de 0,8 que garantiza la unidimensionalidad del instrumento, cuyos cuatro ítems finales resultan suficientes para sustentar las conclusiones de este trabajo.

En esta investigación, se aplica el método comparativo introducido por la parcela del conocimiento denominada política comparada. Charles Ragin (1987, p.12) en su texto “*The comparative method*” no hace referencia a que el método comparativo sea exclusivo de la política comparada, sino que es un método plausible de ser adoptado por la ciencia social comparada en general. La virtud del análisis comparativo la materializa su objetivo de caracterizar las combinaciones de condiciones causales posibles lo que permite diferenciar cada conjunto de casos de resultados coincidentes, en vez de la frecuencia empleada por los estadísticos.

La comprobación de hechos parciales surgidos del método comparativo en sus dos procedimientos de la similitud y de la diferencia comparativa, aportan argumentaciones necesarias para la prueba de hipótesis (Pérez-Liñán, 2007, p.8). El método de la diferencia consiste en hallar la característica explicativa de la no ocurrencia entre los casos menos distintos entre sí, para establecer la condición individualmente necesaria y suficiente de su ausencia. El método de la similitud consiste en hallar la característica explicativa común entre los casos más distintos entre sí para señalarla como causa del fenómeno (Masseroni y Domínguez, 2010).

En la Tabla 3 de datos generados por los contadores auditores y registrados en forma binaria, es decir, (1) para indicar la presencia y (0) para la ausencia, se trata de identificar una condición causal entre los casos paradigmáticos de los que se busca explicación.

Tabla 2.

Valor medio de las respuestas asignadas por los contadores encuestados

Perfiles Ítems	1	2	3	4	5	Sujetos
Auditores	4,126	2,778	2,226	2,266	1,178	40
Contadores	3,275	3,155	3,505	3,125	3,82	155

Fuente: Esta investigación

Tabla 3.

Método de la diferencia en condiciones causales de contadores auditores

A (modalidad)	B (técnica)	C (estimación)	D (jerarquía)	Y (rechazo)	Frecuencia
0	0	0	0	0	0
0	0	0	1	0	0
0	0	1	0	0	0
0	0	1	1	0	8
1	0	0	0	1	12
1	0	0	1	1	4
0	1	1	0	1	12
0	1	1	1	1	4

Fuente: Esta investigación

Como es observable, las condiciones A o B están ambas presentes en el conjunto de contadores de empresa que aceptan el VR y ambas ausentes entre los que no lo rechazan. Conviene aquí, construir como objeto de trabajo una versión estilizada de la tabla de la verdad, para integrar las condiciones: A (modalidad) y B (técnica) en una sola Z1 (a llamar facilidades o sin dificultades operativas). (Ver Tabla 4).

Esta “Tabla de la Verdad” muestra que no todos los casos de contadores auditores que rechazan (Y = 1) una contabilidad a VR registran ausencia de causas, como cuando ocurre (X3=0) respecto al riesgo del enfoque y (X4=0) a la aleatoriedad del nivel. Adoptando una representación con letras mayúsculas para la presencia de una condición y con letras minúsculas su ausencia, una manera discursiva sencilla de sugerir esta proposición:

*PI: La ausencia de estimación bajo cualquier enfoque de asignación de valor (x3) y también de jerarquización de la información del mercado (x4) por medios inferenciales, no es condición necesaria para explicar las motivaciones del rechazo de los contadores auditores a la adopción de una contabilidad a VR.*

En la Tabla 5 referida a los datos que generan los contadores de empresa, se muestra el registro binario del número de combinaciones posibles de las cuatro variables (2<sup>4</sup> = 16). Mediante el método comparativo de la similitud se busca la característica común señalada como causa del fenómeno. (Ver Tabla 5).

En una “Tabla de la Verdad” que pudiera existir una causa común, en no todos los casos de aceptación (Y=1) se re-

Tabla 4.  
Tabla de la verdad vinculada a condiciones causales de contadores auditores

Z1 (facilidades o sin dificultades operativas)	X3 (estimación)	X4 (jerarquía)	Y (rechazo)
0	0	0	0
0	0	1	0
0	1	0	0
0	1	1	0
1	0	0	1
1	0	1	1
1	1	0	1
1	1	1	1

Fuente: Esta investigación

Tabla 5.  
Método de la similitud sobre características comunes de contadores de empresa

A = X1 (modalidad)	B = X2 (técnica)	C = X3 (estimación)	D = X4 (jerarquía)	Y (aceptación)	Frecuencia
0	0	0	0	0	7
1	0	0	1	0	7
0	0	1	0	0	8
0	0	1	1	0	8
0	1	0	0	0	9
0	1	0	1	1	10
0	1	1	0	0	18
0	1	1	1	1	7
1	0	0	0	1	24
1	0	0	1	1	12
1	0	1	0	0	6
1	0	1	1	0	7
1	1	0	0	1	6
1	1	0	1	1	8
1	1	1	0	1	12
1	1	1	1	1	6

Fuente: Esta investigación

gistran ocurrencias favorables del enfoque de estimación (X3) ni de la jerarquía de fiabilidad (X4). Es posible entonces enunciar la siguiente proposición:

*P2: La aplicación sin dificultades operativas (Z1) encontradas en su implementación es causa suficiente para explicar las motivaciones de los contadores de empresa para apoyar la adopción de una contabilidad a VR*

La estrategia de simplificación del método comparativo, sigue la misma lógica de los experimentos, en los que únicamente se permite la variación de una condición causal cada vez.

La simplificación de los datos de la Tabla 3, en los que se hizo presente el no-rechazo del VR por parte de los contadores auditores, da la Tabla 6, compuesta de tres paneles: A en el que se listan las cuatro clases de combinaciones causales, B en el que se recoge la primera ronda de simplificación y, C el de la segunda ronda.

Cada término del panel A se puede combinar con uno o más de los otros para simplificación. Siempre que dos términos con tres condiciones causales sean combinados, el nuevo término tendrá dos condiciones porque una condición ha sido eliminada. Tomando los datos de la Tabla 3 aplicada a los casos del no-rechazo del VR por parte de los contadores auditores, dos filas pueden simplificarse mediante combinación cuando coinciden en su resultado y solamente difieren en una condición causal. Al variar esta condición, no se produce impacto discernible alguno sobre el resultado, por lo tanto puede ser eliminada como un factor. El signo de multiplicación (\*) se utiliza para indicar la combinación de condiciones causales:

La fila 2 puede ser representada como:

NO-RECHAZO = modalidades\*técnica\*estimación\*JERARQUÍA  
Mientras que la fila 4 será representada por:

NO-RECHAZO = modalidades\*técnica\*ESTIMACIÓN\*JERARQUÍA

Estas dos filas difieren en la condición causal “estimación” que al ser considerada como irrelevante para el resultado, puede ser eliminada para generar:

NO\_RECHAZO = modalidades\*técnicas\*JERARQUÍA,

En la segunda ronda de la Tabla 6, no existen más posibilidades de simplificación. Así, se ha obtenido como proposición discursiva la siguiente conjunción:

*P3: La ausencia de complejidad en las modalidades de atributos del valor (x1), la ausencia de rivalidad entre las técnicas de valoración (x2) y la presencia de aleatoriedad en los niveles (X4) es causa conjuntamente suficiente y condiciones individualmente necesarias para el no-rechazo de una contabilidad a VR por los contadores auditores.*

Del mismo modo, la simplificación de los datos de la Tabla 5, aplicada a los casos de la aceptación del VR por parte de los contadores de empresa, arroja la Tabla 7. (Nota: por razones de espacio no se incluye la simplificación de la Tabla 3 sobre rechazo de los contadores auditores, cuya proposición final resulta coincidente con la proposición 1).

Algunas veces, el proceso de la combinación de filas genera términos redundantes o “excedentes” (ver líneas punteadas)

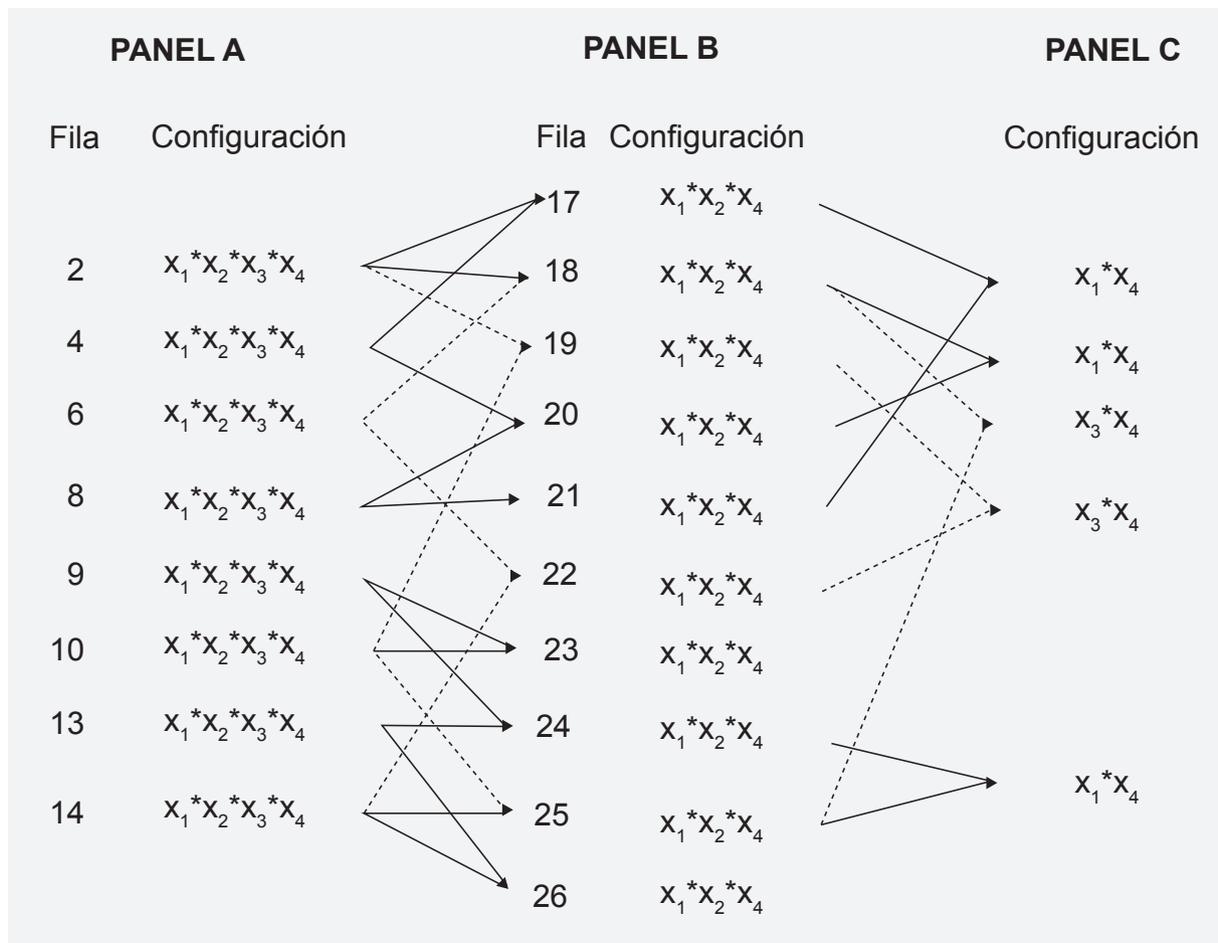
Tabla 6.

Tabla de la verdad simplificada del no-rechazo de contadores auditores.

PANEL A		PANEL B		PANEL C
Fila	Configuración	Fila	Configuración	Configuración
1	$x_1 * x_2 * x_3 * x_4$	9	$x_1 * x_2 * x_4$	$x_1 * x_2 * x_4$
2	$x_1 * x_2 * x_3 * x_4$			
3	$x_1 * x_2 * x_3 * x_4$			
4	$x_1 * x_2 * x_3 * x_4$	10	$x_1 * x_2 * x_4$	

Fuente: Esta investigación

Tabla 7.  
Tabla simplificada de la aceptación por parte de contadores de empresa.



Fuente: Esta investigación

das) que no requieren ser vinculados a producto alguno como declaración descriptiva de las combinaciones, ni respecto a los otros términos hallados.

Los dos términos del panel C resultantes de la segunda ronda, generan una disyunción incluyente, equivalente a la siguiente proposición:

*P4: La ausencia de complejidad entre las modalidades de contabilización de los atributos del valor (x1) y la presencia de jerarquización de la información del mercado por medios inferenciales (X4), o la presencia de complejidad entre las modalidades de contabilización de los atributos del valor (X1) y la ausencia de estimación bajo cualquier enfoque de asignación de valor (x3), es suficiente para explicar las motivaciones de los contadores de empresa para la aceptación de la contabilidad a valor razonable.*

Finalmente, la estrategia de simplificación de los datos de la Tabla 5, aplicada a los casos de no-aceptación de los contadores de empresa, conduce a la Tabla 8.

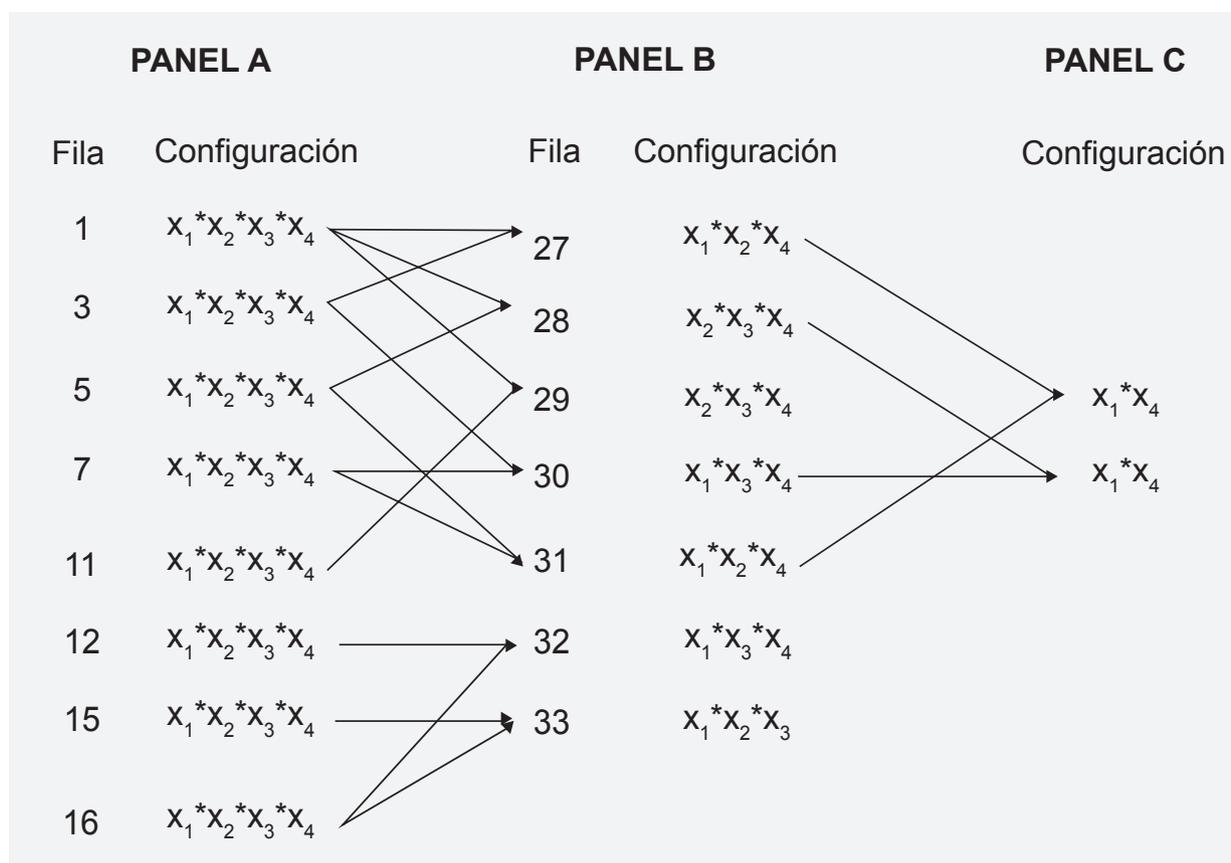
Se tiene ahora como proposición discursiva la siguiente conjunción:

*P5: La ausencia de complejidad entre las modalidades de contabilización de los atributos del valor (x1) y la ausencia de jerarquización de la información del mercado por medios inferenciales (x4) son condiciones individualmente necesarias y conjuntamente suficientes para los contadores de empresa no-aceptar la adopción del valor razonable.*

Ahora continuando con el desarrollo de la Fase 2, se pretende que al aplicar los mismos instrumentos, sea posible establecer una comparación entre los valores obtenidos en

Tabla 8.

Tabla simplificada de la no-aceptación de contadores de empresa



Fuente: Esta investigación

este estudio y los valores medios obtenidos por el país en el Proyecto GLOBE-Colombia al participar con países de todo el mundo para la medición de cada una de las manifestaciones específicas de la cultura a partir de nueve dimensiones cada una compuesta de dos indicadores: ¿Cómo es?, ¿Cómo debería ser?.

De acuerdo con los datos y clasificaciones que se presentan adelante, en las tablas, por cada dimensión cultural del proyecto GLOBE-Colombia, es menester observar tanto el cambio en la clasificación del grupo (A, B, C, D, E), como el porcentaje de variación respecto a la media internacional cuando se trate una misma clasificación. Los números anotados en la primera columna (GLOBE-Colombia) representan los valores medios obtenidos por el país por cada dimensión cultural, al participar con países de todo el mundo, sobre dos escalas paralelas (cómo es, versus, cómo debería ser) de siete puntos, desde 1 (que impide) a 7 (que facilita) un liderazgo efectivo. Las tablas van anotado entre paréntesis el puesto ocupado por dicho valor medio del país respecto al listado de 61 participantes. Las letras determinan

el grado en que clasifica cada grupo (A es alto, B es medio alto, C es medio bajo, D es bajo y E es bajo en extremo) en que se encuentra el país en cada una de las dimensiones, de acuerdo con el número de desviaciones estándar con respecto a la media internacional, de manera que aquellos valores ubicados en el mismo grupo no presentan diferencia estadística.

Así entonces, cuando la Tabla 9 (estado: ¿Cómo es?) muestra un alto valor obtenido por el país en la dimensión cultural **Distancia de Poder** (Puesto 11) significa ser demasiado elitistas. En esta dimensión, la letra que clasifica el valor arrojado por este estudio no revela cambios, aunque el pequeño incremento marcado por los contadores auditores les señala más elitistas que la media nacional, al tiempo que, del mismo modo, la mayor disminución de los contadores de empresa les cataloga como, aun menos elitistas.

Atendiendo estas convenciones, también puede verse que la Tabla 9 revela cambios observables en cinco de las dimensiones culturales, estas son: Evitación de la incertidum-

Tabla 9.

Comparación de resultados de cultura organizacional (del Cómo es?)

¿Cómo es?						
Dimensión	GLOBE (Colombia)		Audidores		Contadores	
Distancia de Poder	5,56 (11)	A	5,62	A	5,49	A
Evitación de la incertidumbre	3,57 (53)	C	3,31	D	3,40	D
Orientación Humana	3,76 (46)	C	3,70	C	3,90	C
Colectivismo I	3,81 (53)	C	3,93	B	3,89	B
Colectivismo II	5,73 (12)	A	5,61	B	5,70	B
Asertividad	4,20 (25)	A	4,24	A	4,14	A
Igualdad de Géneros	3,67 (12)	A	3,63	A	3,72	A
Orientación al Futuro	3,27 (53)	C	3,11	D	3,03	D
Orientación al Desempeño	3,94 (39)	B	3,66	C	3,75	C

Fuente: Esta investigación

bre, Colectivismo I, Colectivismo II, Orientación al futuro y Orientación al desempeño. La lectura correspondiente a los Contadores Auditores revela un alza significativa en **Colectivismo I** respecto a la media internacional originalmente alcanzada por el país, pues han pasado desde la categoría C a la B, lo que significa mayor aliento y premio como gremio para la distribución y la acción colectiva, que sus conciudadanos gerentes. Pero en cambio, muestran tendencia a la baja en la actitud del **Colectivismo II** pasando de la categoría A a la B, lo que implica ser menos orgullosos y leales a su organización. Su actitud de la **Orientación al futuro** y la **Evitación de la Incertidumbre** se muestra más baja que la media nacional, siendo la más desbordada, respecto a los contadores de empresa, la **Orientación al Desempeño**. Sobre los Contadores de Empresa la tabla muestra, en su orden, también un alza en la dimensión del **Colectivismo I** aunque más moderada que la de los auditores, seguida de bajas en el **Colectivismo II**, la **Evitación de la Incertidum-**

**bre, la Orientación al desempeño**, siendo la más desbordada respecto a los auditores, la **Orientación al Futuro**.

Sobre la otra manifestación (**Debería ser**), en la dimensión cultural **Distancia de Poder** (Puesto 61), un valor menos alto significa que el deseo de los gerentes del GLOBE era tan grande que Colombia ocupó el primer lugar entre todos los 61 participantes del proyecto, por cierto, el único en la categoría extrema E. Aquí, se observa que ambos grupos de contadores guardan una más alta esperanza de alcanzar el poder que la media nacional-internacional, pero lo anhelan mucho más los contadores de empresa.

En la Tabla 10 (estado: ¿Cómo debería ser?), puede verse que los cuatro cambios han sido en: Evitación de la incertidumbre, Colectivismo II, Orientación al futuro y Orientación al desempeño. Aquí también, en la dimensión **Colectivismo I**, ambos grupos se sitúan por encima de la media nacio-

Tabla 10.

Comparación de resultados de cultura organizacional (del Debería ser)

Debería ser						
Dimensión	GLOBE (Colombia)		Audidores		Contadores	
Distancia de Poder	2,04 (61)	E	2,06	E	2,10	E
Evitación de la incertidumbre	4,98 (21)	B	4,80	C	4,86	C
Orientación Humana	5,61 (14)	B	5,55	B	5,68	B
Colectivismo I	5,38 (7)	A	5,72	A	5,60	A
Colectivismo II	6,25 (2)	A	6,00	B	6,30	A
Asertividad	3,43 (44)	B	3,46	B	3,39	B
Igualdad de Géneros	5,00 (9)	A	5,05	A	4,92	A
Orientación al Futuro	5,68 (25)	B	5,54	C	5,47	C
Orientación al Desempeño	6,42 (3)	A	6,19	B	6,27	B

Fuente: Esta investigación

nal, aunque más moderada para los contadores de empresa. Los contadores auditores muestran en la dimensión Orientación al futuro la menor variación negativa, seguida por las tendencias a la baja de la **Evitación de la Incertidumbre** y las más negativas de la **Orientación al Desempeño**, el **Colectivismo II** y la **Orientación al futuro**. Por su parte, los contadores de empresa persisten en un **Colectivismo II** por encima de la media nacional, seguida de la menor variación negativa para la **Orientación al desempeño** y la **Evitación de la incertidumbre** y la más negativa tendencia a la baja para la **Orientación al futuro**.

Respecto a la Fase 3, en el análisis de los discursos, elaborados con ayuda del programa TEXTSTAT 2, de entrada puede observarse, en el grupo de contadores auditores, el predominio del concepto de “mercado” como lugar de transacciones y de acuerdos de valores, mientras que en el grupo de contadores de empresa, domina lo “razonable” como aceptación del valor entre las partes que negocian.

En la Tabla 11, se observa que el grupo de contadores auditores manifiesta positivamente su direccionalidad frente al concepto de mercado, siendo negativos para los del VR y los niveles de fiabilidad del valor; en contraste, en el grupo de contadores de empresa (referidos en los cuadros como contadores) las direcciones respecto a las nociones de mercado y VR se establecen en el sentido positivo. Ambos grupos se muestran neutrales frente a la categoría información contable.

En la Tabla 12, los contadores auditores son claramente críticos con lo que les toca hacer en sus rutinas de trabajo. Los contadores de empresa enfatizan mayormente sus preferencias técnicas para solventar la complejidad del trabajo.

La Tabla 13 muestra cómo entre los grupos son cruciales las definiciones de normas y valores acerca de lo que se considera bueno y correcto, o por el contrario inconveniente y engañoso. Los contadores auditores critican el hecho de

Tabla 11.  
Análisis de frecuencias de las palabras clave

Grupo	Categoría	Frecuencia	%	Dirección
Auditores	Razonable	5	23,8	5-
	Nivel	6	28,6	6-
	Información	3	14,3	0
	Mercado	7	33,3	7+
TOTAL		21	100	
Contadores	Razonable	8	47,0	+
	Nivel	4	23,5	0
	Información	3	17,6	0
	Mercado	2	11,9	2+
TOTAL		17	100	

Fuente: Esta investigación

Tabla 12.  
Descripciones de actividad en el discurso del compromiso con VR

Grupo	Descripción
Dicen los Auditores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La aplicación del VR requiere otorgar una presencia real en el entorno, en términos de auditabilidad y verificabilidad, a los valores del mercado y las transacciones en los que la entidad declarante pueda triangular mediante acuerdos inter-subjetivos de calidad con los participantes del mercado.</li> <li>- Las variaciones de precios que afecten a los activos/pasivos durante el periodo deben ser cargadas o abonadas al patrimonio y no a resultados.</li> </ul>
Dicen los Contadores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prefiero seguir utilizando el enfoque del costo de reposición cuando el VR del mercado no esté disponible.</li> <li>- Para mí, la técnica del valor de uso es la más versátil para la combinación con el VR, o sea el valor presente de los flujos futuros estimados menos su valor residual.</li> <li>- Me gusta combinar el VR con técnicas del valor de reemplazo y otra proporción igual prefiere el valor realizable.</li> <li>- La técnica más compleja para la contabilización del valor es la de los atributos mixtos de aplicación del VR con el valor histórico en diferentes momentos.</li> <li>- Yo veo más complicado aplicar el VR como valor de reemplazo a la entrada</li> <li>- Para mí lo más complejo, es aplicar el VR a la salida con ganancias o pérdidas no realizadas.</li> </ul>

Fuente: Esta investigación

Tabla 13.  
Descripciones de valores en el discurso del compromiso con el VR

Grupo	Descripción
Dicen los Auditores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La NIIF 13, párr. 22 requiere considerar los supuestos de los participantes del <i>mercado</i> para fijar el precio de los activos/pasivos. Sin una transacción real y siendo que los participantes del <i>mercado</i> no son partes relacionadas según se define en la NIC 24, el papel del contador será el de reconocer y registrar la suposición de un consenso construido socialmente, del que la entidad declarante no ha sido participante.</li> <li>- La NIIF 13 párr. 27 considera que para la medición del VR de un activo no financiero han de tenerse en cuenta las mismas características de los participantes de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su máximo y mejor uso, o mediante la venta de esta a otro participante que también utilizaría el activo en su máximo y mejor uso. Como ejemplo de máximo y mejor uso, se mencionan la ubicación y tamaño del bien, el dominio o permiso legal y la generación de ingresos suficientes. Sin embargo, estos elementos no se ven del lado de la entidad que informa sobre su adquisición, pero si desde la perspectiva de los vendedores.</li> <li>- En la NIA (Normas Internacionales de Auditoría) 540, párrafo 13, (sobre la auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del VR) se reconoce que “si existe una diferencia entre la suposición informada a la fecha de medición y el resultado real, esto no necesariamente significa una representación errónea, según los acontecimientos o condiciones subsecuentes. Pero una construcción social determinada en parte por los supuestos sobre las entradas, las estimaciones de la incertidumbre y similares, sigue siendo una conjetura informada.</li> </ul>
Dicen los Contadores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La adopción de una contabilidad a VR es una situación congruente con la de un mundo globalizado en el que cada día surgen nuevas formas de hacer negocios y resultaría temerario negar la pertinencia de la incorporación del VR para los usuarios de los estados financieros teniendo en cuenta los supuestos que utilizarían los participantes del mercado.</li> <li>- La contabilidad a VR proporciona <i>información</i> actualizada.</li> <li>- La información es efectiva para la elaboración del flujo de caja.</li> </ul>

Fuente: Esta investigación

que la contabilidad se vuelve el registro de valores de entrada, con sus estimaciones de incertidumbre y similares, supuestamente consensuados desde la perspectiva del vendedor, sin que la empresa o el contador hayan sido partícipes. Los contadores de empresa, en cambio, consideran los supuestos que utilizarían los participantes del mercado más como formas de hacer negocios en un mundo globalizado.

En la Tabla 14, es muy clara la posición del grupo de contadores auditores. Para ellos, aún sin ser explícitamente opuestos a la adopción de una contabilidad a VR, la definición de su identidad, actividades y propósitos está más

relacionada con la pérdida de fiabilidad de sus dictámenes auditores por causa de los parámetros subjetivos que se puedan utilizar y del surgimiento de cuestionabilidad entre las decisiones de los usuarios por las asimetrías de información de los participantes del mercado. No ocurre lo mismo en el grupo de contadores de empresa. Entre ellos, la definición de las relaciones se realiza en función de la organización como entidad totalizadora y en este sentido, para ellos, auto-referenciadora. La definición de su identidad, actividades y propósitos está más relacionada con la de los administradores, directivos y accionistas.

Tabla 14.  
Descripciones de posición y de relación en el compromiso con VR

Grupo	Descripción
Dicen los Auditores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- En el Nivel 1, cuando no exista un mercado activo, los valores razonables no podrán ser verificados por los usuarios, lo que hará disminuir la confiabilidad del usuario en la medición y traerá el riesgo de rechazo de su utilización como <i>información</i>. En el Nivel 2, el establecimiento de un VR ante un valor de mercado desconocido significará una falta de objetividad que generará el riesgo de comunicar una <i>información</i> poco confiable para la toma de decisiones por parte de los usuarios. En el Nivel 3, la aplicación de técnicas de valuación basadas en estimaciones o incertidumbres, conducirá al riesgo de obtener más de un VR por las asimetrías de <i>información</i> entre los elaboradores de la medición lo que puede resultar en decisiones cuestionables y aun contradictorias.</li> </ul>
Dicen los Contadores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El <i>nivel uno</i> también admite métodos matemáticos</li> <li>- Yo creo que el <i>nivel dos</i> es el priorizador de lo estadístico</li> <li>- Para mí, el <i>nivel tres</i> es el de mayor incertidumbre</li> </ul>

Fuente: Esta investigación

## Conclusiones

La primera conclusión que se obtiene a través de la Fase I surge tras el análisis conjunto de las proposiciones 1 y 2: existe como causa suficiente común la presencia de complejidad en las modalidades de los atributos del valor (X1) y la presencia de rivalidad entre las técnicas de valoración (X2), tanto entre los contadores auditores para rechazar la adopción del VR, como para los contadores de empresa para aceptar el mismo.

Adicionalmente, los contadores de empresa perciben como una condición necesaria para la aceptación de una contabilidad a VR la disyunción en la que de un modo incluyen la presencia de complejidad en las modalidades de los atributos del valor (X1) con la ausencia de estimación bajo cualquier enfoque de asignación de valor (x3) y, del otro modo, incluyen la ausencia de complejidad en las modalidades de los atributos del valor como presencia de rivalidad entre las técnicas de valoración (x1) con la presencia de aleatoriedad en los niveles de confiabilidad de la información del mercado (X4).

La segunda conclusión, de gran trascendencia para este estudio, se refiere a aquella población de contadores que ni acepta ni rechaza la adopción de una contabilidad a VR (8 contadores auditores de 40, y 70 contadores de empresa de 155). En estos casos, los contadores que no aceptan o rechazan al VR, conjuntan las variables, percibiéndolas como condiciones individualmente necesarias y, conjugadamente, como causas suficientes para la explicación de sus posiciones irresolutas.

De su lado, los contadores auditores perciben como causa suficiente para el no-rechazo del VR, la conjunción de la ausencia de complejidad en las modalidades de los atributos del valor (x1), la ausencia de rivalidad entre las técnicas de valoración (x2) y la presencia de aleatoriedad en los niveles de confiabilidad de la información del mercado (X4), mientras que, los contadores de empresa, perciben como causa suficiente para la no-aceptación del VR, la conjunción de la ausencia de complejidad en las modalidades de los atributos del valor (x1) y la ausencia de aleatoriedad en los niveles de confiabilidad de la información del mercado (x4).

Examinando entonces en su globalidad todas las proposiciones que aporta el método comparativo, se hace posible proponer la siguiente generalización: **“cuando haya sido decidida la estimación bajo cualquier enfoque de asignación (X3) o, cuando sin ser opuesto a la adopción del VR, tiene lugar su aplicación sin dificultades operativas (Z1), la decisión de aceptación o de rechazo del nuevo sistema contable, sin el sustento de criterios técnicos,**

**solamente podría surgir de entre valores y criterios culturales propios de los profesionales contables”.**

El proyecto GLOBE (Ogliastri, 1998, p.694) también brinda la posibilidad de estudiar la similitud y las diferencias de las manifestaciones de naturaleza cultural de los profesionales contables inmersos bajo la premisa de la aplicación del VR.

En general, observando los datos registrados en el estado ¿Cómo es?, la actitud entre contadores auditores y contadores de empresa se muestran similares, en el sentido de la cercanía de sus valores respecto a la media nacional. Pero no deja de sorprender que en ambos estados, la dimensión Colectivismo I mostrada por ambos grupos de contadores está por encima de la media nacional, lo que pone de presente su sentido solidario gremial. En el estado del debería ser, los contadores de empresa muestran la dimensión Colectivismo II por encima de la media nacional, lo que permite colegir su mayor orgullo y pertenencia hacia las empresas a las que prestan sus servicios. En las otras dimensiones, ambos grupos se encuentran por debajo de la media nacional, pero los contadores auditores valoran mucho más las cuestiones de la planeación y la proyección de futuro de las organizaciones a las que pertenecen mientras los contadores de empresa acreditan su mayor interés por los aspectos técnicos del desempeño y destacan la oportunidad que ofrece la mirada moderna del mundo global.

Finalmente, con apoyo en el análisis de los siguientes registros de concordancias y citas de significación aplicadas sobre los textos grabados de las entrevistas en profundidad, se propende por la identificación de categorías culturales del VR, los análisis de los discursos aportados en las entrevistas orientan la identificación de algunas posturas ideológicas de los profesionales contables respecto al VR.

Los contadores auditores utilizan las estrategias discursivas para promover la orientación de mantener una práctica auditora tradicional basada en la verificación de pruebas documentales, que vincula los hechos contables a los informes de contabilidad o a los reportes de control de gestión (Pérez, 2014, p. 137), con distintos niveles de calidad según se trate de una revisión técnica, profesional o de opinión, sobre las transacciones. A través de dichas estrategias expresan posturas ideológicas en sintonía con los valores del mercado, como construcción social que requiere clarificación de criterios de calidad. A su vez, en dicho discurso señalan la gran homogeneidad de sus percepciones y las ribetean con un estilo disidente referido a la incongruencia entre lo normativo y los productos de su trabajo.

Por su parte, los contadores de empresa también describen una gestión atiborrada en el manejo de símbolos. A través del discurso cargado de valores personales relacionan la

igualdad de oportunidades que ofrece el mundo global y la pertenencia a un desarrollo institucional que les brinde una adecuada ejercitación y mayor capacitación teórica sobre la contabilidad a VR. De su discurso puede colegirse un bajo interés por promover análisis e interpretaciones sobre la normatividad del VR y expresan fuertes deseos de pasar al uso de modelos que manipulan datos complejos y les permita preparar informes y reportes financieros que incluyan suposiciones y juicios anticipatorios del comportamiento del mercado dentro de un margen significativamente estrecho que le pueda proporcionar confianza a los usuarios de la información contable. ≡

### Conflicto de intereses

El autor declara no tener ningún conflicto de intereses.

### Notas

1. Las modalidades son: el modelo de atributos mixtos, la del VR a la entrada y la del VR a la salida
2. Las técnicas son: el costo de reemplazo, el valor realizable neto, el valor de uso, el valor recuperable y el valor de privación
3. La estimación puede hacerse siguiendo el enfoque del mercado, el enfoque del ingreso o el enfoque del costo de reposición
4. Las jerarquías se refieren a los niveles de fiabilidad 1,2,3 de los precios que ofrece la información del mercado

### Referencias bibliográficas

1. ARYA, Avinash; REINSTEIN, Alan. Recent Developments in Fair Value Accounting. In: The CPA Journal. August 2010. vol. 80 n. 8. p. 20-29
2. CASTELLANOS-SANCHEZ H. Medición de activos no financieros. Un análisis de los elementos que intervienen en la decisión de la gerencia al optar por el modelo del VR. En: Cuadernos de Contabilidad. 2015. vol. 16, no. 40, p. 41-71.
3. FAHNSTOK, R. and BOSTWICK E. An analysis of the fair value controversy. In: Journal of finance and accountancy. December, 2011. vol. 8, no. 1.
4. GRAJALES-QUINTERO, J., CUEVAS-MEJÍA, J. y USME-SUÁREZ, W. Balance de las publicaciones sobre IFRS en dos revistas colombianas [número especial: Cuatro años de convergencia contable: resultados, transformaciones y retos]. En: Cuadernos de Contabilidad. 2013. vol. 14, no. 36, p. 1183-1207.
5. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BUREAU (IASB). Norma Internacional de Información Financiera N° 13. Londres, Mayo de 2011.
6. JUNTA CENTRAL DE CONTADORES PÚBLICOS (JCCP). Informe de Inscripciones. Bogotá. 8 de Agosto de 2012
7. LAUX, C. and LEUZ C. The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. In: Accounting, Organizations, and Society. August-October, 2009. vol. 34, no. 6, p. 695-886
8. MASSERONI, S. y DOMÍNGUEZ V. Metodología y métodos: Diseños de investigación comparativa. 2010. 40p. Disponible en: <https://tecnicasmasseroni.files.wordpress.com/2012/02/aa.pdf>
9. OGLIASTRI, E. Colombia: Human relations side enterprise. Globe, Universidad de los Andes. 1998. Disponible en: <http://e-research.enblogs.ie.edu/files/2008/11/enrique-ogliastri.pdf>
10. PÉREZ-GRAU, S. Los programas paradigmáticos de la contabilidad siglo XXI. En: Entramado. 2014. vol. 10, no. 1. p. 126-148.
11. PÉREZ-LIÑÁN A. El método comparativo: Fundamentos y desarrollos recientes Pittsburgh: Universidad de Pittsburgh, Departamento de Ciencia Política. 2007. Disponible en: <http://www.pitt.edu/~asp27/USAL/2007.Fundamentos.pdf>
12. POTTER, J. La representación de la realidad. Discurso, retórica y construcción social. 1996. Barcelona: Paidós, pp.319.
13. QUINTERO, D. y MACÍAS H. Efectos de la aplicación del IFRS en países menos desarrollados: Revisión de estudios empíricos. En: Lumina, 2015. vol. 15 p.86-110
14. RAGIN Ch. The comparative method. Moving beyond qualitative and quantitative strategies. 1987. Berkeley: University of California Press, pp. 218.
15. VAN DIJK, T. Análisis del discurso ideológico. En: Comunicación y Política, 1996. vol. 6 p.15-43