

# Epistemología de la contabilidad:

Una introducción crítica

**Carlos Emilio García Duque**  
Ph.D. University of Florida



UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES®



# Epistemología de la contabilidad:

Una introducción crítica

# Epistemología de la contabilidad:

Una introducción crítica

**Carlos Emilio García Duque**

Ph.D. University of Florida

Profesor titular Universidad de Manizales

Profesor titular Universidad de Caldas



UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES

**Guillermo Orlando Sierra Sierra**  
Rector

**Jorge Iván Jurado Salgado**  
Vicerrector

**Denis Rincón Grajales**  
Secretaria General

**Duván Emilio Ramírez Ospina**  
Decano Facultad de Ciencias Contables  
Económicas y Administrativas

## Epistemología de la contabilidad: Una introducción Crítica

© Universidad de Manizales  
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas  
Manizales, Marzo de 2019  
ISBN: 978-958-5468-11-5  
Fondo Editorial, Universidad de Manizales

Diseño y diagramación  
**Gonzalo Gallego González**

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida, almacenada en sistema recuperable o transmitida en ninguna forma por medios electrónico, mecánico, fotocopia, grabación u otros, sin la previa autorización por escrito de Centro Editorial Universidad de Manizales y de los autores. Los conceptos expresados en este documento son responsabilidad exclusiva de los autores y no necesariamente comprometen a la Universidad de Manizales.

**García Duque, Carlos Emilio**

Epistemología de la contabilidad: una introducción crítica / Carlos Emilio García Duque -- Manizales: Universidad de Manizales, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas, 2019.

290 páginas.  
ISBN: 978-958-5468-11-5

1. Contabilidad. 2. Contabilidad – Teoría. 3. Contabilidad – Epistemología. I. Título II. García Duque, Carlos Emilio.

Dewey 657 / G216 cdd 21  
Norma de descripción bibliográfica, RDA  
Descriptor recuperados LEMB  
Universidad de Manizales. Biblioteca

# Contenido

Introducción .....	7
Referencias .....	15
Capítulo 1	
Conceptos generales ¿Qué es epistemología? .....	19
Dificultades del criterio empirista del significado .....	39
Falsabilidad y verificabilidad .....	43
Las entidades inobservables en la ciencia natural .....	46
Referencias .....	50
Capítulo 2	
¿Qué es epistemología de la contabilidad? .....	55
Trabajos pioneros .....	56
Categoría (i): naturaleza de la contabilidad .....	56
Categoría (ii): problemas de la teoría contable .....	63
Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable... ..	71
Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable .....	77
Trabajos de transición. ....	87
Categoría (i): naturaleza de la contabilidad .....	87
Categoría (ii): problemas de la teoría contable .....	90
Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable... ..	96
Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable .....	101
Referencias .....	106
Capítulo 3	
La epistemología de la contabilidad escrita en lengua inglesa .....	113
Trabajos pioneros .....	114
Categoría (i): naturaleza de la contabilidad .....	114
Categoría (ii): problemas de la teoría contable .....	121
Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable... ..	128
Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable .....	137
Trabajos maduros .....	145
Categoría (i): naturaleza de la contabilidad .....	145
Categoría (ii): problemas de la teoría contable .....	149
Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable... ..	156

Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable . . . . .	162
Referencias . . . . .	166
Capítulo 4	
Algunos debates de naturaleza epistemológica y principales tendencias en el campo . . . . .	173
Debate 1	
Macintosh: los conceptos contables como simulacro . . . . .	176
Mattessich: los conceptos contables como representación de la realidad . . . . .	182
Balance y comentarios . . . . .	190
Debate 2	
Lee: los defectos del proyecto del FASB para mejorar la información financiera . . . . .	194
Macintosh: contadores veraces, mentirosos y cañeros . . . . .	199
Mattessich: una perspectiva realista alternativa . . . . .	202
Lee: comentarios sobre la posición de Mattessich . . . . .	209
Balance y comentarios . . . . .	213
Tendencias de la epistemología de la contabilidad . . . . .	221
Apéndice: la ontología social de John Searle . . . . .	225
La teoría de los actos del habla o actos lingüísticos . . . . .	226
La Construcción de la Realidad Social . . . . .	228
Los cambios introducidos en la teoría. <i>Haciendo el Mundo Social</i> . . . . .	234
Referencias . . . . .	240
Capítulo 5	
Introducción al racionalismo crítico y su aplicabilidad a la teoría contable . . . . .	245
¿Qué es racionalismo crítico? . . . . .	245
Falsabilidad . . . . .	250
Corroboración . . . . .	259
Verosimilitud . . . . .	267
El monismo metodológico . . . . .	274
Aplicabilidad del racionalismo crítico a la epistemología de la contabilidad . . . . .	276
Referencias . . . . .	278
Conclusiones . . . . .	281
Referencias . . . . .	287
Glosario . . . . .	288

# Introducción

Esta obra intenta llenar un vacío en la literatura especializada nacional sobre epistemología de la contabilidad.<sup>1</sup> Pese a que durante los últimos veinte años ha venido creciendo de manera significativa el número de artículos y monografías sobre este tema, el lector interesado todavía no encuentra una obra unitaria y sistemática que contribuya a establecer los elementos centrales de la epistemología, explique las particularidades de la epistemología de la contabilidad, describa sus principales problemas y soluciones, y evalúe críticamente la calidad y alcance de las contribuciones que se han hecho hasta ahora. En este trabajo se intentará llenar estos vacíos, pero nos mantendremos deliberadamente alejados de otros propósitos que están relacionados con éstos, o que aparecen esporádicamente en la abigarrada variedad de las publicaciones disponibles sobre esta novedosa área. En particular no se buscará determinar cuál es el objeto de estudio de la contabilidad o decidir cuál es su naturaleza epistémica o disciplinar, ni resolver la cuestión de si a esta disciplina se le puede atribuir estatus de ciencia, aunque se incluirán pronunciamientos sobre los enfoques más promisorios para investigar estos problemas y se señalarán las virtudes y limitaciones más comunes en la literatura revisada. Del mismo modo, no se argumentará, de manera exclusiva y detallada, a favor de un enfoque filosófico correcto para adelantar las labores de reflexión meta-teóricas en que se han embarcado los principales autores colombianos (y algunos europeos y latinoamericanos que han publicado en lengua castellana), a pesar de que es posible concluir que hay enfoques filosóficamente superiores a otros y de que el autor de estas páginas, asume, defiende y recomienda

---

1 Algunos académicos que tuvieron acceso a los borradores de esta investigación consideran que su lenguaje, altamente especializado, constituye una barrera para la lectura, difusión y aprovechamiento eficaz de sus planteamientos en la tarea de remediar las falencias que aquí se exponen. Considero que esta apreciación pasa por alto la verdadera relevancia de los problemas discutidos. Es obvio que para contribuir a resolverlos se requiere rigor y claridad (lo cual incluye, apegarnos a la terminología estándar en el área y alcanzar una comprensión justa de ellos). No niego que la lectura de estas páginas pueda ser difícil, pero tenemos que empezar a cultivar correctamente la epistemología de la contabilidad tarde o temprano, y ello implica, entre otras cosas, la obligación de lograr un grado adecuado de familiaridad con su terminología. En mi opinión, la obra puede apoyar la enseñanza de la epistemología de la contabilidad en los niveles del postgrado y el pregrado, aunque para este último caso se requiere, además, una introducción más detallada a los temas y problemas básicos.

un grupo de planteamientos bien definidos; en particular, los que fueron establecidos por la teoría del racionalismo crítico de Karl Popper.

La investigación que dio origen a estas páginas tenía como objetivo general realizar una introducción crítica a la epistemología de la contabilidad, con base en un meta-análisis sobre la literatura de mayor circulación en nuestro país, tanto en lengua castellana como en inglés. Para desarrollar adecuadamente este objetivo se plantearon los siguientes objetivos específicos: (a) proporcionar un contexto, desde la perspectiva filosófica, en el cual se desarrollaran y explicaran las nociones fundamentales de la epistemología, incluyendo una discusión de sus principales problemas; (b) elegir criterios de clasificación temática para los artículos que se revisarían (de acuerdo con los temas y problemas que en ellos se abordan), clasificarlos según dichos criterios y analizarlos de manera ordenada, teniendo en cuenta los grandes cambios que se pueden observar en el desarrollo de la epistemología de la contabilidad desde su aparición en la academia nacional; (c) obtener las fuentes primarias (en castellano y en inglés) para la labor de análisis, la exégesis meta-analítica y la discusión crítica de los planteamientos y completar dicha tarea; (d) analizar prolijamente una discusión epistemológica y reportar sus resultados con el fin de ilustrar la naturaleza de estos debates y, simultáneamente, explicar algunos elementos de las posiciones filosóficas desde las cuales se realiza dicho debate; (e) exponer, de manera sintética, los elementos centrales de la epistemología de Popper y explicar sus implicaciones y utilidad para una epistemología de la contabilidad promisoría.

El libro se ha organizado en cinco capítulos. El primero de ellos presenta las nociones básicas de la epistemología, las relaciones y diferencias entre gnoseología, teoría del conocimiento, epistemología y filosofía de la ciencia; las características más importantes de la ciencia y su relación con la noción tradicional de “conocimiento”, así como una breve historia del neopositivismo lógico del siglo XX, con el fin de aclarar la naturaleza de sus caracterizaciones, definiciones, herramientas analíticas, problemas y propuestas de solución. Este cometido resulta muy oportuno ya que muchas de las críticas a diversos enfoques y posturas epistemológicas que son frecuentes en la literatura rechazan una supuesta naturaleza positivista de teorías y meta-teorías y, como se verá en el apartado correspondiente, en no pocas ocasiones se confunde la orientación empírica, la vocación analítica de una teoría, o la simple defensa del conocido principio del empirismo, con una posición positivista estricta. En el segundo capítulo, dedicado en su mayor parte a los artículos sobre epistemología contable publicados en revistas

colombianas y en castellano, se presentan los criterios mediante los cuales se organizará y examinará críticamente el material analizado. Para tal efecto se proponen cuatro categorías de problemas en las cuales es posible clasificar los distintos trabajos, según los temas y aspectos abordados, al igual que la perspectiva teórica o meta-teórica empleada. Las cuatro categorías se complementan con una propuesta de demarcación cronológica que se usa para distinguir entre los trabajos publicados hasta el año 2007, inclusive, y aquellos que aparecieron durante los últimos años. Una tarea similar se emprende en el capítulo tercero, esta vez con artículos publicados en lengua inglesa, incluidos unos pocos que aparecieron en revistas latinoamericanas. Tomando en cuenta la importancia que tienen los debates para el fortalecimiento y desarrollo de cualquier campo disciplinar, se ha dedicado el capítulo cuarto a examinar dos discusiones muy influyentes en la literatura reciente sobre epistemología contable. A diferencia de los capítulos segundo y tercero, en los cuales el elevado número de artículos analizados hace impracticable una crítica completa y exhaustiva de cada trabajo, en el capítulo cuarto se ofrece un comentario más detallado de la contribución de cada autor, y se emprende un análisis más pormenorizado de los argumentos. Además de los debates, se ofrece una breve recapitulación de las tendencias más representativas que muestra la epistemología contable en la literatura anglosajona, y se incluye un apéndice para explicar los principales elementos de la ontología social del filósofo norteamericano John Searle, cuyo libro "The Construction of Social Reality" es citado, amplia y frecuentemente, en diversos ensayos sobre epistemología contable. Por último, se ha preparado un capítulo de cierre para exponer los principales planteamientos epistemológicos del filósofo austriaco Karl Popper, y explicar su riqueza, potencial y utilidad para iluminar las reflexiones meta-teóricas en contabilidad.

Como se puede colegir de la lectura de estas páginas, el examen crítico de la epistemología contable se concentra en los capítulos dos, tres y cuatro. Para proporcionar un contexto más completo al lector, conviene indicar que la tarea de selección de los autores y textos analizados se ha realizado atendiendo a los criterios de pertinencia y representatividad. He definido la pertinencia como la posibilidad de clasificar un artículo en cualquiera de las cuatro categorías de problemas y sub-problemas epistemológicos identificados en el capítulo dos. Mediante el termino "representatividad" quiero indicar que los autores gozan de cierto reconocimiento en sus respectivas comunidades académicas, que son discípulos de aquellos, o que son miembros de grupos de investigación que incluyen entre sus líneas de trabajo la

teoría contable, la epistemología de la contabilidad o alguna variante suya. Los mismos criterios se emplearon para seleccionar los artículos publicados en inglés, que además se complementaron con las declaraciones contenidas en las políticas editoriales de ciertas revistas. Por ejemplo, algunas de ellas han definido su adhesión teórica a un enfoque específico, como ocurre con la *Critical Accounting Review*, claramente matriculada con la noción de “crítica” de la Escuela de Frankfurt, razón por la cual invita a sus potenciales autores a escribir sobre lo que se ha denominado, recientemente, como “contabilidad crítica” o desde el enfoque epistemológico “crítico”. Otras revistas han declarado su interés en los problemas meta-teóricos de la contabilidad y sus relaciones con la sociedad, como en el caso de la influyente *Accounting, Organizations and Society*. Teniendo en cuenta el papel de estas revistas y otras similares en el fortalecimiento de la tradición investigativa de la epistemología contable anglosajona, su revisión era un imperativo para los objetivos de este proyecto. Adicionalmente, y en vista de la explosión de publicaciones que autores y editores identifican (a veces de manera incorrecta) como instancias de epistemología contable, se excluyeron aquellos artículos que en realidad no caben en esta categoría, al igual que otros trabajos (importantes y numerosos) dedicados a problemas de educación, currículo o pedagogía contable.

Si bien la revista colombiana mejor representada es *Lúmina* (publicada por el programa de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales), considero que los lectores coincidirán conmigo en que los autores seleccionados y citados son precisamente los miembros de la comunidad académica contable nacional, y en que algunos de ellos son reconocidos como los pioneros en el área de la epistemología contable. A fin de asegurar una cobertura suficiente de los temas y problemas que definen la literatura, para el caso de algunos autores se analizaron hasta cinco trabajos con el fin de cubrir adecuadamente los principales temas y problemas de que ellos se han ocupado y ofrecer una muestra muy representativa de sus aportes en el área. Por otra parte, debo reiterar que no se ofrece una crítica detallada de cada artículo, pues la tarea resultaría abrumadora y excedería el alcance del libro. Se procura eso sí, recoger los planteamientos centrales de cada contribución y, cuando hay argumentos y posiciones definidas en los escritos analizados, exponer su estructura y alcance. Conviene señalar que, pese al enfoque crítico de esta obra, se reconocen plenamente el valor e importancia de las contribuciones estudiadas. El hecho de que se señalen los errores y problemas que afectan los artículos no implica una descalificación de su valor o sus eventuales méritos. Como bien se sabe,

en muchas áreas y, sobre todo, en aquellas que son novedosas o apenas se están estructurando, el mero hecho de desbrozar el camino inicial representa ya un impulso considerable a su desarrollo. Sin embargo, no basta con expresar los desacuerdos con otros autores, como suelen hacer algunos de nuestros colegas; es preciso caracterizar adecuadamente los puntos de vista y mostrar que los desacuerdos son genuinos y, recurriendo a argumentos, explicar claramente en qué descansan. Espero que el enfoque crítico de este libro sea bien recibido por los lectores y que los especialistas en contabilidad (sobre todo aquellos cuyos trabajos comento en estas páginas) acepten la invitación a trabajar conjuntamente con conocedores de la epistemología, y estén dispuestos a promover el uso de la crítica argumentada que tanta falta hace para contribuir al progreso de la epistemología de la contabilidad. En el campo del análisis conceptual identificar y señalar errores no debería incomodar a nadie, pues la labor de investigación asociada con la epistemología de la contabilidad constituye un asunto difícil; y la crítica es, tal vez, el único medio para asegurar el progreso colectivo, casi imposible sin su ayuda y práctica efectivas, un ejercicio que resulta bastante escaso en nuestro medio.

Por estas razones se hace imprescindible reconocer la enorme importancia e influencia de aquellos colegas cuya perspicacia y curiosidad intelectual les permitió avizorar la potencial riqueza del enorme filón que representan para la disciplina contable los estudios meta-teóricos. Para que quede bien claro, no se pone en entredicho la competencia profesional de los autores citados. Lo que se critican son sus errores en epistemología y sus conclusiones al respecto, ya que, como se acaba de señalar, pese a la perspectiva crítica con la que evaluamos estos trabajos, su valor e influencia en el campo están fuera de toda discusión. La historia de la ciencia nos ha enseñado a distinguir y separar los trabajos influyentes de las tesis correctas, que no siempre se encuentran reunidas en una sola obra u autor. Por ejemplo, los planteamientos de Aristóteles y Ptolomeo sobre cosmología y astronomía (respectivamente) constituyeron, una vez unidos, la teoría paradigmática sobre la estructura del mundo durante un período que superó ampliamente los dos milenios, pero estaban plagados de errores y dificultades conceptuales. Aunque pudimos establecer que la síntesis aristotélico-ptolemaica era una doctrina falsa, jamás hemos abrigado la menor duda sobre su enorme influencia como ejemplo de lo que constituye una teoría científica ni de su capacidad para brindar explicaciones generales e iniciar, promisoriamente, un área de investigación nueva. Adicionalmente, desde la perspectiva del racionalismo crítico hemos aprendido a distinguir entre los aciertos estéri-

les y las equivocaciones fértiles, y semejante evaluación puede aplicarse a los errores de los trabajos pioneros en el campo de la epistemología de la contabilidad. De manera deliberada he dejado por fuera de estos análisis mis contribuciones previas al campo de la epistemología de la contabilidad (García, 2004, 2009). Dos razones hacen esta movida aconsejable. La primera, es mi esperanza y convicción de que será posible animar a otros colegas a participar activamente en la discusión y que con el concurso de expertos en el área de la epistemología y los del área de la contabilidad, será posible llevar a cabo un trabajo conjunto que estimule y posibilite el progreso del campo. La segunda, es que nadie mejor para identificar los errores y limitaciones del trabajo propio como los lectores, y ningún método más indicado para esta labor que la crítica intersubjetiva. Espero que mis eventuales lectores apliquen mis propias recomendaciones a la revisión de las sugerencias y planteamientos que he presentado entonces y ahora, y que al final de todo el proceso resulte beneficiada esta nueva división de la epistemología.

El método de trabajo empleado es el meta-análisis, toda vez que se hace una clasificación y una lectura crítica de material previamente publicado. Conviene aclarar que las técnicas convencionales de meta-análisis suelen incluir criterios bibliométricos de análisis (Khlif and Chalmers, 2015) que no serán usados en este proyecto, en razón de su naturaleza y objetivos. También es importante advertir que la inspiración crítica que anima este libro no tiene nada que ver con la “crítica” que promueven los autores de la escuela de Frankfurt y sus seguidores. La crítica a la que se acude en estas páginas es de naturaleza racional y argumentativa, y busca el progreso del estado del arte a través de la discusión de los planteamientos de los autores, y de sus eventuales respuestas. Se trata, como lo plantea Popper, de aprender de nuestros errores y de acercarnos paulatinamente a la verdad mediante la crítica intersubjetiva e inmisericorde de todos los planteamientos y argumentos que se formulen sobre una cuestión. La crítica de Adorno y Habermas, por contraste, es de naturaleza política y busca fines sociales prácticos en lugar de epistémicos, ya que promueve la emancipación del hombre a través de la comprensión que producen la hermenéutica y el análisis crítico así como el rechazo a cualquier situación de explotación o subyugación. Para que quede claro, no tengo ninguna reserva sobre la importancia social del proyecto de la Escuela de Frankfurt. Mi alejamiento de este enfoque se debe a que este trabajo es de naturaleza conceptual por lo que se beneficia muy poco de las tesis de este enfoque crítico. Cabe señalar, además, que en este proyecto se ha hecho uso extensivo de uno

de los principios fundamentales de la investigación conceptual; a saber, del principio de caridad. De acuerdo con su formulación más simple, el principio de caridad consiste en criticar las tesis y puntos de vista bajo examen en su formulación más fuerte y articulada. Sobra advertir que en este libro, se echa mano, extensivamente, de dicho principio para llevar a cabo la delicada tarea de analizar críticamente las posiciones y argumentos de los autores seleccionados; y esta tarea se realiza procurando alcanzar los mejores estándares de rigor, pues el rigor es indispensable en el análisis conceptual si queremos evitar ambigüedades, vaguedades y otros defectos típicos del discurso verbalista en el que ha degenerado buena parte del trabajo que se hace en ciencias sociales en nuestro país.

Las conclusiones que se ofrecen aquí no son, en modo alguno, originales, completas o definitivas. Se deben leer como una invitación a realizar contribuciones adicionales a una discusión que apenas comienza. De hecho, muchos autores colombianos cuyos trabajos se analizan en este libro han estado prestos a señalar las debilidades de los artículos sobre epistemología contable que se han publicado en revistas latinoamericanas y colombianas en los últimos años. Además de coincidir en esta evaluación, proponen algunas hipótesis para explicar la naturaleza precaria de los trabajos en el área. Así por ejemplo, Sarmiento (2000) considera que hay suficiente evidencia de la existencia de serias debilidades en el proceso de formación conceptual de los contadores, y que tales debilidades se replican en los libros de texto y desde allí van multiplicando su efecto negativo sobre las nuevas generaciones de académicos y profesionales. Autores como Martínez (2004, 2007) reiteran con frecuencia las insuficiencias teóricas que afectan las reflexiones y los debates sobre epistemología contable, y Gracia (2008) denuncia una notable debilidad metodológica subyacente en la contabilidad y en sus reflexiones meta-teóricas. A estos juicios cabe agregar la necesaria aclaración de que, en sentido estricto, no se debe confundir la teoría contable con la epistemología de la contabilidad. La primera corresponde al nivel teórico y tiene como objeto el tratamiento o formulación conceptual de los problemas de la contabilidad; la segunda, pertenece al nivel meta-teórico y se ocupa de las particularidades (méritos, defectos) de las distintas *teorías* contables al igual que de los enfoques y perspectivas filosóficas desde las cuales se avanzan explicaciones sobre la naturaleza epistémica de la contabilidad y otros problemas relacionados. Naturalmente, en la literatura contable nacional e internacional hay planteamientos previos sobre diversos problemas que podrían considerarse como propios de la Epistemología

de la Contabilidad, pero la articulación de una reflexión clasificable en esta categoría sigue siendo un asunto reciente. Incluso en la literatura anglosajona no faltan las voces que señalan esta misma confusión. Por ejemplo, Christenson (1998) considera que varias de las discusiones que para algunos de sus protagonistas pertenecen al dominio de la teoría contable, realmente corresponden al de la meta-teoría. Cabe, también, reconocer el papel de las asociaciones gremiales y de las organizaciones profesionales en el impulso que han recibido los estudios en el campo de la epistemología contable. En Norte-américa los informes periódicos de la *American Accounting Association* jugaron un papel crucial para el desarrollo de la epistemología de la contabilidad. En Colombia hay que destacar las asociaciones de académicos, y en especial el grupo C-CIN-CO<sup>2</sup>, cuyo compromiso con la formulación y cultivo de una contabilidad nacional ha impulsado simultáneamente algunos desarrollos teóricos y meta-teóricos en el campo.

Con el fin de identificar rutas promisorias para investigaciones futuras, en este proyecto le prestaremos especial atención a los aportes más recientes de la literatura especializada en lengua inglesa; y, por supuesto, haremos lo necesario para contrastar la naturaleza y calidad de las contribuciones y tendencias que contienen estos trabajos con lo que ofrecen los autores nacionales. El objetivo de dicho contraste es identificar los campos y metodologías de trabajo, los temas y problemas comunes, y los enfoques y soluciones más empleados, pues no me queda duda de que quienes cultivamos la epistemología contable debemos participar, a mediano y largo plazo, en las discusiones que están teniendo lugar en otras latitudes, para lo cual necesitamos estar familiarizados con dicha literatura y esforzarnos por publicar los resultados de nuestras investigaciones en Inglés. Hay que registrar, eso sí, la vigencia y fortaleza de la epistemología de la contabilidad (en Colombia y otros países) que a pesar de todos los problemas aquí señalados, sigue ganando merecidos espacios en los programas de pre y postgrado, así como más partidarios y cultores entre los estudiantes y estudiosos de la disciplina contable.

Una porción considerable del proceso de investigación necesario para componer el presente libro fue realizada durante el año 2015 en la ciu-

---

2 El Centro Colombiano de Investigación Contable (C-Cinco) es una organización creada en 1987 y que reúne a profesores e investigadores universitarios vinculados a distintas universidades del país (muchos de los cuales serán citados en este libro). Para una historia del grupo y de sus principales realizaciones académicas remito a Barrios A., C; Fúquene, T y Lemos, J. E. (2010).

dad de New York, mientras participaba en una estancia de investigación en el *Graduate Center* de la *City University of New York –CUNY–*, sitio donde pude aprovechar los ingentes recursos bibliográficos, hemerográficos y las bases de datos de esa casa de estudios, y discutir mis ideas con algunos de sus ilustres profesores y estudiantes de postgrado. He presentado resultados parciales de la presente investigación en diversos escenarios como el Seminario Permanente de Epistemología Contable que se realiza en la Universidad de Manizales; el Congreso Colombiano de Filosofía (celebrado en julio de 2016 en Barranquilla), el II Congreso Latinoamericano de Investigadores Contables, que tuvo lugar en el mes de septiembre de 2016 en Medellín, las XXVII Jornadas de Epistemología e Historia de la Ciencia que sesionaron en el mes de noviembre de 2016 en la ciudad argentina de la Falda y el XI encuentro de la Asociación de Filosofía e Historia de la Ciencia del cono Sur –AFHIC– que tuvo lugar en Buenos Aires, en junio de 2018. Estos escenarios y las experiencias académicas allí vividas han sido de enorme utilidad para confrontar mis planteamientos, comunicar algunas conclusiones y discutir ciertos puntos especialmente controversiales; y me han permitido introducir numerosas correcciones y aclarar muchos puntos en el texto por lo cual agradezco a los profesores y estudiantes que asistieron a mis charlas y expresaron sus objeciones, dudas o preguntas. Naturalmente, ninguno de los colegas que amablemente ha participado en estos eventos o ha compartido sus opiniones sobre mi trabajo es causante de los errores o imprecisiones que puedan subsistir, por los cuales asumo toda la responsabilidad. No obstante, estos eventos y, sobre todo, el Seminario Permanente en la Universidad de Manizales me han persuadido de la utilidad del presente trabajo así como del potencial de los temas y problemas abordados. Reitero mi más cordial invitación a los lectores para que compartan sus impresiones y críticas por cualquier medio, incluyendo mi dirección institucional de correo electrónico [cegarcia@umanizales.edu.co](mailto:cegarcia@umanizales.edu.co), desde la cual estaré gustoso de responder a cualquier inquietud.

## Referencias

- Barrios Álvarez, Claudia; Fúquene, Tatiana y Lemos de la Cruz, Jorge Eduardo. (2010) “Desarrollo de la investigación contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable.” *Contaduría y Administración*. No. 231, pp. 151-177
- Christenson, Charles. (1983) “The Methodology of Positive Accounting.” *The Accounting Review*. Vol. LVIII, No. 1, pp. 1-22.

Epistemología de la contabilidad:  
Una introducción Crítica

García D., Carlos Emilio. (2004) "Una Discusión Crítica Sobre el Carácter Científico de la Contabilidad." Revista *Lúmina*, No. 5, pp. 61-75.

----- (2009) "¿Qué significa hacer "pensamiento contable"? Elementos para la comprensión de algunos problemas teóricos involucrados en tal actividad." Revista *Lúmina*, No. 10, pp. 98-114.

Gracia, Edgar. (2004) "Programa de investigación formalizado." Revista *Lúmina*, No. 9, pp. 168-185.

Martínez, P. Guillermo L. (2004) "Los vaivenes teórico-epistemológicos de la disciplina contable." Revista *Lúmina*, No. 5, pp. 33-59.

----- (2007) "Los paradigmas contables: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica." Revista *Lúmina*, No. 8, pp. 205-234.

Sarmiento, Héctor José. (2000) "La Urdímbre del Quipus. Una discusión taxonómica acerca del concepto de control como objeto de estudio de la contabilidad." Revista *Lúmina*, No. 3, pp. 101-116.

Khlif, H., and Chalmers, K. (2015) "A review of meta-analytic research in accounting." *Journal of Accounting Literature*. Vol. 35, pp. 1-27.

# Capítulo 1



# Conceptos generales

## ¿Qué es epistemología?

La epistemología es una rama de la filosofía que se ocupa, esencialmente, de investigar los problemas relacionados con el conocimiento humano. Según el análisis tradicional, el conocimiento es una relación en la que intervienen dos elementos o polos situados en extremos opuestos pero complementarios: el sujeto cognoscente y el objeto que se conoce, y los problemas filosóficos que investiga la epistemología tienen que ver con el rol que asume el sujeto; aquello que aporta a la relación; lo que ocurre o puede ocurrir en el desarrollo de dicha relación, la identificación del polo determinante así como con diversas peculiaridades sobre los dos elementos que intervienen en la realización del complejo fenómeno del conocimiento (Hessen, 1960). Descrita de esta manera, la epistemología se puede asimilar a la gnoseología, aquella rama de la filosofía que estudia los principios, fundamentos, alcance y métodos del conocimiento humano, y ambas disciplinas se consideran variantes de la teoría del conocimiento general. A pesar de que esta asimilación se encuentra bastante extendida en numerosas fuentes, para los propósitos de este trabajo resulta importante distinguir con claridad entre gnoseología, epistemología y filosofía de la ciencia, ya que en la literatura acerca de las investigaciones de carácter meta-teórico sobre la contabilidad se encuentran múltiples referencias que echan mano de manera indistinta de estas tres locuciones sin que medie ningún criterio práctico o teórico especial y, como se verá posteriormente, una intelección adecuada de los problemas de lo que suele denominarse “epistemología de la contabilidad” o “epistemología contable”, se beneficiaría enormemente de un tratamiento menos ambiguo en el cuál se determine claramente lo que diferencia a estas tres locuciones y se comprenda mejor lo que tienen en común al igual que las razones que motivan esa arraigada y prolongada confusión.

Se acepta que la gnoseología no se ocupa de los conocimientos que versan sobre áreas o disciplinas particulares, como sería el caso de las ciencias (la física, la matemática o la economía), ni del conocimiento vulgar u ordinario que toma como punto de referencia nuestro entorno inmediato. La gnoseología estudia el conocimiento en general, aunque ocasionalmente se puede interesar por los límites y el fundamento de ciertas instancias específicas (por ejemplo, al investigar el origen y funcionamiento de ciertos

conceptos –e.g. la noción de *cantidad*– que usa una ciencia como la matemática). Tal vez el origen de la confusión entre gnoseología y epistemología, provenga del hecho de que las referencias más antiguas a esta disciplina, en particular las que se encuentran en la obra de Platón, despliegan sus investigaciones sobre preguntas como ¿qué es conocimiento?, ¿cuál es la naturaleza del conocimiento?, ¿cuál es el origen del conocimiento?, ¿cuáles son los límites del conocimiento?, e inclusive ¿es posible conocer?; y estos interrogantes, como se ve, no solo se pueden asimilar a los que investiga la gnoseología sino que algunos de los problemas involucrados en ellos pertenecen a la misma categoría de los que estudia ésta. El lector atento puede notar la ocurrencia de un término que aparece una y otra vez en la discusión. Se trata del término “conocimiento” que será sin duda clave si queremos llegar a un nivel de comprensión que nos permita decidir si las tres disciplinas arriba mencionadas pertenecen a la misma familia pero son distintas (y, por lo tanto, no deben confundirse) o si se trata de la misma disciplina con distintos nombres, como piensan algunos.

Ningún término tan familiar como el de “conocimiento”. Sin embargo, resulta difícil de definir. La mayoría de los usuarios competentes del lenguaje lo asimilan a otros vocablos como “datos”, “información”, “teoría” e inclusive a “ciencia”. Y cuando las conversaciones sobre este tema no versan específicamente sobre la definición sino que involucran ejemplos de atribuciones de conocimiento, entonces uno se encuentra con respuestas como las siguientes “sé cuál es mi nombre”, “sé dónde vivo”, “sé conducir un vehículo a motor”, “conozco las reglas de la conjugación de los verbos irregulares en distintos idiomas” o “conozco los principios de la teoría del valor”. Veamos ahora si hay alguna relación entre estas acepciones familiares del término en cuestión y si nos aportan algo a la adecuada comprensión de lo que es conocimiento. Comencemos por advertir que el castellano (como otras lenguas romances) dispone de dos vocablos de significado cercano: “saber” y “conocer”, mientras que lenguas anglosajonas como el inglés, solo tienen una palabra para representar esta actividad; a saber el verbo “to know”. Esta aclaración es importante, para entender que ciertas dificultades que se originan en las eventuales diferencias entre “saber” y “conocer” o bien no surgen o bien tendrían que ser tratadas de distinta manera cuando se examinan en el idioma inglés.<sup>1</sup>

---

1 Para expresar que uno tiene el dominio de una habilidad como montar en bicicleta, nadar, conducir un vehículo y muchas otras que involucran destrezas psico-motoras, los hablantes del idioma inglés usan el verbo defectivo “can” y nunca el verbo “to know”. Este solo hecho ilustra con claridad que muchos de los problemas que surgen a la hora

Las intuiciones iniciales parecen indicar que los hablantes competentes del lenguaje castellano suelen conferir un mayor nivel de profundidad o solidez a las atribuciones de conocimiento para las que se emplea el término “saber” que a aquellas que se expresan preferiblemente con el vocablo “conocer”. Así por ejemplo, un hablante afirma “conozco a Pedro” aunque su familiaridad con esa persona sea más bien superficial, pero si se trata de un reporte sobre conocimientos que versan sobre un área en la que se siente más seguro (como un tema académico) usa el verbo relacionado “saber”, como lo ilustra la oración “sé como despejar ecuaciones de primer grado”.<sup>2</sup> Naturalmente, el carácter ambiguo y flexible de los lenguajes naturales hace que no sea difícil encontrar ejemplos que ilustran exactamente la situación inversa, como en expresiones del tipo “conozco el procedimiento hasta en sus más finos detalles” o “conozco muy bien la teoría”. Debido a este resultado, uno se siente tentado a concluir que no hay una diferencia sustancial entre los dos verbos y que los hablantes acuden a uno u otro dependiendo del contexto, del auditorio y de las necesidades de la comunicación.

Un problema bien distinto surge al explorar la calidad y propiedad de las atribuciones de conocimiento. Por ejemplo, cuando se nos informa que un sujeto particular conoce algo, las primeras preguntas que surgen son ¿qué tan bien lo conoce? o ¿cómo sabe que lo conoce? Se puede notar que las dos preguntas pertenecen a categorías bien diferentes. La primera, está orientada a descubrir el nivel de profundidad o detalle del supuesto conocimiento del sujeto, y el interrogante revela que asumimos como posible la existencia de distintos niveles de conocimiento; que tal vez varían en un rango que va de los más profundos a los más superficiales (o de los más estructurados y articulados hasta los más aislados y deshilvanados), y que disponemos de criterios que permiten hacer la clasificación ordenada correspondiente. La suposición de que podemos ordenar jerárquicamente los alegatos de conocimiento por grados de profundidad, articulación, completitud, solidez, claridad o cualquier otro atributo, simplemente muestra que encontramos natural calificar como conocimiento a instancias de calidad y valor muy variables, y que estamos dispuestos a distinguirlas de conformidad con su ubicación en la escala construida con tales grados.

---

de examinar ejemplos de atribuciones de conocimiento para hablantes de lenguas romances, como el castellano, ni siquiera se vislumbran en las lenguas anglosajonas.

- 2 Hay que advertir que nuestra preferencia por “saber” o “conocer”, en ciertos ejemplos, se debe atribuir a simples razones de eufonía que hacen aconsejable usar uno u otro término.

Expresiones como “conocimiento vulgar”, “conocimiento científico” y otras de idéntica naturaleza expresan esta misma intuición (García, 1997). La segunda pregunta es bien diferente y pertenece estrictamente al nivel de la meta-teoría pues desde allí se inquiera por las razones que fundamentan o justifican una atribución de conocimiento y se muestra que, al juzgar sobre nuestros conocimientos, podemos errar; es decir, que podemos estimar de manera equivocada que conocemos algo, cuando en realidad no lo conocemos (*i.e.* que tenemos, o disponemos de, conocimiento cuando ese no es el caso). Adicionalmente, esta pregunta introduce otra clase de enigmas, entre ellos los que hacen parte de las cuestiones mencionadas atrás para caracterizar los problemas propios de la epistemología; en especial el de la posibilidad misma del conocimiento.

Esta cuestión resulta un tanto inquietante para quienes carecen de entrenamiento en filosofía. En efecto, desde el punto de vista natural la pregunta acerca de si es posible conocer parece una pregunta impropia. La perspectiva natural, simple y llanamente considera que no hay lugar siquiera a plantear la pregunta y da por descontado que el conocimiento es un hecho y que hay suficientes instancias positivas del mismo, por lo que no logra advertir el carácter problemático del asunto. Si a pesar de esta confianza natural en el conocimiento se logra hacer que alguien tome la pregunta en serio, no vacilará en responder de manera afirmativa. En la filosofía tradicional, una actitud así recibía el nombre de postura “dogmática”. El dogmatismo, entonces, es el punto de vista en el que se responde de manera afirmativa a la pregunta por la posibilidad del conocimiento. La respuesta negativa, aquella que niega la posibilidad del conocimiento, corresponde a la postura escéptica. En efecto, el escéptico niega que sea posible conocer, y la motivación de su respuesta descansa en fenómenos o contextos bien familiares, el principal de los cuales es la tremenda falibilidad de nuestro aparato perceptual<sup>3</sup> y, como un efecto de ésta, el hecho de que no sólo nos podemos equivocar sino que a menudo nos equivocamos cuando formulamos alegatos de conocimiento, inclusive sobre temas o aspectos que no parecen complejos ni arduos. Para comprender el sentido de esta afirmación con mayor claridad, basta con recordar el famoso *dictum* “los sentidos nos engañan” y evaluar su alcance.

La clase de reflexiones a la que conduce el *dictum* anterior ilustra otro de los problemas típicos de la epistemología; a saber, el problema del origen

---

3 Se asume que dicho aparato ocupa la base del proceso de formación de creencias y planteos de conocimiento.

(o las fuentes) del conocimiento; pues quien toma en serio su mensaje, ya le ha otorgado alguna importancia a los sentidos como fuente de donde emana el conocimiento y se ha preocupado por indagar qué tan confiables resultan a fin de cuentas, a pesar de sus limitaciones. Como está ampliamente documentado en la literatura, las respuestas más comunes a la pregunta: ¿cuál es el origen del conocimiento?, se resumen en la dicotomía sentidos/razón u observación/intuición intelectual.<sup>4</sup> La actitud natural y la tradición empirista favorecen el primer elemento de la dicotomía, mientras ciertos argumentos de índole teórico apoyan al segundo. Sin embargo, cuando estudiamos el problema desde la perspectiva de la falibilidad de nuestras facultades ambos miembros de la dicotomía resultan igualmente comprometidos. Los juicios que hacemos con fundamento en nuestras percepciones sensoriales son, a menudo, erróneos; pues no vemos u oímos bien cuando el objeto de nuestra visión u oído se encuentra lejano, es muy pequeño o las circunstancias no son propicias (*e.g.* hay poca iluminación, hay demasiado ruido en el ambiente, hay riesgos de confusión).<sup>5</sup> Pero la situación no mejora sustancialmente para quienes buscan resguardarse en el segundo elemento de la dicotomía, pues la razón aunque puede ser más confiable cuando realiza ciertas actividades, también cae fácilmente en el error, y todo lo que el escéptico necesita para defender de manera convincente su punto de vista, es ofrecer ejemplos que contengan fallos o errores que afectan los alegatos de conocimiento, sin importar cual sea el extremo que se haya elegido como punto de partida para el proceso.<sup>6</sup> Su razonamiento extrapola estos malos resultados a los nuevos alegatos que se examinan y los contamina con una duda similar a la que ya ha sido confirmada para los casos previamente descartados. Se trata de un escenario en el que el sujeto cognoscente ve seriamente amenazada su capacidad para justificar de manera convincente los alegatos de conocimiento y, por consiguiente, se ve obligado a admitir que no es sensato confiar ni siquiera en instancias en las cuales el objeto de conocimiento está relacionado con

---

4 Filósofos como Kant desarrollaron esta distinción de manera más sistemática. Sus explicaciones incluyeron la suposición de que hay conocimientos *a-priori* (completamente independientes de la experiencia y por tanto de origen racional) y conocimientos *a posteriori*, o aquellos que se originan en la experiencia y en nuestra relación con ella.

5 En gracia a la brevedad nos limitaremos a aportar ejemplos que conciernen únicamente a los sentidos de la vista o el oído, pero no es difícil producir ejemplos que involucren cualquiera de los cinco sentidos, o incluso ciertas percepciones que requieren del uso combinado o complementario de varios sentidos.

6 El escéptico, entonces, niega que sea posible conocer pues hay numerosos ejemplos de casos en los cuales los alegatos de conocimiento fallan, lo que compromete, indistintamente, las posibles fuentes de conocimiento que se hayan tomado.

asuntos muy familiares o poco controversiales. Pero, ¿qué es, hablando en sentido estricto, el conocimiento?, ¿cuál es su mejor definición?

La definición más antigua y mejor estructurada del término “conocimiento” se le adjudica a Platón y aparece en su famoso diálogo el *Teeteto*. Según esta influyente definición conocimiento es creencia verdadera acompañada de justificación (Platón, *Teeteto*, 202 b-c). Esta definición se conoce técnicamente como la caracterización tripartita del conocimiento<sup>7</sup>, ya que plantea que para que se dé el conocimiento se requieren las tres condiciones mencionadas: que haya creencia, que la creencia sea verdadera, y que además de ser verdadera, esté justificada. Como podemos ver, cada una de estas tres condiciones (que deben operar conjuntamente como condiciones necesarias y suficientes) genera sus propias dificultades. Algunos filósofos, incluso, consideran que no es posible satisfacer simultáneamente las tres condiciones por lo que recomiendan abandonar esta definición,<sup>8</sup> lo cual explica que buena parte de la literatura contemporánea en epistemología se haya dedicado a discutir esta recomendación o a buscar caracterizaciones alternativas del conocimiento. Para comprender mejor el asunto, expliquemos brevemente en qué consiste cada una de las tres condiciones. La creencia es una actitud proposicional<sup>9</sup> y corresponde a un estado mental, dotado de contenido y dirección (y, por tanto, intencional), mediante el cual se refleja la posición del sujeto. Todos los seres humanos tenemos un sistema de creencias, que se comporta de manera dinámica y flexible y que alimentamos (o depuramos) constantemente con nuevas instancias que son resultado de nuestra interacción con el mundo; con otros

---

7 Debido a su prolongada influencia y a su extendida popularidad, también se la denomina como la definición canónica de conocimiento.

8 Fundamentalmente a partir de la publicación del celebre artículo de Gettier “Is Justified True Belief Knowledge?” (1963). *Analysis*, 23, pp. 121-123. En este trabajo Gettier ofrece algunos contraejemplos para ilustrar que hay casos en los cuales en principio se satisfacen las tres condiciones pero no hay conocimiento, pues el sujeto cognoscente puede encontrarse en una situación en la que parecen cumplirse todas las condiciones necesarias y suficientes para soportar un alegato de conocimiento y, por razones que escapan a su control y que involucran el azar o incorporan raras coincidencias, terminar sin justificación. Los contraejemplos Gettier son muy populares y gozan de buena reputación en la literatura especializada. En mi opinión, se basan en un error, no son concluyentes y no deberían ser tomados en serio. Ver mi trabajo “Casos Gettier y razonadores normales” (2007). *Ideas y Valores*, Vol. 56, No. 135, pp. 77-88.

9 Una actitud proposicional es un enunciado susceptible de ser verdadero o falso que tiene contenido y dirección. El contenido de una creencia es aquello a lo cual la creencia se refiere y la dirección es el lugar hacia el cual la creencia apunta, bien sea hacia el mundo exterior o hacia la estructura interna de la mente del sujeto.

sujetos; con nuestro propio yo; o que se desprenden lógicamente de otras creencias del sistema o están relacionadas de alguna manera con ellas.

Las creencias versan sobre todos los asuntos de la vida, e incluyen nuestras preocupaciones académicas y sociales más sofisticadas, pero también las más triviales, hasta el punto de que puede afirmarse que no hay nada que podamos hacer, pensar, imaginar, anhelar, o desear que no esté relacionado con una creencia.<sup>10</sup> De hecho, se ha llegado a afirmar que las creencias (en conjunción con los deseos) constituyen las guías para el actuar, y si se considera el asunto con la suficiente atención no es difícil descubrir que todas nuestras acciones (y hasta las omisiones) están mediadas por nuestras creencias y deseos.<sup>11</sup> Adicionalmente, las creencias pueden ser verdaderas o falsas, fundadas o infundadas, producto de la reflexión cuidadosa y sistemática o concebidas apresuradamente y el sistema de creencias de un individuo puede contener creencias de toda clase, incluyendo pares que son contradictorios, lo cual lo convierte en un sistema incoherente. Podría pensarse que el proceso continuo de aprender se puede describir como un proceso en el que se ponen a prueba las creencias, se establece su valor de verdad, se abandonan las creencias falsas y se sustituyen por creencias verdaderas<sup>12</sup>. Esto, naturalmente, no significa que todos los individuos se preocupen por revisar críticamente sus creencias y que estén dispuestos a abandonar aquellas que el análisis o la evidencia establecen como falsas; hay muchas personas que se apegan férreamente a sus creencias, sin importarles mucho su valor de verdad o su relación lógica con otras creencias del sistema, y lo más grave de todo es que están dispuestas a obrar de conformidad; es decir, con base en creencias falsas o ignorando las inconsistencias que afectan su sistema de creencias. Pero si uno quiere actuar de manera racional, está obligado a abandonar aque-

---

10 Para apreciar la importancia y el poder de las creencias basta con recordar que muchas decisiones que produjeron hechos históricos, de enorme repercusión para la humanidad y sus sociedades e incluso para el mundo en que vivimos, se deben a las creencias de los individuos involucrados en ellas. Incluyo, como ejemplos de tales decisiones y hechos, tanto instancias positivas para la civilización y el futuro, como instancias negativas que han sido la causa de horror y sufrimiento, y cuyos efectos desastrosos todavía están por verse.

11 Hablando en sentido estricto, para pasar del pensamiento a la acción, con la mediación de las creencias, se requiere también el deseo (de dar ese paso, *i.e.* de hacer algo, de obtener algo) pues sin su concurso las creencias quedarían reducidas a la esfera privada de nuestra mente.

12 Se debe aclarar que un proceso más completo de evaluación de nuestras creencias debe incluir otros criterios no necesariamente epistémicos. Por ejemplo, la conveniencia, la corrección moral, la utilidad social, el carácter práctico, entre otros.

llas creencias cuya falsedad establece o descubre, y a buscar de manera incesante la depuración paulatina de su sistema de creencias, eliminando las inconsistencias. Algunos autores sostienen una postura optimista sobre este particular, y consideran que la mayor parte de las creencias de nuestros respectivos sistemas son verdaderas, yo me inclino por una posición más bien pesimista y sospecho que la situación es exactamente al contrario y que la mayor parte de nuestras creencias (o por lo menos de la subclase que realmente importa y que se relaciona con nuestra capacidad para entender el mundo a nuestro alrededor, describirlo correctamente y mejorar nuestras sociedades –a las que denomino creencias “epistémicamente relevantes e importantes” –) son falsas o fatalmente defectuosas.

Una creencia es verdadera cuando su contenido corresponde con lo que ocurre en el mundo o lo que se da en el estado de cosas, y falsa cuando no se da esa correspondencia. Aunque los problemas de la definición del término “verdad”, la caracterización de una teoría de la verdad, y la identificación de criterios apropiados para tomar decisiones con respecto a la eventual verdad o falsedad de las entidades del lenguaje que pueden fungir como portadores de verdad (enunciados o proposiciones) son sumamente complejos, en este libro adoptaremos la teoría correspondentista de la verdad (Tarski, 1983) y seguiremos la intuición de sentido común que indica que una proposición es verdadera si lo que ella afirma se realiza en el mundo, y falsa en caso contrario.<sup>13</sup> Ahora podemos introducir la segunda condición para que haya conocimiento. El requisito impone que la creencia sea verdadera, es decir que se ajuste a lo que ocurre en el mundo. Desde el punto de vista de la teoría correspondentista, la verdad es una propiedad semántica de los enunciados (o proposiciones) que, para decirlo de manera metafórica, conecta nuestras creencias con el mundo. Aunque hay numerosas teorías filosóficas que mantienen que es nuestra mente la que impone sus condiciones al mundo, o que por medio del lenguaje podemos “construir” la realidad (empírica o material), en este libro defenderemos la tesis de que es el mundo el que impone sus condiciones a nuestros sistemas teóricos (y a nuestra mente) y que si deseamos obtener conocimiento útil (para modifi-

---

13 En su debido momento se explicarán otros detalles de esta teoría de la verdad y se analizará el papel que ella desempeña en las discusiones epistemológicas; por ahora conviene aclarar que en este trabajo consideramos que los términos “realidad”, “mundo” y “universo” son, a grandes rasgos, equivalentes entre ellos y que cualquiera de los tres se puede definir como “la totalidad de los hechos” o “el estado de cosas”. Un hecho es lo que acontece en cualquier región del espacio en un momento determinado. Por lo tanto, para referirnos a un hecho singular necesitamos, cuando menos, las coordenadas espacio-temporales que nos informan cuándo y dónde tiene lugar el hecho en cuestión.

car, transformar o ejercer algún tipo de dominio o control sobre la realidad) y relacionarnos de manera apropiada con los hechos que lo constituyen, debemos preocuparnos porque se dé ese acuerdo entre mundo y mente.

También es importante resaltar que la noción de verdad de esta teoría es objetiva, absoluta y atemporal. Ello implica que esta concepción de la verdad es incompatible con las populares posiciones relativistas tan queridas por muchos filósofos contemporáneos (Deleze, Guatari, Derridá, Morin, Maturana, entre otros), por algunos que se dedican al cultivo de las ciencias sociales y, lamentablemente, por algunos autores en el campo de la filosofía de la ciencia y en el de la epistemología de la contabilidad. Para despejar las dudas del caso, explicaremos brevemente las implicaciones lógicas y epistemológicas de una noción de verdad como la que se acaba de describir. Para comenzar, que la verdad es objetiva significa que lo que hace verdadera a una proposición es la realidad objetiva e independiente de nuestras mentes y que para determinar si ese es el caso, tenemos que remitirnos al mundo, a los hechos o a los estados de cosas. Nuestras creencias, deseos, temores o esperanzas no desempeñan ningún papel importante en ese proceso. Que la verdad es absoluta significa que una proposición solo puede tener uno de los dos valores: o es verdadera o es falsa, pero no puede ocurrir que sea parcialmente verdadera o parcialmente falsa; es decir, que la verdad no admite grados<sup>14</sup>. Que la verdad es atemporal quiere decir que una proposición (que haya sido correctamente identificada y apropiadamente descrita) no cambia su valor de verdad como resultado del paso del tiempo o de cualquier otra eventualidad. No ocurre que una proposición sea verdadera hoy, y falsa mañana.

Como se anunció atrás, se requiere también una tercera condición, la creencia verdadera tiene que estar justificada; es decir, el sujeto cognoscente debe tener una buena justificación (lógica y epistémica) para formar la creencia y calificarla como verdadera. En otras palabras, para que haya

---

14 El carácter absoluto de la verdad no significa que seamos los depositarios o dueños de la verdad absoluta, que sea imposible errar cuando juzgamos sobre el valor de verdad de las proposiciones o que podamos establecer o alcanzar una verdad absoluta y comprensiva sobre el universo, la totalidad de los hechos, o una parte de aquél, como de manera equivocada se acostumbra objetar. Quienes se dejan seducir por el relativismo confunden la dificultad de establecer o descubrir verdades (o incluso de reconocerlas, cuando las obtenemos) con el hecho de que, efectivamente existan verdades absolutas. La alternativa del relativismo parece resultar más palatable en un contexto donde se conjugan la falibilidad humana, las dificultades de la tarea y la naturaleza compleja de los distintos aspectos o fenómenos sobre los que aspiramos a descubrir verdades, pero el hecho de que una concepción cualquiera sea más palatable no hace que sea correcta.

conocimiento se excluyen aquellos casos en los cuales el sujeto se forma la creencia, la creencia es verdadera, pero el proceso de formación de creencias, o el resultado de la evaluación que nos permite determinar la verdad de la creencia está afectado por el azar o la coincidencia, o la justificación no resiste el escrutinio de la razón. El componente de la justificación es de vital importancia para el conocimiento; tanto que los perturbadores argumentos del escéptico dependen de los requisitos o estándares que imponemos para aceptar que algo puede justificar, sustentar o validar una creencia. Cuando, como se vio atrás, el escéptico nos desafía con la pregunta ¿qué tan bien lo sabe? o ¿cómo lo sabe?, o ¿cómo sabe que sabe? nos encontramos con una situación en la que el examen se aplica directamente a los estándares de justificación. En la historia de la filosofía hay numerosos ejemplos de naturaleza similar en los que se cuestiona nuestra capacidad para responder adecuadamente a los retos que representan estos estándares. Por ejemplo, uno tiene creencias sobre algunas particularidades del mundo exterior, sobre las cuales alega que conoce tales aspectos o propiedades y el escéptico interroga preguntando si uno está en condiciones de excluir de manera taxativa la posibilidad de que uno está dormido y sueña que forma las creencias del caso, y sobre ellas erige los alegatos de conocimiento correspondientes, o que hay un poder exterior y misterioso el cual implanta dichas creencias en la mente (lo que equivale a introducir los conocidos escenarios escépticos). Semejante estrategia se replantea con distintas variantes: los argumentos del sueño, el genio maligno o el dios engañador de Descartes, constituyen ejemplos canónicos. Y hay instancias más recientes como los escenarios que propone la famosa película *The Matrix*, o el conocido argumento del cerebro en una cubeta.

En todos estos argumentos hay un aspecto común. La estrategia consiste en ubicar el estándar de justificación en un nivel tal que resulta imposible cumplirlo y en consecuencia se derriba el alegato de conocimiento. El sujeto afirma que sabe que tiene un computador frente a él; y el escéptico le hace notar que no tiene una justificación satisfactoria para apoyar esa creencia, pues no está en condiciones de descartar de manera decisiva la posibilidad de que está teniendo un sueño tan vívido que las experiencias sensoriales que experimenta sean virtualmente indistinguibles de las que corresponden a la situación normal en la que  $x$  (un sujeto cualquiera) percibe y (por ejemplo que tiene un computador frente a él). Si intentamos rescatar el alegato de conocimiento y nos las arreglamos para proporcionar un argumento que satisfaga el nuevo estándar de justificación, el escéptico responde endureciendo las condiciones de justificación —es decir, elevando

los estándares de justificación, una vez más— de suerte que quedamos como al principio. Dado que el escéptico puede elevar los estándares de justificación de manera indefinida, por esta vía no tenemos muchas esperanzas de resolver de manera tajante el asunto, y el escéptico parece salir siempre victorioso. Como se puede inferir, las ventajas del escéptico provienen del carácter complejo del problema de la justificación, pues no disponemos de una definición clara, contundente y funcional de este concepto, y no es fácil establecer de dónde obtienen las creencias justificadas su justificación, ni podemos determinar (más allá de cualquier duda posible) si la justificación es interna o externa a nuestra mente.

¿Hay, entonces, alguna diferencia entre gnoseología y epistemología? Es un hecho histórico que el vocablo *epistemología* es de cuño relativamente reciente. No se encuentran ejemplos de su uso en textos previos al siglo XIX, por lo que uno puede concluir que hasta entonces se empleaba un solo término (*gnoseología*) para referirse a las investigaciones filosóficas sobre cualquier aspecto del conocimiento y que, al momento de su aparición en la literatura, las diferencias entre lo que cada uno de estos términos significaba eran muy tenues, tal como ocurrió con las diferencias entre filosofía y ciencia, las cuales, según la percepción de los mismos científicos (Galileo, Descartes, Newton) se consideraron una sola disciplina hasta las postrimerías del siglo XVII. Si esta analogía es correcta, entonces la identificación entre gnoseología y epistemología estaba bien motivada, y ambas disciplinas equivaldrían a una teoría del conocimiento general capaz de abarcar los problemas del conocimiento ordinario, filosófico y científico. Pero como ya se aclaró, hay muchos autores para quienes la epistemología se ocupa, sobre todo, de los problemas relacionados con el conocimiento que produce la ciencia y esta cualificación haría de la epistemología un área especializada en los problemas del conocimiento científico exclusivamente. Así, no es extraño encontrar ejemplos del uso de dicho vocablo en este sentido inclusive en autores como Karl Popper, para quien “los problemas más importantes de la epistemología tienen que ver con los relacionados al progreso de la ciencia” (Popper, 1959). Si a esto agregamos que en latinoamérica se ha seguido la tradición francesa, la cual asigna a la epistemología la tarea de investigar los problemas del conocimiento científico, resulta comprensible que entre nosotros se haya impuesto el uso de este término con ese sentido. Sin embargo, con el fin de avanzar en la discusión, proponemos que se emplee la palabra *epistemología* de acuerdo con el uso que se le da en la literatura anglosajona actual (en cuyo ámbito se considera que su objeto de estudio está constituido básicamente por los

problemas del conocimiento humano), sin perder de vista que en algunos ejemplos concretos se la verá usada para remitir a las investigaciones sobre el conocimiento científico.<sup>15</sup>

Para un buen número de autores en el campo de la metodología (Arias Galicia, 1975; Méndez, 2001; Hernández Sampieri et al. 2002) los problemas más importantes de la epistemología están estrechamente relacionados con el proceso de producción, diseminación y circulación de conocimiento en diversas áreas del saber. Estos autores tienden a identificar el conocimiento con la ciencia, para lo cual se apoyan en las relaciones que históricamente se dieron entre estas categorías y que contribuyeron a la imagen popular que representa el conocimiento como un frondoso árbol cuyas raíces y tronco corresponden a distintas etapas del desarrollo de la filosofía y cuyas ramas son las distintas ciencias que se separaron en algún momento de aquél. Semejante identificación es tentadora y ha sido alentada por algunas definiciones etimológicas del término “epistemología” que hacen énfasis en el significado de los vocablos griegos que la componen: ἐπιστήμη (*episteme*) cuya traducción se acerca bastante a lo que entendemos actualmente por ciencia y que para algunos era el ejemplo paradigmático de conocimiento y λόγος (*lógos*, estudio o tratado sistemático). Para los griegos, el tipo de conocimiento al que se referían con el vocablo *episteme* se contrastaba y oponía a una forma inferior de conocimiento a la que se referían como δόξα (*doxa*, opinión). La *doxa* era el conocimiento ordinario o vulgar que no había pasado por el tamiz de la reflexión crítica para depurarlo de elementos extraños o confusiones, mientras la *episteme* era un conocimiento estrictamente reflexivo que había sido obtenido metódicamente y con rigor y que estaba acompañado de cualidades como la certeza.<sup>16</sup>

Pero, ¿qué tan adecuada resulta la identificación de conocimiento y ciencia? Como ocurre con muchas otras asimilaciones parece adecuada, *prima*

---

15 Más adelante nos ocuparemos de las relaciones entre epistemología y filosofía de la ciencia, donde también se pueden encontrar confusiones similares.

16 Como ya se advirtió, Platón tenía en alta estima a la *episteme*, si bien estaba convencido de que esta clase de conocimiento sólo podía alcanzarse en el mundo de las ideas y no en el mundo real, accesible a nuestros sentidos, donde transcurren las vicisitudes de nuestra vida cotidiana. Por otra parte, el filósofo ateniense no ocultaba su desprecio por aquellos que se aprovechaban de los falsos “conocimientos” y la sabiduría aparente para posar como sabios y enriquecerse o buscar reconocimiento. Para referirse a ellos usaba los adjetivos *doxóforos* o *sofistas* y los describía como “aquellos cuyas palabras van más rápidas que su pensamiento”. La *doxa* es un “conocimiento” del mundo fenoménico y por lo tanto, engañoso, que se da en dos grados: la εἰκασία (*eikasía*, imaginación) y la πίστις (*pistis*, fe o creencia).

*facie*. Sin embargo, cuando examinamos la forma como se caracteriza actualmente la ciencia, y nuestra comprensión de los hechos de la historia de la ciencia, encontramos que semejante identificación no es completamente afortunada. La ciencia es una actividad esencialmente social, organizada, metódica, sistemática y estructurada, cuyo principal cometido incluye la descripción, explicación y predicción de los fenómenos con el objeto de incrementar nuestro grado de dominio sobre la naturaleza y nuestro nivel de entendimiento de las relaciones entre tales fenómenos y los hechos que allí ocurren. Pero en cualquier caracterización de ciencia que pretenda acercarse (así sea mínimamente) a lo que realmente representa esta realización humana, es preciso dejar un espacio para acomodar el error y el fracaso; es decir, para la falsedad. Aunque la concepción popular ingenua le otorga a la ciencia estatus de infalibilidad, no tenemos evidencia de ningún ejemplo concreto de alguna teoría científica que pueda satisfacer plenamente una condición tan demandante. Por el contrario, estamos acostumbrados a que la empresa de la ciencia involucra un tremendo esfuerzo por buscar la verdad y acertar, pero sin la menor garantía de que el esfuerzo no será en vano. Para que quede más claro, actualmente no se acostumbra incluir en la definición de *ciencia*, ni en la caracterización de *teoría científica*, el requisito de la verdad. Cuando juzgamos las teorías científicas del pasado, por ejemplo, no sentimos la menor tentación de despojarlas de su carácter de científicas por el hecho de que hayamos descubierto que son falsas; por el contrario, evaluamos otras características (su capacidad explicativa o predictiva, la calidad de las soluciones propuestas, la elegancia de sus sistemas teóricos, los aportes que realizaron, las ideas que propiciaron) para otorgarles nuestro reconocimiento.

Lo anterior demuestra que en nuestra apreciación de las teorías científicas del pasado la condición de verdad juega un papel más bien modesto. Debido a ello, raras veces se ha definido *ciencia* como conocimiento verdadero justificado; si bien es común usar conjuntamente los vocablos de “ciencia” y “conocimiento”. Por estas razones, cuando nos apegamos a esta usanza, sería conveniente eliminar el requisito de verdad de la locución “conocimiento científico” y concluir que ciencia no es conocimiento en el sentido de la definición tripartita que hemos analizado aquí, aunque ello nos lleve a deflactar el concepto platónico de *conocimiento*, y a sustituirlo por una noción más débil que da cuenta (para el caso de lo que denominamos conocimiento científico) de su carácter falible y admite su corregibilidad. Por otro lado, si bien no se exige que las teorías científicas sean verdaderas, sí es preciso reconocer que la verdad juega un papel muy importante cuando

se trata de establecer el objetivo de la ciencia y de definir su norte. Aunque esta última afirmación puede parecer problemática, cabe recordar aquí que para calificar a una teoría como científica no exigimos que la teoría sea comprensivamente verdadera (y ni siquiera verdadera, *simpliciter*) pero sí demandamos que la teoría busque acercarse a la verdad, tanto como sea posible; o, en términos generales, aceptamos que el ideal regulativo de la ciencia es la búsqueda de la verdad, de suerte que si bien la noción de *verdad* no es constitutiva de la noción de *ciencia*, la verdad *qua* ideal regulativo sí juega un papel primordial en su caracterización.

Como ya se mencionó, en algunos trabajos recientes se confunden las áreas de “epistemología” y “filosofía de la ciencia”, a tal punto que en países como el nuestro es casi una norma el empleo de la primera por la segunda.<sup>17</sup> Para hacer claridad sobre el particular, recordemos que los estudios sobre la epistemología de las ciencias (o de cualquier disciplina concreta) corresponden realmente a investigaciones de carácter meta-teórico sobre ellas, que en lugar de abordar los problemas tradicionales de la epistemología que ya consignamos atrás (*e.g.* posibilidad, origen, naturaleza, o alcance del conocimiento humano, entre otros) se ocupan de la estructura de las teorías, de su justificación, de la naturaleza de la explicación científica, de su validez, de los criterios de progreso de la ciencia, del problema de definir o determinar la verdad de las teorías, o de otras peculiaridades problemáticas correspondientes a lo que se ha denominado “ciencia de la ciencia”. Por supuesto, si uno se apega a la definición etimológica de *epistemología*, esta disciplina debería ocuparse de los problemas típicos de la ciencia como empresa social y de las teorías científicas como creaciones humanas; e inclusive, como se dijo atrás, algunos filósofos que se interesan por la ciencia consideran que la epistemología debería dedicarse justamente a estos problemas y recomiendan enfáticamente que se deslinde de los problemas del conocimiento en sentido subjetivo que ya hemos ilustrado. Pero en la literatura anglosajona Popper es un pensador solitario, y tanto en las asignaturas de postgrado como en los libros de texto que se publican en inglés el vocablo “epistemología” está reservado, fundamentalmente, para el estudio y el análisis de los problemas que atañen al conocimiento

---

17 Una razón adicional para esta confusión tiene que ver con la evidente relación entre ambas disciplinas. Como lo dice Moulines (2015: 8), la filosofía de la ciencia “... hunde sus raíces en una disciplina filosófica mucho más antigua, la epistemología o teoría del conocimiento; pero esta se entiende normalmente como la reflexión filosófica sobre el conocimiento humano en general, y no como un estudio de lo que es específico del conocimiento científico. Puede decirse que la filosofía de la ciencia es una forma particular de la epistemología general.”

humano. Para los otros problemas mencionados se emplea casi siempre la expresión *filosofía de la ciencia*.

Como resulta tan difícil obrar en contra del orden establecido y la expresión *epistemología* ya ha hecho carrera en países como el nuestro para representar lo que realmente es filosofía de la ciencia, no insistiré en el punto. A cambio solicito que se tengan en cuenta mis advertencias y que, por ningún motivo, perdamos de vista el hecho de que prácticamente toda la literatura que se publica actualmente en inglés sobre el área de la epistemología (*epistemology*) se ocupa de los problemas del conocimiento humano (los de la teoría del conocimiento que ya ilustramos atrás). Así mismo debemos mantener presente que, desde la perspectiva que se defiende en este libro, “ciencia” y “conocimiento”, aunque tienen cierta relación, son conceptos genuinamente distintos, a tal punto que no es posible (ni recomendable) caracterizar la ciencia en términos de la definición canónica de conocimiento (García, 2007b) y que una comprensión adecuada de la ciencia y de su proceso de evolución histórica tiene que dejar espacio para incluir las teorías falsas, y los fracasos científicos, pues la particularidad fundamental de la ciencia (en el sentido que le atribuimos después de su consolidación durante la revolución científica) no es otra que la racionalidad (Bunge, 1963). Cabe agregar que, desde el punto de vista metodológico la única regla de aplicación universal bien puede expresarse en el lema popperiano “aprendemos de nuestros errores” (Popper, 1959). Como se verá más adelante, en este proyecto no nos oponemos a las definiciones corrientes de ciencia, que hacen énfasis en su naturaleza organizada, o en su enorme capacidad para transformar el mundo (Machado, 1999); tampoco vamos a negar o a controvertir la tesis de que la ciencia es una empresa eminentemente social, generada en una sociedad particular, y en un contexto específico (Farrington, 1979; Fox Keller, 1995). Lo que será objeto de controversia es la noción romántica (y un poco ingenua) de la ciencia como un repositorio de verdades definitivas e indubitables, o como un conjunto de resultados infalibles, valoraciones que trataremos de reemplazar por una perspectiva crítica que permita conciliar las particularidades de la evolución de las teorías científicas con nuestra apreciación del proceso, y justipreciar el rol de la verdad como ideal regulativo de la ciencia (Popper, 1972; García, 2012).

## Breve historia del Círculo de Viena

Durante las primeras décadas del siglo XX, floreció en Europa un movimiento filosófico denominado por algunos “Círculo de Viena”, “Empirismo Lógico”, “Positivismo Lógico” o “Neopositivismo”.<sup>18</sup> Este movimiento encarnaba una reacción a lo que se consideró como una situación de estancamiento de la filosofía, sobre todo de aquella modalidad que se cultivaba en Alemania e Inglaterra y que seguía el legado idealista de Hegel. En efecto, un grupo de inquietos intelectuales, algunos de los cuales provenían de las ciencias empíricas o tenían una fuerte inclinación hacia el rigor de las ciencias formales, concluyeron que la filosofía idealista alemana representaba el estancamiento de esta antigua y venerable rama del saber y que buena parte de la explicación de semejante fracaso se debía atribuir a los métodos de trabajo filosófico que se empleaban. Los principales representantes de esta concepción fueron Moritz Schlick (físico), Rudolph Carnap (físico), Philipp Frank (físico y matemático), Otto Neurath (matemático y economista), Hans Hahn (matemático), Herbert Feigl (físico), y Friedrich Waismann (matemático y físico). Además de considerable experiencia en sus respectivas disciplinas científicas, todos tenían formación en filosofía y querían encontrar la estrategia más adecuada para promover una filosofía de corte científico. En síntesis, anhelaban una filosofía nueva que retomara el espíritu positivo que ya Augusto Comte, en el siglo XIX, había atribuido a la física de Newton y que incorporara los recientes avances de la lógica formal (o simbólica, iniciados entre otros, por Frege) y de la matemática, tal como habían sido expuestos en la obra capital de Bertrand Russell y Alfred N. Whitehead, *Principia Mathematica*.

Conviene recordar aquí, que la ciencia empírica había experimentado un proceso continuo de progreso desde sus albores renacentistas y que, al menos por lo que concierne a la física, científicos y legos, por igual, declaraban una gran admiración por la síntesis de Newton, cuya obra había producido una teoría poderosa con destacados logros prácticos que corroboraban su corrección. Los recientes descubrimientos en la teoría de la relatividad, la física cuántica, la termodinámica y la radioactividad apenas se estaban

---

<sup>18</sup> Los planteamientos del Círculo de Viena pasaron rápidamente a Inglaterra, y durante el período que siguió a la segunda guerra mundial se estudiaron en Estados Unidos. Como ocurría antes de la era del internet, la difusión de estas ideas tardó un poco más en llegar a Colombia, donde recibimos las primeras noticias hacia 1970, cuando el estado de la discusión en Europa y en Norteamérica ya había pasado a un nivel bien distinto. Para una ampliación de este punto ver García, Flórez y Cárdenas (2014), de dónde he tomado la parte central de este apartado y los dos siguientes.

comenzando a digerir y todavía no se comprendía muy bien hasta dónde amenazaban la hegemonía de la física clásica. También había desarrollos comparables en la biología y las ciencias sociales, en las cuales se deben ubicar los aportes de la teoría de la evolución de Darwin y la propuesta innovadora de Augusto Comte, quien en su *Curso de Filosofía Positiva* (de enorme influencia para la Sociología) entronizaba la física clásica como el modelo de ciencia que debían seguir también los filósofos. La ciencia se iba convirtiendo, de este modo, en el referente de cualquier actividad intelectual con alguna reputación y fue cada vez más común encontrar autores como Ernest Mach, quien en su libro *Knowledge and Error* (1926) acogió el llamado de Hume en contra de la especulación metafísica y las recomendaciones de Comte sobre la positivización de la ciencia y adjudicó a la ciencia la función de “sustituir la experiencia” si bien recalcó la necesidad de que la ciencia se circunscribiera a su terreno y la posibilidad de que se anticipara a la experiencia mediante el recurso a la confirmación o la refutación, según las circunstancias.

El gusto de Mach por la confirmación (o verificación) y la refutación (mediante la experiencia) permitía replantear completamente el papel de la experiencia en el conocimiento y en cierta medida anticipaba los planteamientos metodológicos centrales de los positivistas lógicos, como veremos a continuación. Se sabe que Mach criticaba fuertemente la metafísica en general (de cuya doctrina repudiaba la noción kantiana de *noumeno* junto con el concepto de *sustancia*), y el trasfondo metafísico de la ciencia newtoniana, a cuya teoría reprochaba los conceptos de *tiempo* y *espacio absoluto* pues consideraba que esta clase de nociones impedían deslindar totalmente la actividad científica de la filosófica.

Como se advirtió antes, el Círculo de Viena se conoció también bajo el nombre de “Positivismo Lógico”, apelativo que de paso revelaba la aceptación de las tesis y recomendaciones de Comte sobre la positivización de la filosofía. Con el fin de subrayar las peculiaridades de esta forma de positivismo, el movimiento se rebautizó como “Neopositivismo Lógico” e incluso fue llamado por algunos “Empirismo Lógico”. Como se dijo, los neopositivistas incorporaron la lógica moderna a su metodología y emplearon dicha lógica como una herramienta de análisis filosófico. Se trataba, obviamente, de la lógica proposicional según la formulación que le dio Russell (moderna, simbólica o matemática) totalmente distinta de la lógica tradicional desarrollada por Aristóteles, con sus definiciones y clasificaciones, sus proposiciones categóricas, su teoría de las inferencias inmediatas, sus silogismos categóricos, sus modestas modificaciones medievales, y

su limitado poder y aplicabilidad. Mediante esta nueva herramienta, los neopositivistas aspiraban a trasladar el rigor y la claridad de las ciencias empíricas a la filosofía y consideraban que el método del análisis lógico podría jugar el papel de fino cedazo para filtrar los enunciados metafísicos y eliminarlos de la ciencia y de la filosofía. Paulatinamente, ese grupo de intelectuales partidarios del nuevo enfoque filosófico, se dio a la tarea de ampliar los objetivos del movimiento para consolidar, principalmente, la preferencia por las virtudes del conocimiento científico sobre cualquier otro tipo de teorías.<sup>19</sup>

Los neopositivistas se interesaron en desarrollar una filosofía científica, lo cual incluía como piedra angular la eliminación de la metafísica. A medida que fueron avanzando en este cometido, su programa de trabajo se fue tornando más complejo e incluyó otros objetivos más ambiciosos como la creación de un lenguaje universal unificado para la ciencia y la unificación de las ciencias<sup>20</sup> siguiendo el modelo de la física (la reducción progresiva de todas las ciencias a la física, o fiscalismo) por ser ésta una ciencia altamente estructurada, demostrable, y cuyas proposiciones eran contrastables empíricamente y, por lo tanto, decidibles en la experiencia. Tras este objetivo se podía adivinar el deseo de estimular la comunicación entre las distintas ciencias empíricas y la confianza en la tesis de la unidad metodológica de la ciencia. El lenguaje fiscalista debía cumplir algunos requisitos; por ejemplo, el de ser intersubjetivo, corresponder a los objetos del mundo y ser verificable.<sup>21</sup>

---

19 Los primeros neopositivistas (Philipp Frank, Otto Neurath, Hans Hahn y Richard von Mises), se empezaron a reunir de manera informal hacia 1907. La historia de estas reuniones y de sus logros, fue documentada por el propio Frank en la introducción al libro, editado por él, *Modern Science and its Philosophy* (1949, pp. 1-52). Para 1924 ya se habían unido Schlick y Carnap y las reuniones del círculo se celebraban regularmente los jueves.

20 Neurath fue el principal impulsor del proyecto de unificación de la ciencia. De hecho, lideró una serie de tareas encaminadas a materializar esta iniciativa, entre ellas la realización de numerosos eventos científicos que se celebraron en Europa, Inglaterra y, durante la segunda guerra mundial, se trasladaron a Norteamérica; así como la publicación de la *Enciclopedia Internacional para la Ciencia Unificada*, una serie en la que se buscaba fortalecer la concepción científica del mundo y en la que se incluyeron influyentes trabajos en filosofía de la ciencia.

21 Las condiciones de un lenguaje unificado son básicamente dos: la intersubjetividad y el carácter universal. La primera significa que debe haber "... un sistema común de signos y reglas, y en el aspecto semántico tiene que designar lo mismo para cada persona". La segunda involucra los requisitos de traducibilidad y expresibilidad "... toda proposición de cualquier lenguaje tiene que poder ser traducida a él, tiene que ser un sistema conceptual en el que pueda expresarse cualquier hecho." (Kraft, 1977: 178).

El principio de verificación representó el mayor reto del programa. Sus primeras formulaciones incluían el requisito de confirmar las proposiciones directamente y mediante el recurso a la percepción (preferiblemente la percepción propia); adicionalmente, se exigía que la ciencia se ocupara de objetos susceptibles de ser percibidos en la experiencia (con el fin de asegurar la realidad ontológica de dichos objetos y evitar que se colaran entidades conceptuales o metafísicas); y se planteaba que el conocimiento que resultaba de cumplir estas condiciones sería conocimiento objetivo. La ciencia, libre de elementos indeseables, debía ocuparse de producir conocimientos objetivos, indubitables, decidibles empíricamente y, de manera subsidiaria, de estudiar las propiedades de esos objetos y las relaciones que se dan entre ellos. De manera simultánea, se diagnosticó lo que para estos autores era el origen de la enfermedad que aquejaba la filosofía de su tiempo (las especulaciones metafísicas) y los culpables fueron identificados como el mal uso del lenguaje y la creencia de que puede haber conocimiento de origen puramente conceptual (o *a priori*) sin que tenga algún tipo de contacto con la experiencia. Esto último implicaba el rechazo palmario de la tesis kantiana de que hay juicios sintéticos *a priori*.<sup>22</sup> La primera conclusión se asentó en el análisis del lenguaje ordinario, a cuya naturaleza informal y laxa se atribuyó la fuente de los problemas de la filosofía.<sup>23</sup>

Como un resultado natural de esta línea de pensamiento, los neopositivistas llegaron a la conclusión de que la proliferación de especulaciones metafísicas debía atribuirse a la falta de rigor analítico de sus investigaciones, totalmente desconectadas del mundo natural y, en parte, indiferentes a los desarrollos de la ciencia empírica; y al uso, excesivamente libre y, en cierta medida irresponsable, de los lenguajes naturales que hacían los filósofos. Por contraste, la física y la química habían evolucionado notablemente después de que se hizo norma expresar las teorías y las hipótesis con ayuda de un lenguaje matemático preciso. Por lo tanto, no resulta extraño que llegaran a la conclusión de que incorporar la lógica formal al trabajo de la filosofía ayudaría a reencontrar el camino de donde los filósofos se habían extraviado. Por eso el *aporismo* de Wittgenstein, “los problemas de

---

22 Como se recordará, Kant pensaba que podía resolver el problema de Hume mediante los juicios sintéticos *a priori*. En contra de sus planteamientos, los neopositivistas sostuvieron que las proposiciones de las ciencias fácticas aunque sintéticas eran *a posteriori*, y que las proposiciones de las ciencias formales (la lógica y la matemática) además de ser *a priori* tenían naturaleza analítica.

23 Los neopositivistas vieron en el carácter ambiguo de los lenguajes naturales la raíz del problema, pues para hacer ciencia o filosofía tenemos que echar mano de estos lenguajes tan imperfectos.

la filosofía surgen cuando el lenguaje se va de vacaciones” (*Philosophical Investigations*, 38) expresa de manera breve dicha preocupación y para la enfermedad, ya explicada, identificada y diagnosticada, se prescribe un tratamiento riguroso que exige la aplicación del análisis lógico al lenguaje en el que se expresan las ideas de la filosofía, con el fin de depurarlo y eliminar los elementos metafísicos, incompatibles con la vocación científica del nuevo proyecto.

Es bien sabido que los neopositivistas estaban convencidos de que la metafísica era puro sinsentido, y de que todos sus enunciados (estrictamente hablando, pseudo-proposiciones) carecían de significancia cognoscitiva. Por eso pensaron que si se diseñaba un método para distinguir y separar los enunciados plenos de significancia cognoscitiva de las pseudo-proposiciones de la metafísica, no sólo era posible encontrar un criterio apropiado de demarcación entre la ciencia y la metafísica, sino que se obtendría una filosofía científica. Para este efecto, trabajaron en la formulación de un criterio empirista del significado capaz de proporcionar una buena caracterización de los enunciados científicos y significativos, a la vez que lograba distinguirlos de las preferencias metafísicas (ya declaradas como carentes de sentido). La búsqueda de una formulación apropiada del criterio de verificación jugó un papel central en el trabajo de los primeros neopositivistas y fue la base de su proyecto. Desafortunadamente, ninguno de los intentos por formular dicho criterio fue exitoso,<sup>24</sup> y la idea sigue siendo un *desideratum* para las versiones fuertes del empirismo. A continuación explicaremos los principales problemas que aquejaron la formulación de este criterio y las razones por las que fracasó. Para conseguir mejor este objetivo, separaremos la discusión en dos apartados. En el primero de ellos se replantearán, brevemente, los principales problemas que emergieron de las formulaciones deductivistas del criterio. En el segundo, se examinará la tesis de Popper, sobre la asimetría entre falsabilidad y verificabilidad y se procurará determinar si sus argumentos son suficientes para ponerlo a cubierto de las objeciones que se hacen al requisito de falsabilidad completa mediante el cual se define una versión del criterio de verificabilidad.

---

24 El fracaso del criterio empirista del significado va a motivar el surgimiento de una nueva concepción de la filosofía de la ciencia (conocida como historicista), cuya tarea no se restringirá a la formulación de los principios que orientan la actividad científica mediante el uso de criterios estrictamente formales, sino que buscará describir aquellos episodios de auge y de decadencia de la ciencia.

## Dificultades del criterio empirista del significado

La tesis principal tras el proyecto de formulación de un Criterio Empirista del Significado era bastante simple e intuitiva. Las proposiciones de la ciencia eran verificables empíricamente y por lo tanto, plenas de significancia cognoscitiva (es decir tenían pleno sentido), mientras que las proferencias de la metafísica, aunque se parecían superficialmente a las proposiciones de la ciencia empírica no eran verificables y, por definición, eran carentes de significancia cognoscitiva. Por lo tanto, dado un enunciado cualquiera, sobre el cual quisiéramos determinar si pertenecía al campo de la ciencia empírica o debía ser desechado (por no ser más que palabrería vana), todo lo que había que hacer era aplicar el criterio de verificación. De esta manera el criterio funcionaba también como un criterio de demarcación, pues distinguía claramente entre el campo de las proposiciones y el de las pseudo-proposiciones empleando como línea divisoria la noción de “sentido.”

Cabe recordar que los enunciados candidatos para ensayar una aplicación práctica del criterio eran o bien empíricos o bien aquellos que pareciesen empíricos, pues la teoría de la significancia cognoscitiva de los neopositivistas estipulaba que había dos clases de proposiciones cognoscitivamente significativas: (1) las analíticas o contradictorias (oraciones que tienen significado puramente lógico) o (2) las oraciones potencialmente determinables mediante la evidencia empírica (que tienen, hablando en sentido estricto, significado empírico).<sup>25</sup> Puesto que (1) y (2) son clases disyuntas, cualquier oración que no sea analítica ni contradictoria tenía que ser decidible en la experiencia, si había de calificar como significativa. *Prima facie*, este último principio, denominado tradicionalmente como “el principio del empirismo”, parecía encajar a la perfección en el edificio del proyecto. Si la ciencia hace afirmaciones sobre el mundo de la experiencia, y tales afirmaciones son verdaderas, entonces tendrían que ser decididas permitiendo a la experiencia que juegue el rol de juez. El fracaso en sobrevivir las pruebas empíricas, sin embargo, no era un veredicto reservado exclusivamente para los enunciados indeseables. A menudo se adjudicaba a algunos enunciados que eran perfectamente significativos (*e.g.*, enunciados científicos) y se suponía que no serían descalificados por el criterio. Veamos las razones para un resultado tan inesperado.

---

25 Cf. Carl Hempel. “Empiricist Criteria of Cognitive Significance: Problems and Changes.” pp. 71-84

Un buen criterio de significancia cognoscitiva para enunciados tiene que cumplir al menos con dos condiciones. (i) Tiene que respetar el principio lógico de equivalencia, *i.e.*, debe dar el mismo tratamiento a cada uno de los componentes de cualquier par de enunciados  $(P, Q)$ , tales que  $P$  sea equivalente a  $Q$ . (ii) Tiene que dar el mismo veredicto sobre cualquier par de enunciados  $(P, \sim P)$ , tales que uno es la negación lógica del otro. De acuerdo con Hempel (Empiricist ... pp. 71-84), lo anterior expresa una condición necesaria de adecuación para el criterio de significancia cognoscitiva. En particular:

(A1) Si bajo un criterio dado de significancia cognoscitiva, una oración  $S$  es no-significativa, entonces también tiene que serlo su negación  $\sim S$ .

(A2) Si bajo un criterio dado de significancia cognoscitiva, una oración  $N$  es no-significativa, entonces también tiene que serlo cualquier conjunción  $N \cdot S$  y cualquier disyunción  $N \vee S$ , sin importar si  $S$  es significativa bajo el criterio dado o no. (Hempel, Empiricist ..., 1992, p. 72)

Las condiciones anteriores imponen restricciones sintácticas sobre las transformaciones que se pueden ejecutar, y sobre las operaciones lógicas que se pueden aplicar, a una proposición significativa. Dichas restricciones, en efecto, excluyen combinaciones de oraciones no significativas con oraciones significativas y, lo que es más importante, si queremos eliminar preferencias sin sentido del lenguaje de la ciencia, *a fortiori*, no parece razonable admitir la mezcla de oraciones significativas con preferencias no significativas.

Ya que la experiencia observable juega un papel crucial en el proceso de calificar o descalificar el discurso significativo, debemos referirnos brevemente a los conceptos de "característica observable", "predicado observacional", y "enunciado observacional". La primera designa una propiedad o una relación de objetos físicos, tales que, bajo circunstancias adecuadas, su presencia o ausencia se puede determinar mediante observación directa. Los términos que designan características observables son predicados observacionales, por ejemplo: "verde," "blando," "líquido," "más largo que". Un enunciado observacional es una oración que afirma (correcta o incorrectamente) de uno o más objetos específicamente nombrados que tienen (o carecen de) alguna característica observable específica. De esta manera, hay una conexión entre los enunciados observacionales y los enunciados cognitivamente significativos, ya que los últimos se pueden

reducir a los primeros. De hecho, una proposición empírica no es más que un enunciado observacional en el cual se atribuye a un objeto nombrado un predicado observacional. Es importante comprender que la afirmabilidad de la característica observable corresponde solo una potencialidad lógica y no nos compromete con la idea de que la imposibilidad empírica de realizar de manera concluyente pruebas observacionales, convierta al enunciado en carente de sentido.<sup>26</sup>

Como la evidencia observacional a favor o en contra de enunciados contrastables se puede expresar también mediante oraciones observacionales, el criterio se podría formular perfectamente bien en términos de la relación lógica entre el enunciado contrastado y las oraciones observacionales verificadoras, es decir, podría recibir una formulación deductivista, como la que se anota a continuación: “Requisito de verificabilidad completa en principio: una oración tiene significado empírico si y sólo si no es analítica y se sigue lógicamente de alguna clase finita y lógicamente consistente de oraciones observacionales.” (Hempel, 1992, p. 71-84).

El requisito así formulado tiene varios defectos notorios. Declara como no significativas a todas las oraciones universales. Como ningún enunciado universal se sigue lógicamente de una clase finita de oraciones observacionales, entonces habría que excluir las proposiciones en que ellos aparecen. Esto es particularmente importante porque todos los enunciados que pretenden expresar leyes son universales, y esto significa que las leyes de la naturaleza, que son ciertamente de gran interés para el científico, quedarían descalificadas desde el comienzo. De igual modo, el requisito excluye todas las oraciones del tipo “para cada sustancia hay un solvente” que contienen tanto cuantificadores universales como cuantificadores existenciales. En este sentido, el requisito es abiertamente restrictivo. Por otra parte, tal como está formulado, el requisito no excluye una oración molecular de la forma  $P \vee Q$ , en la que uno de los componentes es un enunciado significativo, mientras el otro es una locución metafísica tal como “El absoluto es perfecto”. Porque, supongamos que  $S$  sea una oración que satisface el criterio y que  $N$  represente la anterior locución, entonces si  $S$  se sigue de un conjunto finito de oraciones observacionales, y es empíricamente significativa desde ese punto de vista, entonces  $S \vee N$  se seguirá de la misma clase, y tendría que ser declarada como igualmente significativa. Pero si esto es así, no se satisface el corolario (A2).

---

26 Esto equivale a decir que los enunciados empíricos no tienen que ser verificados de manera efectiva, sino que sólo tienen que ser verificables en principio.

Además, cualquier oración puramente existencial en la que aparece un predicado observacional  $P$ , tal como “hay una cosa que tiene la propiedad  $P$ ” “ $(\text{Ex})P(x)$ ”, tendría que ser considerada como completamente verificable, y por lo tanto, significativa, ya que se sigue de cualquier oración observacional en la que la propiedad  $P$  se atribuye a algún objeto particular. Sin embargo, puesto que su negación es equivalente a la oración universal “ $(x) \sim P(x)$ ” y esta oración no es verificable de acuerdo con el requisito, llegamos al resultado infortunado de calificar la oración existencial como significativa y vernos forzados a declarar su negación lógica como carente de sentido, en violación de la condición (A1) arriba formulada. Vemos, entonces, que el requisito de verificabilidad completa nos pide renunciar al principio lógico que afirma que la negación de un enunciado cuantificado existencialmente es un enunciado universal.<sup>27</sup> Consideraciones similares se pueden hacer en relación a un criterio (que usualmente se atribuye a Popper) que define la significancia cognoscitiva por medio de la falsabilidad.

Requisito de falsabilidad completa en principio: Una oración tiene significado empírico si y solo si su negación no es analítica y se sigue lógicamente de alguna clase finita y lógicamente consistente de oraciones observacionales.<sup>28</sup>

Bajo este requisito, una oración califica como empíricamente significativa si su negación es completamente verificable, es decir, si se sigue de una clase finita y lógicamente consistente de oraciones observacionales. Pero, precisamente por esta razón tiene que incurrir en los mismos problemas que el criterio alternativo. En primer lugar, descalificará como no significativas las hipótesis puramente existenciales, tales como “existe al menos un unicornio”, ya que su negación es equivalente a una oración universal y esta clase de oraciones no es completamente verificable. Excluirá también todas las oraciones con cuantificación mixta; ya que ninguna oración de ese tipo puede ser verificada mediante un número finito de oraciones observacionales.

En segundo lugar, el criterio de falsabilidad completa en principio calificará como plena de sentido cualquier conjunción  $S . N$  en la que  $S$  es completamente falsable, mientras que  $N$  es un enunciado metafísico. Ya que si  $\sim S$  se sigue de una clase finita de oraciones observacionales,  $\sim S \vee \sim N$  (que es la negación de  $S . N$ ) se sigue de la misma clase, y por tanto cumple el criterio.

---

27 Pues ésta sería la única forma de soslayar el problema. Ver Hempel (Loc. Cit.) p. 73.

28 Ibid. p. 73

En tercer lugar, al aplicar este requisito podemos declarar como pleno de sentido cualquier enunciado universal en el que se afirma que todo tiene la propiedad designada por el predicado de observación "P", pero su negación, al ser equivalente a una hipótesis puramente existencial, tendría que ser excluida. El requisito de falsabilidad completa en principio es excesivamente restrictivo en una dirección (porque excluye las hipótesis existenciales y los enunciados con cuantificación mixta) y demasiado permisivo en la otra dirección, al permitir que ciertos enunciados metafísicos se cuelen al dominio del discurso cognoscitivamente significativo. Como su análogo arriba, entra en conflicto con la condición (i).

Hempel, en sus observaciones de 1958 al artículo que se está comentando, reconoció que las objeciones sintácticas al criterio de verificabilidad completa en principio y al de falsabilidad completa en principio no fueron bien recibidas. De hecho, como las objeciones dependen de la naturaleza de las operaciones lógicas permisibles, es obvio que se puede exigir que si se va a agregar algo a un enunciado que sea verificable o haya sido declarado como tal (en una operación que conserve el valor de verdad, por ejemplo), lo añadido también debe ser un enunciado con las mismas cualificaciones. Si, como lo plantea la situación, se fuera a agregar una oración no significativa, o en conjunción con un enunciado significativo, entonces la inferencia no sería legítima y la disyunción (o la conjunción) final simplemente no se seguiría.

## Falsabilidad y verificabilidad

Como se mencionó en la sección anterior, la mayoría de los positivistas tomaron el requisito de falsabilidad completa en principio como una propuesta derivada de las tesis de Popper.<sup>29</sup> Pero él se ha opuesto enfáticamente a dicha conclusión. Los lectores familiarizados con su proyecto tienen claro que es decididamente incompatible con el programa de trabajo neopositivista. En su autobiografía, por ejemplo, incluso se declara responsable de "matar" al positivismo lógico. En gracia a la argumentación

---

<sup>29</sup> Así piensa Hempel en sus observaciones de 1958. Al cualificar la objeción sintáctica a las formulaciones deductivistas del criterio, Hempel sostiene que "la anterior objeción todavía se aplica contra el punto de vista de aquellos que propusieron la falsabilidad como un criterio que separaría los enunciados de la ciencia empírica de los de la lógica y la matemática y de los de la metafísica, sin negar la verdad o falsedad de estos últimos. Porque entonces, S.N califica como un enunciado científico significativo si S lo hace, aunque N sea una preferencia puramente metafísica." (Loc. Cit.)

hay que reconocer que, en efecto, hay distinciones muy marcadas entre sus planteamientos y las ideas que defendieron los positivistas sobre el problema de los criterios adecuados para clasificar un sistema teórico como perteneciente a la ciencia empírica. Para Popper, por ejemplo, los enunciados metafísicos no son carentes de sentido, ni es necesario trazar una línea de demarcación entre la metafísica y la ciencia empírica, sino entre esta última y muchas otras teorías; su criterio de demarcación no es un criterio de significancia cognoscitiva, pues él está más interesado en la falsabilidad de clases de enunciados (teorías) que en el estatus lógico de enunciados aislados.

Pero la esencia de su posición radica en su doctrina de la asimetría entre falsabilidad y verificabilidad. En *The Logic of Scientific Discovery* (1959), (en adelante *L.Sc.D.*), argumenta a favor de esta tesis del siguiente modo. Los positivistas lógicos cometieron el error de excluir del dominio del sentido los sistemas teóricos de la ciencia natural, bajo la acusación de que no eran verificables. Pero según el punto de vista que él defiende “las teorías *nunca* son empíricamente verificables”. Los enunciados empíricos aislados se pueden verificar, mientras que los sistemas teóricos son falsables. Lo que realmente importa es que una teoría sea susceptible de ser refutada por la experiencia, si ha de contar como ciencia. Ahora bien, la objeción de que la ciencia sea caracterizada como una empresa que satisface un criterio negativo (falsabilidad) se responde mediante la asimetría “que resulta de la forma lógica de los enunciados universales, ya que ellos nunca son derivables de enunciados singulares, pero pueden ser contradichos por enunciados singulares” (Popper, 1959: 41).

En la sección 15 de la *L.Sc.D.* Popper hace énfasis en lo que él considera como un planteamiento crucial sobre la naturaleza de la prueba científica. Como las leyes de la naturaleza fundamentalmente se expresan mediante enunciados estrictamente universales, resulta, debido a la equivalencia lógica, que “pueden expresarse en forma de negaciones de enunciados estrictamente existenciales, o como se puede decir, en la forma de enunciados de no-existencia” (Popper, 1959: 47). Esta particularidad apoya su planteamiento según el cual las leyes de la naturaleza se pueden entender mejor como “prohibiciones” y no afirman la existencia de nada. Muy al contrario, “ellas insisten en la no-existencia de ciertas cosas o estados de cosas”, y son falsables precisamente debido a ésto.

Como el positivista, Popper se ve obligado a tratar los enunciados estrictamente existenciales como metafísicos. Por lo tanto, uno podría pensar,

después de todo, que su criterio de demarcación declara a un enunciado universal como empírico (sobre la base de que es falsable) pero rechaza su equivalente existencial como metafísico, en violación de la condición (i) arriba señalada. Pero Popper no se preocupa por este resultado. Él sostiene que ambos, los enunciados estrictamente universales y los enunciados estrictamente existenciales son decidibles empíricamente; que los segundos son unilateralmente verificables y los primeros unilateralmente falsables y que esta asimetría funciona muy bien para los propósitos de la prueba de teorías. Más aún, insiste en que las consecuencias absurdas de su criterio de demarcación se seguirían sólo si se interpreta como un criterio de sentido, lo cual no es el caso. Por otra parte, hay que tener en cuenta que tal criterio se aplica a sistemas teóricos en lugar de a enunciados tomados fuera de su contexto.

Por lo que respecta al estatus de los enunciados puramente existenciales es preciso tomar una precaución. De la misma manera en que algunos enunciados existenciales no son verificables, hay algunos que son científicos, y que por lo tanto pueden considerarse como empíricos. Tomemos, por ejemplo, el enunciado ‘existe un elemento cuyo número atómico es 72’:

Es científico como parte de una teoría altamente contrastable, y una teoría que da indicaciones sobre cómo hallar este elemento. Si, por otro lado, tomamos este enunciado existencial de manera aislada, o como parte de una teoría que no nos da ninguna pista sobre cómo y cuándo se puede hallar este elemento, entonces tendríamos que describirlo como metafísico simplemente porque no es contrastable: incluso un gran número de fracasos para detectar el elemento no podrían interpretarse como un fracaso de los enunciados para pasar una prueba, porque no podemos saber si el siguiente intento podría producir el elemento, y verificar la teoría de manera concluyente. (Popper, 1983, pp. 178-179).

Para ambos, los positivistas y Popper, la decidibilidad empírica (mediante la verificación o la falsación) es un asunto de potencialidad. La decidibilidad efectiva pronto demostró ser imperfecta y fue reemplazada por la decidibilidad *en principio*. En última instancia, su criterio se formula como una relación deductiva entre conjuntos de enunciados. Popper no desafía la simetría lógica entre enunciados universales y existenciales<sup>30</sup>, sino que desea

---

30 “Así, se podría decir que la falsabilidad y la verificabilidad son ‘simétricas’ en el sentido de que la negación de un enunciado falsable tiene que ser verificable, y viceversa. Pero

una salida de las críticas contra el criterio de falsabilidad o refutabilidad. La tesis de la asimetría proporciona un salvavidas, pero si es correcta, uno podría esperar que también pueda funcionar para los verificacionistas. En efecto, ningún enunciado universal es verificable, pero, para usar las mismas palabras de Popper, un enunciado existencial podría enriquecer la teoría a la cual pertenece incrementando su grado de falsabilidad o contrastabilidad.

Recordemos que los positivistas enfrentaron lo que parecían ser problemas insolubles en lo referente a la naturaleza de las oraciones metafísicas y su relación con las teorías de la ciencia y algunos de los conceptos que hacen parte de una teoría empírica. En la concepción popperiana de la ciencia, ninguna de estas representa un problema. Las operaciones lógicas que conservan el valor de verdad de las expresiones no le agregan nada al estatus de las teorías científicas, y cuando se llevan a cabo operaciones sintácticas, el requisito de Popper, de que tienen que incrementar el grado de falsabilidad de la teoría en cuestión, evita que se pueda caer en el pantano del positivista.<sup>31</sup>

## Las entidades inobservables en la ciencia natural

Como se sabe, las teorías científicas se refieren a menudo a términos disposicionales y a constructos (o términos) teóricos; es decir, a términos que designan entidades inobservables. La aplicación del criterio empirista de verificación a cualquier oración que contenga esta clase de términos, produce como resultado inmediato la declaratoria de “pseudo-proposición” y, con ella, de falta de significancia cognoscitiva. Tal resultado indeseable, demuestra, una vez más, el fracaso del criterio dado que buena parte de los enunciados que componen una teoría científica (natural o social) inclu-

---

este hecho, que he subrayado constantemente en mi *L.Sc.D.* (donde incluso describí los enunciados universales como existenciales negativos), y que es todo lo que mi crítico establece en sus premisas, no es argumento contra la asimetría fundamental cuya existencia he señalado.” (Popper, 1983: pp. 183-184)

31 Un criterio de significancia cognoscitiva que combinara la verificación y la falsación podría resolver las dificultades de los positivistas. Desde este punto de vista, una oración tendría significancia cognoscitiva si fuese verificable o falsable empíricamente. Es obvio que un criterio como este permitiría decidir enunciados universales (como las leyes científicas), enunciados con cuantificación mixta, y enunciados estrictamente existenciales, sin dejar nada por fuera. El reto sería proporcionar una formulación completa y coherente de un criterio así, hacerla compatible con el proyecto positivista y explicar su rol en una caracterización funcional de las teorías científicas.

yen precisamente estos términos. Sin embargo, no todos los efectos del proyecto neopositivista fueron negativos, pues gracias a su preocupación para excluir el sinsentido de la filosofía, se dio inicio a una reflexión más sistemática sobre los procedimientos de la ciencia. Su interés por los problemas de la significancia cognoscitiva, ayudó a clarificar la naturaleza de ciertas actividades científicas como la prueba de teorías y la contrastación. Se puede decir que obtuvimos una mejor comprensión de la lógica de la ciencia gracias a los desafíos que surgieron de este proyecto.

Queda claro que el proyecto de trabajo del neopositivismo resultó un proyecto fallido. Como se expuso atrás, ninguno de los objetivos que se diseñaron en este movimiento se logró cumplir de manera satisfactoria. Lamentablemente, sigue siendo común en la literatura (y en las discusiones académicas) atacar posiciones o enfoques en filosofía, en epistemología o en ciencias sociales con la acusación de que son “positivistas”. Esta clase de ataques ignora realmente el *quid* del asunto, ya que se dirigen contra cualquier tipo de reflexión en la que se conceda cierta importancia a la ciencia, el análisis riguroso, la objetividad o el principio del empirismo. Para mayor claridad, debemos tener en cuenta que resulta bien difícil encontrar una teoría filosófica o epistemológica genuinamente positivista (excepto, claro está, la posición primigenia que, como acabamos de ver, hace mucho tiempo que fue abandonada). En conclusión, una actitud o posición positivista genuina requiere cuando menos el compromiso con los tres objetivos del proyecto original; a saber, la eliminación de la metafísica, la cientifización de la filosofía, y el reduccionismo fisicalista (con el ideal de la formulación de un lenguaje universal para todas las ciencias empíricas). Por consiguiente, no resulta apropiado, ni contribuye mucho a las discusiones sobre epistemología, tildar una posición de “positivista” si ella no incorpora plenamente, como mínimo, los tres presupuestos con los que hemos caracterizado el proyecto en las páginas anteriores.

.....

Con los elementos que hemos presentado hasta este punto estamos bien preparados para examinar la naturaleza de la denominada ‘epistemología contable’ (o ‘epistemología de la contabilidad’), una meta-teoría que apareció hace más de cinco décadas en la literatura anglo-sajona y que se ha venido cultivando en Colombia, con mayor fuerza, durante los últimos veinticinco años. Es de anotar que el grado de avance de la epistemología de la contabilidad en nuestro país es todavía incipiente. De hecho, los pocos que se han aventurado a incursionar en esta disciplina han tratado de seguir las huellas marcadas por los trabajos de autores ya reconocidos,

entre ellos Richard Mattessich, economista austro-canadiense y profesor emérito de contabilidad de la Universidad de Columbia Británica en Canadá (a quien podríamos considerar un representante de los enfoques realistas), los norteamericanos Charles Christenson, A. C. Littleton y V. K. Zimmerman, (quienes han defendido diversos enfoques empiristas) y el académico canadiense Norman B. Macintosh, profesor emérito de la *School of Business de la Queen's University* (Kingston), también en Canadá, fallecido en 2011 (a quien, de acuerdo con sus últimos escritos, podríamos considerar como un representante de los enfoques postmodernos). Pero además de estos autores influyentes, encontramos que la literatura anglo-sajona se ha desarrollado siguiendo los lineamientos de diversos enfoques, e incluso los planteamientos de filosofías de la ciencia consolidadas. Por ejemplo, se ha intentado aplicar a la epistemología contable la filosofía de la ciencia de Kuhn; la teoría de los programas de investigación de Lakatos; el estructuralismo semanticista meta-teórico de Balzer y Moulines; la filosofía crítica de la Escuela de Frankfurt, la filosofía de la ciencia social de John Searle y la filosofía postmoderna o post-estructuralista de inspiración francesa.

Aunque en el capítulo siguiente se propondrá una clasificación tetrádica de los trabajos que se han publicado en esta área en Colombia (o de aquellos que han circulado profusamente en nuestras universidades, durante las últimas décadas), por ahora vamos a mencionar las tres grandes áreas temáticas mejor representadas: (i) Estudios sobre pensamiento contable, que incluye las discusiones sobre el estatus científico (o epistémico) de la contabilidad (Lopes de Sa, 1995; Sarmiento, 1996; García, 2004; Gracia, 2008); la caracterización de sus métodos y objetos de estudio, bajo el supuesto de que el objeto “distingue una ciencia de otra, mientras que el método, aunque común a todas las ciencias, era lo que distinguía al saber científico de otros saberes diferentes” (Cazau, 2014) o disertaciones sobre la naturaleza de la epistemología y su importante papel en la formación adecuada de profesionales, capaces de superar la visión “tubular” de la disciplina (Torres Bardales y Lam Wong, 2012). También hay estudios empíricos que examinan, por un lado, la afinidad o nivel de identificación de estudiantes, estudiosos y profesionales con diversos enunciados que describen el estatus epistémico de la contabilidad, o la naturaleza de las prácticas contables (Mejía, 2014) y que incluso anuncian el surgimiento de nuevas áreas disciplinares, como la bio-contabilidad. (ii) Problemas deontológicos, relacionados con la aplicación de criterios éticos a las prácticas contables o al papel que deberían cumplir ciertas normas éticas como guías de la práctica profesional (Rojas, 1999) y (iii) la aplicación de

diversas epistemologías o filosofías de la ciencia ya consolidadas a las meta-teorías de la contabilidad, con el fin de mostrar que la “ciencia contable” es compatible con los principios de dichas teorías. Así, por ejemplo, tenemos intentos de aplicar las meta-teorías de Kuhn (1962) a la eventual existencia de comunidades científicas o teorías paradigmáticas en el campo de la contabilidad (Cortés, 2004); o los planteamientos de los estructuralistas de orientación anglosajona (Balzer, Moulines and Sneed, 1987) como fuente de inspiración para realizar la reconstrucción de teorías contables; y no faltan los puntos de vista de algunos de los discípulos disidentes de Popper (como Lakatos, 1965 o Feyerabend, 1970) y sus eventuales aplicaciones a la teoría contable, a su historia o a la evaluación de su situación actual. Vale la pena mencionar también algunos trabajos que exploran los efectos de iluminar la teorización y la práctica contables con disciplinas que han probado su utilidad en otras áreas (e.g. el diseño de artefactos de uso doméstico controlados electrónicamente), como la lógica difusa o la inteligencia artificial (Muñoz, 2014) y la disponibilidad de ensayos en los cuáles se discuten problemas eminentemente epistemológicos como los de la relación entre teoría y realidad, signo y referente o que examinan la capacidad representacional de las teorías contables, las diversas nociones de representación, y los enfoques epistemológicos que las sostienen (Carrizo y León, 2007).

En nuestro país también se han hecho intentos de retomar las teorías de los denominados “filósofos postmodernos” (incluyendo algunos estructuralistas franceses) para iluminar las reflexiones sobre una eventual epistemología contable no occidental (Martínez, 2004).<sup>32</sup> Como veremos en el próximo capítulo, se han emprendido sendos desarrollos en epistemología de la contabilidad, a la luz de los enfoques teóricos más influyentes. Conviene advertir que en el caso colombiano es posible encontrar intentos en casi todas las variantes mencionadas, aunque todavía no tenemos una propuesta completamente madura. Podría afirmarse que, por ahora, nos encontramos en una etapa en la cual los investigadores interesados en hacer epistemología contable, apenas se están familiarizando con los elementos básicos de la filosofía de la ciencia (o la epistemología, según sea la corriente elegida) y, al tiempo que estudian a los principales autores internacionales, llevan a cabo la importante tarea de difundir en nuestro medio

---

32 En este proyecto esperamos poder mostrar los riesgos de los intentos de emplear los postulados de la filosofía postmoderna o de cualquier enfoque relativista para promover la construcción de una epistemología contable nacional, en razón de los considerables defectos que aquejan a este tipo de planteamientos.

los detalles de sus teorías y de aventurar intentos parciales de reflexión epistemológica sobre la contabilidad. En el capítulo siguiente veremos, con mayor detalle, las particularidades de la literatura colombiana (incluyendo algunos artículos publicados en castellano en países iberoamericanos) sobre epistemología contable.

## Referencias

- Arias Galicia, Fernando. (1975) Introducción a la técnica de investigación en ciencias de la administración y del comportamiento. México: Trillas. Impreso
- Ayer, Alfred. (1952) *Language, Truth and Logic*. New York: Dover. Print.
- . Reflections on: "Language Truth and Logic." (1987) En: Barry Gower (Ed.) *Logical Positivism in Perspective*. New Jersey: Barnes & Noble. Print.
- Balzer, W.; Moulines, C. U. and Sneed, J. D. (1987) *An Architectonic for Science. The Structuralist Program*. Dordrecht: Reidel Publishing Company. Print
- Barry Gower (Ed.). (1987) *Logical Positivism in Perspective*. New Jersey: Barnes & Noble. Print.
- Boyd, Richard. "On the Current Status of Scientific Realism". En: Boyd and Trout (Eds) (1992). *The Philosophy of Science*. Cambridge: The MIT press. Print.
- Bunge, Mario. (1963) La ciencia, su método y su filosofía. Buenos Aires: Siglo XX. Impreso
- Carrizo, Walter y León, Silvia. (2007) "¿Qué realidad representa la contabilidad?" *Pecunia*, 5, pp. 17-27. Impreso
- Cazau Pablo. (2014) Estadística y metodología de la investigación. Buenos Aires: Biblioteca Red psicología. Impreso
- Cortés, John Henry. (2004) La Partida Doble. Perspectiva Crítica de una Propuesta Paradigmática para la Disciplina Contable. *Lúmina*, No. 5, pp. 77-96. Impreso.
- Farrington, Benjamin. (1979) Ciencia Griega. Barcelona: Icaria. Impreso.
- Feyerabend, Paul. (1970) Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge. *Minnesota Studies in the Philosophy of Science*. Vol. 4 (1970). Print.
- Fox Keller, Evelyn. (1995) Reflections on Gender and Science. 10th Anniversary Edition. Binghamton: Yale University. Print.
- Frank, Philipp. (1949) "Introduction." In *Modern Science and Its Philosophy*. Ed. Frank, Philipp. Cambridge: Harvard University Press. Print.
- García, Carlos E. (1997) Evolución Histórica del Pensamiento Científico. Manizales: Universidad de Manizales. Impreso.
- . (2004) "Una discusión crítica sobre el carácter científico de la Contabilidad". *Lúmina*, No. 5. pp. 61-76. Impreso.

- (2007) Casos Gettier y razonadores normales. *Ideas y Valores*, Vol. 56, No. 135, pp. 77-88. Impreso.
- (2007b) La verosimilitud y el estatus epistémico de las teorías científicas. *Estudios de Filosofía*, No. 36, pp. 9-24. Impreso.
- (2012) El desorden de las cosas y el problema de la demarcación. *Estudios de Filosofía*, No. 46, pp. 61-88. Impreso.
- García, Carlos E., Flórez, Daian T., y Cárdenas, Leonardo. (2014) Tres enfoques en filosofía de la ciencia. Manizales: Universidad de Caldas. Impreso.
- Gracia López, Edgar. (2008) Programa de investigación formalizado. *Lúmina*, No. 9, pp. 168-185. Impreso.
- Gettier, Edmund. (1963) *Is Justified True Belief Knowledge? Analysis*, 23, pp. 121-123. Impreso.
- Hempel, Carl. (1992) "Empiricist Criteria of Cognitive Significance: Problems and Changes." En: Boyd and Trout (Eds). *The Philosophy of Science*. Cambridge: The MIT press. Print.
- Hernández Sampieri et al. (2002) Metodología de la Investigación. México: McGraw Hill. Impreso.
- Hessen, Johaness. (1960) Teoría del conocimiento. Buenos Aires: Losada. Impreso
- Kraft, Victor. (1977) *El Círculo de Viena*. Madrid: Taurus. Impreso
- Kuhn, Thomas. (1962) *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: The University of Chicago Press. Print
- Lakatos, Imre. (1970) *Criticism and the growth of knowledge*: Volume 4: Proceedings of the International Colloquium in the Philosophy of Science. Cambridge: Cambridge University Press. Print
- Lopes de Sa, Antonio. (1995) "Autonomía y calidad científica de la Contabilidad". *Revista de la Facultad de Contaduría Pública de la UNAB*. No. 17. Impreso
- Mach, Ernest. (1936) *Knowledge and Error. Sketches on the Psychology of Enquiry*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company. Print
- Machado Rivera, Marco Antonio. (1999) "El complejo objeto de estudio de la contabilidad: Por la vía constructiva". *Revista Contaduría*, v.35 fasc.1 p.17 – 47. Impreso
- Martínez P., Guillermo León. (2004) Los Vaivenes Teórico-Epistemológicos de la Disciplina Contable. *Lúmina*, No. 5, pp. 33-59. impreso
- Mejía Soto, Eutimio. (2014) Bio-contabilidad: Hacia una definición de una nueva disciplina contable. *Lúmina*, No. 15, pp. 106-129. Impreso
- Moulines, Ulises. (2015) *Popper y Kuhn: dos gigantes de la filosofía de la ciencia del siglo XX*. S.L., Batiscafo. Impreso
- Muñoz Restrepo, Carlos Alberto. (2014) La inteligencia artificial y la contabilidad. Lógica borrosa y representación del conocimiento. *Lúmina*, No. 15, pp. 146-172. Impreso

Epistemología de la contabilidad:  
Una introducción Crítica

- Méndez, Carlos. (2001) *Metodología de la Investigación para ciencias económicas, contables y administrativas*. México: Mc Graw Hill. Impreso
- Platón. El Teeteto. En: *Obras Completas*, Tomo I. Madrid: 1871 Impreso
- Popper, Karl. (1959) *The Logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books. Print
- (1983) *Realism and the Aim of Science*. London: Hutchinson. Print.
- (1972) *Objective Knowledge: An Evolutionary Approach*. Oxford: Clarendon Press. Print
- Rojas, R. W. (1999). "Intramuros: la contabilidad y la organización", *Contaduría*, 34, 101-117.
- Sarmiento, Héctor José. (1996) La Urdimbre del Quipus. Elementos para el abordaje crítico al objeto de estudio de la contabilidad. *Lúmina*, No. 1, pp. 31-44.
- Tarski, Alfred. (1983) "The concept of Truth in formalized languages". In: Tarski's *Logic, Semantics, Metamathematics*. (edited by J. Corcoran) Indianapolis: Hackett. Print
- Torres Bardales, Coloníbol y Lam Wam, Augusto (2012). "Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación del Contador Público". *Sotavento MBA*, No. 19, pp. 32-50. Impreso
- Wittgenstein, Ludwig. (1953) *Philosophical Investigations*. London: The Macmillan Company. Print.

# Capítulo 2



# ¿Qué es epistemología de la contabilidad?

Una vez completada la etapa de fundamentación conceptual, es necesario retomar el examen sobre el sentido de la locución ‘epistemología de la contabilidad’. Como vimos en el capítulo anterior, si se acepta que la epistemología está relacionada con distintos problemas del conocimiento científico, estudiados desde el nivel meta-teórico, podemos caracterizar la epistemología de la contabilidad como una disciplina (de naturaleza filosófica) que se encarga de analizar una amplia gama de cuestiones que se pueden clasificar *grosso modo* en las cuatro categorías siguientes: (i) aquellas concernientes a la naturaleza, el estatus epistémico, o el objeto de estudio de la contabilidad; (ii) las particularidades de la teoría (o la investigación) contable (su estructura, metodología, logros, limitaciones, posibilidades de desarrollo, condiciones de validez, criterios de verdad y decisión); (iii) la eventual aplicabilidad de principios (por ejemplo axiomáticos, axiológicos, o deontológicos) a la teorización o la actividad contable concreta, y el análisis, exposición o discusión crítica de los planteamientos o teorías (filosóficas o no) en epistemología de la contabilidad; (iv) la posibilidad de emplear los resultados y planteamientos (descriptivos o prescriptivos) de filosofías de la ciencia ya establecidas a las reflexiones meta-teóricas sobre la contabilidad, o la de analizar la contabilidad o iluminar dichas reflexiones con teorías o principios filosóficos ya desarrollados en distintas obras. Es de aclarar que la anterior clasificación no es exhaustiva ni definitiva, ya que pueden identificarse otros problemas y nuevas categorías; y que los criterios taxonómicos sugeridos se deben aplicar de manera flexible e incluyente, pues en un mismo trabajo podemos encontrar temas que pertenecen a varias categorías, lo que puede originar controversias al momento de juzgar la subsunción de una instancia particular en alguna de ellas. Ahora pasaremos a ilustrar cada una de estas cuatro alternativas con ejemplos concretos, y al tiempo que acometemos este propósito, procuraremos revisar algunas definiciones e ilustraciones de epistemología de la contabilidad, por así decirlo “en acción”. Para ello vamos a tomar algunos trabajos de autores colombianos y extranjeros, cuyas contribuciones se publicaron en distintas revistas (la mayor parte nacionales), separándolas en dos períodos. El primero de ellos se integrará con las publicaciones que aparecieron hasta el año 2007, inclusive, y propongo llamar las contribuciones aquí recogidas

‘los trabajos pioneros’. En el segundo período nos ocuparemos de los que salieron a la luz entre 2008 y 2015, a los que denominaremos ‘los trabajos de transición’.<sup>1</sup>

## Trabajos pioneros

### Categoría (i): naturaleza de la contabilidad

Quintero (1996) considera que las recientemente inauguradas reflexiones epistemológicas contribuyen a la “solidez conceptual de la llamada teoría contable”. Para el autor, la ausencia de investigación empírica y la falta de auto-reflexión filosófica de la contabilidad son las principales causas de su escaso desarrollo y de la dependencia con respecto a modelos extranjeros.<sup>2</sup> Junto con algunas observaciones críticas sobre la dependencia ideológica y política de la contabilidad colombiana, Quintero ve con optimismo los efectos que podrían tener los aportes de la epistemología en la consolidación de una contabilidad nacional robusta. El artículo contiene otras reflexiones sobre aspectos como el objeto de estudio de la contabilidad, el estatus científico de la contabilidad (sobre el cual anota que los diversos pronunciamientos disponibles son imprecisos, vagos e injustificados), la naturaleza universal de la contabilidad y los riesgos de los enfoques reduccionistas, reduccionista estratégico (que no es otra cosa que la prevalencia del enfoque jurídico), positivistas y científicistas en la investigación contable, aunque no se aporta ningún argumento específico que le permita al lector comprender la naturaleza de tales riesgos ni mucho menos considerar una posible estrategia para evitarlos o minimizarlos. Tras mencionar algunos de los errores que, a su juicio, se han cometido en las investigaciones meta-teóricas de la contabilidad Quintero acude a Habermas, en cuyos planteamientos identifica un enfoque adecuado para iniciar una nueva escuela

- 1 La mayor parte de los trabajos aparecieron en la revista *Lúmina*, una publicación del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales. Los autores citados, no obstante, son los investigadores representativos de la comunidad académica nacional. En este capítulo analizaremos, fundamentalmente, artículos publicados en castellano; en el capítulo siguiente usaremos el mismo criterio de agrupación anunciado para comentar, exclusivamente, trabajos publicados en inglés.
- 2 El trabajo de Quintero se ve afectado por la falta de estructura en la organización de las ideas y en la discusión. Esto tal vez se deba a que fue escrito originalmente como una ponencia para ser leída en un evento científico (I Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia, Medellín 1990). La versión impresa en la revista *Lúmina* apareció con varios errores de ortografía, algunos de los cuales son reiterativos.

y cultivar una tradición renovada a favor de una contabilidad racional y científica. Lamentablemente, el texto de Habermas que cita el autor no contiene más que una mención tangencial de la “contabilidad racional”, por lo que cualquier posibilidad de aprovechar estas tesis para fortalecer la Nueva Escuela que recomienda Quintero se convierte en buenas intenciones. Vale la pena destacar el compromiso y sincero entusiasmo del autor con los aportes que la epistemología le puede hacer a los estudios teóricos de la contabilidad y su oportuna recomendación sobre el uso de la crítica<sup>3</sup> en la consideración y discusión de las diversas alternativas disponibles en la literatura.

Encontramos una preocupación similar sobre el objeto de estudio de la contabilidad en el artículo de Ariza (1996) para quien, mientras no se ofrezca una respuesta clara a esta cuestión, no será posible avanzar en la construcción de una teoría contable bien fundamentada y desarrollada. En este trabajo, Ariza repasa varios intentos por establecer dicho objeto de estudio y acude a tratadistas como Garnier, Masi, Fernández Pirla, Littleton, y Calafell para analizar críticamente sus respectivas propuestas. Ariza descarta al primero, por su excesivo énfasis en el componente jurídico de los hechos contables; al segundo y el tercero porque reducen el objeto de estudio de la contabilidad a la economía y sus problemas; a los dos siguientes porque reducen la actividad de la contabilidad a la esfera de la mínima unidad orgánica de la economía en razón de su interés en la empresa y los resultados económicos de sus operaciones; el último de los autores citados también le confiere especial atención a la economía pero plantea que la contabilidad se ocupa de reflejar los hechos económicos de manera cuantitativa o cualitativa, y en este punto la objeción de Ariza es doble: por un lado, no comparte ninguna de las caracterizaciones de la contabilidad en términos económicos, y por el otro, considera que la introducción de consideraciones cuantitativas y cualitativas que hace Calafell deja muchos cabos sueltos, en tanto no queda claro a qué aspectos concretos se refieren tales consideraciones. Pero el grueso de este artículo se dedica a discutir, con cierto detalle, los planteamientos de Meyer y aunque no se avanza mucho en la tarea de determinar cuál es el objeto de estudio de la contabilidad, Ariza emplea todos los recursos técnicos y argumentativos a su disposición para

---

3 Es importante recordar aquí que se acostumbra presentar los planteamientos de Habermas como un ejemplo del enfoque crítico. Cabe aclarar que este sentido del vocablo “crítico” difiere notablemente del que tiene dicho concepto en los enfoques racionalistas críticos, como el de Popper, según se verá en el capítulo cinco.

mostrar por qué se aparta de las sugerencias de aquél, a pesar de admitir que muchos de tales planteamientos están bien motivados.

Sarmiento (1996 y 2000) presenta una extensa y articulada reflexión sobre el mismo problema. En la primera parte de su ensayo analiza las principales dificultades para el surgimiento de una teoría contable, autóctona y genuinamente crítica. Entre las diferentes razones que el autor menciona se pueden contar (1) la dependencia que acusa la contabilidad nacional de modelos foráneos que estipulan las reglas y las formas mediante las que se deben instrumentar las prácticas contables; (2) la percepción equivocada entre estudiantes (y a veces, incluso entre los estudiosos) del ramo, según la cual, debido a la prolija regulación estatal sobre el trabajo de los contadores y las particularidades de los reportes que ellos deben producir, no hay espacio para las discusiones críticas y la teorización; (3) la naturaleza estática y pragmática de la contabilidad que se cultivó en Colombia hasta la década de los 70 y que se torna en una característica saliente cuando se predica la supuesta dependencia de esta disciplina con respecto a otras disciplinas como la economía o el derecho; (4) las implicaciones sociales y políticas de una concepción estrecha de la contabilidad que la reduce a una técnica para producir informes al servicio de los intereses de fiscalización, imposición y recaudo de tributos para el Estado; y (5) la lenta y tardía reacción de la academia y la universidad colombianas que descuidaron el análisis de estos temas por ocuparse, casi exclusivamente, del entrenamiento en técnicas y procedimientos contables, como resultado de lo cual se dio un atraso notorio con relación al nivel de los avances teóricos alcanzados en Norteamérica y Europa. Sarmiento procura ubicar la discusión sobre el objeto de estudio de la contabilidad en el marco del debate entre los partidarios de la concepción axiomática de las teorías, para quienes una disciplina científica tiene un objeto de estudio claramente definido si consigue insertarlo en una estructura conceptual en la que sea posible definirlo mediante axiomas o principios, y los críticos de los enfoques positivistas y axiomáticos, como Feyerabend, para quien la preeminencia que se atribuye a las reglas del método es la manifestación más clara de una concepción errada sobre la naturaleza del conocimiento científico y el rol de la metodología en su producción. Por otra parte, el autor retoma la discusión sobre el objeto de estudio de la contabilidad recordando al lector las siete propuestas más comunes al respecto; a saber, “la utilidad, el costo, la riqueza, la información, las organizaciones, el control y hasta el dinero” (Sarmiento, 1996). Tras un minucioso análisis de los pros y los contras de cada una de estas alternativas, el autor (quien parece favorecer la idea de

que el objeto de estudio de la contabilidad es el control<sup>4</sup>—siempre y cuando se tome en cuenta la naturaleza de sus relaciones con los conceptos de *riqueza y propiedad*—) recalca el carácter controversial de este problema e invita a los miembros de la comunidad académica a participar en esta discusión, que él considera abierta todavía.

De hecho, en la segunda parte de este trabajo (2000), el autor formula una serie de reflexiones estrictamente filosóficas con las que motiva y fundamenta teóricamente su propuesta de identificar la noción de *control* como el objeto de estudio de la contabilidad. Desde este punto de vista, el trabajo de Sarmiento constituye un buen ejemplo de la aplicación de principios epistemológicos a la teorización conceptual contable, ya que casi todo el artículo contiene planteamientos y desarrollos más atrincherados en el campo de las discusiones filosóficas que en el de las disquisiciones contables. Incluso, la afirmación de que la contabilidad es “un conocimiento o una disciplina cuya esencia es el control, una racionalidad que permite y conduce las acciones controladoras, es decir, una visión ubicada en abierta contraposición a la idea tradicional de la contabilidad como un instrumento de control, un esquema de acción práctica alejado de la teoría” (2000: 105) deja bien clara la preeminencia del enfoque meta-teórico que permea toda la discusión, pues remite al lector a la distinción entre el papel de un concepto abstracto como el de *racionalidad* para orientar acciones determinadas; y la mera concepción de instrumento o herramienta, útil para obtener un fin. Sarmiento analiza seis categorías o dimensiones (perceptiva, descriptiva, interpretativa, evaluativa, conmutativa y genética) que esclarecen las diversas modalidades que puede asumir el control y contribuyen a una mejor caracterización de dicha noción; de este análisis taxonómico concluye que sólo mediante consideraciones contextuales será posible captar cómo estas diversas formas de control asumen una dirección y materializan diversas aplicaciones como lo ilustran sus derivaciones más

---

4 Aunque Sarmiento reconoce que hay diversas maneras de definir la noción de *control*, subraya que su adecuada comprensión requiere que lo concibamos como “un proceso metódico y sistemático, surgido de la evolución histórico social de los pueblos, cuya esencia es la racionalización integral de la realidad en la cual se inscribe la actividad humana, y enfocado a la protección de un interés determinado” (2000: 103). El problema de una definición como ésta es que resulta demasiado amplia y, por tanto, es incapaz de individuar el concepto que nos interesa. Una lectura cuidadosa revela que hay muchas actividades susceptibles de ser caracterizadas en términos de “un proceso metódico y sistemático...”. El ejemplo del sujeto que revisa su entorno y evalúa los eventuales cambios que se han introducido allí, resulta mucho más instructivo para comprender el impulso de la *racionalidad controladora*, como la denomina Sarmiento.

conocidas, entre ellas el control social (Ariza, 1992 y Machado, 1994), el económico (Gracia, 1997), el contable (Lara, 1992 y Álvarez, 1995) o el fiscal (Franco, 1998). Como ya se advirtió en la introducción, en este libro no nos ocuparemos de responder la pregunta sobre cuál es o pueda ser el objeto de estudio de la contabilidad, tema que, como bien se sabe, ha recibido diversas y bien argumentadas respuestas. Los participantes en esa discusión son los llamados a pronunciarse sobre la propuesta concreta del autor; y a nosotros nos corresponde simplemente señalar que este artículo constituye uno de los mejores intentos por responder a esta pregunta en la literatura nacional que hemos revisado sobre este asunto.

Encontramos una prueba de la vitalidad de esta discusión en el trabajo de Franco (2000), quien examina los planteamientos clásicos sobre el objeto de estudio de la contabilidad, y retoma, con especial atención, la categoría de las “mega-tendencias” en el enfoque jurídico, el cual resulta definido como “un comportamiento de larga duración, amplia permanencia en el tiempo” (2000: 92) que reproduce las condiciones actuales en el futuro y se presenta en la economía y la sociedad, cuyas prácticas se mantienen inalteradas debido a la fortaleza de las instituciones y al conservadurismo de ciertas sociedades académicas que defienden la estabilidad del *status quo*, aunque también se dan en el “conocimiento”, área en la cual se mencionan paradigmas, programas de investigación, marcos conceptuales y otras unidades epistémicas que definen la identidad de una disciplina y la actitud de los miembros de la respectiva comunidad académica sobre los principios que orientan la investigación en ella. En este artículo, Franco analiza tres enfoques: el legalista, con seis tradiciones (códigos y leyes, general aceptación, marco conceptual lógico, marco conceptual teleológico, segunda tradición de códigos y leyes, y las mega-tendencias jurídicas); el económico, con cuatro tradiciones (del beneficio verdadero, de la productividad, del comportamiento del decisor y de la teoría positiva); y el formalizado, con cuatro tradiciones y un modelo (de la axiomatización, del análisis circulatorio, de la agencia, de la economía de la información y el modelo CAMP/HME). En su opinión, las distintas tradiciones contables cultivadas hasta el momento son inadecuadas o incompletas y para superarlas hay que echar mano de la categoría bachelardiana de obstáculo epistemológico y admitir el planteamiento controversial de que la economía y el derecho son los obstáculos epistemológicos que entorpecen el desarrollo de la contabilidad. El artículo de Franco representa un esfuerzo importante por sistematizar y examinar críticamente las diferentes respuestas que se han ofrecido a la pregunta por el objeto de estudio de la contabilidad. Es un escrito erudito

e informado, y deja clara la posición de rechazo que promueve el autor frente a la situación de dependencia técnica o conceptual de la contabilidad con respecto a modelos foráneos o a los intereses económicos de las transnacionales. Al final del día, Franco no se compromete con ninguna de las alternativas discutidas, sobre las cuales ha explicado detalladamente los puntos fuertes y débiles. El vacío que se observa al respecto quizá pueda explicarse teniendo en cuenta que este trabajo iba a tener una segunda parte, la cual, hasta donde sabemos no fue dada a la luz.

Otro investigador interesado en este difícil problema es Machado (1999) quien abre su reflexión con algunas observaciones generales sobre la naturaleza de la ciencia, las características de la enseñanza de la contabilidad en el ámbito universitario nacional y las posibles estrategias para remediar sus debilidades y limitaciones. El autor reconoce la existencia de una naciente comunidad académica nacional, conformada por la mayor parte de los autores que hemos citado en estas páginas, y concuerda con los análisis que le atribuyen un rol destacado a la determinación del objeto de estudio de la contabilidad, tarea que, en su entender, debería acometerse de manera colectiva y colaborativa por estudiantes y estudiosos de la disciplina. Es de anotar que pese a la amplia aceptación de su llamado hacia el desarrollo de una contabilidad científica, autónoma y nacional, y al consenso general sobre la importancia de la tarea propuesta, los planteamientos de Machado en este artículo no aportan mucho al avance de la discusión, debido a su carácter general y a la falta de estructura en la argumentación. Así por ejemplo, el autor afirma, en el título de una de las secciones de su trabajo, que la contabilidad es una ciencia social aplicada, pero en lugar de explicar las razones que apoyan esta conclusión, o las implicaciones de dicha clasificación, el apartado correspondiente se dedica a mencionar una serie de ideas (generales y ampliamente conocidas) sobre el conocimiento científico, su naturaleza, y las clasificaciones alternativas de la ciencia, entre las cuales se citan las taxonomías más populares sin la más mínima aclaración de lo que va de una taxonomía a otra. En efecto, allí se incluye la propuesta de la Escuela de Frankfurt, precedida por la definición de ciencia empírica de Bunge pero no se dice ni una palabra sobre las cuestiones que motivaron la propuesta de los alemanes, ni mucho menos sobre las diferencias que puede haber entre las múltiples taxonomías mencionadas.<sup>5</sup> Se puede sacar más provecho de las auto-citas

---

5 Y parece que Machado tiene mucho interés por la taxonomía de la ciencia, pues en el apartado "Clasificación de la ciencia y la realidad" ofrece otras alternativas, esta vez, desde la óptica de la triada: físico, biótico y antrópico.

del autor en el apartado sobre el conocimiento contable, en el cual afirma que el saber producido desde esta óptica asume dos dimensiones: la de la tradición escrita, que se instrumenta por medio de "... (teorías, modelos, conceptos, principios, doctrinas, procesos etc.) y la de la tradición empírica (prácticas, experiencias, mecanismos, costumbres, etc. (Machado, 1999))" y la sugerencia de que existen siete "velos conceptuales" u obstáculos (el empirista, el documental, el descriptivo del registro sistemático, el de la medida, el jurídico, el económico-empresarial y el positivista) que impiden al investigador establecer la genuina naturaleza de ciencia social aplicada de la contabilidad y aportar al avance de la disciplina. También parecen atinadas las sugerencias del autor sobre la estrecha relación entre las discusiones sobre el estatus científico de la contabilidad, la determinación de su objeto de estudio y las posibilidades de probar que se trata de una ciencia social aplicada. Sin embargo, aunque Machado hace un esfuerzo importante por defender el enfoque constructivo, como la tendencia más promisoría para resolver el problema del objeto de estudio de la contabilidad, resulta dudosa su propuesta de analizar este problema en términos de un objeto formal y uno material. La parte final del ensayo contiene reflexiones y apuntes de muy variado valor, y el autor no defiende ninguna tesis específica sobre el objeto de estudio de la contabilidad o su estatus epistémico, si bien incluye un discurso con diversas exhortaciones sobre lo que debería hacerse en los programas universitarios de Contaduría y la orientación que conviene dar a la formación de investigadores y practicantes.

El estado de la discusión sobre el objeto de estudio de la contabilidad no muestra mucho avance, si hemos de juzgarlo a partir de los planteamientos de Gómez (2003). Puesto que este trabajo recibió una distinción nacional como mejor ponencia de investigación<sup>6</sup>, cabría esperar que realmente contuviera alguna contribución relevante al respecto, o que ayudase a esclarecer las turbias aguas donde el autor no reconoce "avances científicos estructurales". Lamentablemente, los dislates son graves y abundantes. Para comenzar, el autor mezcla y confunde los problemas asociados a la correcta identificación (o postulación) del objeto de estudio de la contabilidad, con los de la determinación de su estatus científico. De hecho, le atribuye, erróneamente, al objeto de estudio las mismas características que Bunge

---

6 Podría alegarse que, en tanto se trata de una ponencia de un estudiante, deberíamos ser más generosos y tolerantes. En mi opinión, sin importar las particulares condiciones del autor; el trabajo, una vez publicado, debe leerse con la misma atención y actitud crítica que otorgamos a investigadores más formados y experimentados, ya que de otro modo resultaría imposible contribuir a mejorar el nivel de la discusión.

(1963) identifica en la ciencia empírica. Olvida que se trata de problemas independientes y que la contabilidad puede tener un objeto de estudio bien definido y aun así no ser una ciencia, para no abundar en argumentos que prueban que el objeto de estudio de ninguna ciencia empírica establecida tiene por qué compartir las características de la ciencia que lo estudia (por ejemplo, no demandamos que las partículas elementales sean “racionales” con base en el hecho de que la física, *qua* ciencia empírica, es racional). Adicionalmente, y tal vez bajo el influjo de las tesis de Kuhn, se lamenta reiteradamente sobre la falta de acuerdo entre los miembros de la comunidad académica acerca de un objeto de estudio específico. Inclusive añora esa clase de consenso universal para el objeto de estudio que se ha venido buscando infructuosamente durante décadas. Pero ni siquiera los paradigmas, definidos como “realizaciones científicas universalmente reconocidas” (Kuhn, 1962), gozan de un reconocimiento así, como cualquiera que esté adecuadamente familiarizado con los hechos de la historia de la ciencia puede atestiguar. Gómez enumera diez nociones candidatas a la codiciada posición (“el dinero, el costo, la utilidad, las organizaciones, la información, el control, los hechos económicos, los recursos, la riqueza, la sociedad”) y cuando menciona los autores que han defendido las principales, añade el patrimonio, la hacienda, y la actividad económica. El autor declara que ha revisado la literatura y dedica el grueso del trabajo a presentar los reparos que se pueden formular a la nutrida lista de candidatos ya citada, a proponer un nuevo contenedor en este debate (la noción de *orden*), a plantear las cinco categorías mediante las que es posible desplegar la taxonomía de dicha noción, y a examinar los merecimientos de tal alternativa desde una visión “sistémica”. Infortunadamente, tras todo este esfuerzo de análisis y argumentación todavía no emerge una respuesta convincente a la pregunta central que orienta su ensayo.

### Categoría (ii): problemas de la teoría contable

El autor español Vicente Montesinos (2000) presentó una reflexión sobre el estatus epistémico de la contabilidad y los mecanismos para la formación y contrastación de las teorías científicas en el área. Se trata de una contribución *sui generis*, no sólo porque retoma la distinción clásica entre teoría y observación, que complementa con la concepción sintáctica de las teorías, sino porque clasifica las teorías de interés en descriptivas y normativas e introduce el uso de las categorías (propias del enfoque de sistemas y procesos en economía e informática) de ‘input’ y ‘output’. Según el autor, las teorías descriptivas de la contabilidad tienen como referente

las acciones concretas de los practicantes de la disciplina y buscan predecir sus conductas. Las normativas, por su parte, se proponen favorecer una “praxis contable satisfactoria” y se deben combinar, mediante reglas sintácticas, con las descripciones y explicaciones de las primeras para obtener enunciados prescriptivos que le dicen al practicante como ha de adelantar su trabajo para alcanzar los objetivos previstos. Aunque el autor retoma el análisis formal típico de la concepción sintáctica de las teorías; enuncia los principales principios y conceptos en los que se puede descomponer una teoría; reconoce el papel de la lógica formal en las transformaciones sintácticas permisibles; expresa brevemente como formalizar y representar matemáticamente estas teorías; y menciona el rol que desempeñan en esta concepción los elementos axiomáticos y el complemento del componente semántico, no queda nada claro lo que entiende por teoría científica contable, ni aporta ningún ejemplo concreto de una teoría contable formalizada según sus recomendaciones. De hecho, Montesinos se esfuerza por explicar cómo se pueden contrastar los enunciados de las teorías descriptivas y afirma que es posible, incluso, obtener leyes de bajo nivel (generalizaciones empíricas) a partir de las descripciones de “los rasgos fundamentales de las actividades normalmente seguidas en la profesión” (2000: 9). Por oposición, las teorías normativas no se pueden contrastar empíricamente de manera inmediata, pues se requiere cierto lapso de tiempo antes de poder determinar si las prescripciones o normas derivadas de ellas tuvieron algún efecto pragmático, tarea que requiere la introducción de hipótesis para predecir el comportamiento de los contables. Por otra parte, resulta indispensable completar el análisis agregando al usuario de la información, lo cual introduce nuevas preguntas y problemas que deben ser abordadas teóricamente. El artículo está acompañado de varios cuadros que ilustran los planteamientos de Montesinos, pero su indudable carácter didáctico no logra resolver las confusiones que persisten en este trabajo, sobre todo si se tiene en cuenta que para el autor hay momentos deductivos y momentos inductivos en el proceso de conformación de las teorías científicas en contabilidad, pero no se sabe cuál su idea de inducción, ni si tiene en cuenta los problemas asociados con esta forma de inferencia y, por supuesto, tampoco parece advertir la naturaleza controversial de reducir el objeto de estudio de la contabilidad a las actividades que adelantan los contables y sus comportamientos, por mucho interés que tales fenómenos puedan revestir desde el punto de vista gremial o profesional.

La segunda contribución de Machado (2004) que se comentará aquí, se dedica a analizar el concepto de *modelo* en contabilidad. El autor in-

tenta eliminar la ambigüedad de este término tan polisémico; examinar y aclarar las distintas formas como esta noción se puede relacionar con la realidad, al igual que las implicaciones que se derivan de ellas; explicar las diversas definiciones de *modelo contable* (tomando en cuenta sus fines); y recomendar el desarrollo de una acepción de *modelo* que conjugue los enfoques dimensional y referencial, de suerte que sea posible asegurar una adecuada articulación entre el modelo y la realidad, y contribuir al progreso de la teoría contable. Los planteamientos que presenta el autor en este artículo se basan en dos investigaciones que él mismo adelantó y por esa razón es factible encontrar en este artículo un sólido respaldo teórico y una completa revisión de la literatura pertinente. No obstante, hay algunos problemas. Por ejemplo, la posición del autor sobre el carácter representacional de los modelos y el tipo de relación que establecen con la realidad es un poco inestable. En algunos casos parece estar de acuerdo con una lectura realista de esta relación, mientras que en otras defiende una aproximación normativista y, por lo tanto, convencionalista. La referencia empleada para explicar las relaciones y diferencias en el nivel “gnoseológico” y la fuente (deductiva o inductiva) de donde proceden los conocimientos: científico, tecnológico, técnico, y vulgar (Bravo, 1989), es bastante desafortunada y revela una concepción inadecuada del papel de la inducción para el conocimiento y de la diferencia entre “generalizaciones inductivas” y “razonamientos inductivos”. Otros autores que conoce y cita (como Bunge, 1963) habrían sido de más ayuda aquí, ya que la tecnología queda mejor definida si se la entiende como un caso particular de la ciencia, uno en el cual se aplican las capacidades explicativas y predictivas de la ciencia a la solución de problemas concretos de la experiencia, y como ha argumentado extensamente Popper, parece claro que la inducción no juega ningún papel en la ciencia. Esta discusión es importante si, como piensa Machado, comprender adecuadamente los niveles de conocimiento es una condición necesaria para emplear correctamente etiquetas como ‘modelo’, ‘estructura’, ‘sistema’, ‘método’ y ‘proceso’ contables. Vale la pena destacar el completo análisis que hace el autor de la noción de *modelo contable* y sus sugerencias sobre cómo desarrollar un nuevo modelo contable para conocer la realidad, en las cuales se advierten intuiciones atinadas sobre el complejo problema de la relación entre teoría y realidad para el caso de la disciplina contable.

A esta misma categoría pertenece el ensayo de Giraldo (2004), quien se propone discutir el paralelo “explicación-comprensión” y determinar su rol en la construcción de teoría contable. El autor es consciente de la

dificultad de la tarea, sobre todo debido a la escasa literatura sobre el asunto; sin embargo, está dispuesto a correr algunos riesgos y a escudriñar si la pregunta por el rol de la dicotomía mencionada, típica de la distinción epistemológica entre ciencias naturales (o empíricas) y ciencias sociales (y humanas o del espíritu), tiene sentido en “el hacer y el saber de la contabilidad”. Giraldo parte de una concepción muy extendida (aunque estereotipada) de la teoría contable, según la cual el método que se emplea para sus investigaciones es el mismo de las ciencias empíricas, en el que prima la explicación mediante relaciones causales (mecanicistas o funcionalistas) y el establecimiento de vínculos nomológicos, pero considera pertinente averiguar si, teniendo en cuenta que la contabilidad es una disciplina social, no debería acudir a los métodos propios de estas ciencias, entre los cuales se destaca la comprensión. Los resultados de este debate son bien conocidos: las ciencias sociales (y las humanas) resultan mejor servidas con el método histórico de la comprensión, que se instrumenta mediante la aprehensión (de conceptos y objetos) y el significado, toma en cuenta la intencionalidad de las acciones humanas y se puede complementar con las posibilidades de la interpretación, aspectos que escapan al interés y el método de las ciencias naturales. No se niega, que la contabilidad haga uso de las explicaciones causales. De hecho, Giraldo distingue dos escenarios en los cuales hallamos este tipo de explicación; el proceso de información contable (con su génesis y etiología) y la técnica instrumental u operacionalidad contable, con su dependencia de los procedimientos y su énfasis en el procesamiento de la información. El punto es que la comprensión ayuda a trascender la mirada parcial del enfoque positivista de las ciencias naturales y contribuye a una concepción más holista de la contabilidad. La contribución más importante se halla hacia el final del artículo y consiste en la novedosa y osada recomendación de acudir a los métodos de la comprensión y la interpretación para iluminar los desarrollos de la teoría (y, como consecuencia, de la práctica) contable mediante tres ejes: el sistema económico, los efectos sociales de la actividad contable y las relaciones que se pueden establecer entre la cultura y la contabilidad.

El artículo de Nepomuceno (2005) encaja en esta misma categoría, toda vez que propone un nuevo análisis epistemológico de la realidad social a la que pertenece la actividad contable. Dicho análisis incorpora los cambios ocurridos en los modos de capital durante la revolución postindustrial, y busca rescatar la noción de *objetividad contable*. El autor pretende reconducir la contabilidad a su verdadero rol, encauzando las reflexiones desde la óptica contable de la objetividad en tres vértices: la esencia (acciones

interactivas); el ambiente (acciones constructivas); y la dimensión (acciones restrictivas). En este sentido, se asume la premisa de que las especificidades del capital en las sociedades industrialmente desarrolladas definen ciertos requerimientos para la contabilidad, los cuales se trasladan de manera acrítica a los países en vías de desarrollo en virtud del propósito de normalización contable. Además, se acusa a la contabilidad de ser una disciplina caduca y conservadora, cuyos vetustos principios deberían abandonarse o superarse. La respuesta de las organizaciones gremiales y académicas de la contabilidad en Estados Unidos (como el FASB, de enorme influencia en el resto del mundo) se basa en la concepción de *estructuras conceptuales contables*, un constructo que se apoya en la Metodología de los Programas de Investigación de Lakatos y en las ideas de Kuhn. Nepomuceno argumenta que la teorización que promulgan y defienden estas organizaciones gremiales y académicas hereda los defectos de sus fundamentos epistemológicos; es decir, que el conservadurismo y la férrea defensa del “núcleo firme” de los programas de investigación contables auspiciados por este organismo, se traducen en reglas *ad hoc* y principios antiéticos de inspiración utilitarista con los que se pretende reformular la estructura conceptual normativo-deductiva de la contabilidad de los años 60, mediante el recurso de erigir una nueva estructura sobre la base de investigaciones empíricas. El autor se opone a la pretensión universalista de la normalización, porque ésta desconoce las particularidades de los espacios socio-culturales heterogéneos donde ocurren los fenómenos contables de cada sociedad; de ahí que las condiciones variables del contexto constituyan la mejor razón para reivindicar el derecho de algunas comunidades académicas (e. g. la francesa, la alemana y la japonesa) a rechazar el proyecto de estandarización. Por tanto, es necesario tratar de manera holista la realidad social de modo que se pueda realizar el proyecto epistemológico de estabilizar la noción de *objetividad contable*, reformulada de modo tal que de ella se siga naturalmente el carácter científico de la contabilidad “en el campo de la praxis”. En este *desideratum* descansan tres afirmaciones notablemente controversiales: (1) la contabilidad es una ciencia pura en la medida de sus propósitos científicos; (2) si se circunscribe la objetividad contable al mundo empírico, resulta necesario introducir hipótesis *ad hoc* para estabilizar el objeto contable; y (3) la objetividad contable está relacionada con el objeto de estudio de la contabilidad, y en los programas de investigación que auspicia el FASB no es posible lograr dicha estabilidad. La parte final del ensayo se dedica a explicar los presupuestos filosóficos de esta teoría de la objetividad; a desarrollarla axiomáticamente, y a aprovechar los tres vértices de acción ya mencionados para abordar tanto los fenómenos

empíricos como los intersubjetivos. Pese a la coherencia y originalidad de esta propuesta, subsisten muchas dudas sobre la posibilidad de defender exitosamente la tesis de que la contabilidad es una ciencia pura así como la de lograr un desarrollo adecuado y convincente de las afirmaciones (2) y (3).

Aunque la segunda contribución<sup>7</sup> de Cortés (2005) que se reseñará ahora retoma su sugerencia previa de ubicar la noción de *control* como objeto de estudio de la contabilidad, hemos decidido analizarla en esta categoría ya que la mayor parte de su artículo contiene reflexiones sobre problemas concernientes a la correcta identificación del rol que juegan ciertos conceptos en la teoría contable. En efecto, en esta ocasión Cortés se ocupa de la noción de *partida doble*, entendida como constructo teórico a partir del cual es posible capturar y representar las relaciones sociales que se materializan en el contexto de las transacciones u operaciones económicas, determinadas por las condiciones socio-históricas vigentes. En este orden de ideas, el autor presenta sintéticamente la evolución de este concepto desde el período en que se confunden el propietario y la empresa, pasando por el momento en que se comprende correctamente su rol como instrumento de control de la riqueza, hasta culminar con el período en que cada uno de estos elementos cobra independencia y surge una representación de los hechos contables coherente con el modo de producción capitalista y sus principios. Es preciso observar aquí que el trabajo de Cortés contiene planteamientos sobre teoría contable (cuando propone una definición de partida doble, define su campo de operación y rechaza otras alternativas) y de epistemología (cuando analiza los conceptos de *control*, *patrimonio* y *cuenta* y explica su rol en la evolución de la noción de *partida doble*). Su examen de la noción de *hecho contable*, se inscribe también en el terreno estrictamente epistemológico, pues no se limita a citar las definiciones de Fernández Pirla y Meyer, junto con sus respectivas implicaciones para el problema del estatus científico de la contabilidad, sino que arriesga una definición propia que, en su opinión, supera los defectos de las dos que acabamos de mencionar. Así mismo, Cortés critica los principios de la perspectiva de la subjetividad en la utilidad del hecho contable, a cuyo efecto atribuye los escándalos financieros de compañías que colapsaron

---

7 Cabe aclarar que, en razón de los criterios taxonómicos empleados en esta obra, los artículos de aquellos autores de quienes se analizaron varias contribuciones no necesariamente se estudian en orden cronológico. Para el caso de Cortés esta es la primera mención de su nombre, pero la contribución aquí comentada apareció después de otra que se discutirá más adelante. Esto explica la descripción empleada al comienzo de este párrafo.

como *World Com* y *Enron*, y las afirmaciones derrotistas de Meyer para quien la contabilidad no puede aspirar a más que a ser una técnica. El autor concluye que la función social de la contabilidad es el control de la riqueza y confía en que la investigación sostenida sobre el concepto de *partida doble* mejorará nuestra capacidad para comprender y explicar las relaciones sociales relevantes en la actividad contable. Es grato registrar el progreso de este joven investigador, quien en este trabajo exhibe mayor perspicacia conceptual.

Los planteamientos de Loaiza (2005) siguen una línea similar. La autora toma el concepto de *partida doble*, y lo somete a un análisis semiótico, tributario del método arqueológico de Foucault y de los resultados de las investigaciones de la lingüística sobre el sentido, el significado y la referencia. Como consecuencia de dicho análisis, la partida doble se nos expone como signo de representación mediante el cual se “organiza e interpreta la realidad socio-económica” en contabilidad. El análisis semiótico de la partida doble tendría el saludable efecto de rescatar su importancia epistemológica, restituirle el rol de importancia que le corresponde, y disipar las dudas de quienes se empeñan en negarle la capacidad de representar adecuadamente la realidad contable. Para explorar la partida doble como vehículo sígnico y explicar como es posible representar los hechos contables mediante ella, Loaiza, siguiendo a Morris, acude a las dimensiones semántica, pragmática y sintáctica, que despliegan las relaciones entre el vehículo sígnico, el *designatum* y el intérprete en el proceso de semiosis. Estas dimensiones toman en cuenta, en su orden, las relaciones que se establecen entre los signos y los objetos representados (*e. g.* la partida doble y los hechos de la realidad socio-económica) ; las relaciones que se dan entre los sujetos interpretantes y los signos (*e. g.*, los sujetos contables y las formas de producir y usar la información que proporciona la partida doble); y las relaciones que se dan entre los signos (*e. g.*, la partida doble y la cuenta). Tras desarrollar detalladamente cada una de estas dimensiones, la autora concluye que el tratamiento semiótico de la partida doble permite relacionar mejor la tríada: interpretante, hecho socio-económico y signo, para una mejor representación de todos los aspectos relevantes para el saber contable. La propuesta de Loaiza es innovadora y atrevida, pero no está exenta de dificultades. A las complejidades de la semiótica y los riesgos implícitos en los análisis que ponen el acento en la caracterización de las disciplinas como discursos habría que añadir que la autora mezcla distintos niveles en la discusión y no se percata de los variados (y a veces incompatibles) compromisos epistemológicos de su propuesta, como lo revela

el hecho de que hable indistintamente de la noción de *realidad* y de los hechos que la conforman, y que recomiende analizar la realidad mediante el modelo de capas de cebolla de Mattessich (un modelo realista incompatible con la concepción convencionalista típica de los análisis semióticos).

En un artículo posterior, Loaiza (2007) retoma algunos de sus planteamientos iniciales e insiste en la función sígnica de la partida doble que más que una forma de representación de los hechos contables se define ahora como un signo cuya estructura conceptual cambia de manera paralela a los desarrollos sociales. Este artículo gravita en torno a un núcleo de preguntas entre las que se destacan la naturaleza de la realidad de la cual se ocupa la contabilidad, las formas, los retos y los límites de la representación contable. Como puede verse, se trata de interrogantes de clara estirpe epistemológica que la autora intenta responder acudiendo, nuevamente, a la semiótica. Aunque se nota un esfuerzo por avanzar en la discusión, las dificultades no se hacen esperar. Comencemos con el concepto de *realidad social*, un constructo fundamental en esta clase de investigaciones. La autora, siguiendo a Wirth, pide que se distinga entre realidad natural y social, pero sugiere que los hechos sociales gozan del mismo estatus ontológico que los naturales (“las relaciones económico-legales de propiedad ... son empíricamente tan reales en este nivel como un átomo en el nivel físico” (Wirth, 2001: 35). Podemos mostrar cuan inadecuada es esta comparación recordando que la existencia de los hechos sociales depende de que haya seres humanos, sociedades y lenguaje, mientras que ninguna de estas condiciones es relevante para la existencia de hechos físicos. De esta confusión proceden varias afirmaciones controversiales que, de ser aceptadas, conducirían a la ruina de la ontología realista antes propugnada y al triunfo de un relativismo extraño a cualquier proyecto medianamente respetuoso del principio del empirismo: “la representación antecede a la realidad social” (2007: 9); “conceptos como derechos de propiedad, deudas, obligaciones sociales (sic) son reales”; “cada uno interpreta y le da sentido al mundo de una manera única e individual” (2007: 10). Si la realidad social se construye, con la intervención del lenguaje, mediante ciertos actos y bajo determinadas convenciones, su representación no puede antecederla. Habrá algunos casos en que la “representación previa” provoque modificaciones en dicha realidad, pero definitivamente no la puede preceder, pues se necesitan los actos constitutivos de sentido para dar origen a ciertos hechos sociales que sólo se reconocen como tales una vez realizados. Los conceptos no son reales, al menos no en el sentido en que se usa dicho término ordinariamente. Los objetos o fenómenos a que

remiten dichos conceptos sí que pueden ser reales; y la tesis de que cada individuo interpreta al mundo de una manera única es obviamente falsa. Si así fuera, el extremo relativismo al que conducirían las múltiples interpretaciones haría virtualmente imposible la comunicación. Loiza examina diversas definiciones de *partida doble*, complementa sus planteamientos previos, y ofrece varias representaciones gráficas innovadoras de la función que este concepto juega; pero a nivel teórico, sus análisis se verán afectados por los defectos que acabamos de comentar.

### Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable

Debido al carácter borroso de algunos problemas y al hecho de que muchos artículos se ocupan de múltiples cuestiones<sup>8</sup>, no hemos incluido muchos ejemplos en esta categoría. Sin embargo, consideramos pertinente ubicar aquí el trabajo de Gómez-Villegas (2006), que a pesar de haber sido presentado como un aporte en el campo de la pedagogía de la contabilidad (y su enseñanza), contiene importantes y provocadoras reflexiones sobre epistemología, y sobre la aplicabilidad de sus principios a la teorización contable. Se trata de una bien documentada reflexión sobre las principales perspectivas de la contabilidad; su enseñanza; las diversas concepciones que orientan los currículos universitarios; y la forma adecuada de instrumentarlos en el nivel superior. El autor ofrece un recuento de las distintas formas de apropiación y reproducción del saber contable en el contexto universitario, y retoma la conocida distinción entre los enfoques profesional-prácticos y los académico-disciplinares. Como se recordará, los primeros se caracterizan por el énfasis en el entrenamiento de practicantes en las técnicas de registro e interpretación de la información financiera, mientras los segundos promueven los debates sobre la naturaleza de la contabilidad, y las diversas maneras como ésta se relaciona con disciplinas como la economía, el derecho, e incluso la sociología. Gómez-Villegas advierte que su ensayo busca contrastar los estilos pedagógicos y la concepción de contabilidad asociados con cada uno de esos enfoques, pero propone una evaluación de lo obtenido hasta ahora en teoría contable y un debate sobre las concepciones de la contabilidad, que permita su inserción en la corriente crítica de la comunidad académica internacional. No entraremos

---

8 Lo cual indica (como se sugirió al comienzo) que un mismo artículo puede caer en más de un grupo taxonómico y, por lo tanto, que el lector (de manera justificada) puede llegar a la conclusión de que alguno de los artículos aquí analizados podría haberse discutido en otra categoría distinta.

a los detalles sobre pedagogía y enseñanza de los seis apartados en que se divide el artículo, pues su análisis escapa a los objetivos de este libro; no obstante, conviene destacar la convicción del autor sobre los aportes que pueden hacer el pensamiento metódico, analítico y riguroso, la crítica y la reflexión ética, a su proyecto. De hecho, es claro que Gómez-Villegas está familiarizado con los intentos de aplicar las principales corrientes epistemológicas a las discusiones sobre teoría contable, como lo ilustran su crítica detallada del programa legalista, y sus sugerencias acerca de la pertinencia de migrar al programa económico y al formalista. Las observaciones críticas sobre el carácter paradójico de la caracterización de la contabilidad como multiparadigmática (Belkaoui et al.); los comentarios sobre la adopción de las tesis de Lakatos por Cañibano, y la denuncia de la superficialidad con que se han tratado estos asuntos en nuestro medio, se ubican claramente en el nivel epistemológico, donde también debemos llevar los reparos a las definiciones de contabilidad propuestas por Chambers, Mattessich, Cañibano y los demás exponentes de las diversas corrientes mencionadas por el autor. El artículo culmina con una serie de atinadas recomendaciones sobre el valor de la lógica, la epistemología, la metodología y la ética, la importancia de los enfoques históricos e interdisciplinarios, la invitación a la construcción colectiva, por medio de la discusión y la crítica, y las distintas estrategias que se pueden usar para avanzar en la “re-creación del conocimiento contable”. Frente a estos planteamientos, sorprende el temprano elogio de la teoría de la complejidad, tan poco amalgamable con el rigor de la lógica y la crítica, (cuyo uso se nota en todo el escrito); la anotación aislada de que se ha rechazado el positivismo, sin un mínimo contexto que ayude a comprender las motivaciones de una crítica tal; y la reiteración, injustificada, de las quejas de los postmodernos sobre la ciencia moderna.

A caballo, entre las preocupaciones por el estatus epistémico de la contabilidad y la posibilidad de acudir a los resultados de la epistemología para fundamentar sus reflexiones meta-teóricas, podemos ubicar el trabajo de Martínez (2004). Compartimos con él su apreciación crítica sobre la naturaleza precaria y la “insuficiencia teórica” del aparato conceptual que soporta muchas de las discusiones que hay en la literatura, así como la exhortación a indagar y reflexionar sobre el asunto, si bien sus advertencias contra el carácter “ideologizante” y la naturaleza “ecléctica” de muchos escritos en el área, termina por afectar su propio ensayo, como lo evidencian su constante adhesión a los preceptos de los postmodernos, las observaciones críticas constantes a las formas recientes de capitalismo, y la cantidad y variedad de autores y escuelas filosóficas citadas. Precisamente

en este último punto reside la mayor debilidad de su ensayo, porque aunque el autor demuestra con creces la envidiable amplitud de sus intereses intelectuales (y sus lecturas), los errores y las confusiones son tan variados y numerosos como las fuentes empleadas. Para que el lector se haga una idea, mencionaremos los más graves. Casi todo lo que el autor afirma sobre el papel de las matemáticas en la ciencia moderna es erróneo. La diferencia entre la concepción galileana de las matemáticas y la concepción pitagórica no radica en que los griegos se consideraran “partícipes de ese orden matemático del universo”, sino en la naturaleza de la herramienta que se usa y en la concepción del mundo de Galileo (para quien el libro de la naturaleza está escrito en lenguaje matemático). Tampoco resulta muy acertado convertir el *cogito* cartesiano en “criterio metodológico” para producir los “objetos del conocimiento.” Como se sabe, el *cogito* es el primer ejemplo concreto de una idea clara y distinta; el fundamento sobre el que Descartes re-erige el edificio del conocimiento y al emprender dicho proyecto rompe de manera definitiva con la tradición aristotélico-tomista; es, en síntesis, lo que resulta después de descartar las ideas confusas, ficticias, facticias y adventicias que no resisten el tamiz de la duda.<sup>9</sup> Luego, el autor hace una serie de planteamientos sobre lo que significa “construir conocimiento” desde una perspectiva social; el “objeto de conocimiento” como el resultado de una construcción dispar de los fenómenos del sentido común (y aquí parece confundirse el principio del empirismo con la subordinación a los hechos como requisito de cientificidad); el problema del método, reducido a la dicotomía entre los partidarios del “monismo metodológico” y los defensores del dualismo metodológico (un método para las ciencias naturales y uno para las sociales, humanas y del espíritu). Ni una palabra sobre el pluralismo metodológico feyerabendiano, o sobre algunas formas de monismo no comprometidas con la tesis de la neutralidad valorativa o la exigencia de hacer observación pura. El autor se contenta con repetir las objeciones más comunes al monismo metodológico, recordando que las ciencias sociales presuponen las distinciones objetivo/subjetivo y explicación/comprensión y, por lo tanto, requieren de métodos como los que proponen la fenomenología y la hermenéutica. El resto del artículo (que constituye su parte más extensa) está dedicado a explorar el origen de la estructura disciplinar contable, con una digresión sobre los desarrollos de la contabilidad en el renacimiento, que para Martínez

---

9 Incidentalmente, Martínez mezcla la demostración (propia de las ciencias formales, y aplicable a algunas de sus expresiones) con la verificación (propia de las ciencias empíricas). Hay que lamentar la cantidad de erratas y errores de ortografía que comprometen la corrección idiomática del texto.

siguen un patrón coherente con los cambios en la cosmovisión que tienen lugar en este período, a establecer el carácter provisional y controvertido de los planteamientos sobre el objeto y el método de la contabilidad<sup>10</sup>, y a denunciar los peligros que representa el positivismo para uno y otro. Aquí radica otra debilidad de su trabajo, pues el autor ve la amenaza positivista por todas partes, pero no aclara contra cuál de todas las formulaciones de positivismo argumenta. En (2004: 49) afirma que la postura epistémico positivista produce una versión hegemónica e insuficiente de la metodología, pero ubica el surgimiento del positivismo en el siglo XVII y, de manera sorprendente, clasifica a Copérnico y Galileo como positivistas<sup>11</sup>. Semejante atribución es llamativa pues ninguno de los dos podría haber suscrito los postulados de este movimiento (de aparición muy tardía, como se explicó en el capítulo anterior), y el positivismo de Comte surge casi 200 años después de la muerte del segundo. Tampoco parece acertado incluir la lógica entre las disciplinas a las que se aplicara el apelativo comtiano de “fantasmagoría vana”. No cabe agregar mucho sobre los planteamientos acerca del carácter positivista y gregario de la disciplina contable, o del proyecto de normalización contable, pues como ya se advirtió, el autor no parece distinguir entre el positivismo decimonónico y el neopositivismo contemporáneo, ni comprender las particularidades del proyecto positivista y las razones de su fracaso.

Hemos decidido incluir en esta sección (no sin ciertas dudas sobre su adecuada clasificación) el trabajo de Mejía (2005). Se trata de una contribución difícil de leer y de juzgar, pues el título sugiere una cosa, pero el autor termina entregando otra bien distinta. Se nota la familiaridad del profesor de la U. del Quindío con los trabajos clave de la epistemología de la contabilidad (incluyendo sus distintas vertientes y representantes), y podemos convenir en que ofrece una exposición sucinta de la teoría y el método condicional normativo (CoNAM), del modelo de la realidad como capas de cebolla (MRC) e interpretaciones, esencialmente correctas, sobre la naturaleza de los problemas estudiados por Mattessich y las soluciones que este pensador propone. También hay que acreditarle el hecho de ser uno de los primeros estudiosos colombianos en llamar la atención sobre el trabajo de Mattessich; sin embargo, el producto final no consigue hacer una

---

10 Martínez observa, de manera acertada (al igual que otros investigadores colombianos en el área), que la discusión sobre este problema podría progresar significativamente con la ayuda de la epistemología.

11 En sentido estricto, ninguno de los dos autores puede siquiera considerarse como un precursor del positivismo.

introducción a su pensamiento contable como se promete. Y no se debe a la falta de relación con dicho autor sino más bien al hecho de que hay mucha más enumeración (de principios, postulados, aspectos y temas) que exposición, como habría de esperarse. Así, el ensayo dedica un tercio de su extensión a un listado de los principios axiomáticos, teoremas, términos primitivos, definiciones y conceptos de la teoría contable en dos momentos del pensamiento de Mattessich (1957 y 1964). Posteriormente, incluye otra enumeración, esta vez de los postulados y elementos lógico-axiomáticos en las propuestas (independientes) de Belkaoui y Moonitz. Todo habría ido bien, si el ensayo se hubiese dedicado a las reconstrucciones axiomáticas de la teoría contable; pero, tras estas largas listas Mejía se embarca en otra prolija pero fragmentaria enumeración, esta vez, de los enfoques recientes en epistemología de la contabilidad. Aquí se mencionan tres tradiciones de investigación: el programa de gerencia; el programa de valuación-inversión y el programa de información estratégica (2005: 10-11). La mención de esta variedad de programas se complementa con otra enumeración, esta vez bajo la cubierta de los “paradigmas, programas, subprogramas y tradiciones en contabilidad” (2005: 12) en la cual se incluyen autores como Hendriksen y Cañibano, Butterworth y Falk, Tua Pereda y Belkaoui, y organizaciones como la AAA, hasta llegar a la Teoría Contable Positiva y la Corriente Crítico Interpretativa para regresar de nuevo a Mattessich. Como se ve, el artículo menciona muchos datos generales sobre autores y temas básicos de la epistemología de la contabilidad. Infortunadamente, no se examina, a profundidad, ninguna de estas importantes ideas, no se hacen comparaciones entre los distintos programas, subprogramas o tradiciones contables, no se presenta una posición crítica sobre ninguno de los enfoques epistemológicos o sobre los autores mencionados y tampoco es clara la posición de Mejía.

Una mención especial merece el trabajo de Ospina (2006) debido a la riqueza de problemas que aborda, a la muy cuidadosa selección de autores y citas, y al sello personal con el cual se desarrolla el tema. El título de este ensayo también es inadecuado, pero por razones muy distintas al caso anterior. Dicho título se queda corto ya que aquí es evidente que se ofrece mucho más que unos apuntes sobre investigación contable. De hecho, el artículo, dividido en cuatro secciones, se ocupa de las siguientes áreas temáticas: (i) apuntes sobre la contabilidad (en la cual se explora la brecha teoría-práctica y se analiza la naturaleza disciplinar y epistémica de la contabilidad, desde la óptica de distintos especialistas y perspectivas); (ii) apuntes sobre la formación (en la cual se hace un diagnóstico de

las principales dificultades que enfrenta la formación investigativa para esta disciplina en nuestro país y se formulan recomendaciones para su mejoramiento); (iii) apuntes sobre el método y la objetividad (en la cual se retoma la discusión sobre los métodos típicos de las ciencias naturales –o fácticas– y los resultados calamitosos de los intentos de trasladar, *simpliciter*, dichos métodos al campo de las ciencias sociales, entre las cuales se ubica a la contabilidad); (iv) apuntes sobre transdisciplinariedad (en la cual se motiva la tesis de que la contabilidad es transdisciplinaria), entendiendo por tal categoría “la existencia de disciplinas, de campos de conocimiento, de islas de entendimiento para sus mundos, que no se comunican y que pretenden una interpretación de la realidad desde su juego de lenguaje, o sus coherencias operacionales, o su perspectiva de lo ente y de lo epistemológico para cercarlo” (2006: 109). Si el análisis de esta aclaración le deja tantas dudas al lector como a mí, es posible resolver tal dificultad atendiendo a los tres componentes que Ospina (siguiendo a Max-Neef) identifica en un enfoque transdisciplinario: (a) la suposición de que la realidad está organizada en múltiples niveles; (b) el principio del tercio incluido y, (c) como un corolario de los dos anteriores, la tesis de la complejidad. La combinación de estos tres elementos basta para revelar el enfoque epistemológico que inspira el ensayo, dado que su autor parece tomar partido por algunos planteamientos postmodernos de la misma familia a la que pertenecen las críticas al principio del tercio excluido, componente esencial de la lógica tradicional occidental. Sin embargo, no resulta necesario renunciar ni a la lógica ni a la ciencia moderna para admitir que la realidad se manifiesta en múltiples niveles (como lo ha defendido Mattessich) o que conviene tomar en cuenta las muchas disciplinas que pueden tener relación con la contabilidad, sacar provecho de una asociación con ella, o hacerle aportes (*i.e.* para salvaguardar su carácter transdisciplinario). Por supuesto, la postulación del principio del tercio incluido demanda mucho más (por su clara oposición a la lógica tradicional) aunque, si nos atenemos a los ejemplos propuestos (“una posición de la realidad que a la vez es propiedad y financiación, como un dejando de ser y a la vez siendo otra cosa” (2006: 114), no parece que nos enfrentáramos a contradicciones *sensu stricto* sino más bien a conceptos que pueden tener diversas manifestaciones o dimensiones y que se pueden tratar adecuadamente desde los límites de la lógica (por ejemplo, recurriendo a la lógica difusa) y los de la ciencia moderna. El ensayo de Ospina es provocador e instructivo y, aunque no comparto sus predilecciones epistemológicas ni muchas de sus conclusiones, considero que su lectura es provechosa.

### Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable

El trabajo de Cañibano (1974) no solo desbroza un terreno difícil y novedoso (lo que hace imperativo reconocer sus aportes), sino que ha sido uno de los más citados en la literatura escrita en castellano. Inspirado en la filosofía de la ciencia de Lakatos, Cañibano busca esclarecer los principios que fundamentan la investigación contable desde una perspectiva diacrónica. Para tal efecto, explica sucintamente los planteamientos que hace Kuhn en *The Structure of Scientific Revolutions*, los cuales, según su lectura, amenazan las tesis de Popper que “se estaban convirtiendo en un dogma a pasos agigantados” (1974: 36). La propuesta lakatosiana, en franca solidaridad con los otros dos discípulos disidentes de Popper (Kuhn y Feyerabend), mitigaría los riesgos de una metodología de la ciencia dependiente de una filosofía dogmática. Cañibano se concentra en las objeciones de Kuhn y de Lakatos a Popper e introduce la conocida noción de “programa de Investigación” en el contexto de una filosofía capaz de describir el progreso de las teorías sin necesidad de recurrir a la falsación y de explicar la “tenacidad” de los científicos que, o bien ignoran los conflictos entre la teoría y la realidad (y no se arredran ante la primer dificultad —como lo había diagnosticado Feyerabend—), o bien reformulan algunos principios para inmunizar las teorías contra cualquier intento de falsación, de suerte que se pueda mantener intacto el “núcleo firme” del programa. Los programas de investigación, compuestos por una heurística negativa (que nos advierte sobre las rutas que hay que evitar) y una heurística positiva (que identifica para nosotros los caminos promisorios), constituyen la respuesta de Lakatos a la pregunta ¿cómo podemos distinguir entre ciencia y pseudo-ciencia?, toda vez que con su ayuda y acudiendo a características deseables de las teorías como el contenido empírico resulta posible explicar la evolución y el progreso de la ciencia (1974: 37). Cumplida esta tarea, Cañibano procede a identificar los tres programas de investigación que, según su criterio, han regido la investigación contable a lo largo de su historia: el legalista (ejemplificado en los fines de la contabilidad renacentista, basada en la partida doble), el económico (preocupado por la representación adecuada de la realidad económica subyacente) y el de más reciente aparición (vigente ahora), el formalizado, que busca aprovechar las ventajas del análisis computacional y las matemáticas modernas para el mejoramiento de ciertos resultados de la investigación contable como la predicción. Hay que admitir que la aplicación de la teoría de Lakatos al caso particular de la investigación contable es tentadora y que los períodos y autores escogidos (el renacimiento y Pacioli;

el período de entreguerras y Schmalenbach; y el surgimiento de los computadores y los trabajos de Littleton, Ijiri y Mattessich) parecen encajar en la definición de estos “programas de investigación”. No obstante, se echa de menos la identificación de algunos problemas realmente epistemológicos (como el del carácter representacional de los conceptos contables) sobre los cuales el autor guarda un silencio absoluto. Cañibano no observa la distinción uso/mención, como lo muestra el título de su artículo. Tampoco parece percibir la naturaleza fundacionalista de su propuesta, orientada a establecer las bases de la investigación contable, ni mucho menos los problemas de semejante perspectiva. Aunque su presentación de las ideas de Kuhn y Lakatos, respectivamente, es correcta en esencia, no parece estar suficientemente familiarizado con la obra de Popper<sup>12</sup>, ni con su teoría que considera inaplicable en la práctica científica real: “La búsqueda incesante de la falsación por los científicos de sus propias teorías, a fin de proceder al rechazo de las mismas, era algo que no se daba en la realidad, pues es un hecho que las teorías seguían siendo utilizadas aun sabiéndose falsadas, toda vez que no disponían de otra más satisfactoria.” (1974: 36) Como resulta obvio, la teoría de Popper podría ser correcta aunque fuera difícil de aplicar o nadie la aplicara y, como lo dice el propio Popper, la falsación de una teoría no necesariamente conduce a su rechazo (sobre todo si no se cuenta con teorías alternativas) ya que este dictamen debe complementarse con otras estimaciones epistemológicas (viz: la corroboración o la verosimilitud) que Cañibano ni siquiera menciona.

La segunda contribución de Cañibano corresponde a una visita y actualización de su artículo seminal publicado en 1974. En este nuevo trabajo, Cañibano y Gonzalo (1997) se proponen determinar la permanencia y grado de actualidad de los programas de investigación contable identificados anteriormente. Según los autores, los programas de investigación contable legalista, económico y formalizado, no sólo fueron correctamente identificados y caracterizados en su momento sino que siguen vigentes en “la práctica científica actual” (1997: 57). Los autores suscriben y reiteran lo planteado en Cañibano (1974) y aprovechan para anunciar una línea de trabajo que prosigue hasta confluir con los postulados, más recientes, del estructuralismo teórico y confirmar las provocadoras tesis de Feyerabend,

---

12 Cañibano sitúa la publicación de la *Lógica de la Investigación Científica* (que cita según la edición castellana de 1967) en 1935. La versión original en Alemán (*Logik der Forschung*) se redactó en 1934 y su traducción al Inglés se publicó en 1959. Esta confusión contrasta con su conocimiento de la obra de Kuhn y de las ideas de Lakatos a quien es obvio que leyó en la edición original en Inglés.

lo cual implica la introducción del concepto de “redes teóricas” complementado con los principios de tenacidad y pluralismo metodológico de este último. Se asume, en consecuencia, no sólo la corrección sino también la vigencia de la perspectiva historicista (desarrollada por el estructuralismo metateórico) de la filosofía de la ciencia, misma que se considera apta para hacer epistemología contable. De hecho, Cañibano y Gonzalo citan a Belkaoui (1981) y Mattessich (1993) como paladines de la aplicación de estas perspectivas, respectivamente, e inspirados en sus propuestas sugieren una taxonomía tríadica de la tradición investigativa contable como sigue: paradigmas antropológico y del beneficio verdadero (acreditados a la interpretación de Belkaoui); tradiciones investigativas –rendición de cuentas y valoración de la inversión– (asociados con las tesis de Mattessich) y los programas de investigación, formulados inicialmente en el artículo ya clásico de Cañibano, que se retoman y extienden en esta nueva versión (1997: 60-61). En el núcleo de este extenso artículo los autores defienden la idea de “programas de investigación” presentada en Cañibano (1974) y explican cómo enriquecer el análisis de los programas contables y sus respectivos sub-programas con la noción de *redes teóricas* (desarrollada mediante los núcleos teóricos básicos y las redes de teorías) que hace parte de la perspectiva estructuralista de Stegmüller, y las sugerencias de Bunge (1983) sobre la forma adecuada de relacionar las familias de áreas de investigación con una formulación de marco conceptual que toma en cuenta, además de los elementos teóricos, aspectos como la sociedad, la comunidad científica y el universo del discurso que resultan vitales a la hora de justipreciar una teoría de las ciencias sociales (1997: 63). En términos generales, el artículo de Gonzalo y Cañibano está muy bien informado, es ilustrativo e inspirador. Se puede concordar con los autores en que ofrece un panorama muy completo de la taxonomía de las diversas tendencias de investigación en contabilidad a la fecha de su publicación (1997: 91). No obstante, desde el punto de vista estrictamente epistemológico no se observan mayores cambios con respecto a lo planteado previamente por Cañibano, por lo cual las acreencias de este importante trabajo siguen sin saldarse. Por ejemplo, los autores no parecen advertir las implicaciones anti-realistas de las teorías defendidas por los discípulos disidentes de Popper y heredadas, sin ningún reparo, por el estructuralismo. Tampoco parecen notar la enorme diferencia que hay entre los planteamientos epistemológicos de los historicistas y los estructuralistas y los postulados de Bunge (un falibilista convencido), compatibles con las propuestas de Popper a quien rechazan asumiendo, sin mayor discusión, las críticas de Kuhn, Lakatos y Feyerabend. Este es, precisamente, un punto en el cual el

debate (brillantemente iniciado por Cañibano y Gonzalo) pide a gritos una lectura caritativa de las ideas del filósofo vienés.

Podemos encontrar una ilustración de los intentos por emplear los planteamientos de filosofías de la ciencia o epistemologías desarrolladas a las reflexiones meta-teóricas sobre contabilidad en el trabajo de Santos, Durán y Urquijo (1998). En este ensayo, los autores se proponen presentar los elementos básicos de la teoría de la complejidad (según Edgard Morin) y explicar cómo sería una teoría contable desarrollada con base en dichas tesis. Lamentablemente, el escrito revela la insuficiente preparación y conocimiento que tienen los autores sobre los problemas epistemológicos involucrados en esta teoría y las teorías rivales, e inclusive sobre lo que está en juego en el debate que proponen los promotores de las teorías postmodernas. Así por ejemplo, en la primera parte del artículo se hace una breve referencia a Platón que, no sólo aparece fuera de contexto, sino que es objeto de una interpretación errónea que, dicho sea de paso, le atribuye al filósofo ateniense planteamientos sobre la naturaleza del conocimiento científico que nunca sostuvo, de donde se sigue que las conclusiones extraídas resultan bien lejanas a lo que representa su teoría de las ideas en lo que concierne al intento por explicar el doble problema del origen del conocimiento y el papel de la razón en tal proceso. En un espíritu similar se repiten algunos asuntos controversiales con los que se suele identificar la teoría de la complejidad (como los planteamientos sobre la contradicción y su rol como eventual impulsor de instancias de conocimiento) sin parar mientes en las dificultades que tales planteamientos entrañan. Lo llamativo del caso es que no hay rastro alguno de ningún consejo o caso concreto que ilustre cómo aplicar la síntesis entre los enfoques sistémicos y las tesis de Morin a una epistemología contable funcional. De hecho, no es difícil probar que la comparación que se propone entre la contabilidad de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 y la que resultaría de aplicar los principios de la teoría de la complejidad (a la que denominan Modelo de Contabilidad Alternativa) en realidad no requiere de mayor andamiaje teórico,<sup>13</sup> y *a fortiori*, no hace uso de las tesis de la teoría de la complejidad. Es más, la mayor parte de las características correspondientes al modelo alternativo, no pasan de ser lugares comunes o expresiones ingenuas de lo que tradicionalmente se consideraría como una situación mejorada por contraste con lo que prescribe la norma.

---

13 De hecho, es posible obtener la formulación de cualquiera de las quince características del “nuevo modelo” mediante el simple expediente de intentar mejorar las condiciones de la característica correspondiente en el modelo regido por la norma.

Mucho mejor encaminada es la propuesta de García (1998) quien se esfuerza por exponer las ideas de Richard Mattessich y, para tal efecto, ofrece una aplicación concreta de sus tesis a la contabilidad haciendo uso de la teoría intuitiva de conjuntos. La autora enuncia los conjuntos básicos sobre los que opera la teoría: (V) valores, (T) períodos o intervalos, (G) agentes económicos, (O) objetos económicos (cuentas), (p) transactores positivos (aquellos negociadores que adquieren el derecho de propiedad), (u) transactores negativos (aquellos negociadores que enajenan el derecho de propiedad), (E) entidades (conformada por los miembros de la clase disyunta de los elementos económicos o los agentes económicos que interactúan en un instante o período de tiempo determinado). En este artículo se exploran, además, las propiedades y relaciones de estos conjuntos y se demuestran los teoremas básicos de la teoría contable de Mattessich. Debido a la naturaleza del tema que aborda, el artículo resulta un poco técnico y difícil de seguir, pero constituye una buena ilustración de las variantes de epistemología contable que hemos identificado bajo las categorías (iii) y (iv) mencionadas arriba. En particular, García ilustra las siguientes relaciones conjuntistas: Derecho de Propiedad, Deudor, Transacción (y su inversa), Transacción Compensada, Transferencia del Derecho de Propiedad, Creación de la Figura 'Propiedad de Acciones', Creación de la Figura 'Tenedores de Deuda o de Bonos', Cancelación de la Propiedad de Acciones, Pago de Bonos, Período Contable, Plan de Cuentas de una Entidad, entre otras. El artículo contiene algunas operaciones básicas entre estos conjuntos y sencillos ejemplos de la representación conjuntista de un Balance de Prueba (con sus respectivas operaciones) así como la demostración de los teoremas aplicables a uno o varios balances.

El trabajo de la académica venezolana Norka Vioria (2001) está bien motivado, es sugerente, provocador y creativo, como se puede apreciar desde su título: "Epistemología de las ciencias contables". La autora hace un esfuerzo por examinar ordenadamente los antecedentes históricos de la epistemología y sus relaciones con la contabilidad y por integrar las discusiones recientes sobre el problema del método, su naturaleza y, en especial, la disponibilidad de diversas opciones aplicables al campo de las ciencias sociales (en general) y a la contabilidad, en particular. La "epistemología" sería pues, la combinación de elementos de la epistemología y de la metodología, en una categoría de análisis unitaria, para una investigación contable más fértil que reúne "dos posiciones diferentes pero imbricadas en el episteme" (2001: 64). En tanto admite los reparos sobre una eventual positivización de la contabilidad y explora los métodos y principios típicos de las ciencias

del espíritu o de las ciencias sociales (la intersubjetividad, la fenomenología, la hermenéutica) y su aplicabilidad a una epistemología contable más rica, parece ir por buen camino ya que, como hemos visto, durante los últimos años han florecido en epistemología de la contabilidad los enfoques críticos complementados con otros enfoques metodológicos de esa misma familia. Aunque es evidente que estamos ante un artículo de juventud, la evaluación gira hacia lo desfavorable cuando sopesamos la fuerza y calidad de las razones invocadas y el tratamiento de los conceptos epistemológicos clave para esta discusión. La idea de mezclar la epistemología y la metodología en una unidad, aunque atrevida e interesante, como ya se señaló, no deja de ser problemática sobre todo si se tiene en cuenta que una de las dificultades más frecuentes que hemos identificado en nuestro análisis de la literatura, atañe a la confusión y mezcla de los temas y problemas concernientes a la epistemología, con los de la metodología, áreas que, si bien pueden estar relacionadas, pertenecen a órdenes muy diversos. Adicionalmente, Vilorio no se basa en fuentes muy confiables (con la excepción, en la bibliografía primaria, de *The Structure* de Kuhn y el popular trabajo de Dussel sobre la intersubjetividad) y su principal inspirador (Mujica, 1996) no parece muy sólido, original ni profundo. En cuanto a las objeciones a la tradición positivista, simplemente se reiteran las críticas (un tanto añejas ya) a la imposibilidad de abordar, productivamente, las ciencias sociales desde esa tradición y, como consecuencia, las contables. Tampoco parece bien encaminada la mezcla de ideas de tan diversa naturaleza como los enfoques epistemológicos de la intersubjetividad y la filosofía historicista de la ciencia que propone Kuhn, y no queda claro cómo ellas apoyan la conclusión de que hay “nuevas realidades” (2001: 64), cuyo adecuado tratamiento en epistemología de la contabilidad precisa el “trinomio” atrás identificado, o que “las ciencias contables, son transdisciplinarias, dinámicas, interpretativas y se desarrollan en un entorno complejo” (afirmaciones, más bien generales sobre la naturaleza metodológica y la riqueza de la contabilidad junto con recomendaciones sobre cómo mejorar su posición epistemológica) “por lo que seguir estudiándolas bajo la filosofía y el método positivista, obviará la relación íntima entre ser-pensar, entre objeto-sujeto, y sujetos- objetos-sujetos, lo cual lleva a concluir que más que habitar en el mundo, para entenderlo, se debe compartir con él” (2001: 70).

Se discute en este apartado otro artículo de Martínez (2007)<sup>14</sup>, debido a su empleo extensivo de elementos de la historia de la ciencia y de la

---

14 Toda vez que se ocupa de la aplicabilidad de los principios de la teoría de Kuhn a la epistemología contable, también podría haberse tratado en la categoría anterior.

filosofía para encuadrar sus observaciones contra las tesis de Belkaoui. Como lo hiciera en su (2004), el autor registra su preocupación por “las insuficiencias teóricas” del estado del arte nacional sobre epistemología contable y se muestra confiado en que su aporte servirá para estimular el trabajo serio en el área. Una deficiencia de este trabajo se debe a su extensión y a la múltiple variedad de corrientes y problemas que trata, pues Martínez intenta, nuevamente, resumir la historia de las ideas hasta el surgimiento de la concepción científica moderna, y reitera algunas de las críticas de los postmodernos contra el uso de la lógica, el modelo mecanicista, la explicación nomológico-causal y los enfoques empiristas de la ciencia los cuales, de acuerdo con sus mentores intelectuales, han fracasado estruendosamente. Quizá la falta de información lo lleva a hacer afirmaciones tales como: que la ciencia de Galileo y Newton prohija “una visión del mundo inmutable”; que las leyes científicas universales “son vinculadas al concepto de progreso” (2007: 208); que la ciencia del siglo XIX produce “conocimiento fiable, certero, porque es *objetivamente* probado” (2007: 210). Nada más desenfocado, pues fueron precisamente Galileo y Newton los responsables de derrumbar la cosmología aristotélica que planteaba la inmutabilidad de los fenómenos celestes, en clara contraposición a los sublunares o terrestres; la noción de *progreso* en ciencia se asocia a la capacidad de las teorías para explicar más detalladamente los fenómenos y ofrecer mejores predicciones, y sobre todo al éxito empírico que representan sus realizaciones tecnológicas; y casi nadie que esté debidamente familiarizado con la ciencia sugiere siquiera que ésta produzca certezas, como lo deja claro su caracterización en términos de falibilidad. Cabe esperar semejantes errores, si Morin les sugiere a Pérez (2002) y a él que la lógica permite “establecer la verdad intrínseca de las teorías” (2007: 211); pues, como se sabe, esta herramienta formal se emplea para otros propósitos teóricos, mientras la determinación de la verdad suele hacerse mediante operaciones de contrastación empírica (a menos que uno suscriba el coherentismo o tenga en mente la verdad en las ciencias formales). Por otra parte, Martínez afirma que según Kuhn (1970) “una disciplina refiere su existencia a la posibilidad de tener un centro hegemónico” (2007: 212); que según los empiristas el progreso de la ciencia se puede entender como “crecimiento acumulativo de enunciados” (2007: 215); que el positivismo lógico fracasó porque “no pudo dar respuesta a la complejidad de los fenómenos que le subyacen a la ciencia” (2007: 217). Aquí se conjugan la falta de rigor y la imprecisión, pues Kuhn no especula sobre las condiciones de ‘existencia’ de las disciplinas, ni les atribuye un ‘centro’ (a lo Lakatos); define una ciencia madura como aquella cuyas actividades se realizan de

conformidad con un paradigma, noción sobre la cual Martínez se extiende durante varias páginas; la tesis del progreso acumulativo de la ciencia corresponde a epistemologías muy rudimentarias, si bien es característica de los períodos de ciencia normal de Kuhn; y la misión del neopositivismo nunca fue la que menciona Martínez, ni las razones de su fracaso (ver capítulo anterior) fueron las invocadas por él. Y aunque más adelante se ocupa del paladín de las críticas contra el método, el autor olvida que la pluralidad metodológica, que tanto valora, también ha sido recomendada para las ciencias empíricas (Feyerabend, 1970). Hay numerosas y abultadas confusiones sobre el “demarcacionismo” que atribuye a Popper y Lakatos, y prácticamente todo su reporte del falsacionismo y las críticas a Popper (tomadas de sus discípulos disidentes Kuhn, Lakatos y Feyerabend) están basadas en malas interpretaciones, como también su planteamiento de que Hume pone “en tela de juicio la omnipresencia del razonamiento” (2007: 220), cuando presenta sus reparos a la inducción y nos deja atrapados entre el escepticismo y el irracionalismo.<sup>15</sup> Un análisis crítico más detallado de este artículo excedería nuestros objetivos aquí, pero no podemos dejar de mencionar que los reparos a Belkaoui tampoco resultan bien librados. Por ejemplo, Martínez se queja de que su propuesta multi-paradigmática desconoce el carácter inconmensurable de los paradigmas; pero no hay nada en la teoría de Kuhn que impida que una ciencia, durante algún período, abarque varios paradigmas, incluso si son abiertamente opuestos y, en consecuencia, inconmensurables; tampoco está bien encaminada la objeción de que la concepción de Belkaoui depende, metodológicamente, del empirismo y la inducción, pues las tesis de Kuhn se pueden aplicar perfectamente a teorías empiristas e inductivas, y el hecho de que Kuhn no sea partidario del empirismo no significa que prohíba el uso de la observación y otros métodos empíricos, como piensa Martínez. De hecho, en su esfuerzo por identificar distintas tendencias que orientan la investigación y el quehacer contable, Belkaoui puede encontrar correctamente tales tendencias, si es que en efecto existen y ello no supone una “transgresión” de los principios kuhnianos. La fuente de este error puede ser la creencia de que como la teoría de Kuhn no es empírica, entonces no puede otorgar a teorías científicas de esta persuasión el estatus de científicas y, como resultado, el de paradigmáticas (aquí se confunden las condiciones que definen la estructura de una meta-teoría como la de Kuhn, con las de una

---

15 Me he ocupado en detalle de replantear la teoría de la ciencia de Popper y de responder las críticas más relevantes que se dirigen contra él en la literatura, en varios escritos. Remito al lector, especialmente, a mi *“Popper’s Theory of Science. An apologia”*.

teoría de primer nivel). Mejor motivado, de ser cierto, sería su reparo de que Belkaoui replica los principios neopositivistas del verificacionismo en su reconstrucción de la contabilidad.

Desde otra óptica reseñamos el trabajo de Cortés (2004), quien acude a los planteamientos de Kuhn (1962, 1975) para determinar si la noción de *partida doble* puede considerarse como el paradigma de la contabilidad. No es difícil ver que este trabajo se inscribe en la categoría (iv) enunciada arriba, ya que el autor, en su empeño por defender la tesis del carácter paradigmático de la partida doble, se compromete implícitamente con la atribución de estatus científico para la contabilidad y con la aceptación de la teoría kuhniana como el modelo adecuado para reconstruirla meta-teóricamente. En este orden de ideas, examina si la partida doble cumple los cinco criterios que una teoría debe reunir para ser paradigmática (según su exposición de Kuhn). Estos requisitos son: (1) capacidad de explicar, más comprensivamente y mejor que otras teorías rivales, los fenómenos de los que la teoría se ocupa; (2) contar con generalizaciones simbólicas, que proporcionan los esquemas de leyes y los componentes formales de la matriz disciplinar; (3) disponer de modelos de problemas y soluciones a dichos problemas, compatibles con el marco de la teoría; (4) ofrecer valores comunitarios, mediante los cuales los practicantes de la disciplina determinan la aceptación o rechazo de los desarrollos de la teoría y de la inclusión de sub-paradigmas; y (5) tener ejemplares (o expresiones simbólicas de esquemas de leyes), mediante los cuales se hacen las aplicaciones concretas de la teoría y los esquemas de leyes. Tras un prolijo análisis de las nociones de *cuenta* y *valor*, centrales a la teoría de la partida doble, el autor concluye que se cumplen satisfactoriamente los criterios antes mencionados, excepto el reconocimiento general que demanda la definición primigenia de paradigma. Si bien Cortés se ha apropiado de una manera satisfactoria de la terminología involucrada en esta discusión, capta el importe de la propuesta historicista del filósofo norteamericano, y puede explicar los intrínquilis conceptuales de la noción que desea elevar a la categoría de paradigma, su análisis resulta insuficiente para este cometido por las siguientes razones. En primer lugar (y esto quizá sea un efecto del hecho de que estamos frente a un trabajo juvenil, y por tanto inmaduro) porque cuando analiza la partida doble el autor oscila entre dos clasificaciones: noción y teoría, y no parece percatarse de que se trata de entidades conceptuales completamente diversas y que juegan papeles muy distintos en la estructura de la ciencia (una teoría contiene, entre otros elementos, nociones, pero no puede decirse lo mismo de una noción). En

segundo lugar, porque al autor no le preocupa que su análisis, en última instancia, dependa de aspectos como “la función social de la contabilidad” que poco o nada contribuyen al objetivo central de su artículo, ni que haya otros contendores para el rol de paradigma de la contabilidad como “la utilidad de la información”, que se descarta de manera apresurada porque “no es inconmensurable con la partida doble”. Y en tercer lugar, porque si bien recurre a la formulación más desarrollada que ofrece Kuhn de *paradigma* (en términos de matriz disciplinar), no parece advertir que su amplia aceptación (entre los miembros de la comunidad de practicantes) es una condición irrenunciable; que si dicha aceptación no se da, tampoco se puede predicar el cumplimiento de las condiciones (3), (4) y (5) –lo que convertiría su propuesta en un simple inventario de buenas intenciones– y que la tarea de persuadir a los miembros de la comunidad académica de que la partida doble es el paradigma de la contabilidad requiere algo más que calificar la resistencia, que él correctamente registra, como errónea. Con estas observaciones críticas no queremos afirmar ni negar la posibilidad de que la contabilidad sea una ciencia.<sup>16</sup> Por el contrario, para usar la terminología de Kuhn, la conclusión de que la contabilidad se encuentra en su etapa pre-paradigmática parece estar bien motivada, aunque no se pueda decir lo mismo acerca de la conveniencia de usar esta filosofía de la ciencia en particular para apoyar su desarrollo en los niveles teórico y meta-teórico.

## Trabajos de transición

### Categoría (i): naturaleza de la contabilidad

Analizaremos aquí la segunda contribución de Gómez-Villegas (2011). Es un extenso y provocador ensayo en el cual se discute si la contabilidad es una disciplina académica. El autor retoma los planteamientos de Bateson y sostiene que el pensamiento de segundo orden sólo puede ser colectivo; que el conocimiento es un proceso acumulativo; y que formula estas reflexiones para invitar a la construcción colectiva sobre “los fundamentos de la contabilidad”. Llama la atención que esta invitación tan bienvenida tenga

---

<sup>16</sup> Entre otras razones, cabe reiterar aquí los planteamientos que se presentaron en García (2004) y que señalan la reticencia que deberían generar los intentos de decidir el estatus epistémico de cualquier disciplina mediante el recurso de identificar una lista exhaustiva y finita de condiciones y verificar posteriormente su cumplimiento.

que basarse en supuestos tan cuestionables. A menos que se reformule la definición de “pensamiento de segundo orden”, es claro que cualquier individuo puede solazarse con este tipo de actividad en la privacidad de su mente; y la idea del conocimiento acumulativo es tributaria de la cada y desacreditada concepción de la mente como un cubo. En realidad, la pertinencia de la invitación no requiere apoyos tan endeble, como lo prueba el autor al reportar la presencia constante de la preocupación por el estatus epistémico de la contabilidad entre profesores universitarios y miembros de las organizaciones profesionales en Norteamérica, desde hace más de 90 años. Gómez-Villegas hace una digresión sobre la importancia de comprender el rol social de la contabilidad, los riesgos derivados del conservadurismo en sus prácticas, y los defectos de las aproximaciones estrictamente profesionalizantes en su enseñanza. Si bien sus críticas son atinadas, no queda claro lo que aportan a la pregunta que orienta el trabajo, salvo por la afirmación de que “el camino hacia una contabilidad académica (pasa) por construir mejores puentes entre teoría y práctica” (2011: 130). La sección central se dedica a estudiar los fundamentos de la contabilidad en las escuelas anglosajonas contemporáneas, pero tras un enorme despliegue de erudición lo que se ofrece al lector son las distintas definiciones de contabilidad o de su objeto de estudio. Para apreciar mejor la relación entre los fundamentos y el contexto, y captar los problemas que surgen cuando éstos no se toman en cuenta, el autor nos remite a Morin y su planteamiento de que la interacción entre ellos genera la emergencia de nuevos fenómenos que se deben mirar contextualmente; y a la conclusión de que una mirada tal permite “entender la contabilidad como una práctica social e institucional” (2011: 137). Tras un detallado comentario sobre este punto de vista, el autor propone tres preguntas finales para reconfigurar la noción de *contabilidad* y orientar el proceso que lleve a erigir la contabilidad en disciplina académica. No es difícil percibir el tono coloquial del escrito, lo que permite inferir que se trató de una conferencia magistral transcrita casi de manera literal. Se echa de menos un proceso de revisión posterior para eliminar material redundante o comentarios al margen, estructurar mejor los argumentos, y asegurarse de que se avanza en la consideración del tema propuesto –la contabilidad como disciplina académica–, asunto sobre el cual no se llega a nada concreto.

La cuarta contribución de Machado (2011), que se examinará en este apartado, sigue líneas similares. El trabajo pretende explorar la representación contable, sus vínculos con el concepto de *realidad* y los principales problemas filosóficos que subyacen a dicha relación. Desde el supuesto

de que la contabilidad representa, de manera fiable y veraz, los hechos contables (para usar sólo una de tantas formulaciones posibles) el proyecto de Machado está bien concebido. Sin embargo, quien aspire a comprender los planteamientos y dificultades en el tránsito de “la revelación de los hechos” a “la construcción de la realidad”, se llevará una decepción. Se nota el esfuerzo por explicar exhaustivamente la noción de *representación*, por incluir diversas caracterizaciones del concepto de “hecho contable”, y por definir cómo la teoría contable ha de integrar las dinámicas organizacionales en sus teorías, pero la complejidad de los problemas ontológicos involucrados en este debate le juega una mala pasada al autor. Machado elabora tres didácticas tablas que deberían puntualizar los planteamientos centrales, pero ninguna está exenta de fallas. La primera, por ejemplo, reduce los tipos de representación a solo cuatro categorías, y la única variante de realismo que aparece corresponde a la teoría ingenua del reflejo especular; la segunda, convierte el Mundo 3 de Popper<sup>17</sup> (de los contenidos objetivos del pensamiento) en el mundo de las creaciones intersubjetivas; y la tercera, presenta a Mattessich (un realista declarado) como partidario de la concepción subjetivista de la representación. A este artículo se puede aplicar la conocida frase de Popper “mientras más se diga, más riesgo hay de errar” (1974: 1049) ya que debido a la naturaleza compleja de los temas que aborda, a la enorme multiplicidad de formulaciones y corrientes que menciona, y sobre todo al hecho de que no se desarrolla de manera completa ninguna posición o discusión, los errores abundan. Por ejemplo, no se examinan, a profundidad, las implicaciones y la conveniencia de un enfoque representacionalista para la contabilidad, ni hay una formulación convincente y funcional de lo que significa afirmar que *A* representa a *B*, donde *A* puede ser la mente, el lenguaje, el pensamiento, las teorías y *B* los hechos (contables) o el mundo (de los fenómenos socio-económicos y contables). Aunque podría pensarse que se registra la conocida discusión del dualismo esquema-contenido, en realidad lo poco que se afirma sobre este punto es muy fragmentario. Tampoco se examinan los riesgos implícitos en el representacionalismo (el subjetivismo, el relativismo y el escepticismo) y lo que ellos implicarían para una epistemología contable de esta persuasión. Hay que reconocer la importancia del problema elegido y la intuición que orienta al autor, pero teniendo en cuenta que se propone analizar dos de los interrogantes más formidables de la epistemología (qué es lo real, y cómo se puede representar) la extensión de un artículo es insuficiente para un

---

17 Cf. Mi reciente libro “Caracterización y defensa de algunos temas controversiales en la filosofía de la ciencia de Popper”. En proceso de edición.

desarrollo adecuado de dichas cuestiones. Este proyecto amerita un libro, donde se estudie cada una de las corrientes, se analicen las diversas formulaciones, se identifiquen las ventajas y limitaciones en el contexto de la epistemología contable, se explique por qué no es conveniente adoptar cada posición rechazada, y se formule claramente una propuesta constructiva. En medio de tanto derroche de erudición y tan incompleta comprensión de los problemas, las reiteradas exhortaciones a adoptar las recetas de Morin (es preciso hacer una reforma del pensamiento) y sus convicciones filosóficas, nos dejan muy lejos de esta meta.<sup>18</sup>

El trabajo de Castillo y Dávila (2011), constituye un claro ejemplo de los enfoques generalistas que discuto en las conclusiones. Las autoras intentan resumir la historia de la contabilidad, desde sus primeras manifestaciones en la antigüedad remota, hasta el “período científico” en apenas doce páginas. Es claro que semejante empresa es irrealizable en esta extensión, a menos que las meras enumeraciones se consideren satisfactorias. Quizá por eso se advierte que el objetivo más importante del ‘estudio’ es “reconocer los avances (de cada) ilustre seguidor en la búsqueda de la verdad contable” (2011: 301) mediante la clasificación de las escuelas y un bosquejo del estado actual de la cuestión. Precisamente eso se ofrece en la parte inicial, en la cual se identifican cuatro períodos: el período empírico de la contabilidad, que va desde el año 6000 a. c. hasta la aparición del *Liber Abaci* (Leonardo de Pisa, 1202), el período de génesis, que va de 1202 hasta 1494, cuando se publica la obra capital de Luca Pacioli, en pleno renacimiento italiano, el período de expansión y consolidación, que va desde 1494 hasta mediados del siglo XIX; y el período científico que llega hasta nuestros días. Naturalmente, hay otras periodizaciones posibles, como la tripartita de Pifarré Riera, quien distingue sólo tres períodos (empírico, clásico y científico, cuyo inicio se sitúa en 1914). Según las autoras, durante el período clásico se conformaron las escuelas de pensamiento contable: contista, personalista,

---

18 Machado ya había dedicado un artículo a estos temas. En efecto, su (2009b) examina el problema de la representación contable de la realidad de las organizaciones desde la doble perspectiva de la ontología y la epistemología. Al analizar los instrumentos y modelos que se emplean para dicha representación y al evaluar aspectos como “su lógica, validez, utilidad y capacidad representativa”, Machado advierte la ruptura del isomorfismo entre la realidad a representar y el instrumento elegido para hacerlo; de lo cual concluye, como otros en el área, el surgimiento de “una crisis de representación”, que podría resolverse mediante un giro en la mirada de la realidad de las representaciones y el paso del plano teórico al práctico. Hay cierto solapamiento entre este trabajo, su (2009) y su (2011), pero me parece que el ensayo que estamos comentando en esta nota resulta más fácil de seguir y mejor estructurado.

controlista, hacendalista, y patrimonialista; aunque la cronología no encaja pues las dos últimas escuelas (o corrientes) surgieron en fechas más tardías que la elegida para cerrar el período clásico, como tampoco se ofrece una fundamentación convincente para reconocer el supuesto predominio atribuido a la escuela patrimonialista. Según las autoras, el período científico coincide con la aparición de los pronunciamientos de autores como Mattessich<sup>19</sup>, Fernández Pirla, Requena, Lopes de Sa y otros, que no dudan en calificar la contabilidad como ciencia, con base en razones muy dispares que no vamos a analizar aquí pero que dependen, en gran medida, de los argumentos de Lopes de Sa. En realidad, esta es la única parte de este artículo que contiene algunos elementos de epistemología, aunque no se desarrolla ninguno; ya que, como acabamos de mostrar, la mayor parte del escrito corresponde al campo de la historia del desarrollo de la contabilidad. Por supuesto, los estudios históricos son clave en cualquier discusión sobre los fundamentos o el estatus epistémico de una teoría, pero cuando son tan fragmentarios como éste, o dependen exclusivamente de fuentes secundarias, resulta difícil determinar si hay algún aporte. Se destaca, no obstante, la evaluación que ofrecen las autoras sobre el importante papel que juegan los estudios teóricos en la contabilidad, y sus recomendaciones para enriquecer la enseñanza universitaria mediante un adecuado balance entre investigación y práctica.

### Categoría (ii): problemas de la teoría contable

Aunque este trabajo es anterior al que se analizó en la sección previa, incluiremos el tercer artículo de Machado (2009) aquí, debido a la temática que aborda. El autor parte de la premisa, según la cual, la crisis de un sistema o estructura se propaga a sus subsistemas o elementos y, debido a la relación partes-todo, la explicación de la crisis combina, de manera recursiva, los dos extremos. Prescindiendo de la polisemia del vocablo, se registra que en el mundo actual hay crisis de valores, económica, social, ambiental, en la educación, en las profesiones liberales, en las organizaciones, en las ciencias sociales. No es difícil anticipar en este escrito la sombra de las acusaciones 'postmodernas' que salpican por igual las ciencias naturales y las ciencias sociales, aunque no se ofrezca una clara explicación del origen y las manifestaciones de la crisis en las ciencias. Para el caso de la contabilidad, el autor sostiene que, pese a las dos orientaciones independientes pero complementarias de lo contable, allí también hay crisis. A la

---

19 Conviene aclarar que los criterios de científicidad que las autoras toman de Mattessich, son perfectamente compatibles con la epistemología de Popper.

diferencia entre los partidarios de estas orientaciones (la contabilidad como lo representable del mundo financiero, económico y social –la riqueza–, y la contabilidad como lo cuantificable –lo monetario–) hay que agregar que para algunos la crisis es un fenómeno del mundo real, mientras para otros se trata de una construcción mental. Aunque la manera como se definen las dimensiones externa e interna de la crisis de la contabilidad y sus aspectos hace pensar que se trata de problemas meta-teóricos, las críticas del autor a la inter-disciplina y la relación con los usuarios, están dirigidas a la práctica profesional y a las limitaciones de sus productos. Mucho mejor estructurada es la descripción de los síntomas de crisis en la dimensión interna de la contabilidad, a partir de la situación de sus cinco componentes. Con todo, habría que probar que el propósito esencial de la contabilidad consiste en ofrecer “una imagen comprehensiva de las organizaciones” (2009: 169) para aceptar la conclusión de que la crisis de la contabilidad debe acreditarse al fracaso de sus teorías, modelos, métodos y objetos para interpretar y representar la realidad. Hacia el final del texto reaparece la teoría de la complejidad junto con la promesa de que desde sus cuarteles sería posible construir una noción adecuada de *realidad*, capaz de superar los defectos que la falta de atención a los aspectos epistemológicos transmite a las nociones usadas corrientemente en el área. Queda por esclarecer el verdadero importe de las críticas de Macintosh a la idea de representar la realidad contable (en lugar de construirla) y su supuesta superioridad frente a los planteamientos realistas de Mattessich, así como determinar si, en efecto, los debates sobre la dicotomía representación/interpretación son la señal de una crisis que nos lleve a propiciar un cambio de paradigma en los fundamentos de la contabilidad.

El artículo de Peña, Maldonado, Vilorio y Casal (2010), constituye el ejemplo perfecto de cómo acudir a conceptos epistemológicos para plantear y analizar problemas contables. Los autores examinan la valoración contable e identifican las principales dificultades teóricas asociadas con dicha actividad. Ellos parten de la caracterización de la realidad que representa la contabilidad mediante tres supuestos: consistencia, objetividad-veracidad, y neutralidad. Luego ilustran, recurriendo a casos problemáticos, cómo estos supuestos no se cumplen a cabalidad y llaman la atención sobre las dificultades a que da lugar la asignación de valor razonable a las transacciones, para sintetizar toda la crítica. Este es, sin duda, un trabajo claro y articulado que plantea problemas como el de la objetividad y la veracidad que deben tener los informes contables, o el de la neutralidad de los sujetos que los producen, o la de la información distribuida. No obstante,

conviene hacer algunas precisiones. El supuesto de la consistencia, por ejemplo, corresponde al campo de la lógica y no al de la epistemología; y si hay casos en los cuales no resulta posible tratar de manera homogénea distintas transacciones similares, entonces el problema radica en el criterio de clasificación empleado (tal vez las transacciones no son del mismo tipo, pese a su similitud) o en debilidades de la teoría cuyos conceptos centrales no son aplicables de manera universal. Por otra parte, el hecho de que la asignación de valores falle no necesariamente implica el fracaso del principio de objetividad-veracidad. De hecho, los ejemplos de los autores identifican claramente varios candidatos para explicar dicho fallo; a saber, el efecto de condiciones dinámicas complejas cuya influencia se ignora o no se calcula correctamente, o los recursos del contador “creativo” que “sin tener que violar la línea de lo legal” (2010: 140) distorsionan la realidad financiera de una empresa. En ambos casos podemos ver que el principio epistemológico sigue incólume. Es bueno aclarar que los errores en la estimación del comportamiento futuro de los deudores de una empresa (y las previsiones o cálculos realizados sobre esa base) no comprometen el determinismo, como piensan los autores. Cualquier error debe atribuirse a la naturaleza de la inferencia inductiva en que se basan estas predicciones.<sup>20</sup> Es claro que los hábitos de pago y la moralidad comercial de un individuo se emplean para calificar su crédito, pero la persona puede variar radicalmente su conducta, quebrar o perder su empleo y, en cualquiera de estos casos, la predicción colapsa. La introducción del indeterminismo aquí es un error, así como la comparación con lo sucedido en la física de partículas, pues se trata de campos muy distintos: el mundo natural, y los fenómenos sociales. La estabilidad monetaria tampoco amenaza los supuestos examinados, pues aunque el ideal no se cumple, se puede calcular razonablemente bien su influencia. El hecho de que en algunos escenarios sea difícil de hacer (hiperinflación, devaluación incontrolable) se debe atribuir a la complejidad de los fenómenos económicos en lugar de a alguna dificultad especial para cumplir el supuesto. En resumen, los autores aciertan al elegir un área donde hay dificultades (la valoración), identifican correctamente

---

20 El mismo problema afecta a la mayor parte de las inferencias en ciencias sociales que toman la dirección pasado-futuro. Aunque el uso de herramientas matemáticas sofisticadas puede mejorar la situación ninguna predicción en este campo será absolutamente confiable, pues siempre hay un margen de error. Nuestro punto es que el problema de la valoración de transacciones y su extrapolación al futuro no pone en cuestión el principio de objetividad-veracidad, ya que las fuentes de error se pueden controlar y el riesgo de fallar se puede minimizar. Incidentalmente, una adecuada distinción entre valoración y medición puede contribuir a esclarecer este asunto.

algunos supuestos epistemológicos que surgen al analizar los aspectos del problema, y hasta sugieren posibles soluciones a algunos de los problemas examinados, pero se equivocan en los planteamientos filosóficos de fondo y en las conclusiones.

Aunque la investigadora Nohora García (2011) propone un objetivo un tanto modesto para su bien documentado trabajo (ilustrar y resaltar los principales temas que se abordan en los estudios sobre pensamiento contable e identificar las diferentes alternativas metodológicas que se han usado en las investigaciones sobre esta área) el lector interesado se lleva una grata sorpresa. El artículo ofrece mucho más que una simple ilustración, pues subraya las notorias diferencias –en tradición, cantidad y calidad– que se pueden establecer entre los estudios de segundo orden en el campo de la economía (o sobre algunos de sus autores clave, como Smith y Ricardo) y su vivo contraste con el carácter incipiente de estos mismos estudios para el campo de la contabilidad (y la escasez de trabajos sobre referentes como Luca Pacioli, entre otros). Esta apreciación, sin embargo, está completamente fundamentada en el alto grado de familiaridad de la autora con la literatura nacional e internacional sobre el particular, y en una cuidadosa revisión de las revistas norteamericanas que publican artículos sobre teoría de la contabilidad, historia de la contabilidad, pensamiento contable y similares, gracias a la cual pudo detectar algunos vacíos y áreas huérfanas. Bajo la convicción de que un trabajo promisorio en el área del pensamiento contable (capaz de mejorar la formación de nuevos investigadores en el más alto nivel) debe redoblar la atención que se ha conferido a aspectos como los antecedentes históricos, y el contexto y fundamentos filosóficos de la disciplina, García estructura su ensayo en cuatro secciones en las cuales examina sendos ejemplos: (i) un estudio diacrónico sobre la motivación de los cambios en el concepto de “contabilidad”; (ii) un trabajo sobre “la teoría del suavizamiento del ingreso en Estados Unidos durante el siglo XX”; (iii) el análisis que hace Katryn Current Buckner (1975) de la obra de Littleton y (iv) su propio comentario en torno a un extenso e influyente trabajo de Mattessich (2008), todo ello bajo el propósito común de “mostrar los contrastes de los objetos de estudio y de las metodologías utilizadas por los investigadores” (2011: 80). Pese a que los cuatro temas son importantes de suyo, y a que sus comentarios son informativos y sus críticas atinadas, sobresalen sus anotaciones sobre la monumental obra de Mattessich (2008) quien, como se sabe, se propone abarcar la investigación contable de los siglos XIX y XX a través del análisis de más de 4000 trabajos publicados en 30 países diferentes, incluidos varios de habla hispana. Coincido con la

autora en la afirmación de que el erudito austro-canadiense ha ofrecido una obra ejemplar "... fuente de consulta obligada para quienes deseen continuar con las investigaciones sobre pensamiento contable" (2011: 89). Las conclusiones del artículo revelan la gran variedad de temas que se han investigado en el campo de la teoría, la historia y la epistemología de la contabilidad, sobre todo en contextos académicos universitarios, la pluralidad de métodos (historia conceptual, sociología de la ciencia), herramientas analíticas y enfoques filosóficos (historicista, kuhniano) empleados, y la calidad de los resultados. De estos ejemplos y de lo que arroja su exámen es dable inferir que los investigadores colombianos pueden encontrar en esta literatura "un posible problema de estudio y una metodología a seguir" (2011: 90). Debemos destacar en este artículo virtudes como la adecuada (y muy nutrida) fundamentación bibliográfica, el rigor de los análisis, y la pertinencia de las recomendaciones (sobre todo en lo que toca a la formación doctoral en nuestro país y la consecuente consolidación de la disciplina). Habría que eliminar algunos errores de uso/mención y replantear el alcance del artículo, pues parece demasiado comprehensivo.

Los planteamientos de Betancur (2012) son consistentes con las preocupaciones registradas en la literatura colombiana reciente. Por un lado, confiere especial atención a los problemas meta-teóricos de la contabilidad (a saber, lo que puede contribuir la epistemología a los desarrollos actuales de la teoría contable; la forma correcta de entender la ontología de la contabilidad —si se logra establecer una categoría tal—; las motivaciones y doctrinas tras las variadas tendencias de investigación); por el otro, coincide con la evaluación de la mayor parte de los autores aquí analizados, sobre el estado incipiente de los estudios de epistemología contable y la necesidad de cualificar e incrementar el trabajo en el área. Betancur, como casi todos en su campo, sucumbe a las tentaciones de los enfoques postmodernos y se apresura a suscribir algunos de sus planteamientos más problemáticos. Estos autores, por ejemplo, en sus explicaciones sobre la relación entre epistemología y ontología, entienden esta última en el sentido que le dan los construccionistas; a saber, como el resultado de la actividad epistémica sobre cierta clase de fenómenos, llegando incluso a afirmar que los objetos propios de los fenómenos contables (que hacen parte de la ontología social) son creaciones de la subjetividad, con la mediación del lenguaje. Pero, como bien se sabe, el sentido original de ontología (*qua* estudio del ser —*ontos*—) diverge totalmente de esta aproximación; ya que, al menos para los seres naturales, es preciso reconocer su independencia con respecto a la mente (a menos que uno sea idealista o, peor aun, solipsista) por lo cual resulta

conveniente reconocer su objetividad. Hay un sentido en el cual es posible ‘crear’ hechos sociales, gracias a la aplicación de reglas constitutivas (Searle, 1995, 2010) y a las propiedades de nuestras instituciones sociales y del lenguaje, pero la afirmación de que el modo de existencia de estos hechos es subjetivo (al igual que los planteamientos sobre la estrategia epistémica a usar) se debe interpretar *cum grano salis*, ya que con ella se busca establecer el contraste entre los hechos naturales (que ocurren en el mundo) y los hechos sociales que, aunque dependen de que haya hombres, lenguaje y sociedades, también son reales (y objetivos) en el sentido en que las meras voliciones resultan ineficaces para modificarlos. La conclusión de que los hechos sociales son, en última instancia, subjetivos se debe al error de confundir su génesis y modo de existencia con su estatus epistémico. Hay que reconocer la pertinencia y novedad de los temas que aborda este artículo (e. g. las implicaciones de tratar la contabilidad como tecnología social; la naturaleza de los sistemas contables y la dinámica de las relaciones entre sus elementos internos y externos) y el nivel logrado en la discusión; pero es necesario insistir nuevamente en las ventajas de enfocarse en un pequeño número de temas y problemas (en lugar de mencionar tantas teorías y posiciones), de suerte que resulte posible presentar las intuiciones del autor y participar efectivamente en el proceso de construcción colectiva que con frecuencia se reclama.

El trabajo de Vilorio (2013) presenta algunas reflexiones, de naturaleza diacrónica, sobre la investigación contable en los países anglosajones. La autora reseña los principales problemas abordados (con sus variaciones) y los métodos más utilizados desde las tradiciones dominantes: la naturaleza de la disciplina, abordada desde la concepción descriptiva; la solución a dificultades técnicas y a la falta de confiabilidad en los informes financieros, desde la normativa; la incapacidad de producir teorías con poder predictivo, desde la positivista; la correcta ubicación de la disciplina en una taxonomía científica, desde la empirista; la superación de los enfoques racionalistas y positivos, desde el interpretativismo (hermenéutica) y la crítica interpretativa (acción comunicativa); la respuesta a las crisis financieras, desde el estructuralismo francés, y el postmodernismo. La asociación de estos problemas con los enfoques para estudiarlos es adecuada e inspiradora, salvo por algunas confusiones que es preciso superar (como la naturaleza del vínculo entre el normativismo –que parece confundirse con la regulación– y la ciencia normativa, cuyos respectivos aspectos metodológicos desaconsejan cualquier intento de reducción). Mucho mejor estructurado que otros artículos similares, aquí se contrastan los “métodos alternativos

de investigación contable”, con los modelos cuantitativos incorporados en por lo menos las cuatro primeras tradiciones mencionadas atrás. Viloria reitera los supuestos defectos de éstos modelos: la búsqueda de objetividad, el reduccionismo, el uso de la observación, la cuantificación, y menciona que el estudio de algunos fenómenos contables: “lo inobservable, la valoración de intangibles, la independencia de los auditores ...” (2013: 46) cae fuera del alcance de sus métodos. No se argumenta para mostrar que los modelos de investigación tradicionales son ineficaces para tratar estos problemas, ni se explican las ventajas de los enfoques alternativos, pero se asume, sin mayor discusión, que es necesario “desmontar los supuestos del realismo” que sostienen la independencia objetiva de los hechos económicos. La autora consigue ilustrar las motivaciones que llevaron a la adopción de estos enfoques alternativos en investigación contable y las áreas en que mejor se aplican, pero no le presta suficiente atención a las afirmaciones más controversiales de sus defensores. Así, por ejemplo, no se dice nada sobre el relativismo extremo al que conduce la tesis de que “toda forma de saber es contingente e interdependiente de otras realidades y dimensiones”; ni sobre la relación entre la intencionalidad de “toda forma de conocimiento” y el hecho de que el lenguaje no sea neutral sino parte del sujeto (2013: 47). Mucho más útil es la representación gráfica de los estudios basados en métodos alternativos (que dejan claro la familiaridad de la autora con la literatura) y la recomendación de obtener un adecuado balance entre la investigación académica, la gremial y el ejercicio de la profesión, que deberían estar mejor alineadas para un adecuado desarrollo disciplinar.

### Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable

Aunque, a juzgar por su título, el artículo de Gracia (2008) debería incluirse en la categoría siguiente, hemos decidido ubicarlo en ésta pues la mayor parte de los problemas de que se ocupa corresponde al campo de la teoría contable más que al de la meta-teoría. En efecto, el autor reconoce las complejidades de esta tradición investigativa, su incipiente desarrollo y el riesgo de que parece promover un eventual alejamiento de la contabilidad con respecto a las ciencias sociales. Gracia ofrece una detallada revisión del programa formalizado en contabilidad, el cual representa una superación integradora de los programas legal y económico; se ocupa de las posibilidades de lograr su desarrollo axiomático y distingue entre las propuestas de axiomatización comprehensiva en las que se intenta formalizar toda la disciplina contable (como las de Mattessich e Ijiri) y aquellas

donde se formalizan solo algunas partes de la teoría (como las de Cañibano y García). Por otra parte, Gracia expone las aplicaciones más conocidas del programa formalizado (contabilidad matricial, contabilidad de grafos) y menciona las críticas más frecuentes que se levantan en su contra; en particular, la objeción de que toda la empresa teórica colapsaría si se establece que las 'verdades' elegidas como base del sistema axiomático no son tales, o la de que el tratamiento axiomático de las teorías no sirve para descubrir nuevas verdades sino para reestructurar algo que ya se conoce. Ambas objeciones yerran el objetivo, pues la característica fundamental de los sistemas axiomáticos radica en su coherencia y poder deductivo y las 'verdades' o principios iniciales ni están en discusión ni se pretende que sean 'verdaderas' en el sentido material del término. Tampoco cabe reprochar a las teorías axiomatizadas que no produzcan 'nuevas verdades' (empíricas) pues el objetivo del proceder axiomático consiste en explicitar las relaciones deductivas que se pueden establecer entre las proposiciones del sistema y revelar nuevos teoremas que informan sobre propiedades formales o relaciones deductivas desconocidas hasta entonces. La advertencia de Gracia de que el programa formalizado puede dejar por fuera las conexiones entre el sistema contable y los sistemas de orden social con los que necesariamente se relaciona la teoría contable, está bien motivada. Es importante mencionar el bien ganado reconocimiento que recibe Gracia, tanto en la literatura dedicada a las cuestiones teóricas de la contabilidad, como en la que se ocupa de las meta-teóricas. Esto basta para zanjar cualquier duda sobre su conocimiento de la filosofía de Lakatos y la correcta aplicación de sus planteamientos al examen del programa formalizado. Sin embargo, es preciso mencionar la constante oscilación de este artículo entre los dos posibles niveles de discusión, como lo ilustra su interés por los aportes de Meyer sobre la demarcación de la noción de *partida doble* y la correcta comprensión de su rol en el programa formalista, y las particularidades de la teoría de la agencia y del análisis circulatorio desde la óptica del programa de investigación aquí descrito. El artículo, que ofrece pistas clave para resolver algunos problemas importantes en epistemología de la contabilidad, podría haberse estructurado mejor, ya que carece de introducción y conclusiones.

De hecho, la segunda contribución de Gracia (2012) que analizaremos aquí, sigue una línea parecida. Esta vez el título (Problemas en el sistemamundo de la contabilidad) no es muy informativo, toda vez que el autor se ocupa del centro mismo de los debates en la relación teoría/práctica, la capacidad representacional de las teorías contables, y la posibilidad

de relacionar la contabilidad ambiental con una de las tendencias principales (la gestión del conocimiento), bajo la égida de cuatro principios: (a) la objetivación del valor del conocimiento aplicado a la riqueza y las construcciones sociales; (b) la objetivación de las riquezas contenidas en los recursos naturales; (c) la preponderancia teórica y metodológica de los sistemas involucrados en lo ambiental; y (d) la reciente irrupción del sentido de responsabilidad social y ética sobre los fenómenos ambientales (2012: 31-32). Con base en los nuevos desafíos que enfrenta la contabilidad en general, y la contabilidad ambiental, en particular, el autor señala la necesidad inaplazable de reconstruir su aparataje teórico-conceptual, el cual debe incluir, en especial, un replanteamiento de la concepción de *sistema*, cuyo correcto tratamiento no se ha logrado todavía. Como otros colegas en el área, Gracia pone de relieve la influencia del positivismo en la concepción de la realidad (de los hechos contables) a la que pretende referirse la teoría, el eventual influjo de enfoques deterministas, de marcos de referencia cuantitativos, y el empleo del método hipotético-deductivo en sus investigaciones. La descontextualización de las teorías contables y su incapacidad para dar cuenta de las relaciones entre sus sistemas y el entorno social, se atribuyen al empleo de la lógica, la epistemología y los principios del método científico de las ciencias empíricas, trasladados acríticamente al campo de saber de la contabilidad. El autor señala que la racionalidad controladora, ampliamente usada en los enfoques de investigación y teorización tradicionales, no se ajusta muy bien a las particularidades del objeto y métodos de observación de la contabilidad ambiental, un área en la cual casi todo está por hacer. La última parte de este artículo contiene aclaraciones y sugerencias para una mejor estructuración de la teoría que subyace a la contabilidad ambiental, así como para resolver algunas dificultades de su *praxis*; desde esta perspectiva, se involucra en una discusión de naturaleza teórica que nos enseña como mejorar la situación diagnosticada al comienzo del trabajo y no en una meta-teórica, que arroje luz sobre los problemas epistemológicos allí planteados.

El artículo de Jiménez, Gracia y Franco (2014) pretende explicar las características de la investigación contable en su “tránsito” desde el enfoque positivista a la perspectiva interpretativa y formula una invitación a familiarizarnos con las distintas metodologías que se han empleado en contabilidad. Según los autores, el trabajo en el área ha estado animado por el objetivo de producir una teoría general de la contabilidad “científicamente soportada” y durante su periplo ha recibido la influencia de los debates metodológicos y epistemológicos en las ciencias sociales. No se hacen esperar las críticas

al positivismo que, sin estar claramente identificado, se califica como una “ideología” que inspiró buena parte de la investigación en ciencias sociales (en el siglo XX), apelativo que resulta sorprendente si recordamos los principios que apoyaban su proyecto y la celeridad con la que se descubrieron y aceptaron sus falencias (capítulo 1, atrás). Tal vez los autores piensan en ciertos principios de corte empirista y realista, que se han incorporado a la metodología de las ciencias (naturales y sociales) y, debido a sus reservas sobre la conveniencia de un monismo metodológico así, se vean obligados a rechazar de plano cualquier enfoque de esta familia. Al igual que otros colegas (Viloria, 2013) los autores expresan su preocupación por la búsqueda de conocimiento “válido”, una propiedad de los sistemas formales que se aplica inadecuadamente a las teorías empíricas, y describen los sistemas a partir de los cuales se desarrollan las etapas tempranas de la investigación contable como fundacionalistas y basados en enunciados indubitables. Valdría la pena revisar, entonces, si propiedades como “validez”, “certeza”, y “fundacionalismo” resultan buenos candidatos para caracterizar el tipo de conocimiento que se busca establecer en ciencia (independientemente de su clasificación) y, *a fortiori*, si todos los enfoques realistas en contabilidad requieren alguna de las tres.<sup>21</sup> No nos detendremos a considerar la presentación de los enfoques de investigación, formalizado y normativo; ni las razones que se aducen para el surgimiento de los enfoques alternativos en investigación contable, pues buena parte de este material ya se expuso y analizó en los comentarios a los trabajos individuales de Gracia y Franco, cuyos planteamientos se reiteran en este artículo. Reconocemos la intención crítica del artículo, pero recomendamos un tratamiento más cuidadoso de los debates, ya que muchos de los planteamientos críticos controversiales de los representantes de las corrientes alternativas (entre los cuales se destaca el relativismo sobre la verdad que pregonan los postmodernos), simplemente se dan por descontados.

La tercera contribución de Martínez (2014) encaja en esta sección ya que en ella el autor plantea diversas críticas a la concepción teórica de la contabilidad ortodoxa. Este artículo es el mejor estructurado de los tres trabajos que hemos comentado hasta aquí, si bien comparte los principales defectos de sus anteriores contribuciones: una mirada, de naturaleza ideológica, desde los postulados de la postmodernidad; ciertas confusiones recurrentes acerca de los compromisos teóricos de la ciencia actual; la

---

21 Como espero mostrar en el capítulo 5, a pesar de su firme compromiso con el realismo científico, el racionalismo crítico de Popper no demanda ninguna de estas tres propiedades.

constante (y, en temas cruciales, exclusiva) dependencia de literatura secundaria, y la irrefrenable tendencia del autor a acuñar o reiterar etiquetas (algunas de ellas espurias) mediante las cuales se descalifican, sin mayor argumentación, la teoría, la práctica y la epistemología contables de los años recientes.<sup>22</sup> Como ya es habitual en él, Martínez denuncia los vacíos conceptuales en las discusiones sobre el tema, advierte sobre eventuales fuentes de error que se perpetúan por falta de trabajo serio, y critica la influencia de la filosofía y la ciencia modernas en la teorización contable reciente. Estos reparos podrían ser bien recibidos si no dependieran de una caracterización inadecuada de la filosofía y la ciencia modernas y de interpretaciones equivocadas sobre sus compromisos epistemológicos. Por ejemplo, aquí se repiten las acusaciones contra la objetividad y el carácter matemático de la ciencia, al igual que las críticas a la verdad objetiva (identificada como si fuese un asunto exclusivo de la práctica y no de cualquier teoría empírica), sin que se muestren las razones por las que tales ideales serían impertinentes en la teoría o la práctica contables. De hecho, el autor mete en un mismo saco los enfoques positivistas de la ciencia y los falibilistas (como el de Popper) y supone que todos, por igual, dependen del inductivismo y el verificacionismo; y a pesar de que cita –de segunda mano– a Popper sobre el carácter conjetural de las teorías y el limitado rol de la observación como acicate para la ciencia, usa el texto para apoyar la tesis de la supremacía de la práctica en el conocimiento (algo que, de ninguna manera, se puede atribuir a este autor). Son ilustrativos de su aceptación acrítica de los planteamientos postmodernos el rechazo de la racionalidad, la objetividad, y la verdad objetiva. Naturalmente, el problema no radica en su declarada identificación con los principios de esta filosofía, lo que se echa de menos es una exposición argumentada y ordenada de las razones por las cuáles la teoría, la práctica y la epistemología contables estarían mejor si se liberan de semejantes principios y, sobre todo, de cómo se podrían estructurar bajo el manto de la postmodernidad; en otras palabras, hace falta una exposición articulada de ejemplos funcionales de teorías, prácticas y epistemologías contables postmodernas. No se niega que algunas de las críticas de Martínez a la teoría contable en estos puntos puedan ser acertadas o estar bien motivadas; lo que se busca aclarar es que para poder avanzar en la discusión necesitamos algo más que etiquetas sonoras (como “eufemismo de la verdad única”, “razón indolente” “eurocentrismo

---

22 A manera de muestra algunos botones: “telos performativo” (2014: 73); “fetiche ideológico” (2014: 83); “razón indolente”; (2014: 89); “tiranía del método”.

traumático” y otras similares, sin importar las credenciales ni la popularidad de los autores que las acuñaron originalmente).

### Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable

Aunque el artículo de Franco (2013) corresponde más bien a una revisión de caso, se ha incluido en esta sección porque Norman Macintosh, en el período que se expone, se muestra partidario de aplicar los principios de la filosofía postmoderna a la teoría contable. Franco ofrece una concienzuda y detallada exposición de estos planteamientos, y como no es claro hasta qué punto se suscribe a ellos, ha de entenderse que las críticas aquí consignadas están dirigidas, fundamentalmente, a Macintosh. Para comenzar, conviene hacer algunas precisiones: la postura que describe Franco está lejos de representar “la producción intelectual” de Macintosh, toda vez que sus trabajos tempranos (incluyendo un libro sobre contabilidad conductista) se inscriben en la tradición positiva que éste abandona a finales de la década de los 80, para pasar algún tiempo en la continental, antes de arribar al enfoque postmoderno, desde donde se hacen los planteamientos a los que se refiere este artículo. Buena parte de las tesis presentadas en el trabajo de Macintosh no son más que lugares comunes; por ejemplo, no necesitamos a Bajtín para saber que un texto está sujeto a “diferentes lecturas, diferentes significados” (2013: 58); por el contrario, esta es una conclusión a la que puede llegar cualquier lector moderadamente ilustrado; y lo más importante, la denominada “filosofía postmoderna” no constituye un cuerpo doctrinal estable; bajo esa etiqueta se agrupan distintas posiciones y autores, incluyendo algunos que no son, estrictamente hablando, postmodernos, como Foucault, quien queda mejor clasificado como un estructuralista.<sup>23</sup> Los postmodernos se caracterizan por su desprecio de la lógica de primer orden; del determinismo y la causalidad, de los principios de la racionalidad, la verdad objetiva y absoluta, el empirismo, y la mayor parte de las tesis epistemológicas que se conformaron con el surgimiento de la filosofía y la ciencia modernas. Sus partidarios rechazan la concepción

---

23 Es preciso mantener la diferencia entre el estructuralismo francés (y el post-estructuralismo), una tendencia filosófica que se nutre básicamente de planteamientos semióticos y semiológicos; y cuya noción de estructura proviene de la lingüística; y el estructuralismo meta-teórico (Sneed, Stegmüller, Moulines), una forma de filosofía analítica que se ocupa de la filosofía de la ciencia y aborda la reconstrucción de teorías con apoyo de la semántica y la teoría intuitiva de conjuntos, y cuya noción de estructura proviene de las matemáticas. Para una ampliación de este punto, ver Jaramillo (2009).

de la ciencia que se inauguró en el siglo XVII y a la que consideran un proyecto fracasado, que incumplió casi todas sus promesas.<sup>24</sup> Según el autor, las fuentes de Macintosh son Derridá (y su método de la deconstrucción); la contabilidad hetero-glósica (que sigue los planteamientos hermenéuticos y literarios de Bajtín); Foucault, y la interpretación de la contabilidad como dispositivo de control, inspirada en el panóptico de Bentham (tal como se plantea en *Vigilar y Castigar*); y Baudrillard de quien toma la idea del ocultamiento de los referentes a los que remiten los informes contables, tras intereses y valores sociales, y la confusión entre sujeto y objeto. Franco le reprocha a Macintosh que considere de manera unificada los procesos de medición y valoración, pues de esta manera no se perciben ciertos problemas relativos a “la verdad, la riqueza y la propiedad”; y la insuficiencia de “su análisis de la contabilidad como dispositivo de poder” (2013: 57), porque ignora la capacidad para ejercer control político sobre las cuentas de las grandes empresas. También contrasta los enfoques de Mattessich y Macintosh, y pone el acento en el tránsito de la investigación contable ortodoxa a los enfoques recientes que se basan en ontologías subjetivas “propias de los giros lingüísticos y postmodernos” (2013: 58). Luego retoma las tesis del marxismo sobre la determinación social y material de las ideas (al servicio de las clases dominantes) y el carácter supra-estructural de las teorías, para motivar la adopción de alternativas como la teoría crítica de la sociedad y la hermenéutica en la teorización contable. No hay duda de que Franco es un autor informado, aunque algunas de sus interpretaciones son cuestionables. Por ejemplo, no es correcto afirmar que, según Popper, el “factor de delimitación entre ciencia y no ciencia” es la lógica (2013: 62). Obviamente, Franco se refiere al problema de distinguir entre las teorías de la ciencia empírica y las demás teorías, para lo cual Popper propuso una forma de demarcación basada en el criterio de falsabilidad. Por esta misma razón, la analogía con el giro lingüístico de los postmodernos está fuera de lugar, lo mismo que las frecuentes afirmaciones que indican cómo se “demostraron” los más variados planteamientos de los postmodernos en distintas interpretaciones y operaciones contables. Si media un análisis crítico, a lo sumo encontramos metáforas, como la que se atribuye a Macintosh cuando afirma que los informes contables son “obras literarias” con autores, críticos, lectores y consumidores. La tarea de comentar en detalle el extenso artículo de Franco, resulta impracticable debido a la cantidad y complejidad

---

24 Resulta curioso, sin embargo, que muchos de los argumentos de los postmodernos contra la ciencia, e incluso parte de su lenguaje, provengan de la física cuántica (una ciencia que emplea matemáticas avanzadas) y de los principios de incertidumbre o indeterminación, centrales en esta teoría.

de los temas que trata (el mero comentario de las caracterizaciones de estructuralismo, post-estructuralismo, deconstruccionismo y el resto de “ismos” que contiene este trabajo requeriría muchas páginas). Comparto los comentarios del autor sobre el pragmatismo y sus implicaciones para la contabilidad y me agrada registrar aquí su deseo de tomar distancia con respecto a algunos de los planteamientos de la post-modernidad. Seguiremos presentando las críticas puntuales, a medida que vayan apareciendo.

El extenso trabajo de Gil (2013) recorre una senda parecida. Subraya las implicaciones sociopolíticas de las normas contables auspiciadas por las organizaciones académicas y gremiales y el control sobre su aplicación (que ejercen los organismos internacionales), así como el interés dispar que las anima. Aunque su clasificación de los enfoques contables y la de los contadores parece maniquea, el autor comparte y promueve el compromiso social de la práctica profesional. Su principal interés radica en el proceso de adopción de normas internacionales (como las NIIF) en nuestros países, y las implicaciones de este proceso, que ve influido por tres corrientes de pensamiento: el positivismo, la hermenéutica y la escuela crítica. Gil explica las principales características de cada corriente y presenta las objeciones que se encuentran en la literatura. En este orden de ideas, el positivismo trata las reglas de manera pragmática, sirve a los intereses del capitalismo (valida la propiedad privada sobre los medios de producción; determina la ganancia del capital financiero; impulsa la gestión financiera de las organizaciones; entre otras) (2013: 12). De acuerdo con este enfoque, la contabilidad es una tecnología social, en el sentido de Bunge, que analiza las normas desde los criterios técnicos de eficiencia y pertinencia, y mientras replica los principios de la racionalidad dominante, se guía por el afán de conseguir una mejor adaptación de las normas locales con sus modelos transnacionales. Gil advierte que no adoptará el enfoque positivo, ni el interpretativo, pues ve mayores ventajas en su contraparte, el crítico. Al primero de éstos se le atribuye la capacidad de identificar las acciones y creencias típicas de la ideología homogeneizadora de las NIIF y los objetivos de los organismos internacionales que buscan mejorar la comparabilidad de la información para el beneficio de los mercados de capitales. Aquí la búsqueda de significado requiere un enfoque causal que pone en relación la conducta humana y la información financiera, pero el proceso está al servicio de los intereses del gran capital. Por contraste, el segundo (la perspectiva crítica) se basa en otras ciencias sociales y ofrece una mirada holista de la relación entre la contabilidad, su dimensión práctica, la capacidad de “comprender el mundo” para transformarlo y

su relación con el poder, según los principios de la filosofía postmoderna (2013: 13). Gil considera que éste enfoque constituye la mejor opción para analizar la génesis política de las normas y esclarecer su compromiso con el desarrollo de los mercados financieros y el objetivo de reproducción del sistema capitalista. Independientemente de cuan apropiada pueda ser la perspectiva crítica para la epistemología contable, algunos de los planteamientos de Gil son desenfocados; por ejemplo, las pautas para determinar cuáles desarrollos de la contabilidad como ciencia son correctos, no pertenecen a la epistemología (es decir, no son meta-teóricas) sino a la ciencia misma (son teóricas); y aunque el análisis político sobre los organismos que adoptan y promueven las NIIF y las motivaciones subyacentes a ese proyecto es pertinente, parece francamente incompleto; mucho más atinada, por contraste, es su distinción entre “saber qué es contabilidad” y “saber de contabilidad” al igual que las precisiones sobre el “contexto de emergencia” (descubrimiento) de las normas internacionales. Es evidente que las escuelas de contabilidad en competencia no son sólo la de Contabilidad Positiva y la Crítico Interpretativa, aunque la labor de clarificación que hace Gil sobre cómo se consideran las normas internacionales desde las distintas escuelas debe ser bienvenida.

El tercer artículo de Gracia (2013) que comentaremos aquí, llena un enorme vacío en la literatura nacional. Parte del supuesto de que “la contabilidad es una ciencia profundamente social” (2013: 89) y que sus teorías tienen que ayudarnos en las transformaciones que ocurren en el mundo de la vida. Se trata de una completa presentación del pensamiento habermasiano, y de cómo se pueden incorporar sus principios a la teorización y la práctica contables. Gracia sitúa la teoría crítica de la sociedad en el contexto de la disputa con el positivismo; explica la noción de *interés* (central en esta epistemología), discute el papel del entendimiento, la comprensión y la comunicación para fortalecer las estructuras teóricas de la contabilidad, y explica brevemente la clasificación tripartita de las ciencias de acuerdo con los postulados de la Escuela de Frankfurt, y su correlación entre los métodos predominantes y los objetos de investigación, según el tipo de interés: ciencias empírico-analíticas, histórico-hermenéuticas y crítico-sociales. Como se recordará, la *Teoría de la Acción Comunicativa* de Habermas se opone a la racionalidad cognitivo-instrumental predominante cuyos efectos, para el caso de la contabilidad, se manifiestan en la falta de correlación entre la teoría y las prácticas socio-contables correspondientes, que al haber sido trasladadas a un contexto diferente a aquel donde se gestaron las teorías, descuidan los aspectos sociales y cualitativos, dejan

por fuera las condiciones históricas particulares y exhiben sus carencias. Para Gracia (y muchos de sus colegas) la inspiración positivista y naturalista de la investigación contable de los últimos cuarenta años ha generado una crisis dual: por un lado los avances empíricos no se han visto acompañados de los desarrollos teóricos correspondientes; por el otro, no ha sido posible trascender esta inspiración para lograr una comprensión estructurada de los hechos socio-económicos que enmarcan sus fenómenos. La propuesta de Habermas, quien reemplaza la certeza del sujeto como criterio de verdad por el consenso social mediado en la comunicación, le aporta a la teoría contable la posibilidad de superar los defectos del positivismo, la capacidad de esclarecer las relaciones entre contabilidad, lenguaje y comunicación, y la oportunidad de emplear enfoques cualitativos para estudiar los fenómenos contables. Si bien la postura de Gracia a favor de la teoría crítica coincide con una tendencia en el campo, no queda claro a cuál de las versiones del positivismo se reacciona, ni las ventajas concretas de hacer epistemología de la contabilidad desde esta perspectiva. El autor, como muchos de sus colegas, ofrece múltiples ejemplos de cómo reinterpretar algunas actividades contables desde la teoría crítica, pero estos ejemplos ilustran la posibilidad de aplicar las tesis de Habermas a la práctica profesional y no al planteamiento o solución de problemas en la meta-teoría, hacia donde se deberían dirigir estos esfuerzos. El autor subraya que, desde Habermas, las teorías contables no son puras (debido a su relación con la praxis); que el sujeto cambia su rol pasivo para intervenir en la teorización; y que todo modo de conocimiento está mediado por intereses intra y extra-teóricos. El artículo culmina con la revisión de la noción ortodoxa de *racionalidad*, reemplazada por una nueva, como se advirtió arriba, y con varias ilustraciones sobre cómo hacer investigación contable desde la perspectiva habermasiana. Independientemente de cuán apropiada resulte una metodología así para la contabilidad, se echa de menos la discusión filosófica en torno a los eventuales defectos de la aplicación de los métodos tradicionales (y de cómo se eliminan éstos mediante la hermenéutica y la teoría crítica), y una mínima prueba de que, en efecto, la contabilidad es una ciencia social regida por los principios del conocimiento y el interés. Así mismo, y en vista de la frecuencia y tono de las críticas a esa tradición empirista que queda sin individuar, sería recomendable tomar en cuenta el famoso debate entre Popper y Habermas sobre la lógica de las ciencias sociales, cuyos resultados podrían contribuir a una mejor comprensión de la naturaleza de los desacuerdos entre estas dos escuelas.

## Referencias

- Álvarez A., Harold. (1995) "Normalización y planificación contable". *Revista Universidad del Quindío*, vol. 4.
- Ariza Buenaventura, Danilo. (1992) *La contabilidad objetivación del control económico-social*. II Simposio Nacional sobre Investigación Contable y Docencia, Armenia.
- (1996) "Una aproximación a la naturaleza de la Contabilidad". *Lúmina*, No. 1, pp. 4-16.
- Ballester, Enrique. (1975) *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza.
- Betancur, Héctor Darío. (2012) "La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas". *Lúmina*, No. 13, pp. 106-127.
- (2014) "El sistema contable en perspectiva Sistema-Entorno". *Lúmina*, No. 15, pp. 202-224.
- Bravo, Oscar. (1989) *Cienciología e integración del conocimiento*. Bogotá: Universidad Incca de Colombia.
- Bunge, Mario. (1963) *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires: Siglo XX.
- (1983) *Epistemology II: Understanding the world*. Massachusetts: Reidel.
- Cañibano, Leandro. (1974) "El concepto de contabilidad como un programa de investigación". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. III, No. 7, pp. 34-45.
- Cañibano Cano, Leandro y Gonzalo Angulo, José Antonio. (1997) "Los programas de investigación en contabilidad". *Revista de Contabilidad*, vol. 0 no. 0, pp. 57-95.
- Castillo Nossa, Dilia y Dávila Giraldo, Gloria Cecilia. (2011) "Una mirada del pasado hacia el futuro de evolución del pensamiento contable". *Lúmina*, No. 12, pp. 300-311.
- Cortés J., John Henry. (2004) "La Partida Doble. Perspectiva Crítica de una Propuesta Paradigmática para la Disciplina Contable". *Lúmina*, No. 5, pp. 77-96.
- (2005) "Reflexiones teóricas en torno a la contabilidad por partida doble". *Lúmina*, No. 6, pp. 122-141.
- Feyerabend, Paul. (1970) "Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge". *Minnesota Studies in the Philosophy of Science*. Vol. 4.
- Franco Ruíz, Rafael. (2000) "Conocimiento Contable, Megatendencias y Cambio". Primera Parte. *Lúmina*, No. 2, pp. 87-100.
- (2013) "Aportes del posestructuralismo y el posmodernismo al desarrollo del pensamiento contable. La perspectiva de Norman Macintosh". *Lúmina*, No. 14, pp. 54-86.
- García, Carlos Emilio. (2004) "Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad". *Lúmina*, No. 5, pp. 61-76.
- (2006) *Popper's Theory of Science*. An Apologia. London: Continuum.
- (2018) *Caracterización y defensa de algunos temas controversiales en la filosofía de la ciencia de Popper*. En proceso editorial

- García, María Dolly. (1998) "Formulación conjuntista de los fundamentos contables". *Lúmina*, No. 2, pp. 11-18.
- García, Nohora (2011). "Una ilustración sobre los *estudios de pensamiento contable*". *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 77-93.
- Giraldo G., Gregorio Antonio. (2004) "Reflexión sobre el Paralelo Explicación- Comprensión en la Disciplina Contable". *Lúmina*, No. 5, pp. 113-127.
- Gil, Jorge Manuel. (2013) "Expectativas sobre el desarrollo de la escuela critica en contabilidad en el marco de la diseminación de las NIFF". *Lúmina*, No. 14, pp. 8-38.
- Gómez Hernández, Carlos Eduardo. (2003) "Aproximación Sistémica al Concepto de Orden como Objeto de Estudio de la Contabilidad". *Lúmina*, No. 4, pp. 101-115.
- Gómez Villegas, Mauricio. (2006) "Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable". *Lúmina*, No. 7, pp. 129-153.
- (2011) "Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica". *Lúmina*, No. 12, pp. 120-150.
- Gracia López, Edgar y Calvo, A. (1997). "Elementos metodológicos para la construcción del control económico ambiental", XIII Congreso Colombiano de Contadores Públicos, Cartagena.
- (2008) "Programa de investigación formalizado". *Lúmina*, No. 9, pp. 168-185.
- (2012) "Problemáticas en el sistema-mundo de la contabilidad". *Lúmina*, No. 13, pp. 30-46.
- (2013) "Habermas y su incidencia en la contabilidad". *Lúmina*, No. 14, pp. 88-115.
- Jaramillo Uribe, Juan M. (2009) "Estructuralismo francés y estructuralismo meta-teórico". *Discusiones Filosóficas*, Vol. 10, No. 15, 23-50.
- Jiménez Aguirre, Rubiela; Gracia López, Edgar y Franco Ruíz, Rafael. (2014) "Trascendencia de la dimensión positivista a la Interpretativa en la Investigación contable". *Lúmina*, No. 15, pp. 34-55.
- Kuhn, Thomas. (1962) *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Loaiza Robles, Fabiola. (2005) "Signo y Razón. Exploración semiótica de la partida doble". *Lúmina*, No. 6, pp. 55-72.
- (2007) "Papel de la partida doble en la representación contable". *Lúmina*, No. 8, pp. 8-23.
- Machado Rivera, Marco Antonio. (1999) "El complejo objeto de estudio de la contabilidad: Por la vía constructiva". *Revista Contaduría*, v.35 fasc.1 p.17 - 47
- (2004) "Modelos Contables y Realidad. Aproximación Conceptual a su Relación". *Lúmina*, No. 5, pp. 93-112.

- . (2009) "Crisis de la contabilidad: contexto y dimensiones". *Lúmina*, No. 10, pp. 161-174.
- . (2009b) "Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación". *Actualidad Contable FACES* Año 12 No 19, pp. 38-55.
- . (2011) "Representación contable. De la revelación de los hechos a la construcción de la realidad". *Lúmina*, No. 12, pp. 152-171.
- Macías Cardona, Hugo Arlés y Moncada Ruiz, Tatiana. (2011) "El campo científico de la contabilidad. Panorama internacional de las revistas". *Lúmina*, No. 12, pp. 260-278.
- Martínez P., Guillermo León. (2004) "Los Vaivenes Teórico-Epistemológicos de la Disciplina Contable". *Lúmina*, No. 5, pp. 33-59.
- . (2007) "Los paradigmas contables: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica". *Lúmina*, No. 8, pp. 205-234.
- . (2014) "La contabilidad frente a la hegemonía de racionalidad calculante". *Lúmina*, No. 15, pp. 72-104.
- Mattessich, Richard (1993). "Paradigms, Research Traditions and Theory Nets of Accounting". *Philosophical Perspectives on Accounting*.
- . (2008) *Two Hundred Years of Accounting Research*. New York: Routledge
- Mejía Soto, Eutimio. (2005) "Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich". *Revista internacional Legis de auditoría y contaduría*, No. 24, pp. 135-174.
- Montesinos J., Vicente. (2000) "Formación y contrastación de las teorías científicas en contabilidad". *Lúmina*, No. 3, pp. 7-13.
- Nepomuceno, Valerio. (2005) "A objetividade contábil e a queda da relevância do resultado marginalista. Uma análise epistemológica da realidade social". *Lúmina*, No. 6, pp. 142-165.
- Ospina Zapata, Carlos Mario. (2006) "Sobre la investigación en contabilidad: algunos apuntes". *Porik An*, pp. 73-121.
- Pérez, Isaac Enrique. (2002) "Los vaivenes teórico/epistemológicos de las ciencias sociales latinoamericanas – Notas para identificar algunas dimensiones problemáticas en la construcción del conocimiento sobre América Latina". En: <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/>
- Peña, Aura Elena; Maldonado, Fabio; Vilorio, Norka, y Casal, Rosa. (2010) "Problemas epistemológicos de la valoración en contabilidad". *Lúmina*, No. 11, pp. 138-145.
- Popper, Karl. (1974) "Reply to my Critics" In: Schilpp, Arthur (Ed.) *The Philosophy of Karl Popper*. La Salle: Open Court.
- Quintero, Hernán. (1996) "Hacia una escuela de investigación científica en la Contabilidad". *Lúmina*, No. 1, 1996, pp. 22-30.
- Sarmiento, Héctor José. (1996) "La Urdimbre del Quipus. Elementos para el abordaje crítico al objeto de estudio de la contabilidad". *Lúmina*, No. 1, pp. 31-44.

- (1999-2000) "La Urdimbre del Quipus. Una discusión taxonómica acerca del concepto de control como objeto de estudio de la contabilidad". Segunda parte. *Lúmina*, No. 3, pp. 101-116.
- Santos, G. Durán, M. y Urquijo, W. (1998) "El hombre y la auto-organización en los enfoques sistémicos de la Contabilidad". *Lúmina*, No. 2, pp. 47-60.
- Searle, John. (1995) *The Construction of Social Reality*. New York: Free Press.
- (2010) *Making the social world. The structure of Human Civilization*. New York: Oxford University Press.
- Viloria Ortega, Norka. (2001) "Epistemología de la Ciencia Contable". *Actualidad Contable Faces*, vol. 4, núm. 4, enero-junio, pp. 63-71.
- (2013) "Los retos de la contabilidad. Una visión de los avances de la teoría contable". *Lúmina*, No. 14, pp. 40-52.
- Wirth, María Cristina. (2001) *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*. Buenos Aires: Ediciones La Ley S.A.



# Capítulo 3



# La epistemología de la contabilidad escrita en lengua inglesa

Si nos atenemos a las reflexiones epistemológicas sobre la contabilidad que se llevan a cabo en otras latitudes (principalmente Norteamérica, Europa, Australia y Nueva Zelanda), es indispensable reconocer el surgimiento de comunidades académicas robustas y rigurosas que se agrupan en, por lo menos, tres corrientes de investigación; a saber: funcionalista, interpretativa, y crítica (Mickhail y Graaf, 2000; Mejía, Montilla & Montes, 2010). También es dable reconocer el papel de los enfoques positivo y normativo, de vieja data en los países anglosajones, cuyos principales argumentos serán objeto de análisis en este libro. No hay duda de que los estudios teóricos sobre la contabilidad tienen el rigor y profundidad necesarios como para poder beneficiarse de los aportes de la filosofía de la ciencia en general (o de la meta-teoría que se elija); por lo que la insistencia de autores como Solís y Gabalachis (2007), en el hecho de que la contabilidad echa mano de procesos metodológicos basados en la investigación académica, parece estar fuera de lugar. En efecto, incluso algunas contribuciones que abordan problemas relativos a los principios éticos, filosóficos y educativos que orientan el proceso de formación de contadores, trascienden la discusión de las ventajas comparativas de la educación crítica sobre la puramente memorística, e introducen debates acerca del problema de si la formación contable en Norteamérica impone a los estudiantes chinos valores occidentales, incompatibles con los de su tradición y cultura, así como discusiones epistemológicas sobre la esencia de estas confrontaciones (Saravanamuthu y Tinker, 2008). En este proyecto, asumiremos el supuesto de que la contabilidad contemporánea es una disciplina en proceso de desarrollo o, para emplear terminología kuhniana, pre-paradigmática, que aún no ha resuelto de manera satisfactoria los problemas relacionados con su objeto de estudio y su estatus epistémico, y que corre el riesgo de extraviarse en los intrincados vericuetos de la especulación filosófica y las disputas (todavía abiertas) sobre la concepción de ciencia más promisoriosa y adecuada para su naturaleza y fines. Sin embargo, no se malgastarán esfuerzos para determinar si se trata o no de una ciencia, sino que procuraremos ayudar a los teóricos de la contabilidad a emprender sus reflexiones de manera más informada y a evitar los riesgos y confusiones que afectan la mayor parte de los trabajos publicados en nuestro país, inclusive cuando el modelo a

seguir proviene de la literatura anglosajona (donde también hay malos ejemplos, como se verá). Por esta razón, no nos detendremos en las categorías propuestas por Mickhail y Graaf, Mejía et al. sino que separaremos las contribuciones a analizar empleando el mismo criterio cronológico del capítulo anterior, es decir, agrupando los trabajos por el período en el cual fueron publicados.<sup>1</sup> Dado el notable desarrollo que ha alcanzado durante las últimas décadas la epistemología contable en los países del primer mundo —ya mencionados arriba—, en el análisis de la literatura seleccionada no acudiremos a la categoría de “trabajos de transición” (como se hizo en el capítulo anterior), sino que en su lugar hablaremos de “trabajos maduros”. En consecuencia, se discutirán inicialmente los trabajos pioneros y luego aquellos que contienen reflexiones más avanzadas y estructuradas, pero se conservarán las estipulaciones cronológicas y temáticas adoptadas desde el capítulo anterior para clasificar las contribuciones analizadas.

## Trabajos pioneros

### Categoría (i): naturaleza de la contabilidad

Uno de los primeros ejemplos que se encuentran en la literatura es el artículo de Carl Devine (1960) quien, en el amplio panorama de publicaciones académicas, que van “desde los aspectos más simples de la recolección de datos a los límites filosóficos de la formación de conceptos” (1960: 387), examina los métodos de investigación predominantes y avizora cuatro áreas de futuro desarrollo para la investigación contable. Según Devine, estas áreas son: (1) estructura lógica y sistemas deductivos; (2) medición e inducción; (3) relaciones conductuales y (4) bienestar y responsabilidades normativas. El autor sugiere que la expansión de la lógica moderna puede facilitar avances importantes, durante las décadas siguientes, en las ciencias sociales (entre las cuales sitúa a la contabilidad), si los investigadores aprenden a usar los métodos deductivos y a aprovechar el poder y la flexibilidad de esa disciplina formal. Por sistemas deductivos, el autor entiende, siguiendo a Carnap y Papandreou, un conjunto de símbolos (vacíos de contenido y significado) junto con las reglas de formación y las

---

1 En su monumental “Two Hundred Years of Accounting Research”, Mattessich analiza las principales tendencias de investigación del Siglo XX dividiéndolo en dos partes iguales. para un trabajo más modesto como el presente, el criterio sugerido resulta más útil y fácil de seguir.

de transformación que permiten derivar válidamente unas expresiones de otras. Tras explicar las ventajas de los cálculos lógicos, en tanto es posible formularlos libres de cualquier dependencia de la psicología, Devine augura que los contadores del futuro mostrarán un interés creciente en superar la simple aplicación de reglas prácticas para pasar a incorporar las reglas de la lógica a los términos primitivos, y los axiomas de la contabilidad, y para iluminar sus reflexiones disciplinares con teorías y conceptos que provienen de la filosofía. Como precursores en este empeño Devine menciona a Littleton (*Structure of Accounting Theory*) y a Mattessich (*Toward a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems*), si bien considera que el intento del primero por presentar la contabilidad, sin desarrollar un sistema deductivo asociado a ella, fracasa; mientras que el sistema deductivo para la contabilidad, del segundo, en el que se combinan axiomas, principios, definiciones y requisitos formales, depende excesivamente de la estructura axiomática que ha adoptado. No obstante, tras señalar las cinco ventajas de la propuesta de Mattessich y resaltar la flexibilidad y poder de su sistema deductivo (en el cual “flujo” es un término primitivo no-definido) Devine concluye que si se logra formular una teoría contable rica (en el sentido de que constituya una caracterización adecuada de los fenómenos), será posible aprovechar sus modelos y abstracciones para ofrecer descripciones, explicaciones y, eventualmente, hacer predicciones (1960: 391). Es preciso señalar que la exposición de las tres áreas restantes en las que Devine ve un campo fértil de investigación, se hace desde la perspectiva empirista de la ciencia en la cual se otorga especial importancia a la observación. Según el autor, la observación es clave en diversas etapas del proceso, incluyendo la formulación y prueba de hipótesis al servicio de predicciones “verificables”, cuya caracterización evidencia la convicción positivista que anima el artículo. Devine muestra una comprensión notable de los problemas que examina, e incluso propone el recurso de la intersubjetividad social como remedio contra las trampas de los argumentos escépticos sobre la observación que, según él, se presentan también en la práctica contable; sus aportes, sin embargo, serán rápidamente incorporados a la tendencia dominante de la investigación en el área.

Animado por una preocupación similar, Johnson (1970) retoma la propuesta de Sorter acerca de una investigación contable enfocada en eventos. En este artículo se define ‘evento’; se especifica la clase y extensión de las operaciones de adición permisibles; se discute la selección de mecanismos de pronóstico apropiados; y se determina el uso adecuado de datos con-

tables. Bajo la influencia de Kaplan, el autor plantea que, como sucede en otras ciencias, los términos en contabilidad se pueden verificar de cuatro maneras: mediante la observación, la inferencia, la ‘construcción’ o cálculo en la imaginación, y el contexto de una teoría sistemática.<sup>2</sup> Aunque admite la dificultad de encontrar ejemplos claros de estas cuatro categorías en contabilidad, propone “recibo de caja”, “compras” y “salarios pagados” como instancias de enunciados de ingreso, mientras “dividendos declarados” y “acción común emitida” serían instancias de enunciados de fondos (1970: 642). Se aclara, además, que el balance remite, de manera inferencial e indirecta, a ciertos eventos, tal y como la cuenta de “inventario” por sí sola no permite reconstruir fielmente el proceso de adquisición, transformación y venta de bienes, y se ofrecen ejemplos de términos que encajan en los dos modos de verificación restantes. Como resulta apenas obvio, Johnson prefiere la verificación empírica directa (que involucra la observación) a la cual atribuye la capacidad de erigirse en criterio de cientificidad. Un evento es una acción, ocurrencia o acontecimiento que puede ser descrito por medio de una propiedad, atributo o característica relevante (1970: 643). La concepción de “evento” descansa en los postulados del positivismo empirista, y se aplica a transacciones u operaciones monetarias que pueden ser objeto de los informes del contador. El autor recurre a los términos “eventos reales” y “eventos de publicación” para distinguir entre los hechos contables previos, susceptibles de observación directa, y sus representaciones en los informes, y advierte que sólo los eventos reales forman parte de la teoría contable de los eventos. La propuesta teórica de Sorter y Johnson, innovadora en su momento, comparte todos los defectos del positivismo lógico, los cuales expusimos en el Capítulo 1. Aunque el énfasis en la verificación es suficiente para provocar la ruina de un proyecto así, a esta falencia es preciso agregar las notables confusiones sobre la naturaleza de ciertos hechos contables, cuya compleja naturaleza no se alcanza a advertir debido a la obsesión de Johnson con la observación y la verificación empíricas<sup>3</sup>. Por eso no es extraño ver su desconcierto frente a una noción como “depreciación” que no se puede verificar observacionalmente (y, por tanto, se reduce a una inferencia especulativa) a pesar de que las nociones asociadas

---

2 Estos cuatro modos de verificación inspiran sendos enfoques de investigación contable, que se distinguen por el papel que le atribuyen a los hechos contables en la conformación de teorías. No sobra aclarar que el énfasis en los eventos implica un compromiso con el realismo empirista.

3 Tampoco se advierte claramente el carácter social de los hechos contables y de los económicos, ya que en la literatura del momento todavía no se ha propuesto una categoría tal.

de “costo histórico” y “expectativa de vida” sí encajan perfectamente en este método de verificación.

En una contribución adicional, Johnson (1972) mantiene el interés en la investigación contable de raigambre empírica, pero intenta ofrecer una meta-teoría capaz de fijar los principios y criterios para clasificar los conceptos fundamentales de la investigación en contabilidad. A partir de la convicción de que una clasificación sistemática de la investigación contable debe trascender la selección de los símbolos apropiados, la búsqueda de definiciones precisas y funcionales, y el establecimiento de consensos para su uso generalizado, el autor desarrolla los tres elementos básicos de una taxonomía: (1) la existencia de una unidad principal que se someterá a partición; (2) la relación entre las clases y (3) la relación entre los taxones (1972: 65). Como en su artículo anterior, el autor recoge lo mejor de la cosecha positivista: la apelación a la claridad y el rigor junto con la eliminación de la vaguedad y la ambigüedad, en el proceso de construcción de las definiciones y conformación de las clasificaciones; el empleo de criterios conjuntistas para determinar las combinaciones de variedades, especies, géneros, familias o clases, que producen emisiones “significativas”; y el uso de principios para combinar y organizar los términos definidos de modo que se obtengan clasificaciones emisivas, exclusivas y exhaustivas. Johnson examina un ejemplo concreto de clasificación; a saber, los distintos enfoques para orientar una asignatura sobre “Administración y medio ambiente” y muestra que las trece categorías reconocidas en la lista inicial (histórica, comparativa, crítica, analítica, pragmática, temática, económico-política, sociológica, ética, filosófica, literaria, futurista, y ecléctica) se convierten en treinta y seis si se usan como unidades principales los criterios de tema, estilo y tiempo, y se descarta el enfoque “ecléctico” que no es una clase propia (1972: 68). La aplicación de criterios taxonómicos como éstos produce resultados similares con la clasificación de las “Perspectivas de la teoría contable” de Hendriksen, cuyas once clases se convierten en veinticuatro si se ordenan mediante dos unidades: origen académico y estilo intelectual. El resto del artículo se dedica a explorar los resultados de aplicar los criterios taxonómicos a diversas clasificaciones de investigación empírica en contabilidad, a concluir que las “diferencias categóricas, las distinciones definicionales y las herramientas taxonómicas son herramientas indispensables para el avance de la teoría contable” (1972: 72), y a proponer un glosario tentativo de definiciones taxonómicas. Aunque esta iniciativa fue importante en su momento, cabe recordar que las clasificaciones (no importa cuán sistemáticas y exhaustivas sean) pueden contribuir a una

mejor comprensión de los fenómenos, pero no sustituyen los objetivos de la ciencia misma.

En ese mismo año, Mattessich (1972) afirma que las tendencias en la teoría contable durante los tres lustros anteriores fueron vitales para la evolución de la disciplina, atribuye tales logros “al cambio de espíritu más que al uso de técnicas computarizadas”, y prevé avances similares para el futuro. Según su parecer, la sustitución de un enfoque teórico informal, tradicional o particularizado por uno moderno, riguroso o generalizado descansa en cinco aspectos: (1) la formulación y uso de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos, en lugar de expresiones vagamente descritas; (2) la adaptación de herramientas y métodos de la matemática, la filosofía, la economía, y las ciencias de la conducta a la teoría contable; (3) la orientación hacia modelos de contabilidad y gestión de la información específicos y basados en objetivos; (4) la adopción de procedimientos de prueba sistemáticos, mediante los cuales es posible determinar la relevancia, confiabilidad, precisión, eficiencia, y atemporalidad de modelos e hipótesis contables; y (5) la integración de áreas específicas de la contabilidad en una entidad coherente. (1972: 469). A partir de la premisa de que se requiere trabajo adicional en estos aspectos, Mattessich analiza en detalle los problemas de cada uno de estos aspectos y sugiere posibles cursos de acción.<sup>4</sup> Con respecto a (1) el autor señala las dificultades generadas por no distinguir entre conceptos primitivos y derivados, y acuñar definiciones adaptables a otras áreas de la administración de negocios, que se manifiestan incluso en la definición de “contabilidad” del *American Institute of Certified Public Accountants*; o las frecuentes confusiones de términos interpretados y no interpretados, que impiden la solución de controversias académicas (e. g. cuando se tratan conceptos como *ingreso*, *riqueza*, *valor*, como si fueran interpretados, pero sus interpretaciones son, a lo sumo, implícitas). La solución es una mejor conceptualización de las principales nociones contables junto con la especificación de las reglas de interpretación aplicables. Con respecto a (2) el autor atribuye el progreso de la contabilidad a la adaptación de ideas de la economía y métodos de la matemática a categorías como *valor presente* y *cálculo de inversiones*;

---

4 Mattessich se inclina por considerar la contabilidad como una ciencia aplicada, a semejanza de la medicina, la meteorología y la ingeniería. Como bien se sabe, para este período él defiende una perspectiva normativa de la contabilidad, y está convencido de que si se explican sus juicios de valor y se los reduce a niveles más básicos en los cuales se apliquen procedimientos sistemáticos de contrastación para rechazar sistemas inadecuados, entonces sería posible evitar los defectos del dogmatismo que afectan la perspectiva tradicional.

estudios estructurales mediante matrices, vectores y redes; programación lineal y aplicaciones computacionales; y aplicaciones estadísticas y evaluación de la información. En el aspecto (3) Mattessich destaca la urgencia de formular propósitos específicos bien definidos para la contabilidad y de ajustarlos a un conjunto específico de hipótesis (1972: 479), lo cual implica la aceptación de un número limitado de propósitos con las subdivisiones pertinentes. Para el aspecto (4) el autor recomienda trasladar los métodos de contrastación de las ciencias aplicadas (incluyendo la verificación y la refutación) al dominio de los modelos contables y los sistemas de información relacionados. Finalmente, en (5), frente a la inexistencia de una teoría general de la contabilidad, el autor recomienda aprovechar los esfuerzos por establecer postulados contables, definir los conceptos, y establecer los propósitos, para integrar las variantes disciplinares en un marco conceptual general en que se puedan inscribir los múltiples esfuerzos investigativos de la comunidad académica. Aunque este artículo no puede clasificarse en la tradición positivista, es preciso reconocer la influencia de los planteamientos empiristas (la contabilidad es una disciplina normativa empírica, se afirma) y las tendencias de investigación de la época, de la cual provienen los ejemplos, así como la inspiración que orienta la sugerencia de transformar las reglas prácticas de la contabilidad tradicional en hipótesis instrumentales bien fundamentadas y orientadas a propósitos.

El extenso, autorizado y minucioso artículo de Sweiringa y Weick (1982) presenta un meta-análisis (en el sentido que se planteó en la introducción de este libro) de los estudios experimentales en contabilidad, en el cual se cubre un período de 12 años y se analizan 113 trabajos. Los autores evalúan los experimentos de laboratorio reportados en tres revistas académicas: *Accounting Organizations and Society*, *The Accounting Review* y el *Journal of Accounting Research*. El informe discute tres aspectos: las principales tendencias en el contenido y diseño de los experimentos; la naturaleza (en términos de alcance y diseño) de los experimentos de laboratorio en contabilidad; y el problema del nivel de realismo de los experimentos, y del tipo o modalidad de realismo que conviene adoptar (qué tan seriamente se pueden tomar los eventos del laboratorio o cuán parecidos son tales eventos a lo que ocurre en el mundo real)<sup>5</sup>. Los resultados muestran que ninguna

---

5 Se debe aclarar desde ahora que, contrario a lo que parece sugerir, la locución “experimento contable” no designa un experimento de laboratorio como los que se llevan a cabo en las ciencias naturales. Por supuesto, no es este el sentido que tienen en mente Sweiringa y Weick, pues no sólo advierten que el enfoque experimental que se examina en su trabajo corresponde al de las ciencias sociales, sino que los experimentos reseñados

de las tres revistas analizadas se ha especializado en este tipo de artículo, ya que en períodos diversos cada una de ellas los ha acogido junto con otros artículos que no caen bajo esta categoría; que los sujetos que participaron en los experimentos fueron, inicial y mayoritariamente, estudiantes pero paulatinamente se fueron incorporando a ellos otras personas, hasta llegar a incluir a contadores profesionales, ejecutivos de cartera, gerentes y analistas financieros; y que las situaciones experimentales abarcaban: simulaciones (juegos de negocios o simuladores financieros), tareas genéricas (situaciones en las que se debía aplicar una analogía o tomar alguna decisión), y tareas de juzgamiento (juegos de roles, o decisiones realistas). Independientemente de la situación experimental seleccionada, todos los estudios dependen del papel de la información contable (provisional o definitiva) en las reacciones de los sujetos, las decisiones adoptadas y la evaluación del desempeño de ciertas variables. Los ejemplos típicos incluyen simulaciones en las que se “entrega” una cantidad de dinero a los sujetos experimentales para que especulen en el mercado de valores. Los participantes deben estudiar los informes financieros provisionales, estimar el valor y tendencia de las acciones, tomando en cuenta la situación del mercado, y comprar y vender acciones buscando obtener la mayor utilidad posible. También hay simulaciones de tipo gerencial u organizacional, en las cuales el componente contable radica en los análisis contables y financieros que hacen parte de los insumos para resolver problemas en una empresa ficticia. Sweiringa y Weick reportan la paulatina desaparición de las simulaciones en los experimentos contables, y atribuyen esta tendencia a la enorme dificultad de su diseño. La parte epistemológicamente más interesante de este trabajo atañe a la discusión sobre el tipo de “realismo” que debe prevalecer en las simulaciones o juegos de roles sobre los que se construyen los experimentos. Como ya se dijo, los autores distinguen entre el “realismo

---

involucran la conducta o reacciones de sujetos frente a diversos escenarios económicos o contables. Esta aclaración es vital, pues en la literatura hay quienes (*e.g.* Lopes de Sa) afirman que la contabilidad es una ciencia experimental. En mi (2004) objeté las consecuencias de una interpretación literal de tal planteamiento, a lo que muchos académicos prestantes (Ariza, Franco y Gil, entre otros) ripostaron que sí había experimentos en contabilidad, aunque no mencionaron ningún ejemplo concreto. Pero el meollo de la cuestión no era realmente ese (de hecho, Sweiringa, en asocio con Dyckman y Gibbins, ya había publicado en 1978 otro meta-análisis sobre los experimentos realizados antes de 1970, lo que ilustra la extensa y nutrida tradición “experimental” en el área) sino el hecho de que ninguno de los experimentos documentados en la literatura involucra exclusivamente variables contables. Como lo argumenté en su momento, el resultado de este debate derrumba cualquier pretensión de considerar la contabilidad como una ciencia de carácter experimental, en sentido estricto.

experimental”, la categoría mejor representada en los estudios analizados y el “realismo mundano”. El primero se da cuando los experimentadores consiguen que los eventos en el laboratorio sean creíbles, se atiendan o se tomen en serio (como si, en efecto, hubiesen ocurrido); el segundo, cuando los eventos experimentales son similares a los que ocurren en el mundo real. El análisis establece la supremacía del primer tipo de “realismo” en la literatura, tendencia con la que están de acuerdo los autores pese a la insistencia de otros investigadores para conceder más espacio al “realismo mundano”. Aunque están dispuestos a reconocer pros y contras a cada tipo de “realismo”, los autores consideran que el “realismo mundano” hace más difícil aprender de la situación experimental, pues lleva a los sujetos a actuar de manera mecánica, mezclando en una sola las etapas de cognición y acción, mientras que una buena dosis de “realismo experimental” (significativa, así esté un poco alejada de la realidad) puede ser suficiente para capturar la atención de los sujetos y lograr el fin pedagógico. Cabe aclarar que ninguna de estas versiones de “realismo” corresponde a los enfoques típicos de las discusiones epistemológicas recientes ni mucho menos a la perspectiva filosófica a la que se suscribe el autor de este libro, pues esta doctrina incluye algo más que el estudio de las reacciones de los sujetos experimentales frente a un escenario, o frente al grado en que se logra emular determinada situación.

## Categoría (ii) problemas de la teoría contable

Comenzaremos esta sección con el influyente trabajo de Christenson (1983), quien desnuda las debilidades de las críticas que levanta la llamada Escuela de Rochester (Jensen, Watts y Zimmerman; en adelante ER) contra la teoría contable.<sup>6</sup> Como se sabe, tales críticas se dirigen a las teorías de la contabilidad formuladas durante buena parte del siglo XX en Norteamérica; las califican como a-científicas (debido a su carácter fundamentalmente normativo y prescriptivo) y recomiendan el desarrollo de teorías positivas (capaces de explicar la práctica contable real) para remediar este problema. El autor muestra como, pese a que los artículos de estos autores recibieron importantes distinciones en eventos científicos, adolecen de graves defectos. Para comenzar, los miembros de la ER parecen ignorar la distinción entre metodología (como disciplina filosófica) y métodos de investigación (como

---

6 Traduje y publiqué, con autorización de Christenson, este importante trabajo en la Revista *Lúmina* No. 6 (2005). Es importante tomar en cuenta la distinción que introduce el autor entre teorías contables y meta-teorías contables, como una precondition para entender la naturaleza de este debate.

técnicas de trabajo). De hecho, debido a su carácter normativo, la metodología (cuyo dominio constituye una de las ventajas de los teóricos de la contabilidad, según los miembros de la ER) debería ser rechazada también como a-científica en razón de su conocido carácter normativo. Además, Jensen, en su intento por ilustrar la distinción positivo/normativo incurre en el error de confundir el nivel de la solución de problemas con el nivel de la comprensión de las actividades de quien los resuelve. Una confusión así revela la incapacidad de captar la distinción entre el nivel teórico y el meta-teórico, requisito indispensable para hacer un uso adecuado de la epistemología. Por otra parte, la ER recomienda describir, explicar y predecir la conducta de los contadores públicos y los administradores (en lugar del comportamiento o los cambios de las entidades contables); pero ninguno de los autores mencionados se percata de que el primer problema es realmente un meta-problema. No obstante, la principal dificultad que afecta las críticas de la ER radica en su concepción de “teoría positiva”, proveniente de Friedman (quien a su vez la toma de Keynes) y que entiende la ciencia como producto, descartando la dimensión complementaria de proceso. Cabe aclarar que tanto los miembros de la ER como sus mentores, pese a argumentar a favor de la ciencia positiva, dejan de lado los planteamientos del positivismo y el neopositivismo, pero terminan por comprometerse con las tesis más controversiales y fallidas de este movimiento; y, ni que decir tiene, ignoran también otras alternativas que contraponen la atención a los métodos de la ciencia a las investigaciones sobre la estructura lógica de las teorías, como lo ilustra Popper (1959). Christenson ofrece una apta y concisa exposición de la teoría de la falsabilidad de Popper, y de su utilidad para comprender mejor el funcionamiento de la ciencia empírica e invita al lector a adoptar esos planteamientos como un paliativo para superar las deficiencias del enfoque positivista que pregona la ER. Además, el autor muestra que las teorías concebidas según el principio de falsabilidad (una teoría dice más cuanto más prohíbe, o las teorías hablan sobre el mundo mediante sus predicciones negativas) resultan mejores para el razonamiento explicativo, normativo y predictivo que las teorías positivas que la ER buscaba como estrategia para producir mejores teorías empíricas en contabilidad. Incluso, el proceso de contrastación de las teorías empíricas en contabilidad (razonar de los fenómenos a premisas que se apoyan en evidencia independiente) se puede hacer mejor mediante el método de la falsación de Popper, cuyas advertencias sobre el error que representa la introducción de hipótesis *ad hoc* para salvar teorías, son desatendidas por la ER. La elección de la filosofía de la ciencia de Popper como una alternativa promisoría para la epistemología contable es un acierto, y se nota en este trabajo que Christenson tiene un

nivel adecuado de comprensión de esta filosofía y sabe como aplicarla en los debates sobre la metodología de la contabilidad.

Vemos otra prueba de la importancia de estas polémicas en el artículo de Truan y Hughes (1999) quienes reportan que la “contaduría”, en sus aspectos profesional y académico, viene experimentando una crisis, tanto interna como externa, que afecta su credibilidad social. Dicha crisis, atribuible a deficiencias en la fundamentación filosófica y a la consecuente orientación teórica de la contaduría académica, se manifiesta en la falta de alineación entre la práctica profesional y las constantes transformaciones del entorno social; *i.e.* en la incapacidad de la disciplina para reflejar de manera adecuada las nuevas tendencias sociales en razón de su exclusivo interés en problemas técnicos o en las disputas conceptuales que impiden el trabajo colaborativo de los investigadores y entorpecen la solución de los problemas identificados (1999: 24). Según los autores, la fundamentación epistemológica dominante en las áreas administrativas (como también en la teorización y la práctica contables), que proviene de la filosofía autoritaria del siglo XIX, con su énfasis en la investigación empírica, la publicación, y el desprecio por las habilidades interpersonales o la formación específica en el área, debe ser reemplazada por otras tendencias que faciliten la realización del cambio urgente que demandan los estándares de formación profesional y los *curriculae* modernos. Truan y Hughes explican la relación entre la ética utilitarista y dos tipos de problema: uno relativo a la supeditación de los valores humanos y personales a los intereses del capital o la empresa; el otro relacionado con los abusos de que son objeto los profesionales recién egresados a quienes se contrata por unos cuantos meses y se despide sin ninguna justificación, mientras los ejecutivos con antigüedad usan el ‘espíritu de cuerpo’ para protegerse a sí mismos. Por el lado de la academia contable, que aquí se identifica con la misión educativa de la Universidad (fiel reflejo de la práctica y la fundamentación filosófica dominantes), las dificultades se asocian a problemas en la formación: incapacidad para razonar lógicamente, habilidades comunicativas deficientes, capacidad limitada para resolver problemas, e incomprensión de la naturaleza y el rol de la ética. Más relevantes para nuestro proyecto son las deficiencias que identifican los autores en la “filosofía contable empírica” que, según ellos, fundamenta las prácticas educativas del momento, y que se resumen en la preferencia por la observación y los compromisos con la objetividad y la neutralidad, provenientes del positivismo (1999: 27). El resultado es la creencia de que el único método para la investigación científica ha de ser cuantitativo y libre de valores, a despecho de la naturalización de los

fenómenos sociales, el mantenimiento del *status quo*, y de que, en el área contable, tal método no promueve los desarrollos teóricos de manera sistemática. Ante tal situación, Truan y Hughes no ven otra salida que las promesas del deconstruccionismo postmoderno, una técnica capaz de desvelar los defectos ocultos del empirismo positivista: su fundacionalismo, su realismo ingenuo y su irracionalismo; y de subvertir todo intento por silenciar las voces disonantes, alegando que uno tiene una comprensión superior de la “verdad”. Hay que reconocer que algunas de las críticas al positivismo planteadas aquí están bien motivadas, aunque el objetivo del artículo no se logra, pues en el debate se ignora que no todos los enfoques empiristas y realistas heredan los defectos del positivismo<sup>7</sup>; se confunden frecuentemente los problemas profesionales de la disciplina con los de orden meta-teórico; se equiparan las tesis de Popper sobre el rol de las conjeturas en el proceso de constitución del conocimiento científico a las críticas de Tinker a la validez interna de la base empirista de la teoría contable (soslayando además, su anti-fundacionalismo y evitando examinar a fondo el tipo de realismo al que el filósofo vienés adhiere) y, lo más importante, se suscribe una estrecha definición de “filosofía”, según la cual, ésta se reduce a una colección de creencias (sostenidas de manera colectiva) que establecen la naturaleza, propósitos, metas y valores de un grupo.

Con todo, es evidente que hay, tanto una tradición investigativa como una perspectiva epistemológica, reconocibles en la teoría contable. No de otro modo podría hablarse de una crisis en el programa de investigación contable dominante en Norteamérica en las últimas dos décadas del siglo XX, como lo reportan Reiter y Williams (2002). En su documentado trabajo, los autores combinan elementos de meta-análisis, indicadores estadísticos de tipo hemerográfico (elaborados a partir de las publicaciones de las revistas académicas más influyentes del campo), y nociones filosóficas para caracterizar dicha crisis y recomendar soluciones. Según sus fuentes, cuatro síntomas caracterizan la crisis: (1) la investigación contable no inspira políticas ni produce efectos prácticos, a diferencia de lo que ocurre en otras disciplinas profesionales (las finanzas, la medicina, la arquitectura); (2) la investigación contable no genera nuevas ideas y conceptos; (3) pese a los esfuerzos de los últimos treinta años, no se ha hecho progreso hacia la adopción perfecta de estándares, ni hacia la estructura óptima de las

---

7 De hecho los autores meten en un mismo saco el realismo, el positivismo y el neopositivismo. Pero como es obvio, una discusión provechosa de estas teorías requiere distinguir cuidadosamente entre ellas y, en el caso del realismo, diferenciar sus variantes y formulaciones.

instituciones contables; (4) ni las firmas de contadores, ni las de industriales, ni las entidades reguladoras demandan contadores o investigación contable (2002:576-577). Pese a reconocer la naturaleza controversial de la noción de *progreso* en ciencia, Reiter y Williams concluyen que, tras el cambio revolucionario que lo llevó a adoptar un modelo empirista de raigambre económica, el programa de investigación contable ha dejado de ser progresivo pues no resuelve problemas fundamentales ni genera nuevos, y carece de influencia por fuera de la comunidad investigativa, a diferencia de la contabilidad financiera, considerada como exitosa y científica. Es notoria la influencia de las ideas de Kuhn y Lakatos<sup>8</sup> en este trabajo, pero la principal inspiración proviene de la sociología de la ciencia de Longino, para quien ciencia es ‘conocimiento social’ y sus objetivos consisten en la construcción de explicaciones comprensivas del mundo natural, el descubrimiento de la verdad sobre dicho mundo y la búsqueda de descripciones que faciliten la predicción y control de un número creciente de sus aspectos (Longino, 1990: 32-33). Para los autores es posible recobrar el carácter progresivo del programa de investigación contable desarrollando criterios para una “buena” conversación científica, basada en la evaluación crítica de las presuposiciones que sustentan la disciplina, ya que este tipo de conversación conduce a buenos procesos y sus prácticas retóricas para crear, revisar y desafiar las construcciones discursivas y asegurar la cohesión de la agenda investigativa, promueven el progreso en términos de relevancia e innovación. Las virtudes de la conversación científica se fundamentan en el proceso colaborativo de interrogación transformadora de Longino, que aseguran la objetividad de la ciencia, a través del escrutinio crítico y el debate de todos los elementos de la investigación por los miembros de la comunidad académica. La receta de someter, incluso las presuposiciones básicas, al tamiz de la crítica es compatible con la posición de Popper al respecto, pero la coincidencia con Longino termina allí, a pesar de la opinión entusiasta de Reiter y Williams sobre otros acuerdos<sup>9</sup>. En efecto, Longino plantea que la objetividad de las comunidades científicas depende de su aceptación de cuatro criterios “para lograr la dimensión transformadora del discurso crítico”: (1) la existencia de rutas para criticar evidencia, métodos, presuposiciones y argumentos; (2)

---

8 Hay una ‘revolución’ en la investigación contable (visible en el paso del enfoque normativo a *priori* al empírico-económico) y se identifica un momento de crisis, como ya se señaló. Los autores atribuyen a la enorme presión de la Escuela de Economía de la Universidad de Chicago, la adopción universal del nuevo paradigma en la contabilidad.

9 Tampoco hay coincidencia con los objetivos de la ciencia, pues mientras Longino estimula el descubrimiento de la verdad, Popper se conforma con su búsqueda, tomando en cuenta su naturaleza profundamente elusiva.

la disponibilidad de estándares compartidos a los que los críticos puedan apelar; (3) toda la comunidad debe ser sensible a la crítica y (4) la autoridad intelectual debe estar equitativamente repartida entre los practicantes calificados (1990: 76). Pero no es difícil mostrar que Popper rechaza tales criterios. El primero, porque la crítica no depende de la existencia de rutas, sino del reconocimiento de que todas las ideas (o teorías) son susceptibles de incurrir en el error y, en consecuencia, de sucumbir frente a la crítica racional; el segundo, porque los estándares comunes pueden facilitar la conversación, pero no constituyen un requisito para el debate, como se ha mostrado detalladamente en el ‘Mito del marco’; el tercero, porque para que una crítica prospere no se requiere la aceptación ni el consenso de un grupo (muchas buenas ideas han sido objeto del rechazo general); y el cuarto, porque Popper no atribuye ningún valor a la autoridad. Una parte sustancial del artículo se dedica a exponer la dependencia de la investigación contable respecto a los métodos de la teoría económica neoclásica (considerada aquí como matemática aplicada) y a explicar la consecuente falta de relevancia e innovación en el área. No obstante, la propuesta de implantar buenas prácticas conversacionales, aunque provechosa desde la perspectiva del rol que se atribuye a la crítica racional y al debate, parece insuficiente mientras dependa del limitado enfoque sociológico de Longino.

Encontramos un intento por rastrear las perspectivas filosóficas, históricas, sociológicas y discursivas que han orientado la investigación en contabilidad financiera, desde una mirada “epistemológica”, en el trabajo de Schiehl, Murcia y Borba (2007). Los autores examinan las distinciones y relaciones entre la contabilidad teórica y la práctica, como una vía para comprender mejor la contabilidad como disciplina científica y en el proceso plantean algunas “reflexiones epistemológicas”. Como si esto fuera poco, los autores también pretenden analizar las teorías que fundamentan la investigación en contabilidad financiera, discutir sus propósitos, evolución histórica, métodos científicos empleados, y los contextos discursivos y sociológicos, todo ello para mostrar que la investigación contable se basa en presuposiciones sobre el papel que juegan los individuos y las redes sociales en esta actividad. Pero la ambición desmedida de sus objetivos no es el principal problema de este artículo, aunque es fácil prever que pocos de ellos se cumplirán. Si bien la literatura citada es abundante y corresponde a los temas anunciados, los autores se quedan cortos en el desarrollo, al punto de que muchos filósofos conocidos se mencionan para apoyar planteamientos incorrectos o triviales: que los “criterios de verdad” son asunto de la metodología (2007: 84); que la investigación teórica o aplicada constituye

la única forma de mejorar el conocimiento en un área; que de acuerdo con Kuhn “la teoría contable es un cuerpo de enunciados conectados mediante reglas de razonamiento inferencial (...) que conforman el marco general de referencia para el desarrollo o explicación de prácticas contables” (2007: 84); que los enfoques positivos y los normativos son disímiles y dejan poco espacio para los problemas cualitativos. Se podría hacer caso omiso de estas falencias, si el tratamiento de los temas epistemológicos no fuese tan fragmentario y desafortunado. Por ejemplo, se achaca a Popper la definición de contabilidad como “un cuerpo de teorías empíricas positivas y normativas, construido a partir de inferencias inductivas” y aunque se cita su *LScD*<sup>10</sup> el comentario más acertado sobre este autor se limita a mencionar su posición crítica, planteada en otros escritos, y que poco tiene que ver con el tema en discusión. Cuando se menciona la historia de la confrontación entre los enfoques de investigación contable positivos (Watts y Zimmerman) y los normativos (Mattessich), los planteamientos de los primeros quedan reducidos a señalar la diferencia entre lo que “debe hacer la contabilidad” y “lo que, en efecto, hace y por qué es lo que es”; y el análisis crítico que hace Christenson (1986) se resume en complementar los planteamientos sobre las características que debería tener la información contable con la discusión de las motivaciones tras el trabajo de los contadores y los efectos de su labor sobre “las personas y la utilización de recursos”. Ni una palabra sobre el falibilismo de Popper, central en el artículo de Christenson, ni la más mínima señal de que se comprende que, Popper, crítico acérrimo del empirismo neo-positivista, jamás podría haber inspirado un proyecto como la contabilidad positiva. Errores similares afectan otras referencias a Kuhn, Lakatos y Feyerabend. En el caso del primero, se mencionan indicadores de la existencia de paradigmas, crisis y revoluciones científicas en la contabilidad (el cambio de método para la evaluación de inventarios –*e.g.* de *FIFO* a *LIFO*–, considerado como una “revolución” es el más llamativo). Pero ninguno de los ejemplos aportados corresponde a lo que Kuhn plantea. Los dos últimos filósofos se mencionan en brevísimas citas; Lakatos para apoyar la idea de que “una teoría se compone de un cuerpo de conceptos” (2007: 85); y Feyerabend de quien se parafrasea una de sus líneas más conocidas, “la ciencia es anarquista” para apoyar la tesis de que la teoría contable puede ser controversial. Hay que reconocer que los autores conceden importancia a la epistemología y entienden lo que puede aportar al desarrollo

---

10 Se cita la edición francesa de 1982, por lo que al identificarlo como el inspirador de la investigación de orientación positivista que se llevó a cabo a partir de la década del 60, el texto parece sugerir que las ideas de Popper tuvieron un efecto hacia el pasado

de la investigación y la teorización en contabilidad financiera, pero aunque su ensayo tiene la apariencia de un trabajo erudito, bien fundamentado en la literatura pertinente, es uno de los peores artículos aquí revisados.

### Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable

El trabajo de Gerboth (1973) presenta una reflexión sobre el rol de la investigación en el desarrollo de la contabilidad. Según el autor, tras el famoso discurso de Alvin Jennings en 1958, la confianza depositada en los aportes de la investigación teórica no estuvo correspondida por los logros obtenidos, a cuyos precarios resultados habría que atribuir incluso el marchitamiento definitivo del Consejo de Principios de la Contabilidad (*Accounting Principles Board*), firmemente comprometido con impulsar la investigación pura en el área. Imbuido por el *Zeitgeist*, Gerboth atribuye este fracaso a una comprensión inadecuada del propósito central de la contabilidad, que debe ocuparse de la predicción de la conducta de los agentes económicos y contables, además de producir información útil y relevante para el uso de los individuos en la sociedad. Para el autor, el problema se agrava debido a que las técnicas de investigación contable son indiferentes a las sutilidades de la existencia humana, que resultan fundamentales al momento de explicar la conducta de los individuos (1973: 476). Así como los resultados que producen los métodos rigurosos de investigación (sean estos cuantitativos o cualitativos) son de menos ayuda que la familiaridad con las normas, modas, idiosincrasia y costumbres de una sociedad, cuando se trata de mejorar las relaciones diplomáticas entre dos naciones, las conclusiones de la investigación contable estricta se quedan cortas para explicar el comportamiento de los inversionistas o los accionistas frente a las cifras que contiene un informe contable, con respecto a las cuales la intuición del analista puede arrojar más luces. No obstante, Gerboth no desalienta la investigación rigurosa en contabilidad; por el contrario, sugiere a quienes adoptan normas y definen reglas que complementen sus intuiciones y experiencia práctica con los análisis que sustentan la investigación. También sugiere que los informes de investigación eviten incluir recomendaciones específicas sobre las decisiones a tomar. De manera premonitrice a las discusiones más recientes, Gerboth afirma que nociones como “riqueza” e “ingreso” tienen un tinte más político que técnico y que constituyen “juicios de valor” normativos, subjetivos y variables, cuya inestabilidad semántica le confiere un papel secundario a la búsqueda de la verdad, que en todo caso debe estar supeditada a los esfuerzos por conciliar los inte-

reses de grupos de poder relacionados con la formulación y adopción de reglas (1973: 478-480). Como ya se dijo, este trabajo representa fielmente el espíritu de la época y contiene anticipaciones brillantes, incluyendo el reconocimiento de la poderosa influencia de las instituciones en el proceso de adopción, formulación, y validación de reglas contables y la naturaleza social del ejercicio contable; el hecho de que su autor se desempeñe en el campo de la práctica y la investigación técnica, explica las confusiones conceptuales que afectan sus principales conclusiones.

El segundo trabajo de Mattessich (1995) que analizaremos aquí, parte del interés entre los académicos por los aspectos normativos y éticos de la contabilidad, y la motivación de hallar una metodología empírica y científica capaz de explicarlos. Los enfoques puramente normativos han fracasado porque no se consideran científicos y los positivos debido a su ineptitud para tratar dichos aspectos. Mattessich se propone delinear los fundamentos metodológicos para una teoría contable condicional-normativa (en adelante, TCCN) que pueda cerrar la brecha entre la teoría y la práctica, y conjugue el reconocimiento de distintas metas de información, con la capacidad de formular relaciones empíricamente confirmables entre esas metas y los medios para lograrlas. Una teoría como esta, sería objetiva porque puede revelar los juicios de valor subyacentes, y empírica porque permitiría contrastar si los medios recomendados conducen a los fines deseados (replantando la relación medios-fines), y de este modo expresaría la síntesis entre los enfoques positivo y normativo de la contabilidad. La caracterización de la TCCN presupone la distinción entre la realidad física y la social como componentes de la realidad en general, que para el autor queda mejor representada con su metáfora de las capas de cebolla; capaz de mostrar una jerarquía de muchos niveles, cada uno de los cuales abarca los niveles anteriores (1995: 274-275). Así, la realidad biológica se construye sobre la realidad física y la química, pero tiene propiedades emergentes que son diferentes del sustrato físico y el químico. De manera similar, la realidad mental se caracteriza por propiedades emergentes que van más allá de lo biológico. La realidad social se construye a partir de los niveles físico, biológico y mental, pero tiene características que le son propias. Mattessich acepta la existencia de la realidad social (planteamientos de propiedad, obligaciones y similares) y la física (edificios, terrenos, equipos). Además, considera que las representaciones conceptuales de la contabilidad forman parte de la realidad junto con aquellos aspectos que son susceptibles de cognición y representación (1995: 275). El autor sostiene que la contabilidad es “una ciencia aplicada”, por lo cual su teoría permite la incorporación

de juicios de valor en la teoría contable gracias al reconocimiento de que existe la realidad social. La TCCN emerge en dos pasos: (1) se seleccionan normas (objetivos alternativos) consistentes con nuestra comprensión de la realidad económica y (2) se formulan relaciones medios-fines que apunten a los tipos de representación contable (pragmático o conceptual) que se requieran para alcanzar los objetivos. Las teorías así desarrolladas interactúan con los aspectos no-conceptuales de la realidad de tres maneras: (1) nuestra comprensión de la realidad económica es modelada por las representaciones conceptuales resultantes de la investigación empírica; (2) las normas (objetivos) elegidos se ubican en la realidad social de las necesidades y deseos de los individuos al igual que los de los grupos a los que ellos pertenecen (1995: 277); y (3) las relaciones medios-fines formuladas se deben basar en la investigación científica en economía, y ciencias de la conducta, de modo que la teoría pueda establecer los vínculos entre los hallazgos de la investigación positiva, los juicios de valor de los usuarios de la información contable y las representaciones de la contabilidad financiera. El resultado equivale a llevar la contabilidad al nivel de la medicina y la ingeniería, una ciencia aplicada de pleno derecho. Es sorprendente la fertilidad del pensamiento de Mattessich y su afinidad con algunas tesis de Searle (que se dieron a conocer sistemáticamente también en 1995), así como su deseo por reconciliar los enfoques positivo y normativo. La enorme dependencia que acusa su metodología de conceptos que provienen de lo que Popper denomina epistemología de la subjetividad (creencias, deseos, intenciones, voliciones), hacen poco probable que su propuesta fructifique como él espera.

Podemos reconocer notables coincidencias sobre las presuposiciones epistemológicas que se atribuyen a la tendencia dominante en la investigación contable, en el artículo de Mickhail y Graaf (2000). Al igual que muchos otros eruditos en el área, los autores destacan en dicha tendencia la naturaleza empirista, la capacidad de explicar y predecir, el compromiso con el realismo y el racionalismo<sup>11</sup>, la adopción de la perspectiva pasiva y neutral del sujeto sobre su objeto de estudio, y una marcada distinción objetivo/

---

11 En este punto se hace patente una confusión. Para Mickhail y Graaf, el hecho de que no se pueda asegurar que las personas “se comportan siempre de manera racional y objetiva” destruye cualquier opción de caracterizar una disciplina como racional (en este caso, a la contabilidad). Pero la racionalidad que se atribuye a la ciencia no hace este tipo de exigencias; las personas involucradas en el estudio o tratamiento de los fenómenos contables pueden experimentar “complejos procesos cognitivos” y comportarse como a bien tengan, y ello no afectaría la racionalidad de la investigación contable, si sus teorías y métodos de decisión se ajustan a tales estándares.

subjetivo, que privilegia el primer componente de esta dicotomía. Al decir de Michkail y Graaf, la contabilidad es una ciencia social y, en consecuencia, sus finalidades teóricas y prácticas no resultan bien servidas por los enfoques empiristas en vigor. Habría que mirar a las recientes tendencias metodológicas, crítica e interpretativa, para encontrar un tratamiento adecuado a este carácter, pues los contadores profesionales tienen y defienden intereses (ideológicos, políticos y económicos) específicos y su conducta esta mediada por la subjetividad. Para ser precisos, los autores sostienen que la contabilidad es una construcción social subjetiva de los actores que participan en su discurso y que, en el dominio donde opera su investigación, la distinción objetivo/subjetivo carece de sentido (2000: 2). No hay mucha novedad en las críticas de los autores a la aplicación de los métodos de la ciencia natural empírica a la contabilidad; a grandes rasgos, reiteran objeciones que se van tornando en lugares comunes en la literatura: que los métodos convencionales de las ciencias naturales no son adecuados para investigar los fenómenos contables porque la contabilidad es una ciencia social; que a diferencia de las ciencias físicas, en la contabilidad se trabaja con personas por lo que no se puede asumir que el sujeto sea neutral, racional y objetivo; que estos enfoques metodológicos son indiferentes a la injusticia social y a las peculiaridades de la superestructura política y económica de las sociedades en las cuales se practica la profesión y, finalmente, que su empleo termina por meter a la fuerza los datos en un marco conceptual que limita e impide un análisis empírico general (2000: 4-5). En contraste, las virtudes del método de la teoría crítica comienzan con su capacidad para desplegar la comprensión de los fenómenos estudiados, a la cual se añade un decidido compromiso para emancipar los sujetos de las estructuras dominantes que los oprimen en la sociedad moderna. Por otra parte, la crítica sirve para cuestionar el *status quo* y determinar cómo la transformación de la sociedad puede resolver los problemas de los oprimidos; y en la medida en que ve las organizaciones y los individuos en su contexto histórico y social, resulta superior a los métodos empiristas pues le permite al investigador social comprender y cambiar sus estructuras y sistemas. Los autores admiten la existencia de limitaciones en el método crítico, pero consideran que son inferiores a las que aquejan a los métodos convencionales, y se resumen en el carácter subjetivo y relativista que asumen las distintas posiciones teóricas consideradas, en las frecuentes controversias que entorpecen la obtención de consensos y en la agenda política oculta que orienta las investigaciones. Por su parte, la metodología interpretativa o hermenéutica busca comprender el comportamiento de las personas y determinar cómo se entienden mutuamente, razón por la

cual ofrece interpretaciones que pueden ser más o menos interesantes para un investigador, pero que no se pueden evaluar de manera objetiva (e.g. para determinar si una teoría es correcta o no). Desde este punto de vista, dicho enfoque es solidario del mismo tipo de relativismo subjetivo a que da lugar el método crítico. Resulta dudoso que la exaltación de la subjetividad y el relativismo de los ‘métodos alternativos’ asegure la consecución de mejores resultados para la teoría contable, salvo por el hecho de estimular la aparición de múltiples alternativas, idóneas para poner en movimiento los mecanismos de la crítica racional, pues si nos atuviéramos a los estándares según los cuales un texto no se evalúa sino que se somete a las reacciones subjetivas de sus lectores, de las que surgen otros textos, resultaría prácticamente imposible contribuir al progreso de una disciplina.

Una buena filosofía de la ciencia debe incluir, *inter alia*, una posición clara sobre el tratamiento que se da a la realidad y una mínima formulación de la noción de *verdad* a la que se suscribe. Como he mostrado a lo largo de este trabajo, los debates sobre el tipo de realismo latente tras diversos enfoques en la investigación contable son muy frecuentes. El artículo de Alexander y Archer (2003) constituye otro ejemplo en el que se discuten tales problemas. En efecto, los autores investigan la relación entre la noción de “fidelidad representacional” (FR) y la suposición de que los informes financieros ofrecen “una perspectiva justa y verdadera” o “presentan imparcialmente” la realidad económica y contable, y no exclusivamente las opiniones de los auditores. De acuerdo con los autores, la suposición de los organismos reguladores de que dicha relación es la correspondencia genera profundos problemas epistemológicos, que es necesario considerar en la perspectiva de concepciones alternativas de la verdad como el coherentismo.<sup>12</sup> Los autores retoman algunos principios adoptados por los organismos reguladores en Norteamérica y el Reino Unido (y su aplicación o abandono) para ilustrar las implicaciones filosóficas subyacentes en la preparación de informes. Por ejemplo, la invocación a “ignorar la imparcialidad y la verdad” contenida en la IAS 1, que autoriza a desconocer el requisito que impone un estándar, cuando hay que lograr una presentación justa (conocido como “desviarse de la verdad y la imparcialidad” DVI), muestra la naturaleza problemática de lo que está en juego. El marco conceptual del IASC establece que la información debe ser confiable para ser útil, y que la confiabilidad implica estar libre de error material y de sesgo, en cuyo

---

12 Y en la de ciertas consecuencias pragmáticas, que se comprenden mejor cuando tomamos en cuenta alternativas a la FR (e.g. contabilidad creativa), en desarrollo de las cuales quienes preparan los informes se apartan deliberadamente de sus normas y principios.

caso los usuarios pueden confiar en que representa fielmente aquello a lo que se dirige. Así, la información da cuenta de las transacciones según su substancia y la realidad económica (IASB 1989 31-35). Pero las nociones de “verdad”, “substancia” y “realidad” son claramente epistemológicas y la relación que se establezca entre la FR y los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), determina si la aplicación de estos principios: (1) es una condición suficiente para obtener la FR; (2) es una condición necesaria, pero no suficiente, para obtener la FR, o (3) no es una condición suficiente ni necesaria para obtener la FR (2003: 3). La diferencia entre (2) y (1) atañe a la distinción entre apearse a la letra (1) o cumplir el espíritu (2) —o privilegiar la forma sobre la substancia—; Alexander y Archer consideran que los organismos reguladores en ambos países se adhieren a (1) y (3), pese a la notoria superioridad de (2), que además debería emplearse en la adopción de estándares internacionales. Resulta curioso que se critiquen (aunque no se sancionen) las desviaciones que imponen la letra sobre el espíritu, pero en la práctica se use (1), lo cual tiene implicaciones éticas, claramente comprendidas por los organismos que vigilan a los auditores aunque no estén recogidas en la Declaración de Estándares de Auditoría de la AICPA. Tras este contexto, los autores examinan la ontología de la ‘realidad económica’ (en el contexto de la contabilidad financiera), vista desde la perspectiva del realismo externo (el cual incluye las nociones de *objetividad* e *independencia*), y el problema epistemológico de la relación entre la realidad y sus representaciones, resuelto desde la teoría correspondentista de la verdad, pero concluyen que las teorías alternativas de Putnam (realismo interno y aceptabilidad racional idealizada —una forma de coherentismo—) son más apropiadas para explicar las relaciones entre la contabilidad y sus objetos, si a ellas se añaden las tesis de Searle sobre la construcción social de la realidad<sup>13</sup> y se adoptan sus conclusiones para los hechos económicos y contables. El artículo incluye un análisis de la ‘contabilidad creativa’ desde el realismo interno y el coherentismo, y explica que la reproducción de reglas en micro-situaciones, a menudo incluye el cambio que pueden propiciar estas prácticas que se desvían de las normas y las invalidan. Así mismo, se hace un esfuerzo por establecer las implicaciones de la teoría de la justicia procedimental de Rawls en la adopción de una meta-regla como la FR, y se concluye recomendando a los organismos reguladores la adopción de (2) y la exclusión de la regla de la DVI. Este es un artículo filosóficamente

---

13 El libro de John Searle (The Construction of Social Reality) apareció en 1995, y sus planteamientos comenzaron a aplicarse a la epistemología contable muy pronto. En el apéndice del capítulo siguiente incluiré una breve exposición de las ideas centrales de esta teoría.

informado que, además de incorporar y aplicar a la epistemología contable las influyentes tesis de Searle, aborda correctamente la mayor parte de los problemas filosóficos mencionados. Los argumentos de los autores para rechazar el realismo externo y el correspondentismo no son muy convincentes, sobre todo si se tiene en cuenta la dependencia conceptual de sus análisis y recomendaciones respecto a las ideas de Searle, un convencido defensor de ambas doctrinas, las cuales encuentra perfectamente compatibles con sus pronunciamientos sobre la realidad social.<sup>14</sup>

Resulta claro que las controversias en torno a las presuposiciones que hace una teoría sobre el estatus ontológico (o epistémico) de la realidad, al igual que los debates más locales, como la distinción entre substancia y forma, no son asunto exclusivo de los filósofos ni están revestidos de un interés puramente conceptual. Hay diferencias genuinas entre los enfoques contables realistas, con su preocupación por la 'fidelidad representacional' y las posiciones más débiles, con respecto a la realidad, que se contentan con la supremacía de la forma sobre la substancia y, ni siquiera hay que decirlo, las implicaciones pragmáticas de tales perspectivas son completamente divergentes y revisten enorme importancia para los usuarios de la información. Así lo podemos ver en el ensayo de Baker y Hayes (2004) quienes, aunque no declaran explícitamente su vocación epistemológica, abordan los problemas atinentes a la determinación de lo que constituye la representación fiel de la realidad económica de una empresa. Los autores toman como ejemplo los conocidos casos de *Enron Corporation* y *WorldCom* (entre otros) y argumentan que la quiebra de estas empresas fue ocasionada por prácticas financieras y decisiones de inversión que rayaban en lo ilegal y que se ocultaron a los accionistas mediante informes contables engañosos. Según los autores, tales informes aprovecharon la ambigüedad de las normas expedidas por los organismos reguladores que no exigen claramente su apego a los aspectos substanciales de la realidad

---

14 Conviene aclarar, desde ahora, que según Searle el mundo de los hechos institucionales es objetivo, sin importar su origen, y *a fortiori* lo es la realidad social. Como se verá adelante, buena parte de la epistemología contable reciente depende de la teoría de Searle. Es preciso advertir que casi todos sus partidarios cometen el error de trasladar el origen de los hechos sociales e institucionales (que se afina en el lenguaje y la subjetividad) a su estatus ontológico, en contra de los planteamientos que defiende el mismo Searle. La fuente de este error parece estar en el construccionismo de algunos postmodernos que defienden el carácter subjetivo de todo lo existente y lo presentan como una creación nuestra, pero ésta no es la posición de Searle. Dada la ubicuidad de este error, considero que la presente advertencia es suficiente y no haré nuevos comentarios al respecto para evitar repeticiones.

económica. Incluso los escándalos posteriores a la quiebra de esas grandes corporaciones, llevaron a que se aprobará una directiva en el congreso que urgía la revisión de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Norteamérica (GAAP), para determinar si era indispensable migrar a una perspectiva general basada en principios en lugar de reglas, bajo el supuesto de que las normas contables consagradas en los *International Accounting Standards* (IAS), fundadas en principios, hubieran podido prevenir estos abusos contables (2004: 567). No hay duda de que tenemos entre manos una discusión meta-teórica que abarca la epistemología, la ética y la pragmática, aunque debido a la orientación del presente libro nos concentraremos en la primera. En efecto, plantear que un enfoque para preparar informes contables en el cual se otorga primacía a la substancia, por encima de la forma, expresa un claro compromiso con una representación fidedigna y verídica de la posición financiera y el estado de resultados de una empresa, y que entrega a los inversionistas y a los agentes crediticios una imagen más realista sobre la verdadera situación de una empresa, equivale, ni más ni menos, a admitir que la contabilidad puede asumir o no el realismo, y que la elección hecha tiene consecuencias importantes.<sup>15</sup> Los autores afirman que, efectivamente, los IAS promueven de una manera más nítida y eficaz que los GAAP la fidelidad representacional, por lo cual recomiendan que el FASB ponga más énfasis en la sustancia que en el mero ajuste de los informes a la ley. No haré comentarios sobre los aspectos técnicos y la exposición detallada de las operaciones mediante las cuales estas empresas, sin violar la ley, hicieron inversiones indebidas, aprobaron cuantiosos préstamos para sus directivos, mostraron utilidades que en realidad no habían obtenido, y defraudaron a la sociedad. Pero no puedo dejar pasar la oportunidad para recalcar el hecho de que muchos conceptos de la filosofía de la ciencia se pueden aplicar de múltiples maneras, no sólo a la epistemología de la contabilidad, sino también a su práctica; y que no es suficiente con pregonar la importancia de nociones como la de *representación fiel*, sino que se requiere promover la comprensión de las complejas implicaciones de ciertas operaciones contables y financieras, para cuyo adecuado registro se requiere tanto de la contabilidad como de la epistemología.

Podemos encontrar un ejemplo adicional de la tremenda importancia e influencia de ciertas consideraciones epistemológicas sobre la teoría y la práctica contables en las “consideraciones filosóficas” sobre la verdad de

---

15 Naturalmente, los enfoques antirrealistas, en los que prima la forma sobre la substancia (*i.e.* el cumplimiento de la letra de la norma), simplemente aprovechan la situación para esconder lo que subyace a una transacción y fomentar o maquillar los abusos.

los informes de ganancias, de Norman Macintosh (2009). En este trabajo, el autor arguye que los pronunciamientos hechos desde la autoridad de quienes establecen los estándares a partir de un marco conceptual como los GAAP o el EITF se suscriben a la perspectiva realista según la cual un informe de ganancias verdadero constituye una representación *ex post* de algún incremento económico real en la riqueza de la organización preexistente o *ex ante*. Pero en la práctica los ejecutivos contable-financieros, en comunión con los analistas de inversión, se involucran de manera rutinaria en la administración y la manipulación (de cifras y resultados) con el fin de satisfacer el insaciable apetito del mercado de capitales por el nivel de ganancias, que proporciona razones para incrementar progresivamente el precio de las acciones de una empresa. Macintosh examina esta situación a la luz del ensayo de Harry Frankfurt "On truth, lies and 'bullshit'" (2009). El autor considera los informes de ganancias como instancias de lo que sería un 'informe de falsedades' por lo que solo se podría culpar a los contables por su indiferencia con respecto a la verdad y por dar la impresión de que se esfuerzan en presentar la verdad, cuando es obvio que sus intereses se orientan en otra dirección. En consonancia con los postulados post-modernistas, Macintosh arguye que una perspectiva filosófica post-estructuralista problematiza esta conclusión sobre la base de que el lenguaje contable no es un medio transparente de representación sino más bien el material que se usa para fabricar las 'verdades' contables. De igual modo, desde esta perspectiva se ven las 'verdades' contables como contingentes a los discursos doctrinales contables que actualmente cedieron su lugar privilegiado a quienes definen los estándares y que descansan en las consideraciones subjetivas de los contadores cuando elaboran los informes de ganancias. El autor concluye que tanto la perspectiva de Frankfurt como la de los filósofos post-estructuralistas puede proporcionar una comprensión adecuada de este irónico estado de cosas, pero deja de lado la discusión sobre los merecimientos o defectos de lo que un enfoque representacionista y realista podría aportar a la solución de una situación tan indeseable como la que nos presenta la tesis de que los informes contables no tienen ningún compromiso efectivo con la verdad. Macintosh tampoco parece preocuparse por el extremo relativismo al que conduce una doctrina sobre la verdad como la que pregonan los enfoques post-estructuralistas ni, mucho menos, por el cuestionable supuesto de que es posible "fabricar" verdades desde el lenguaje contable.

## Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable

Tan solo seis años después de la publicación de la segunda edición de *The Structure of Scientific Revolutions* (1970) ya encontramos uno de los primeros intentos por aplicar las tesis de Kuhn a la explicación de la historia y la evolución de la teoría contable<sup>16</sup>. En efecto, Wells (1976), responde a las críticas de Dopuch y Revsine, quienes opinan que la investigación *a priori* en contabilidad (publicada entre 1960 y 1975) carece de valor debido a sus deficiencias teóricas; intenta explicar lo que este tipo de investigación aporta al desarrollo del campo, y explora las posibilidades de identificar una revolución —a la Kuhn— en el pensamiento contable. El autor hace una presentación, sucinta pero conceptualmente correcta, de los elementos básicos de la meta-teoría de Kuhn y explica como, aunque los planteamientos del filósofo de la ciencia norteamericano se predicen de las ciencias físicas, él mismo previó la posibilidad de extenderlos a otras disciplinas, a pesar de las diferencias, por lo que su aplicación al pensamiento contable podría ayudar a conciliar opiniones tan diversas sobre este campo de investigación, como aquellas que hablan de una “edad dorada” y las de índole derogatorio. En este orden de ideas, Wells identifica la existencia de teorías contables que describen y prescriben fenómenos financieros; un patrón de eventos que sigue el esquema de las revoluciones exitosas; una comunidad académica definida (representada por la *American Accounting Association* y otras organizaciones gremiales y académicas en Inglaterra, Australia y Nueva Zelanda); y un paradigma o matriz disciplinar de la contabilidad que evolucionó en torno a la doctrina de costo histórico (1976: 473). De hecho, al tomar en serio las críticas a la polisemia de la noción de “paradigma”, Wells decide atenerse exclusivamente a las modificaciones que propuso Kuhn, y define la matriz disciplinar de la contabilidad como sigue “(1) las generalizaciones simbólicas incluyen nociones aceptadas y formulaciones como la ecuación de partida doble, representaciones de ingreso, clasificaciones de activo fijo y activo corriente, capital de trabajo, y cálculos de capital de trabajo (...) (2) Los compromisos compartidos incluyen los denominados principios de realización y apareo (...) y la base de costos de la valoración de activos. (3) Los valores incluyen el conservadurismo, la consistencia y la materialidad. (4) Y, finalmente, los ejemplares aparecen en los libros de texto y las

---

16 En una sección del libro *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (Prentice-Hall, 1966, pp. 373-376) Chambers intentó aplicar las tesis de Kuhn a la contabilidad financiera. No se discutirá este trabajo pionero aquí, debido a las dificultades para conseguir el material.

exposiciones del período.” (1976: 473-74). Hay que destacar el nivel de apropiación de la teoría de Kuhn que logra Wells, y su vasto conocimiento de las disputas teóricas en el campo (en un período que abarca medio siglo), lo cual le permite señalar: el surgimiento de anomalías, el período de inseguridad profesional, y el proceso de constitución de nuevas propuestas y explicaciones que sustituyen las viejas y desacreditadas teorías. Wells otorga el lugar correspondiente en esta evolución a cada teórico importante (Edwards, Bell, Chambers, Spraws y Mounitz, Mattessich, Mathews, MacDonald) y, tras sugerir que la investigación actual no muestra un paradigma contable dominante, reconoce la existencia de cuatro escuelas sobre valoración de activos (1) Contabilidad de nivel de precio ajustado (o poder de compra real), (2) Contabilidad de costo de reemplazo, (3) Contabilidad de valor privativo, (4) Contabilidad contemporánea, o de valor neto realizable (1976: 478). El autor se muestra convencido de que se está dando una revolución en el pensamiento contable si bien no es posible predecir cuáles serán sus efectos futuros. A pesar de que este trabajo ejemplifica la intelección correcta de los planteamientos epistemológicos que propone aplicar al pensamiento contable, no parece detectar ninguna debilidad en la filosofía de la ciencia adoptada y, por tanto, termina siendo partícipe de sus defectos y limitaciones.

Aunque también sea tributario de la doctrina de Kuhn, el trabajo de Chua (1986) está mejor informado, epistemológicamente hablando. Esta académica australiana presenta una evaluación crítica de los presupuestos filosóficos enfocada en tres aspectos: el conocimiento, el mundo empírico y la relación entre teoría y práctica, que apoyan la investigación contable desde finales de los años 70. La autora señala cómo, para ese momento, la *American Accounting Association* concluye que no hay una teoría generalmente aceptada de informes externos y que no se prevé, a corto plazo, la adopción de un paradigma dominante, ya que la elección de paradigmas es una decisión, entre modos de vida científica incompatibles, basada en valores (1986: 602). Chua distingue tres tendencias de investigación: la tradicional, que prevalece en la literatura; el enfoque interpretativo, y la perspectiva crítico-social (ambas de reciente cuño) y contrapone a los planteamientos de Wells (no hay un paradigma definitivo de la investigación contable<sup>17</sup>) y de Belkaoui (la contabilidad es una ciencia multi-paradigmática) la tesis de que es posible identificar un conjunto de presuposiciones

---

17 Reiterados en las conclusiones de la *American Accounting Association*, cuando evalúa el estado de la investigación contable y asume que los desacuerdos indican que los investigadores no comparten un conjunto de creencias, valores y técnicas.

filosóficas no divergentes que constituyen una perspectiva científica del mundo, sustentan las tendencias de investigación en el área, y configuran la matriz disciplinar correspondiente. La autora pide a los investigadores un ejercicio reflexivo sobre tales presupuestos, de suerte que consigan comprender los compromisos epistemológicos implícitos en la perspectiva dominante, descubran las limitaciones de esta tendencia de investigación, conozcan las presuposiciones alternativas y la manera como cambian la definición y solución de problemas, y perciban los aportes de esas nuevas tendencias a la comprensión de la práctica contable. En su detallada exposición de los supuestos filosóficos de la investigación contable, Chua explica los planteamientos de Habermas sobre el carácter social del conocimiento, la naturaleza de la sociedad, y los efectos de la acción de sus miembros sobre ambos mundos (el físico y el social). Luego desarrolla las creencias epistemológicas y metodológicas sobre el conocimiento, las creencias ontológicas sobre la realidad física y social (incluyendo la postura sobre intencionalidad y realidad), y las creencias sobre la relación teoría-práctica, para evaluar las fortalezas y debilidades de cada tendencia de investigación. Así, el enfoque tradicional, fomenta la predicción, incorpora la claridad y el rigor, se compromete con el ideal de contrastación pública e intersubjetiva y promueve un “escepticismo saludable” hacia la especulación; entre sus limitaciones se cuentan: asumir el marco institucional de los gobiernos, mercados, precios y formas organizativas como dados o naturales y, por tanto, ubicarlos por fuera del alcance crítico de la disciplina; desconocer los intereses de los múltiples agentes económicos al diluirlos en los de la organización, ya que se pone al servicio de la protección de los derechos de los dueños del capital; ser indiferente a las controversias en filosofía de la ciencia social que cuestionan el realismo y la contrastabilidad empírica de teorías. Con su énfasis en la comprensión, el enfoque interpretativo asume que la información contable puede recibir diversas interpretaciones; sostiene que los significados contables, que dependen de complejos procesos y estructuras interpretativas, constituyen una realidad social objetivada; cuestiona la perspectiva tradicional según la cual la información contable ayuda a obtener metas preestablecidas; y transforma radicalmente la teoría. El enfoque crítico deja de ver la contabilidad como una técnica racional, divorciada de las relaciones sociales, para considerarla como un discurso capaz de reflejar los conflictos de clases; toma en cuenta la totalidad de las relaciones (sociales, económicas, políticas, ideológicas) e investiga el papel de la información contable en los fenómenos macro-estructurales; despoja a los contadores y sus organizaciones gremiales del papel neutral que se les atribuía en el enfoque tradicional; promueve la realización de

estudios organizacionales holistas que integran niveles de análisis micro y macro; y crítica ampliamente la perspectiva tradicional (1986: 615-625). Es evidente que Chua no apoya epistemologías irracionalistas ni relativistas, y que sus intuiciones sobre la verdad son correctas, como se desprende de las objeciones que hace a Burrell y Morgan, a quienes advierte contra los riesgos del relativismo sobre la verdad y la razón, y a quienes aclara que Kuhn no es partidario de la elección irracional de paradigmas. Aunque es uno de los mejores trabajos analizados en este libro, uno esperaría ver el mismo espíritu crítico que ella aplica al enfoque tradicional, empleado en el análisis de las nuevas alternativas. Adicionalmente, no podemos compartir plenamente su entusiasmo con las posibilidades de esos enfoques, pues se basa en la psicología del descubrimiento y supone una epistemología de la creencia, fatalmente defectuosa desde la perspectiva de Popper, como se reiterará en el capítulo cinco.

Otro interesante ejemplo de la aplicación de teorías filosóficas a la epistemología contable se encuentra en el artículo de Mouck (2004). El autor hace un despliegue impresionante de su familiaridad con los debates filosóficos en el área durante las décadas previas; expone, a grandes rasgos, la teoría de Searle sobre la construcción de la realidad social; muestra cómo usar esas ideas en la explicación de diversos aspectos de la contabilidad financiera; y expresa sus puntos de vista sobre los planteamientos que, en torno a esos mismos aspectos, defienden las perspectivas positiva, normativa, crítica y post-estructuralista. De acuerdo con el autor, nociones como “ingreso neto”, “patrimonio neto” y “ganancias por acción”, de uso común en los informes financieros, generan profundos problemas sobre la naturaleza de la realidad a la que apuntan dichos informes, para los cuales no se encuentra una respuesta satisfactoria en los largos debates entre los partidarios del realismo y los del construccionismo. Mouck afirma que en el libro de Searle (1995) es posible hallar las claves para reevaluar el estatus ontológico y epistemológico de la representación en los informes contable-financieros, y para lograr un avance importante con respecto a lo que ofrecen los puntos de vista dominantes hasta entonces. Ésta parte de la tesis (ampliamente aceptada entre los teóricos de la contabilidad), de que algunas nociones de la contabilidad financiera carecen de referente empírico en el ‘mundo real’, como lo reconoce inclusive el informe de la *American Accounting Association* (1971,1987) para cuyo *Comité de construcción y verificación de teorías contables* conceptos como “depreciación”, “costos de bienes vendidos” (entre otros) son “resultados inobservables de manipulaciones

sintácticas” que la teoría vigente no puede verificar,<sup>18</sup> lo que lleva a (1) renunciar a la idea de que la contabilidad sea una ciencia empírica; (2) apoyar una teoría contable alternativa, basada en resultados empíricamente observables o (3) expandir la teoría vigente para que incluya modelos de predicción y decisión (2004: 526). Al decir de Mouck, el Comité adopta la tercera vía, gracias a la cual es posible verificar el plano teórico completo (compuesto por la teoría junto con sus modelos), pues los procesos de predicción y decisión usan los resultados del modelo teórico contable, las decisiones afectan los precios de los títulos valores, y éstos constituyen datos empíricos disponibles en el plano observacional. Esta solución metodológica generó una buena cantidad de investigación basada en el empleo de métodos cuantitativos y técnicas estadísticas complejas, cada vez más alejadas de los problemas de fundamentación; es decir, de los problemas ontológicos y epistemológicos, según lo denuncia Mattessich (1991: 4). Mouck suscribe las críticas que se han formulado al modelo de la realidad como capas de cebolla de Mattessich, y considera que su caracterización de la noción de “realidad social” es insuficiente para las necesidades de la epistemología de la contabilidad, que encuentra mejor atendidas en las tesis de Searle sobre el modo de existencia de las entidades sociales. Como se verá en el capítulo siguiente, Searle distingue entre realidad física y social, y al desarrollar la ontología y la epistemología de los hechos sociales sostiene que ciertos aspectos de la realidad institucional, como los enlaces matrimoniales, el dinero, o las corporaciones, son ontológicamente subjetivos, en el sentido de que su existencia depende de nuestros estados mentales, y son construidos socialmente, mientras que ciertos hechos institucionales como el establecimiento del ‘impuesto sobre la renta para la equidad’ (CREE), aprobado en la legislatura de 2012, son epistémicamente objetivos, en el sentido de que el valor de verdad de las proposiciones que se refieren a ellos es independiente de nuestros sentimientos o actitudes al respecto. Esto representa un avance considerable para Mouck, quien adapta las ideas searleanas sobre la realidad institucional para comprender mejor la naturaleza de las representaciones contable-financieras y sus principales nociones (*ingreso neto, patrimonio neto, ganancias por acción*) así como sus reglas, que son similares a las de un juego, con la diferencia de que aquellas deben ser periódicamente ajustadas por los entes reguladores a fin de garantizar la

---

18 Este punto de partida resulta sorprendente debido al estrecho sentido de realidad que emplea. Salta a la vista que semejante noción depende de un verificacionismo extremo, solo compatible con el empirismo neopositivista, hace tiempo revaluado.

objetividad epistémica de sus representaciones, lo que de paso evidencia que la contabilidad es “una práctica social e institucional” (2004: 529). Tras señalar el carácter problemático de aplicar las tesis construccionistas no sólo a los hechos institucionales sino, como hacen algunos, a los objetos del mundo natural, el autor pasa a la parte propositiva de su ensayo, en la cual analiza las relaciones entre la reglas de la contabilidad, las representaciones contables y la realidad económica. Mouck concluye que la realidad económica no se construye socialmente, mediante la aplicación de reglas constitutivas, ya que actividades humanas como la caza o la recolección de frutos (que son sus antecesoras primigenias) se pueden llevar a cabo sin la existencia previa de reglas. De manera similar, tampoco se crea realidad económica cuando se prepara un informe contable, aunque las reglas empleadas para tal fin tengan influencia en la transformación de esa realidad; por otra parte, dichas reglas no son constitutivas ni regulativas, sino que –como la partida doble– proporcionan un marco para observar y registrar los planteamientos sobre propiedad, deuda y otras nociones cuyo modo de existencia es ontológicamente subjetivo. Esta interpretación, de ser correcta, decepcionaría a quienes se preocupan por hallar una base objetiva para las representaciones contable-financieras, pues muchos de sus componentes (valoración, costo, valor futuro) serían epistémicamente subjetivos. No queda tan claro, sin embargo, que estimar el valor futuro sea comparable a pronunciarse sobre la calidad de un pintor, como piensa Mouck; seguramente el segundo juicio es subjetivo, pero se supone que el primero se basa en criterios objetivos, y puede discutirse y mejorarse intersubjetivamente, lo que neutralizaría su estirpe subjetiva por completo. De hecho, Mouck no tiene un posición muy firme al respecto, pues admite que, pese a la naturaleza subjetiva (ontológica y epistémicamente hablando) de las entidades representadas en la partida doble, es posible obtener niveles variables de acuerdo acerca de las valoraciones involucradas (2004: 535). Las reservas de Mouck sobre la propuesta de resolver el problema de la objetividad en términos de consenso general (Ijiri) parecen bien motivadas, pero sus conclusiones no tanto. El consenso no es la única opción disponible para mantener la tesis sobre la objetividad de los hechos económicos y contables, pues la discusión crítica intersubjetiva (una actividad que no necesariamente está encaminada a producir consenso) podría contribuir. Así mismo, encuentro dudoso que las reglas de la representación contable, o las de la partida doble, sean constitutivas en el sentido de Searle; es decir que funcionen como las reglas de los juegos, si bien vale la pena investigar hasta donde es dable aplicar las tesis de Searle a los problemas de la representación

contable, de suerte que podamos justipreciar su importe y las contribuciones del artículo de Mouck.

Los casos de entusiasta recepción de las tesis de Searle y los intentos de aplicarlas a la epistemología contable se harán cada vez más frecuentes, como lo ejemplifica el trabajo de Lee (2006). Este artículo discute la exhortación del FASB para formular estándares contables basados en principios, como el mejor modo de aprovechar su marco conceptual (MC) para mejorar la contabilidad financiera. De acuerdo con Lee, tal invitación obedece más bien al deseo de apoyar una contabilidad de la realidad económica y garantizar la comparabilidad y la consistencia, que a la necesidad de identificar formas mejoradas de reconocer y representar, mediante cifras, la realidad construida socialmente. Lee analiza las nociones de *realidad social* y *correspondencia verídica* a la luz de los estándares de contabilidad basados en principios, y sugiere que el uso superficial que hace el FASB de dicho MC, reproduce la práctica de invocar su marco para legitimar decisiones sobre la adopción de estándares, por lo cual sus recomendaciones, derivadas de una comprensión deficitaria de la construcción y representación de la realidad social, carecerían de efectos significativos sobre los problemas de la contabilidad financiera. Según el autor, los investigadores se quejan de la excesiva preocupación del FASB por fundamentar las prácticas contables en su MC en lugar de prestar atención al hecho de que este marco no contribuye a mejorar las prácticas corporativas para reportar información financiera. Tal desajuste hace que el MC, que debería ser prescriptivo, se quede en el nivel de la descripción y que “cualidades conceptuales como utilidad para decidir, relevancia y confiabilidad” no trasciendan el nivel de la simple enunciación (2006: 2)<sup>19</sup>. Adicionalmente, los principios y el MC del FASB suponen la existencia de una realidad económica objetiva, cuyos elementos (transacciones y eventos comerciales relevantes) son objeto de representaciones fidedignas que capturan la “substancia económica”; pero estas suposiciones son incompatibles con la imagen que ofrece el construccionismo, en la que se reconoce el carácter subjetivo de la realidad económica (una subclase de la realidad social, construida por los hombres, cuya existencia depende de la observación, el consenso y la comunicación) y, consecuentemente, de los fenómenos de interés para la contabilidad financiera. Tras documentar la génesis de los pronunciamientos del FASB, señalar

---

19 La afirmación de que cualidades como “utilidad”, “relevancia” y “confiabilidad” son de naturaleza conceptual parece falsa. Estas cualidades se determinan mediante criterios pragmáticos y empíricos, lo que revela la confusión de Lee cuando reitera la acusación citada contra los principios que declara el FASB.

sus compromisos epistemológicos e identificar las fallas que impiden a los estándares contables basados en principios lograr el objetivo de mejorar los informes, el autor se ocupa de discutir algunos elementos de la teoría de Searle y de explicar su aplicabilidad al concepto de *realidad económica*, con base en la exposición de Alexander y Archer (2003) y Mouck (2004). En breve, se acepta que quienes adoptan estándares y se guían por la idea de explicar la realidad económica se suscriben a la tesis de que “hay un mundo real de hechos objetivos o subjetivos que se pueden observar y representar objetiva o subjetivamente” (2006: 11); mientras que, de acuerdo con Searle, los hechos sociales son construcciones humanas que pueden estar basadas en hechos físicos, pero dependen de la asignación de funciones o de la intencionalidad colectiva mediante la cual se expresan los acuerdos sobre creencias, deseos o intenciones. En razón de su origen, los hechos sociales son ontológicamente subjetivos, pero nuestras representaciones de ellos pueden ser epistémicamente objetivas o subjetivas. La contabilidad se ocupa de hechos sociales, y pese a que algunas de sus representaciones se refieran a objetos físicos (edificios, equipos, inventarios), el interés radica en la función social que éstos desempeñan en la actividad económica. Por otra parte, hay hechos institucionales resultado de la intencionalidad colectiva ejercida en nuestras instituciones y de la asignación de función de estatus, como cuando se confiere valor de cambio a un pedazo de papel. Aplicando las tesis construccionistas a los objetivos del FASB, la contabilidad se ocuparía de ciertos hechos institucionales y buscaría su representación verídica, en un sentido correspondentista; es decir, observaría hechos ontológicamente subjetivos para ofrecer una representación epistémicamente objetiva de ellos. Lee explica e ilustra la diferencia entre reglas regulativas y constitutivas, y controvierte la opinión de Mouck (2004) según la cual las reglas de la contabilidad son esencialmente regulativas, mediante algunos ejemplos que probarían la existencia de reglas constitutivas. Me quedan serias dudas sobre la plausibilidad de los ejemplos de Lee a este efecto, así como sobre la tesis de que el FASB no sacará adelante su proyecto de fundar los estándares en principios mientras no incorpore a sus teorías las tesis sobre la realidad social. Aunque Lee parece aceptar la teoría correspondentista de la verdad (incorporada a la propuesta de Searle, vía su realismo externo), su sugerencia de que la verdad sobre los hechos institucionales depende de que los humanos “crean que representa la realidad con suficiente precisión” (2006: 16) distorsiona gravemente el carácter objetivo de dicha teoría y malinterpreta a Searle. La correspondencia no es un asunto de “creencias” sino de la adecuada (o inadecuada) representación de los hechos por las proposiciones.

## Trabajos maduros

### Categoría (i): naturaleza de la contabilidad

El primer trabajo que incluiremos en esta categoría es la contribución de Buys (2008), una exploración sobre la naturaleza de la contabilidad, sus relaciones con la ética y la filosofía, y las presuposiciones y objetivos intrínsecos que iluminan su teoría y práctica. Según Buys, se requiere una reconsideración filosófica de los propósitos de la contabilidad, a la luz de las recientes controversias sobre la medición del ingreso, la divulgación de la información, y la responsabilidad social corporativa. Para el autor, el reto consiste en “definir una filosofía de la contabilidad legítima que incorpore principios éticos clave como transparencia, integridad y confiabilidad”; tal filosofía debe influir sobre los aspectos teóricos y prácticos de la contabilidad, y el método a usar en su búsqueda y caracterización es el análisis y la discusión trascendental, de suerte que, finalmente, se consiga identificar los fundamentos profundos de su sistema de pensamiento (2008: 492). El autor opina que el principal objetivo de la contabilidad es el reporte de información financiera; que corresponde al “historiador contable” decidir qué tipo de información se difunde y cuál se mantiene bajo reserva; y a los organismos que adoptan estándares, determinar los aspectos de la historia financiera de las empresas y el nivel de detalle al que deben tener acceso los interesados, sean éstos accionistas, o simplemente miembros de la sociedad civil. Buys registra la importancia social y las enormes responsabilidades implícitas en un sistema de información financiera cuyas reglas y métodos pueden originar conflictos éticos. Sin embargo, como otros en la literatura, el autor cede a la tentación de ofrecer una imagen panorámica de la disciplina contable, que incluye una discusión de los fundamentos conceptuales de su lado práctico resumida en dos perspectivas binarias: arte/ciencia e ingreso verdadero/utilidad de la información. En la primera oposición se contraponen el entrenamiento en habilidades funcionales especializadas (desde un enfoque legalista) a la formación en la comprensión de conceptos que promuevan el pensamiento crítico y la captación de las dinámicas disciplinares (2008: 493-494). La segunda, oscila entre la posibilidad o conveniencia de proporcionar información financiera que refleje la verdadera situación económica de las organizaciones, u ofrecer información útil para la toma de decisiones, aunque haya que renunciar a su objetividad o verificabilidad.<sup>20</sup> Con respecto

---

20 Buys considera que la contabilidad tiene aspectos que justifican la tesis de que es un arte (como los funcionales), y otros que apoyan la de que es una ciencia (como los

a los aspectos éticos, el autor recalca la diferencia entre actuar en el marco de la ley *versus* ser ético; es decir, mostrar sensatez ante las implicaciones de la práctica profesional, estar en capacidad de reconocer y resolver problemas de ética y moral, incorporar valores en la estrategia de negocios, y formular, implementar y monitorear políticas o lineamientos que promuevan una conducta ética en la contabilidad (2008: 496). Aunque el autor extrae de su reflexión algunas conclusiones interesantes sobre la mejor manera de educar a los futuros contadores (privilegiando su formación crítica sobre sus habilidades funcionales), su comprensión de los problemas epistemológicos es bastante limitada. Es diciente el hecho de que no capte sus compromisos epistemológicos ni logre distinguir entre los problemas meta-teóricos y la aplicabilidad de nociones filosóficas en los variados aspectos de su presentación panorámica de la contabilidad, así como el que acuda a diccionarios y enciclopedias a fin de definir conceptos centrales para sus objetivos (*filosofía, ciencia, conocimiento, presuposición*), o que se limite a mencionar problemas tan importantes como la controversia entre los realistas y sus adversarios sobre la naturaleza ontológica y epistémica de ciertas nociones contables (*ingreso, patrimonio, valor*) o el debate sobre el carácter absoluto o relativo de las mediciones y valoraciones de los ítems cuyo comportamiento se registra en los distintos informes.

El siguiente artículo que analizaremos en esta sección controvierte la tesis de que se hacen y emplean mediciones rigurosas en contabilidad. En efecto, Williams y Ravenscroft (2012) sostienen que el supuesto carácter riguroso de la investigación contable predominante en Norteamérica es un mito y que, cuando se cumple, se convierte en una característica no sustancial. Según los autores, los números que se usan para construir modelos estadísticos realmente no son cantidades sino “números operacionales” inútiles para medir alguna propiedad científica significativa. Así, los modelos que contienen dichos números conducen a ecuaciones cuyos resultados presuponen la validez de una narrativa implícita en la lógica sobre la que se erigen dichos modelos. La investigación financiera implica la construcción de modelos estadísticos que sustentan explicaciones económicas de la conducta de los usuarios de la información; siguen los dictados del FASB y el IASB, con su énfasis en la cuantificación, y corroboran los planteamientos de Ijiri (1975) y Mock (1976) sobre el uso de la medición en contabilidad. Como buena parte de la contabilidad financiera depende de

---

fundacionales). Empero, tras justipreciar las razones que apoyan cada punto de vista, concluye que, debido a la forma como se integra la contabilidad a la sociedad, queda mejor caracterizada como una ciencia social.

la naturaleza cuantitativa de la información de base, los llamados al rigor (en la investigación o la práctica contables) son frecuentes y bienvenidos. Pero Williams y Ravenscroft no concuerdan con semejante invocación. En su opinión, muchos académicos abusan de este adjetivo para otorgar credibilidad a sus propios trabajos y descalificar formas de investigación alternativas; de ahí que convenga determinar si la contabilidad tiene que ver con la *cantidad*. Los autores emprenden un meta-análisis de 135 artículos publicados, durante 2011, en las tres revistas académicas más reconocidas: *Journal of Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*, y *The Accounting Review*.<sup>21</sup> Para el análisis usaron los criterios editoriales de estas revistas que recomiendan el uso de modelos matemáticos elaborados, análisis estadísticos, correlaciones y predicción de errores; encontraron que el 86% de los trabajos producían algún modelo de regresión (que incluía predicciones) con base en variables (dependientes y explicativas), el 43% de las cuales provenían de los estados financieros de la base de datos COMPUSTAT. La principal dificultad es que los informes financieros actuales incluyen cifras que pertenecen a clases distintas (*e.g.* costo histórico, costo de reemplazo, valor presente, valor de mercado, entre otros) sobre los cuales no se pueden realizar las operaciones básicas, pues sería como sumar el promedio académico de un estudiante, su puntaje en las pruebas saber, y su peso, y dividirlo por tres: el resultado es indescifrable o no significativo. La conclusión es doble: (i) la medición contable, a través de “números operacionales” (dependientes de procedimientos y decisiones convencionales), es muy distinta a la que se hace en las ciencias naturales, cuyas cifras proporcionan (según Gillies: 2004) “estimaciones de cantidades exactas que existen en la realidad” (2012: 12); y (ii) la realidad de la que se ocupa la contabilidad es de naturaleza cualitativa. Si a esto se agrega el hecho de que muchos “números operacionales” (*e.g.* los relativos a los fondos de comercio, o al apalancamiento) se estiman de manera distinta en países diferentes, lo cual compromete la consistencia indispensable para reducir la incertidumbre en la formulación de predicciones cuantitativas, la tesis de este artículo saldría avante. Los planteamientos de los autores sobre las dificultades de la predicción en este campo parecen correctos; al igual que su defensa de los métodos cualitativos. Con todo, la tesis central, no parece tan sólida. La noción de “número operacional” es confusa

---

21 Según los autores, la investigación que se publica en estas revistas debe conformarse a los tres principios siguientes: (1) emplear una perspectiva ingenieril o económica positiva; (2) definir la contabilidad como una disciplina de medición cuantitativa y (3) aplicar el modelo de las ciencias naturales, sin reservas, a una práctica social como la contabilidad. (2012: 7)

y necesita una definición funcional precisa, ausente en todo el artículo. El argumento por analogía es harto cuestionable, pues por muy variados que sean los criterios para estimar medidas como el apalancamiento, el papel que desempeñan en los estados financieros no tiene el carácter incidental que reviste el peso de un individuo en la suma de cantidades de categorías diversas según el ejemplo. Suscribir la afirmación de Gillies sobre la existencia de “cantidades” en la realidad demuestra que Williams y Ravenscroft no entienden correctamente la naturaleza de los objetos formales; y quizá ninguna epistemología recomiende trasladar, sin reservas, el modelo de las ciencias naturales a la investigación contable, lo cual resta conclusividad a su crítica.

En un meta-análisis de 760 trabajos de investigación de postgrado en los campos de la contabilidad, la auditoría y el control de gestión, realizados durante la última década en Portugal, Lopes (2015) se propone identificar las variables, los enfoques metodológicos y los métodos específicos que predominan en cada campo; averiguar si tales enfoques son convergentes o divergentes; y determinar los aportes en la construcción de teorías y el desarrollo organizacional. El autor se suscribe a la tesis realista de que el fin de la ciencia es la búsqueda de la verdad; describe a grandes rasgos las contribuciones de los filósofos griegos y modernos a la teoría del conocimiento, y admite la existencia de una abundante variedad de tipologías de conocimiento, hacia las cuales tienden las, no menos diversas, investigaciones analizadas. A este escenario cabe agregar el papel del investigador, provisto de su preparación, experiencia, motivación, intuiciones e intereses con los cuales participa en un proceso dinámico, cuyos resultados aseguran la relación entre la esfera de la academia y las organizaciones externas de la sociedad (empresas, corporaciones); para no mencionar los efectos sobre el proceso mismo de construcción de nuevos conocimientos. Lopes piensa que las tipologías del conocimiento de Choo (tácito, explícito y cultural); Teece (tácito, codificado, positivo y negativo); y Quinn et al. (cognitivo, competencias avanzadas, comprensión sistemática y creatividad) reflejan el estado del arte de la producción científica que se lleva a cabo en educación superior, en aplicación de las políticas educativas que rigen sus instituciones, y con base en las cuales se establecen las relaciones con las organizaciones externas (2015: 12-13). Desde el punto de vista de la epistemología, el autor retoma la ya familiar clasificación de enfoques positivista, construccionista, realista crítica y pragmatista. La primera se asocia a la búsqueda de la verdad objetiva, la predicción, el uso de métodos deductivos, la medición objetiva, la observación empírica directa y la eliminación de las emociones; la segunda, a la

construcción “mental” de la realidad, la observación e interpretación de prácticas sociales para crear el conocimiento mediante la interacción individual en grupos, organizaciones o redes; la tercera es una perspectiva intermedia que admite la existencia de una verdad objetiva pero sostiene que no se puede determinar de manera objetiva o confiable, por lo cual la comprensión del individuo (actor en la interpretación de cada fenómeno) siempre es sesgada; la cuarta, que se presenta como una perspectiva pluralista y práctica, agrupa las anteriores metodologías en una mezcla de propósitos y objetivos, fenómenos observables y preguntas de investigación (2015: 14-15). No incluiremos detalles de los resultados cuantitativos y cualitativos de este proyecto, cuya importancia para la identificación de tendencias de investigación en el área, o la adopción de políticas de formación post-gradual se da por descontada. Para nuestro propósito aquí, basta con mencionar que se logró establecer el uso de múltiples enfoques epistemológicos y metodológicos, y se detectó la prevalencia del punto de vista positivo en las investigaciones sobre contabilidad financiera, y la apertura hacia perspectivas cualitativas (interpretativas o críticas) en aquellas sobre contabilidad administrativa. Lopes tiene razón al atender las dimensiones ontológica y epistemológica de la investigación en sus análisis; sin embargo, las áreas con las que vincula cada una de éstas, no son las correctas. No es cierto que la primera se asocie con las creencias sobre el mundo natural o el social; de hecho, la ontología nos dice cómo es el mundo y, desde el punto de vista objetivo, las creencias que nos formemos al respecto, son irrelevantes; tampoco es adecuado decir que la segunda se relaciona con la búsqueda de nuevo conocimiento y con la determinación de la manera como lo buscamos; tales afirmaciones parecen confundir la dimensión epistemológica de la investigación con la ciencia y sus objetivos, o con las prescripciones de la metodología.

### Categoría (ii): problemas de la teoría contable

Young (2009) no examina precisamente asuntos relacionados con la teoría contable, sino que hace un meta-análisis de los artículos de la revista trimestral *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, para lo cual revisa los volúmenes 11-26, publicados entre 1992 y 2007. El análisis no incluye juicios sobre la calidad de las investigaciones, pues se enfoca en la naturaleza y amplitud de los temas abordados, criterios a los cuales añade la metodología empleada. Young ofrece algunos indicadores bibliométricos que clasifican los trabajos analizados en cuatro categorías temáticas, con las subdivisiones correspondientes: economía de la auditoría (73); estudios sobre evaluación y toma de decisiones (114); tecnología de la auditoría (51); y aspectos profesionales

(78). Desde el punto de vista metodológico, las investigaciones se clasifican en siete categorías: encuestas y sondeos (17); análisis causales estadísticos (experimentales y no experimentales) (233); estudios de modelación (simulaciones o sistemas de decisión) (35); artículos sobre metodología (5); revisiones de literatura (6); y otros (17).<sup>22</sup> Hay que anotar que el autor recurre a estos indicadores para apoyar la tesis de que la investigación en el área enfrenta dificultades de varios tipos, la más importante de las cuales es la falta de espacio y oportunidades para publicar los resultados de los trabajos que no corresponden a la metodología o los enfoques dominantes; es decir, la falta de variedad. Desde el punto de vista cualitativo, su descripción del estado del arte se basa en los resúmenes de los artículos los cuales, tomando en cuenta las pautas de publicación de la revista mencionada, deben ser suficientes para proporcionar una idea clara de la naturaleza de la investigación en el área de la auditoría. Como se puede ver, este meta-análisis no encaja muy bien en los propósitos de este libro, pero los planteamientos de Young sobre la falta de disenso en la investigación sí. Según el autor, las universidades, las revistas científicas, las organizaciones académicas y las asociaciones profesionales son conservadoras y acuden a los mecanismos a su alcance (comités doctorales, comités técnicos, evaluadores) para promover la investigación que concuerda con la tradición dominante e impedir el desarrollo de trabajos que no caben en esas vertientes. La moraleja es que hace falta más disenso en la investigación contable de alto nivel, y que es necesario abrir nuevos espacios, pues la confrontación de puntos de vista disímiles, los debates académicos, y la pasión que puede despertar la investigación no convencional, contribuyen más al desarrollo disciplinar que la defensa del *status quo*.

No es raro encontrar reflexiones generales sobre el rol o el empleo de la epistemología en la investigación adelantada en los campos de la Administración y la Contabilidad. Entre estos estudios quiero destacar el trabajo de Khin y Heng (2012), quienes están convencidos de que todo tipo de investigación descansa en un marco conceptual epistemológico que determina los problemas a investigar, la forma de abordarlos y hasta las conclusiones que se obtienen. Para tal efecto, los autores reseñan el libro de Johnson y *Duberley (2003) Understanding Management Research: an introduction to epistemology*, el cual expone los principales

---

22 Incluyo las cifras para que el lector se haga una idea de la vitalidad que despliega la investigación en esta comunidad académica, de la importancia de la revista y de las categorías que concentran el mayor número de artículos. Este tipo de descripción, sin embargo, sirve apenas para indicar tendencias en el área y dicen poco del valor de estos aportes.

debates epistemológicos en ciencias sociales y explica su influencia en las diversas formas de concebir y llevar a cabo la investigación en el campo de las ciencias organizacionales. Según el informe de Khin & Heng, hay seis “epistemologías” que se aplican en la investigación administrativa: positivismo, neopositivismo, postmodernismo, convencionalismo, teoría crítica, y realismo pragmático-crítico (2012: 331). Los autores y sus recensionistas suscriben la definición tradicional de “conocimiento” y asumen que la epistemología, en tanto conocimiento del conocimiento, especifica los criterios mediante los cuales se puede determinar si una instancia particular de conocimiento es garantizable. Adicionalmente, los seis enfoques epistemológicos aplicables a la investigación en el área se organizan en una matriz (reflexiva) de 2 x 2, en uno de cuyos ejes se ubica la epistemología y en el otro la ontología, distinguiendo ambos criterios por la perspectiva subjetiva u objetiva que prime. Hay poca novedad en la definición de los enfoques epistemológicos y la exposición de sus pros y contras, pero en su desarrollo se hacen planteamientos sorprendentes (por su carácter heterodoxo o abiertamente erróneo): el positivismo se presenta como el enfoque dominante, sustentado en el empirismo, la objetividad y el lenguaje observacional neutro; el neopositivismo se distingue de aquel porque incorpora la perspectiva subjetiva en el proceso de investigación (2012: 333); la teoría crítica de Habermas se asocia a una caracterización de la verdad mediante consenso (que le permite eludir el relativismo aunque no se explica muy bien cómo sería posible algo así); se introduce el realismo pragmático-crítico, un ilustre desconocido en el cual se rechaza el papel del realismo empírico en la determinación de lo que existe al igual que la noción de verdad absoluta; mientras Kant y Kuhn se presentan como convencionalistas cuyo punto de vista transforma el conocimiento en el resultado del pensamiento acumulativo de un grupo o comunidad particular (2012: 335). No queda claro si los defectos de este artículo se han de atribuir a los autores del libro o a Khin y Heng; pues lo que parece corresponder a sus propios planteamientos se refiere a aspectos poco controversiales del debate: que la epistemología le aporta a la investigación; que si queremos hacer investigación de calidad es preciso tener claros los compromisos epistemológicos subyacentes; que en los años recientes han irrumpido enfoques epistemológicos alternativos.<sup>23</sup> Si analizamos con atención esta

---

23 Khin & Heng no dejan entrever ninguna postura crítica sobre la enorme cantidad de temas y problemas mencionados. De hecho, los autores no presentan su contribución como una reseña, sino como un artículo original, aunque la lectura del texto revela su verdadera naturaleza. Incidentalmente, el trabajo se ve afectado por ciertos errores técnicos. Por ejemplo, hay citas que incluyen literales en la identificación de la entrada,

clase de enfoques taxonómicos en epistemología, podemos descubrir que tras ellos se esconde otro tipo de preocupación: *i.e.* el tipo de problemas que se debe investigar o resolver en una ciencia (a cuáles fenómenos prestamos atención y a cuáles no); el enfoque metodológico a emplear y las técnicas más apropiadas para realizar la tarea; en pocas palabras, el interés se concentra en el qué y el cómo. Clasificar esta clase de discusiones (y sus problemas asociados) como epistemología revela una confusión. Los enfoques metodológicos *presuponen* posturas epistemológicas, pero cuando se usan para determinar las preguntas a responder, o los aspectos a los cuales se prestará atención, hemos pasado al terreno de la aplicación instrumental de los pasos de la metodología de la investigación y hemos abandonado el terreno de la epistemología.

Una prueba palpable del vigor de la epistemología de la contabilidad se encuentra en el trabajo de Everett (2015) quien analiza la dependencia que tiene el enfoque crítico respecto a los métodos cualitativos e investiga si tales métodos son “necesariamente mejores” que los cuantitativos. Este artículo, preparado al cumplirse los 25 años de la revista *Critical Perspectives on Accounting*, explora la noción de *praxis*, los objetivos de la investigación crítica y su relación con los métodos más comunes a los cuales agrega otras perspectivas teóricas que emplean métodos cuantitativos y mixtos, como el realismo crítico y la “praxeología” de Bourdieu. El autor comenta los presupuestos editoriales de la revista, desde los cuales se rechaza el determinismo económico, se admite que las prácticas contables están enmarcadas en relaciones de poder, y se reconoce la posibilidad de que, desde la disciplina, se pueda contribuir a la emancipación de la sociedad; en una palabra se trata de aplicar la máxima de Marx en sus tesis a Feuerbach haciendo de la *praxis* el pivote del cambio social. Everett percibe ciertos “puntos ciegos” en medio de tales políticas, materializados en “la creencia de que los métodos cualitativos (estudios de caso, observación participante, etnografía) son los únicos métodos apropiados para hacer investigación crítica” (2015: 1). Si bien comparte las objeciones tradicionales a los métodos cuantitativos: su incapacidad para dar cuenta de las experiencias, aspiraciones, ideologías, perspectivas del mundo y otras actitudes y estados mentales de los actores; su inadecuación para el estudio de las interacciones simbólicas y los procesos que confieren significado a los objetos; e incluso el hecho de que no permitan entender los mecanismos mediante los cuales tienen lugar la dominación, la

---

pero solo hay una referencia de ese autor; hay nombres de autores mal escritos; y hay algunos errores de redacción.

exclusión y la subordinación; opina que tales métodos también pueden ayudar a fomentar el cambio social. Para comenzar, es preciso tomar en cuenta la importancia de las cifras en el fomento de cambios sociopolíticos y su rol en las discusiones sobre políticas públicas; pues dichas cifras son claramente superiores a los datos de las investigaciones cualitativas; mucho más importantes resultan su capacidad de ayudarnos a comprender la forma como la estructura de diversos campos influye sobre la acción social; el funcionamiento de algunos fenómenos; y su amplia aceptación en la esfera pública y en los centros de poder (2015: 3). Todo esto indica la potencial utilidad del enfoque cuantitativo para la investigación crítica. La distinción metodología/método, sirve al autor para recordarnos que el segundo se puede combinar con diversos enfoques epistemológicos; *e.g.* incluso quienes giran hacia los estudios cualitativos pueden albergar compromisos con el positivismo empirista y, *converso modo*, el enfoque crítico podría combinarse con los métodos cuantitativos, para no entrar en detalles sobre la importancia de los presupuestos ontológicos que guían el trabajo de los investigadores. Tras un breve repaso de las principales perspectivas sobre la naturaleza de la realidad, Everett arguye a favor de la conveniencia de ensayar los métodos cuantitativos en la investigación crítica, ya que ni siquiera Chua (1986) excluyó de plano tal posibilidad y tampoco hay una razón teórica sólida para excluir (estos métodos o los mixtos –cuantitativos y cualitativos–) de este enfoque investigativo, como lo plantea el realismo crítico, y lo aceptaría Bordieu.<sup>24</sup> Para disipar cualquier duda, el autor cita ejemplos de estudios críticos que han recurrido a indicadores cuantitativos o a estadística mono o multivariada para describir el estado de cosas, ofrecer un punto de partida para análisis cualitativos más profundos, y promover el cambio social positivo –que debe ser la nota distintiva de la buena investigación– (Sikka y Willmont; Neu y Simmons; Tinker y Ghicas; Warsame, Simmons y Neu). Pese a mis reticencias sobre la noción –insuficientemente caracterizada– de *realismo*

---

24 Cf. Everett (2015: 4). Según las fuentes citadas por el autor, el Realismo Crítico (RC) (así denominado por su interés en la auto-reflexión y su preocupación por la forma como el punto de vista del observador afecta sus observaciones y análisis) presupone la existencia de cosas en el sentido normal (poderes, fuerzas, mecanismos, características y conjuntos de relaciones). Aunque esta forma de realismo busca describir las tendencias interactivas no las generaliza al universo como un todo, ya que asume la falibilidad de nuestras observaciones e inferencias, que dependen siempre de una perspectiva particular y son moldeadas por las limitaciones del tiempo y la cultura. El RC debilita el énfasis en la predicción porque no asume la correspondencia entre explicación y predicción ni acepta que podamos establecer la verdad sobre las cosas en sí, pero tampoco ignora las posibles estructuras que subyacen a dichas cosas.

*crítico*, no cabe duda de que la reflexión de Everett es valiosa e inspiradora, muestra la insuficiencia de cualquier posición dogmática y puede ser benéfica para el desarrollo de una investigación contable mejor informada epistemológicamente. Las reservas hacia el relativismo, la disociación de Bordieu con respecto a esta teoría de la verdad, y el amplio conocimiento de la investigación en el área son fortalezas a destacar en este trabajo.

Tal parece que el llamado de Everett a favor de la incorporación de métodos cuantitativos en la investigación crítica es un síntoma de una tendencia creciente. En el mismo número de la revista *Critical Perspectives in Accounting* (CPA) en el cual apareció el editorial que se acaba de analizar, se incluyó también una contribución de Richardson (2015) quien, aunque no cita este trabajo, apoya decididamente sus propuestas. Este artículo plantea que la tradición crítica y las políticas editoriales de la revista han hecho tal énfasis en los métodos cualitativos que la exclusión de los cuantitativos se ha tornado en “un artículo de fe”; que tal consecuencia proviene de la confusión y mezcla entre “método” como categoría conceptual y su empleo como práctica investigativa; que la preferencia por los métodos cualitativos no es inherente a la teoría crítica, alineada con el pragmatismo y abierta a recurrir a cualquier estrategia que le permita desarrollar sus principios; que el uso de métodos cuantitativos tiene un enorme potencial para explorar las variaciones en los modelos predominantes de la investigación vigente o los efectos sociales o individuales necesarios para establecer líneas base en los aspectos de interés para este tipo de investigación. Naturalmente, los métodos cuantitativos que habrían de emplearse tienen que ser consistentes con los principios de la teoría crítica y complementarse con las precauciones teóricas para formular las preguntas correctas, interpretar los datos empíricos en su contexto socio-histórico y evitar cualquier signo de cientismo mediante una filosofía moral que tamice esos resultados. Richardson señala el carácter heterogéneo y pluralista de la contabilidad crítica, con su amplia variedad de perspectivas que van desde el marxismo y el “racionalismo crítico” de Habermas, hasta la teoría literaria y la deconstrucción (Derridá), nos recuerda la convicción interdisciplinaria que define a ese proyecto (acogido en la revista *Accounting, Organizations and Society*) y contrasta la apertura metodológica de la contabilidad crítica con la suposición de algunos autores sobre el uso exclusivo de métodos cualitativos (2015: 2). Como se vio, la teoría crítica supone que la sociedad es una construcción humana (de ahí la importancia del sujeto activo en la construcción de un conocimiento dependiente del contexto y los valores) susceptible de cambio de cara a ciertos fines normativos, entre los cuales

se destaca la emancipación. Para que podamos apreciar la magnitud de la exclusión de estudios cuantitativos, el autor hace un meta-análisis de la base de datos de la CPA que contiene 1584 entradas. Encontró sólo 4 resultados para el término *COMPUSTAT*, 14 referencias para “diseño experimental”, 5 para “ANOVA”, 25 para “regresión”, y 46 para “correlación”; pero como estos dos últimos también se usan en artículos de revisión o sobre metodología, no se puede concluir que correspondan a trabajos en los cuales se empleen métodos cuantitativos. Para confirmar este hallazgo, el autor analizó 567 artículos publicados en la última década y los clasificó en cuatro categorías: el 13.8% correspondían a *comentarios* (editoriales, críticas y respuestas); el 24.2% a trabajos *no-empíricos* (artículos teóricos y revisiones de literatura), el 55.6% a *métodos cualitativos* (estudios de caso, etnografía y trabajo histórico), y solo el 6.5% a *métodos cuantitativos* (análisis de datos, encuestas y experimentos) (2015: 3-4). No queda duda de que el enfoque crítico privilegia los métodos cualitativos y parece excluir los cuantitativos, lo cual confirma la idea de que su proyecto debía adelantarse en clara oposición a la corriente investigativa dominante, a la que se tilda como incapaz de investigar los problemas de interés para el enfoque crítico, debido a sus compromisos ontológicos y epistemológicos sobre el mundo (Chua: 1986). Por otro lado, el enfoque dominante ha comenzado a ocuparse de problemas como el manejo de utilidades, su opacidad, o las externalidades ambientales negativas de los negocios (centrales en el enfoque crítico y su interés por revelar las formas como se subvierte la contabilidad para favorecer los fines de la élite administrativa), por lo cual resulta sensato analizar hasta dónde se deben excluir los métodos cuantitativos. La conclusión de acoger estos métodos en la tradición crítica se refuerza con algunas sugerencias concretas de los problemas que ella podría ayudar a esclarecer. No tengo reparos sobre la propuesta que defiende Richardson. El problema radica en los compromisos epistemológicos que este enfoque investigativo toma de la Escuela de Frankfurt, sin que haya la menor sombra de interés en someterlos a la “crítica” que pregonan sus partidarios. Por ejemplo, Richardson hace eco de las confusiones de Horkheimer, quien mezcla el relativismo sobre la verdad (que hace depender de la imposibilidad de establecer la verdad absoluta o las dificultades para hallar verdades universales) con la ontología estática, y atribuye las posibilidades de comprender el cambio conceptual a la adopción de una ontología relativizada a la historia. Pero del relativismo epistémico no se debe esperar mucho en ciencia, y su adopción apresurada resulta incompatible con las pretensiones de progreso a las que adhieren los investigadores en el campo.

### Categoría (iii): aplicabilidad de principios a la teorización contable

La irrupción de la denominada ‘vertiente crítica’ en contabilidad ocurrió hace ya varias décadas. Como se advirtió, no hay acuerdo sobre el sentido que se ha de dar a este vocablo, pues posiciones epistemológicas muy disímiles se identifican como críticas. Precisamente Gaffikin (2010) realiza una exposición panorámica de los antecedentes de la adopción de este enfoque por algunos académicos del ramo y explica la importancia de la crítica para la investigación contable. Para comenzar, Gaffikin señala que no emplea el término “crítica” en el sentido que recibe en los currículos universitarios en los cuales se asocia al “pensamiento crítico”. Tampoco, hay que añadir, en el sentido del racionalismo crítico que defiende Popper, cuyas principales premisas reiteran la falibilidad de todo nuestro conocimiento y la importancia del examen riguroso, público e intersubjetivo de teorías y argumentos. El enfoque que recomienda el autor proviene de las “teorías críticas” de la Escuela de Frankfurt y de las teorías sociales que se oponen al pensamiento moderno y posterior a la ilustración, cuyo sello distintivo abarca la crítica y rechazo de las formas actuales de dominación, injusticia, coerción y desigualdad (2010: 33). Como casi todos sus colegas, Gaffikin acusa al pensamiento moderno de promover, de manera excluyente, los métodos de la ciencia natural para obtener conocimiento de origen empírico, confiable, basado en oraciones observacionales puras, y orientado hacia “la comprensión objetiva de la realidad y la verdad.” Tales propósitos se persiguen en desmedro de las ciencias sociales e implican pasar por alto los factores culturales, históricos, políticos, y lingüísticos, estrechamente relacionados con los fenómenos de los que se ocupa la investigación contable. Una muestra de semejante desatención es la actitud servil de los contadores de la corriente dominante hacia el *ethos* capitalista, pues su principal apuro ha sido proteger los intereses del capitalismo de mercados (incluyendo sus más recientes transformaciones) y proporcionar información confiable y útil a quienes toman decisiones. Según Gaffikin, la teoría crítica, con su rechazo de las “certezas objetivas” y su reconocimiento de la necesidad de evaluaciones subjetivas, puede lograr que los contadores se involucren en reflexiones significativas, cuestionen las presuposiciones de su disciplina y operen mediante prácticas y principios renovados, menos proclives a mantener el *status quo*. No nos detendremos en la apretada síntesis del pensamiento moderno, ni en la exposición de las motivaciones de su rechazo por las teorías críticas y post-estructuralistas, adecuadamente expuestas, en términos generales, para pasar directamente a los argumen-

tos centrales del trabajo. En resumen se reitera la tesis de la orientación empirista y positivista del método científico que promueve la modernidad; la estrecha relación entre sus nociones de “objetividad, conocimiento, verdad y ciencia” (2010: 35); sus compromisos con el realismo (ingenuo o crítico) y se vincula dicha concepción de *ciencia* con el uso de métodos cuantitativos. Como puede vaticinarse, el remedio se halla en el realismo histórico de la teoría crítica y en la exaltación del carácter subjetivo de las valoraciones en el área. Es un hecho que la investigación contable se puede beneficiar de la crítica (aún en el sentido estrecho de la Escuela de Frankfurt); y que deslindar los enfoques contables alternativos con respecto al relativismo, contribuye a hacerlos más palatables. Sin embargo, el autor mezcla todas las formas de positivismo y empirismo; y aunque da la impresión de que conoce las tesis de Popper, el hecho de ignorar su caracterización de la ciencia muestra que es incapaz de imaginar un enfoque realista sin verificación o de aspirar a obtener conocimiento sin certidumbre. Por otra parte, pese a la abundancia de razones para fustigar los principios (y los efectos prácticos) del capitalismo, no es claro que esta tarea corresponda a la investigación contable (o, ni que decir tiene, a la epistemología contable), ni que la razón para adoptar los enfoques postmodernos radique en su sensibilidad hacia éste y otros asuntos sociales. Gaffikin es uno de los pocos autores analizados en este capítulo que no observa la distinción uso/mención, y que sucumbe al impulso de mencionar los grandes hitos del pensamiento moderno y las corrientes de investigación contable del siglo XX, en un solo artículo, aun a riesgo de extraviarse en el camino.

Buena parte de los debates analizados en este libro se relacionan con la búsqueda y adopción de estándares de alta calidad para reportar información financiera. El trabajo de Wüstemann (2011) examina los cambios introducidos en los estándares internacionales por el FASB y el IASB en desarrollo de su marco conceptual conjunto (2010). Los capítulos 1 y 3 de ese proyecto destacan el objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones (SFAC 8.OB2 e IASB FW.OB2 (2010)), un cambio respecto a los requisitos de relevancia y confiabilidad, esenciales en intentos previos. Según la autora, “confiabilidad” es un concepto complejo y polisémico, sobre el cual no hay acuerdo entre los investigadores, y cuyo significado tampoco es unívoco en los marcos conceptuales del FASB y el IASB. De hecho, según estos organismos, algunos lo asocian con *verificabilidad* o *carencia de error material*, con exclusión de la representación fidedigna; otros lo asocian con esta última combinada con neutralidad, y hasta hay quienes lo vinculan a la precisión (2011: 3). El FASB y el IASB intentaron eliminar tal fuente de

inconsistencias en la adopción y aplicación de los estándares reemplazando la “confiabilidad” con la “representación fidedigna”, que a su vez era parte de la confiabilidad en el marco anterior. Pero el remedio puede ser peor que la enfermedad, dado que este cambio supedita las determinaciones de confiabilidad a las de relevancia; al igual que el objetivo de informar sobre la gestión al de estimar el valor de la entidad que reporta, lo que disminuiría la capacidad de juzgar la gestión administrativa. Wüstemann recalca el carácter controversial del nexo entre la confiabilidad de la información y su relevancia, ya que incluso el concepto de ‘valor justo’, el atributo más pertinente de la medición, se considera poco confiable debido a que hay situaciones en las cuales no se puede obtener; así mismo, menciona otros debates (como la confrontación reglas *versus* principios) que indican los efectos de sustituir la confiabilidad por la relevancia en las nuevas normas internacionales. La clave para comprender mejor el problema implica retomar el significado de “representación fidedigna” en el marco conceptual previo; analizar su expresión en términos de la noción cercana de “validez” en las ciencias sociales e investigar si los cambios introducidos en la acepción de “representación fidedigna” (desarrollada como relevancia–efectividad–) disminuyen la importancia otorgada a la confiabilidad. (2011: 6). Como se ve, no solo hay un debate epistemológico sobre lo denotado en la locución “representación fidedigna”, la relación entre el concepto y el objeto, y la ontología de los fenómenos involucrados; sino también uno semántico, ya que los investigadores analizan la plausibilidad de diferentes acepciones para capturar una propiedad importante de los informes financieros. El trabajo propone una teoría de la confiabilidad en términos de ausencia de error y sesgo (neutralidad) y verificabilidad, toma en cuenta la definición del concepto de “confiabilidad” que dan otras ciencias, y establece que la esencia de sus diferentes aspectos radica en minimizar los juicios subjetivos. En vista de esto, recomienda que el FASB y el IASB revisen los cambios recientemente introducidos, a la luz de los hallazgos y los debates de la investigación, que se fije el significado de “representación fidedigna” y se investiguen sus efectos sobre la definición, reconocimiento y medición de los elementos centrales en los estados financieros. Es preciso anotar la familiaridad de la autora con la literatura pertinente y su agudeza para exponer los problemas filosóficos. Dada la naturaleza de su proyecto, hay cierto descuido en el correcto uso de la distinción uso/mención e insuficientes criterios para resolver algunas dificultades terminológicas, pues justamente uno de los propósitos de la definición (sobre todo en ciencia) consiste en eliminar la ambigüedad, y Wüstemann es indiferente al hecho de que la fuente de los problemas que analiza radica en la introducción incontrolada

de acepciones que contribuyen muy poco a esclarecer los *definienda*. Así mismo, deja de lado los problemas (más interesantes, en mi opinión) de la capacidad representacional de los informes financieros, el carácter objetivo de los fenómenos reportados, y los defectos de la verificación. Como hemos visto en otros artículos, se trata de temas controvertidos que dividen las opiniones de los investigadores y levantan muros (a veces infranqueables) entre sus respectivos compromisos epistemológicos.

En la literatura consultada para esta obra, la ética y la moral constituyen campos de reflexión relativamente frecuentes, aunque no se encuentre unidad en su tratamiento. Hay quienes se preocupan por los escándalos financieros, cuya génesis suele atribuirse a prácticas corruptas que enmascaran la falsedad o el fraude, mientras otros prefieren enfoques más filosóficos en los cuales se investiga la emergencia o desarrollo de tales principios o los desafíos de su aplicabilidad. El trabajo de Horomnea y Paşcu (2012) integra ambas perspectivas mediante un análisis, ante y post, que toma en cuenta la historia de la ética y la moral en contabilidad, y propone algunas inferencias sobre la importancia de los conceptos asociados a tales prácticas en la vida económica de una compañía. Según los autores, hay una estrecha relación e interdependencia entre los objetivos de la contabilidad, por una parte, y la ética y la moralidad en los negocios, por la otra; ya que si éstas son deficientes o laxas permiten el surgimiento de condiciones favorables para la comisión de delitos financieros como el “fraude legal”, que prospera cuando los sistemas contables son débiles, carecen de reglas o principios éticos, y la calidad de la información financiera que proporcionan a usuarios internos o externos es baja. Horomnea y Paşcu identifican el surgimiento de normas y valores en los códigos que regían actividades como el comercio y el recaudo de impuestos en el antiguo oriente, hace más de cuatro milenios. Los autores consideran la ética de los negocios como parte de la ética aplicada, una disciplina que envuelve la aplicación de ciertos principios a determinadas situaciones sociales en las cuales es fundamental suponer la conducta correcta de las personas involucradas. Se recurre al diccionario para definir la ética como “una ciencia relacionada con el estudio teórico de los valores y la conducta humana desde la perspectiva de los *principios morales*, al igual que la totalidad de las normas morales de conducta”; por su parte, la moral “se refiere a una conducta aceptada y practicada en una sociedad (...)” (2012: 4). Para los autores, el objetivo de la contabilidad es proporcionar un criterio de desempeño y legitimidad de las entidades a través de la “perspectiva justa y verdadera”, sustentada en un conjunto coherente de principios, normas

y convenciones; y en información real, sincera, completa y neutral que refleja, en buena medida, el grado de moralidad de quienes participan en la actividad económica. Como otros artículos que abarcan temas extensos y complejos, la contribución de Horomnea y Paşcu cede a la tentación de mencionar numerosos filósofos y escuelas en un esfuerzo por fundamentar de manera adecuada sus puntos de vista. No es difícil concordar con sus conclusiones (algunas de ellas tomadas de trabajos previos del primero) sobre el rol de la ética como “rectora de la vida económica”; el carácter inadecuado de la subordinación moral de los medios a los fines; la tesis de que la verdad que inspira la actividad contable es la misma virtud primordial para la ética, la moralidad o la religión; o la aclaración de que –en el campo profesional– lo ético es lo que la ley permite hacer mientras que lo moral implica los conceptos –más difíciles de determinar, por ser dependientes de la consciencia– de “bueno” y “malo”. Pese a la reiteración de tantos planteamientos de naturaleza deontológica, no hay una discusión, estrictamente filosófica, de ninguno de ellos; problemas como el del estatuto epistemológico y metodológico de la contabilidad, sus fines, o la naturaleza de sus representaciones, simplemente se dejan de lado. Y no sobra agregar, que la ausencia de fuentes teóricas más calificadas sobre la distinción entre ética y moral comprometen la solidez de este trabajo.<sup>25</sup>

La contribución de Malsch y Guénin-Paracini (2013) constituye otra incursión en las posibilidades que la filosofía moral abre para la epistemología contable. Se trata de un artículo, mucho mejor estructurado que el que se acaba de presentar, en el cual se analizan los resultados de las controversias sobre la posición dominante del enfoque positivista y sus efectos sobre el desarrollo del área. Según los autores, pese a que se han mostrado claramente los defectos epistemológicos de este enfoque; se han establecido sus limitaciones metodológicas; y se han puesto al descubierto sus fundamentos políticos y culturales; no se han logrado cambios significativos en la investigación contable, ni se ha avanzado hacia la interdisciplinariedad. Dado que las discusiones de los últimos años han procedido mediante la confrontación de estos enfoques opuestos, se plantea que, tal vez, argumentando desde el terreno de la moralidad sea posible obtener mejores resultados. Así, el pluralismo académico y su consecuente apertura en la investigación contable, podrían resultar beneficiados de las investigaciones

---

25 Desde el punto de vista práctico, esta contribución contiene reflexiones y consejos útiles, que bien pueden ser aplicados en la formación de contadores públicos. El título del trabajo sugiere un enfoque filosófico del cual realmente carece, tanto en su concepción como en su desarrollo.

de Charles Taylor (*The Ethics of Authenticity* -1992-) sobre los fundamentos morales del utilitarismo, así como de las críticas de Amartya Sen al alejamiento progresivo de la economía con respecto a la moralidad. Los autores sostienen que la primera fuente revela el contexto en el que se formaron los valores individualistas y la razón instrumental que guían la contabilidad actual (una sub-disciplina de las finanzas y la economía, al decir de Whitley); y que la segunda muestra que valores como la benevolencia o el sentido moral son ajenos al estudio de las conductas económicas. Taylor sostuvo que el estado de la sociedad moderna estaba aquejado por tres enfermedades: el individualismo (con su acentuado egoísmo, su énfasis en la autorrealización y la pérdida de todo ideal, incluso moral); la razón instrumental (que rige los asuntos sociales, económicos y políticos desde el principio de la máxima eficiencia); y el menoscabo de las libertades políticas (con la consecuente fragmentación de la sociedad, que impide la realización de ideales comunes). Según los autores, el enfoque positivista y los debates en investigación contable (¿verdad absoluta o relativa?; ¿investigación útil y eficiente?; ¿investigación políticamente neutral?) reflejan estos padecimientos (2013: 78). Por otra parte, las críticas de Sen al fundamentalismo utilitarista, y sus conclusiones sobre los problemas de la métrica de la felicidad o la satisfacción de deseos como herramienta para medir el bienestar personal, son aplicables a la investigación contable ya que sugieren que el valor de un trabajo no puede juzgarse exclusivamente sobre la base de su eventual utilidad económica (cuya noción se determina desde la estructura de las relaciones de poder), pues un producto académico puede ser de gran valor, inclusive si no tiene ninguna utilidad económica inmediata. De esto se sigue que la investigación contable debe ponerse al servicio de la sociedad, considerarse desde una perspectiva social y política, y que el principio de utilidad no es aplicable a la evaluación del campo de lo ético-político sino que éstos principios se deben usar para definir lo que contribuye al bien común, tal como lo propone el enfoque crítico. No dudo de que la contabilidad tenga profundas repercusiones socio-políticas, ni de la importancia de esta clase de reflexiones para su progreso. Sin embargo, desentrañar los compromisos políticos y económicos de una disciplina (por valioso que sea desde ciertas ópticas) aporta poco a su desarrollo epistemológico. Los autores incurrir en otras confusiones: suscriben la tesis kuhniiana de la inconmensurabilidad de teorías para explicar la falta de avance en la controversia positivismo/inter-disciplina, como si no hubiera otras alternativas disponibles para abordarla; también aceptan la problemática afirmación de que los científicos producen el mundo mediante sus actividades.

## Categoría (iv): transferencia de filosofías de la ciencia desarrolladas a la teoría contable

Una muestra vívida de la influencia de ciertas ideas filosóficas sobre la teorización contable se halla en el artículo de Gårseth-Nesbakk (2010). Se trata de una reflexión, con base empírica, sobre los cambios en la contabilidad basada en el principio de *devengo* implementados en entidades públicas noruegas. El estudio busca determinar el origen y la manera como surgen formas alternativas de representación contable, sus implicaciones para la teoría contable, y elabora sobre las nociones de *hiper-realidad* y *autopoiesis*, las cuales forman parte del marco de referencia para comprender las teorías contables alternativas fundamentadas en estructuras organizacionales complejas con límites borrosos e identidades múltiples. En la base de este artículo se destacan: el problema de la representación contable de hechos económicos –de frecuente discusión–, el uso de la noción de *devengo* en contabilidad privada y pública, y la naturaleza de las representaciones de dicho concepto. Como se ha visto, el objetivo de la representación contable es proporcionar información sobre una entidad a quienes toman decisiones, y para reducir la incertidumbre en ese proceso se exalta la fidelidad de los informes (2010: 248). Siguiendo la línea de Macintosh (2000), el autor opina que la contabilidad no es el fiel reflejo de las operaciones organizacionales por lo que sus representaciones resultan mejor caracterizadas como simulacros, *i.e.* copias sin original e hiper-realidades, puesto que no hay correspondencia entre los números y las actividades subyacentes o las transacciones financieras asociadas. Aunque tradicionalmente se ha considerado que las organizaciones son abiertas, se retoma la teoría de Maturana y Varela que señala el carácter cerrado de algunas de ellas y se acude a los conceptos de *autonomía*, *circularidad* y *auto-referencia* que permite a tales sistemas auto-crearse y auto-renovarse. Desde esta perspectiva, Gårseth-Nesbakk propone trasladar el concepto de *autopoiesis* del área de las finanzas (donde se usó inicialmente) al campo de la contabilidad basada en el principio de *devengo*, y arguye que dicho concepto rige los cambios que se adoptaron en el sistema noruego de contabilidad pública, en el cual se aplicó una solución divergente de las tradicionales. El autor recapitula los problemas que enfrentaba el sector público como sigue: (i) la búsqueda de comparabilidad (en términos de débitos pero no de créditos) obligaba a tratar estas entidades como si fueran privadas; (ii) aún así, se admitía la necesidad de mostrar las diferencias del gobierno, en términos de la estructura de su capital o las “utilidades”; (iii) la importancia de reflejar el carácter único del “lado del crédito” en el

modelo de devengo de estas entidades (2010: 253). El autor señala el valor de la teorización contable y la novedad de las soluciones provenientes de los enfoques alternativos; no obstante, no es muy claro que estemos frente a un caso de autopoiesis, ni que la contabilidad inspirada en Maturana sea superior a otras opciones más ortodoxas que tomen en cuenta las especificidades del sector público; sobre todo si tomamos en cuenta que, lejos de renunciar al objetivo de representar la realidad “de manera transparente”, el nuevo método busca asegurar una representación holista de las actividades operacionales (así haya que sacrificar la de las transacciones financieras) de las entidades públicas.

Kabir (2010) analiza el desarrollo de la Teoría Contable Positiva (TCP) a la luz de tres perspectivas sobre la ciencia: Popper (1959), Kuhn (1962) y Lakatos (1970). Según el autor, la TCP (cuya formulación se acredita a Watts y Zimmerman) es el enfoque de investigación contable más influyente de los últimos cuarenta años porque incorpora los métodos de la ciencia natural. Sin embargo, Kabir considera que la TCP no ha conseguido “imitar” plenamente ese modelo en la labor de predecir y explicar las prácticas de contabilidad y auditoría; realizar estudios empíricos sobre alternativas contables, o emprender investigaciones contables basadas en el mercado de capitales. Como es típico en la literatura, la tradición positiva se opone a la normativa así como el objetivo de describir (qué es) al de prescribir (cómo debe ser). Entre los principales efectos de la TCP, Kabir incluye los estudios empíricos sobre la relación entre las cifras, de un lado, y los precios de las acciones y los rendimientos, del otro; investigaciones sobre las decisiones contables de la administración, así como el surgimiento de las principales revistas científicas del área, el alto número de artículos de orientación positivista publicados en ellas, y la notable influencia de este enfoque en los programas doctorales. Tras revisar las principales objeciones a la TCP, identificar sus vacíos metodológicos y explicar su desarrollo, el autor discute los tres problemas siguientes: (a) cómo ha progresado la TCP; (b) qué papel juegan las anomalías y la evidencia contraria en la TCP; y (c) cómo se elige una teoría entre varias competidoras (2010: 138). Es claro que Popper, Kuhn y Lakatos responden de manera bien distinta a cada una de estas cuestiones, por lo que habría que rechazar de antemano cualquier intento de vincular la TCP a una visión de la ciencia que supuestamente integrara las ideas de estos autores, como en algún momento lo hicieron Watts y Zimmerman. Para responder (a), Kabir menciona algunos estudios empíricos que relacionaban las cifras de los rendimientos contables y los precios de las acciones, los cuales establecieron la capacidad de aquellas

para reflejar factores relevantes en la valoración de las acciones, como el flujo de caja y el riesgo. Dichos estudios también derrumbaron algunas prescripciones de la teoría normativa según las cuales sólo hay una fuente de información sobre las organizaciones; las cifras sobre los rendimientos son inútiles porque no se preparan siguiendo una base única; y es posible confundir el mercado de capitales manipulando las cifras. Naturalmente, la larga hegemonía de la TCP no estaba exenta de objeciones: ¿el método de las ciencias naturales se puede y se debe emplear en las sociales?; ¿los enfoques conductistas son suficientes para explicar las elecciones de los administradores?; ¿las conclusiones de la TCP son generalizables, o están limitadas por circunstancias institucionales y temporales? A estas controversias cabe agregar la aparente pluralidad filosófica que fundamenta la TCP, lo que nos lleva a las cuestiones (b) y (c) que veremos juntas. Según Kabir, hay pruebas suficientes de la existencia de ciencia normal, la ocurrencia de anomalías y el acaecimiento de cambios revolucionarios en la contabilidad. Pero no hay acuerdo entre Popper, Kuhn y Lakatos sobre el tratamiento que debe darse a las anomalías, pues aunque el primero admite que, eventualmente, se debe retener una teoría falsada (*e.g.* si todavía no hay disponible una nueva), su epistemología recomienda abandonarla; mientras para Kuhn las anomalías son el caldo de cultivo de los nuevos paradigmas y Lakatos señala la lentitud del proceso de rechazo de teorías, que muchas veces se completa sólo cuando la nueva teoría ya está disponible. El autor concluye que la TCP no se puede asimilar a ninguna de estas teorías de la ciencia porque “contiene elementos de todas tres”. Tal conclusión, sin embargo, aporta poco, pues aunque Kabir es acucioso para mostrar ejemplos de la aplicabilidad de estas filosofías de la ciencia a ciertos estudios empíricos y discusiones contables, su planteamiento general acusa graves defectos. El primero de ellos es que realmente no aborda a Popper directamente, sino que acude a la versión confusa que ofrece Lakatos. Si tenemos en cuenta que el mismo Popper desautorizó de manera contundente tal interpretación (Schilpp, 1974: 999-1013), podemos inferir que los comentarios de segunda mano de Kabir no reflejan las tesis del filósofo, y por lo tanto que con base en ellos no es posible determinar si la TCP incorpora sus principios o no.<sup>26</sup> Por otra parte, el autor no se pronuncia sobre el problema de si los objetivos de la TCP confunden el nivel de la ciencia con el de la meta-ciencia; ni muestra una buena comprensión de las críticas que se alzan contra la

---

26 Afortunadamente contamos con el excelente trabajo de Christenson (comentado en este capítulo) que explica cuidadosamente los problemas de la TCP, desde el punto de vista de Popper.

TCP, y aunque cita a Christenson, no se nota que haya leído su trabajo con la atención debida. Finalmente, es importante señalar que Kabir no tiene claras las deficiencias epistemológicas del enfoque positivo, ni repara en las dificultades del sincretismo filosófico que le atribuye a dicho enfoque, que aunque posible, es poco común.

El análisis que hemos realizado a varios artículos, en este libro, indica que la ontología de los hechos económicos y contables es un asunto recurrente, y de importancia capital para la práctica de la disciplina, al igual que para la formulación y adopción de estándares. Bassam y Jaara (2014) examinan las distintas perspectivas sobre este tipo de realidad y la forma como nos aproximamos a ella, retoman las particularidades del funcionalismo (o positivismo), discuten sus limitaciones y contrastan sus puntos de vista con los del enfoque interpretativo que, recientemente, se ha venido anunciando como la mejor opción para capturar la realidad económica socialmente construida de la que se ocupan las investigaciones contables. Para los autores, la contabilidad es una ciencia social, cuya comprensión implica entender los puntos de vista de las partes involucradas, y por eso el positivismo no es la epistemología más indicada para esa tarea. Como se recordará, el marco conceptual que sustenta los estándares conjuntos del FASB y el IASB incluye la confiabilidad y la representación fidedigna, pero los rasgos que constituyen estas cualidades en los informes financieros han sufrido cambios. En algunas formulaciones se acude a la verificabilidad, la neutralidad y la fidelidad representacional; en otras, a la representación fidedigna, la primacía de la substancia sobre la forma, la neutralidad, la prudencia y la completitud; en suma, se espera que si la información es confiable, represente fielmente (y sin sesgos) las transacciones y eventos que pretende comunicar. Como en otros artículos, reaparece el debate entre el realismo externo, la tesis de que afuera hay una realidad social que existe (independientemente de que podamos explicarla) y que los hechos y fenómenos contables son tan reales como los objetos físicos; y el construccionismo social, el punto de vista que afirma que la realidad social se constituye de manera reflexiva en la explicación de la realidad, que los objetos sociales existen pero no son independientes de nuestras explicaciones, y que la aplicación de métodos y reglas contables involucra factores subjetivos que moldean la representación de la realidad económica (2014: 156-157). Los autores recapitulan las dificultades del realismo externo. La más obvia es tratar los objetos de la contabilidad como se tratan los del mundo físico, mas, como ya había argumentado Mattessich, el reduccionismo es inconveniente y, como señalan Shapiro y los defensores de la perspectiva

interpretativa, objetos como “utilidad” son construidos socialmente por lo cual carecen de existencia independiente. Se hacen combinaciones sobre la ontología y la epistemología de tales objetos, pues algunos afirman que objetos como los “activos fijos” existen independientemente de nosotros, pero nuestro conocimiento de ellos es socialmente construido, un planteamiento problemático, sobre todo si lo relacionamos con la existencia putativa de múltiples realidades, consecuencia del relativismo de las subjetividades involucradas en su construcción. Bassam y Jaara concluyen que el punto de vista interpretativo permite comprender mejor las características de los conceptos propios de la contabilidad (fenómenos intangibles y artificiales, entre otras categorías *sui generis*) así como los roles de la disciplina; y que la contabilidad se ocupa de una realidad socialmente construida, en cuya creación toma parte. Llama la atención el énfasis de los autores en la creencias y la subjetividad, el cual los lleva incluso a la tesis de que un paradigma es “un conjunto de creencias básicas”. Por otra parte, es conveniente revisar la insistencia en las formulaciones fuertes del positivismo, prontamente abandonadas, incluso por sus propios defensores, evaluar críticamente la conveniencia de caracterizar ciertos enfoques epistemológicos de forma tan extrema, y explorar las consecuencias de sostener que conceptos como “utilidad” o “patrimonio” carecen de contenido empírico, no designan nada objetivo, ni apuntan hacia una realidad externa.

## Referencias

- Alexander, D. and Stenka, R. (2014) "Capturing meaning construction in financial disclosure". In: *Discourses Approach to Financial Communication*, 2-6 February, Ascona, Switzerland.
- Alexander, David and Archer, Simon. (2003) "On Economic Reality, Representational Faithfulness and the 'True and Fair Override'". *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 1, pp. 3-17.
- Baker, C. Richard; Hayes, Rick. (2004) "Reflecting form over substance: the case of Enron Corp". *Critical Perspectives on Accounting* 15, pp. 767-785
- Buys, Pieter. (2008) "In pursuit of a foundational accountancy philosophy". *Koers* 73(3), pp. 489-508.
- Christenson, Charles. (1983) "The Methodology of Positive Accounting". *The Accounting Review*. Vol. LVIII, No. 1, pp. 1-22.
- Chua, Wai Fong. (1986) "Radical Developments in Accounting Thought". *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 4, pp. 601-632

- Devine, Carl Thomas. (1960) "Methodology and Accounting Theory Formation". *The Accounting Review*, Vol. 35, No. 3, pp. 387-399.
- Everett, J., & Neu, D. (2015) "*Praxis, Doxa* and research methods: Reconsidering critical accounting". *Critical Perspectives on Accounting*, pp. 1-8.
- Frankfurt, Harry G. (2009) "On Truth, lies and bullshit". In: *The Philosophy of Deception*. Edited by Clancy Martin. Oxford University Press.
- Gaffikin, Michael. (2010) "Being Critical in Accounting". *International Review of Business Research Papers*, Vol. 6. No. 5, pp. 33 - 45.
- Gårseth-Nesbakk, Levi. (2010) "Accrual accounting representations in the public sector—A case of autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 3, pp. 247-258.
- Gerboth, Dale L. (1973) "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry". *The Accounting Review*, Vol. 48, No. 3, pp. 475-482.
- Horomnea, Emil and Paşcu, Ana Maria. (2012) "Ethical and Morality in Accounting Epistemological Approach". *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics* Vol. 20, pp. 1-11.
- Johnson, Orace. (1970) "Towards an 'Events' Theory of Accounting". *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 4, pp. 641-653.
- (1972) "On Taxonomy and Accounting Research". *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 1, pp. 64-74.
- Kabir, Humayun M. (2010) "Positive accounting theory and science". *Journal of CENTRUM Cathedra*. Vol. III (No. II), pp. 136-149.
- Khin, Edward Wong Sek & Heng, Tioh Ngee. (2012) "Epistemological taxonomy in management & accounting research philosophy". *АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ No5(131)*, pp. 330-338.
- Lee, Thomas. (2006) "The FASB and Accounting for Economic Reality". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 6, 1-21.
- Longino, H. (1990) *Science as social knowledge: values and objectivity in scientific inquiry*. Princeton: Princeton University Press.
- Lopes, Ilídio Tomás. (2015) "Research methods and methodology towards knowledge creation in accounting". *Contaduría y Administración* 60, (S1) pp. 9-30.
- Macintosh, Norman B., Shearer Teri, Thornton, Daniel B., Welker, Michael. (2000) "Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital". *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 13-50.
- (2009) "Accounting and the Truth of Earnings Reports: Philosophical Considerations". *European Accounting Review*. Vol. 18, No. 1, pp. 141-175.

- Maali, Bassam; Jaara, Osama. (2014) "Reality and Accounting: The Case for Interpretive Accounting Research". *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. Vol. 4, No. 1, pp. 155-168.
- Malsch, Bertrand; Guénin-Paracini, Henri. (2013) "The moral potential of individualism and instrumental reason in accounting research". *Critical Perspectives on Accounting Journal*. pp. 74-82.
- Mattessich, Richard. (2008) *Two Hundred Years of Accounting Research*. New York: Routledge. 630 p.
- (1957) "Toward a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems". *Accounting Research* Vol 8, No. 4, pp. 328-355.
- (1972) "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting". *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3, pp. 469-487.
- (1995) "Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, 259-284.
- (2003) "Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality". *Accounting, Organizations and Society*, 28, 443-470.
- Mejía Soto, E., Montilla Galvis, O. y Montes Salazar, C. (2010) "Realismo científico y contabilidad: una evaluación de la disciplina contable". *Entramado*, vol. 6, no. 1, pp. 56-75
- Mickhail, George; Graaf, Amanda. (2000) "The *Kabuki* of Accounting Philosophy". *Document de recherche 2000-7*. Laboratoire Orleanais de Gestion.
- Mouck, Tom. (2004) "Institutional reality, financial reporting and the rules of the game". *Accounting, Organizations and Society* 29, pp. 525-541.
- Reiter, Sara Ann; Williams, Paul F. (2002) "The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited". *Accounting, Organizations and Society* 27, pp. 575-607.
- Richardson, A. J. (2015) "Quantitative research and the critical accounting project". *Critical Perspectives on Accounting*. pp. 1-11.
- Saravanamuthu, Kala; Tinker, Tony. (2008) "Ethics in education: The Chinese Learner and post-Enron ethics". *Critical Perspectives on Accounting* 19, pp. 129-137.
- Schiehll, Eduardo; Murcia, Fernando Dal-Ri; Borba, José Alonso. (2007) "Financial Accounting: An Epistemological Research Note". *Cont. Fin.* Vol. 18, No. 45, pp. 83-90.
- Schilpp, Paul A. (Ed.) (1974) *The philosophy of Karl Popper*. The library of living philosophers. Open Court: La Salle.
- Searle, John. (1995) *The Construction of Social Reality*. New York: Free Press.

- Solis, Eduardo y Gabalachis, Griselda. (2007) "Epistemología y método en el *currículum contable*". *FACES*, vol. 13, No. 29, pp. 63-95.
- Sweiringa, Robert J., Weick, Karl E. (1982) "An Assessment of Laboratory Experiments in Accounting". *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 56-101.
- Truan, Franklin; Hughes, Hugh. (1999) "Tradition or enlightenment: philosophical choice in accounting academia". *Journal of Accounting Education*, 17, pp. 23-34.
- Young, Joni J. (2009) "The Absence of Dissent". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 9, pp. 1-9.
- Wells, M. C. (1976) "A Revolution in Accounting Thought?" *The Accounting Review*, Vol. 51, No. 3, pp. 471-482.
- Williams, Paul F. and Ravenscroft, Sue. (2012) "The myth of rigorous accounting research". IPA conference paper.
- Wüstemann, Sonja. (2011) "Does faithful representation mean reliability?" *Working Paper, Goethe University Frankfurt am Main Version 4.0*, as of 24 April.



# Capítulo 4



# Algunos debates de naturaleza epistemológica y principales tendencias en el campo

Como bien se sabe, las cuestiones más interesantes de la epistemología (e.g. cuál es la naturaleza de la ciencia, cómo están estructuradas las teorías científicas, de qué hablan estas teorías, cuál es la clase de realidad que pretenden explicar, cómo se pueden evaluar estas explicaciones, qué alcance tienen sus predicciones, o cuál es el estatus de sus conceptos) son de naturaleza eminentemente controversial. Esto significa que siempre hay diferentes alternativas teóricas y puntos de vista disponibles para abordar los problemas que son objeto de análisis en esta disciplina; que las soluciones son, en todo caso, provisionales, y que las discusiones en torno a unos y otras tienden a permanecer abiertas. Aunque apenas está en desarrollo, la epistemología de la contabilidad es legítima heredera de estas particularidades y, como hemos visto hasta ahora, los enfoques que ha adoptado y las respuestas que ha ensayado son materia de viva discusión en este campo. Ahora bien, la manera más provechosa de informarse sobre un tema como el que estamos exponiendo, pasa por entender la esencia de los desacuerdos y el sentido y dirección de los debates, de modo que, eventualmente, el lector pueda tomar partido, y que cuando asuma una posición consiga ser plenamente consciente de los compromisos teóricos que ella entraña, al igual que de las opciones a las cuales debe renunciar. Las controversias entre realistas (de las múltiples vertientes que hay) y anti-realistas, o entre empiristas y racionalistas, o entre partidarios del construccionismo social de inspiración realista y los del construccionismo de filiación postmodernista o subjetivista, están a la orden del día, y quien desee obtener un panorama adecuado del estado del arte en esta creciente literatura, ha de familiarizarse primero con las formulaciones filosóficas canónicas para luego analizar y justipreciar los argumentos mediante los que se expresan los desacuerdos.

Tomemos, como ejemplo, la discusión entre realistas y anti-realistas. Hay que advertir que a pesar de las numerosas variantes de realismo que se postulan en la copiosa literatura, los partidarios de esta doctrina coinciden en admitir que existe una realidad o mundo exterior, compuesto

de hechos independientes con respecto a nuestros estados mentales, y que las teorías científicas buscan ofrecer descripciones, explicaciones y predicciones sobre fragmentos (o conjuntos de hechos) específicos de tal mundo. Las descripciones, explicaciones y predicciones se juzgan (entre otras cualidades) por su nivel de detalle y conformidad con el estado de cosas, mediante la teoría correspondentista de la verdad. Según el realismo, las teorías científicas son nuestra mejor herramienta para obtener un conocimiento del mundo (parcial o aproximado) por lo que resulta indispensable introducir la noción de “aproximación” que nos permite estimar cuál es el grado de acercamiento (verosimilitud) de esas teorías con una descripción verdadera del sector de la realidad al que ellas se refieren. Por otra parte, realistas como Popper aceptan la existencia de entidades de sentido común, la de entidades científicas, y la existencia independiente de nuestras teorías y argumentos sobre ambas clases de entidades. Desde el marco referencial de la teoría correspondentista de la verdad en la formulación de Tarski, el realismo de Popper podría caracterizarse mediante los tres puntos siguientes:

1. Los objetos del sentido común, las entidades físicas y las entidades postuladas por las teorías científicas existen independientemente de nuestras mentes.
2. Las teorías científicas procuran explicar las relaciones que se dan entre estas entidades y, además, buscan resolver problemas –de índole práctico o teórico–.
3. La meta final de la ciencia es la verdad, y las teorías científicas constituyen aproximaciones a dicha meta.

Si se acepta el planteamiento de que la contabilidad es una disciplina de naturaleza social, los fenómenos u objetos que habría de describir o explicar corresponden a los hechos contables<sup>1</sup> (transacciones, valoraciones, planteos de propiedad o acreencia, derechos u obligaciones), a sus variaciones y a los registros sistemáticos de sus valores a través del tiempo. La cuestión de si tales hechos existen en la realidad (qué tipo de realidad es esa, y cómo existen) o si son meras ficciones, o construcciones teóricas cuyos referentes cambian permanentemente, al mismo ritmo que cambia el contexto social

---

1 Que para algunos son derivativos de los hechos económicos o, al menos, una subclase de éstos. La discusión de si la contabilidad es subsidiaria de la economía o una pariente lejana que se sirve de ella, pertenece también al ámbito de la epistemología contable; como también la discusión acerca de si las teorías contables pueden hacer predicciones y cómo se deberían juzgar tales predicciones.

y económico, es de naturaleza epistemológica y encaja perfectamente en el grupo de problemas que constituyen el campo de interés de los debates sobre el realismo y el anti-realismo científicos. En los capítulos anteriores hemos visto ejemplos de artículos en los cuales se defienden distintas posiciones al respecto. Para los investigadores de inspiración realista, los hechos contables existen y son reales; para los construccionistas, son el resultado de la actividad humana pero su realidad es derivativa (y según algunos, su modo de existencia, completamente subjetivo); para los post-modernos, estas entidades son ficciones, conceptos o signos lingüísticos opacos cuyo significado depende del contexto en que surgen, de nuestra idiosincracia y de las condiciones sociales e históricas bajo las cuales se acunaron. Algo similar ocurre con tareas como la caracterización del concepto de “fidelidad representacional”, y la determinación del rol que este concepto desempeña en los estados financieros según su capacidad para divulgar información sobre el valor justo y verdadero de ciertas posiciones contables. Inclusive, la pregunta misma acerca de la existencia de representaciones en contabilidad, de a qué tipo de entidades remiten tales representaciones, de si éstas pueden ser verdaderas y de cuál es la teoría de la verdad que se debe emplear para evaluarlas, son ejemplos adicionales de problemas epistemológicos en la contabilidad.

Con el propósito de facilitar la comprensión de lo que está en juego en estos debates (animados y a veces complejos) y de ilustrar su formulación, tono y estructura, he organizado el material del presente capítulo de la siguiente manera: comenzaremos con un ejemplo destacado de una discusión sobre la concepción de *realidad* a la que apuntan las teorías contables, y la relación entre los signos y sus referentes en el campo de la contabilidad financiera, entre los ilustres académicos Norman Macintosh y Richard Mattessich. Luego incluiremos una controversia más amplia (en la cual participan Lee, Macintosh y Mattessich) que retoma el problema del realismo científico, pero distingue entre los objetos de los que se ocupan las teorías que pertenecen a las ciencias naturales (como la física o la biología) y aquellos a los cuales remiten las ciencias sociales (como la economía). Esta distinción, ya de por sí importante y un tanto añeja en la literatura, se complementará con las ideas de John Searle sobre la ontología de los fenómenos sociales, a través de sus conceptos de *realidad social*, de *hechos institucionales*, de *función de estatus* y de *regla constitutiva*, entre otras. Para contribuir a la claridad y para proporcionar un contexto más completo al lector, hemos incluido un apéndice en este capítulo en el cual se presentará, de manera sintética, dicha teoría.

## Debate 1<sup>2</sup>

### Macintosh: los conceptos contables como simulacro

Los planteamientos de Macintosh son ampliamente conocidos en Colombia, y el enfoque postmodernista<sup>3</sup> de las contribuciones que corresponden a su pensamiento maduro gozan de gran aceptación entre los más destacados investigadores del país. El debate del que me ocuparé en esta sección, se inició en 2000, en una co-publicación con Shearer, Thornton, y Welker titulada “La contabilidad como simulacro y la hiper-realidad: perspectivas sobre renta y capital”, una versión revisada y mejorada de una ponencia que este equipo de trabajo había presentado tres años antes en la conferencia: *Accounting, Time and Space*, celebrada en Copenhague bajo el auspicio de la revista *Accounting, Organizations and Society*. Macintosh et al., acuden a la teoría cronológica de la precesión de los simulacros de Baudrillard y a la teoría financiera contable para resolver algunos enigmas sobre la ontología implícita en nociones como “utilidad”, “renta” o “capital” y los cambios en la relación signo-referente de dichas nociones en los estados financieros. Los autores describen la contabilidad desde la antigüedad remota, y plantean que su característica principal era la posibilidad de establecer una relación uno a uno entre el signo contable y los objetos o eventos sociales o físicos a los cuales remitían dichos signos. Las principales tesis del artículo afirman que muchos signos contables ya no se refieren a objetos o eventos reales, que la contabilidad ya no sigue la lógica de las representaciones transparentes y la administración de la información

- 
- 2 Ya había culminado la redacción de este capítulo cuando tuve acceso a la ponencia de Fabio Maldonado-Veloz (2014) “Ontología y Epistemología contables en el enfoque teleológico de Mattessich” presentada en el *XIX Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática*, celebrado en Ciudad de México. Este trabajo tiene varias virtudes, entre las más notables el hecho de basarse en la literatura primaria y el de interpretar adecuadamente las principales implicaciones filosóficas de la discusión. El autor examina los dos debates (que en este capítulo se tratan de manera separada) en un texto unitario, al cual añade ciertas aclaraciones sobre el significado del término “epistemología” y sus relaciones con la filosofía de la ciencia. No comparto estos planteamientos (según lo expuesto en el capítulo uno) pero recomiendo la lectura de esta ponencia a todo aquel que no tenga acceso a las fuentes originales.
  - 3 Macintosh y su equipo han elegido a Baudrillard por tres razones: es un autor postmoderno y post-estructuralista, tendencias que identifican la época en que vivimos; se enfoca en cambios que afectan profundamente la contabilidad, como el lenguaje, las tecnologías de la información, y los medios electrónicos; y propone una perspectiva semiótica radical de la producción y consumo de información que podría enriquecer el enfoque informacional en contabilidad.

económica, pues se ha venido convirtiendo, cada vez más, en un modelo de algo que es un modelo en sí mismo, y que gran parte de la información contable actual circula en una hiper-realidad donde el tiempo y el espacio implosionan y los signos contables ya no reflejan la realidad económica material sino que incluso la preceden, la crean o pueden no tener ninguna relación con ella (2000: 13-14).

Según Baudrillard, un simulacro es un signo, imagen, modelo, pretexto o representación opaca de algo más. La implosión se da cuando los límites entre dos o más entidades, conceptos o reinos se derrite, disuelve o colapsa sobre sí misma y las diferencias entre ellas desaparecen. La hiper-realidad denota las condiciones actuales de la postmodernidad en la cual los simulacros ya no están asociados a ningún referente real y los signos, imágenes y modelos circulan, separados de cualquier objeto material real. En su crítica a la sociedad norteamericana, Baudrillard afirma que Disneylandia es una simulación del país, pero éste ha llegado a ser cada vez más como su imagen, por lo cual las diferencias entre ambos son mínimas e implosionan. El mundo hiper-real que resulta de ahí está dominado por una escena cambiante de figuras imaginarias, mediadas por las comunicaciones electrónicas en un contexto auto-referencial de símbolos e implosión de diferencias que circulan en esa hiper-realidad y se convierten en lo real para el individuo. Los norteamericanos viven en un mundo donde los límites entre lo real y lo fantástico se pierden. El enfoque cronológico del autor, que según él refleja las transformaciones ocurridas en la sociedad occidental, se puede aplicar al estudio de los cambios en la relación signo-referente experimentados por ciertos conceptos de la contabilidad. La evolución de dicha relación pasa por cuatro eras o modalidades: (1) denotación transparente; típica en la antigüedad remota, cuando el signo representaba fielmente una realidad profunda; esta era comienza a diluirse en el medioevo feudal; (2) falsificación; una era en la que el signo enmascara y desnaturaliza esa realidad profunda, vigente desde el renacimiento hasta la revolución industrial; (3) enmascaramiento; en la cual el signo disfraza la ausencia de cualquier realidad profunda, y se torna en la apariencia de dicha realidad; este es el esquema dominante en la era industrial y (4) simulación, que invierte el período anterior ya que el signo precede a la realidad, carece de relación y parecido con cualquier realidad, es puro simulacro; la simulación resulta siendo el esquema vigente de la era actual.

Desde este punto de vista, las primeras manifestaciones de la contabilidad empleaban signos transparentes de una realidad social y física materializada en el espacio-tiempo. Los antiguos sumerios desarrollaron

un sistema de contabilidad (que incluía débitos y créditos) para controlar el flujo de bienes físicos y las obligaciones sociales derivadas de acuerdos y contratos. En una sociedad ágrafa y sin aritmética para contar, desarrollaron un sistema de piezas de barro cocido de diferentes formas, capaces de identificar un bien (vaca, cabra, trigo), al propietario y al responsable de los bienes (el deudor). Las piezas, una por cada objeto, se depositaban en una urna (hoja de balance) y cuando se abría la urna, las formas y las inscripciones permitían a cualquiera saber cuáles y cuántos eran los bienes, quién el acreedor y quién el deudor, todo lo cual constituye un ejemplo primitivo de estado financiero público. Como se ve, en este caso los signos remiten de manera clara y transparente a los recursos físicos; establecen una relación de correspondencia uno a uno entre el signo y su referente, y representan fielmente la realidad. Algunos teóricos suponen que esta forma de representación sigue vigente en las prácticas contables actuales, pero para los autores la relación signo-referente que ella involucra solo es aplicable a las transacciones más simples (2000: 16-17). Con la sucesión de eras, las rupturas y los cambios en la contabilidad reflejaban los de la sociedad. Pero, como se verá en breve, la contabilidad actual no representa la realidad como su antecesora en la historia remota, entre otras razones porque “no hay una realidad subyacente a la que se refieran los signos contables” (2000: 16).

Esta relación de representación entre el signo y su referente, fija, clara, fiel y transparente, estaba todavía en vigor en el período feudal, y la contabilidad medieval reflejaba el orden social vigente. Básicamente, se empleaban mecanismos de cargue y descargue para diligenciar un informe que daba fe del dinero, las rentas, y las cuentas correspondientes a categorías separadas para granos, ganado y productos agrícolas. El administrador, al servicio del señor feudal, registraba los cambios que afectaban el uso de los recursos en un estado que reflejaba una realidad física y social subyacente a las relaciones económicas simples que tenían lugar en esta sociedad. Pero este tipo de contabilidad no satisfacía propósitos comerciales ni incluía un sistema de partida doble, por lo cual no se puede considerar un antecedente de la contabilidad financiera actual. De hecho; según Baudrillard, la desaparición del viejo orden feudal y el advenimiento de las profundas transformaciones que tuvieron lugar en el renacimiento (los cambios en la cosmovisión, la cultura, y la sociedad) coinciden con la pérdida de referencia del signo, el cual se convierte en la falsificación de su referente. Por doquier pululan las imitaciones y falsificaciones; el estuco (simulacro de materiales naturales) y la cerámica de la reina (simulacro de la porcelana china), los derechos

naturales para emular al derecho divino, y muchas otras imitaciones cuyo objetivo era satisfacer los apetitos de la burguesía naciente y su deseo de ser como los nobles (reyes o aristócratas). Los precios “justos y equitativos” que los oficiales de la iglesia solían calcular para el uso de los mercaderes locales, se tornaban inútiles para el comercio internacional, por lo cual fueron rápidamente reemplazados por estimaciones subjetivas, basadas en el valor de uso o la utilidad para el comprador; y la introducción del método de partida doble, explicada en la rica e interesante historia de su desarrollo durante este período, corresponde a las transmutaciones que experimenta la contabilidad y recogen los cambios en la relación de sus signos con la realidad. Según los autores, la necesidad de distinguir “capital” de “renta”, la de registrar los aportes y participación de distintos socios, calcular las pérdidas o utilidades, o estimar y acreditar rendimientos futuros, llevaron la contabilidad a la época de la falsificación.

En el período de la revolución industrial, caracterizado por la producción en serie, la relación signo-referente experimenta un nuevo cambio: ahora el signo absorbe el objeto. Baudrillard explica este fenómeno aduciendo que los objetos producidos en serie se convierten en imágenes de sus homólogos lo cual hace que signo y referente se fusionen en una relación de equivalencia. La producción en masa, no solo de bienes sino de trabajadores y burgueses da al traste con el código de la falsificación, introduce el nuevo orden de la economía política, y pone la relación signo-objeto bajo la égida de las leyes de la oferta y la demanda. La contabilidad se acomoda a esta nueva situación, y sus signos se “transfiguran” de modo significativo: mientras en el orden precedente “renta” era el análogo de la liquidación del producido o las utilidades del propietario, ahora pasa a designar los rendimientos periódicos en serie de un capital despersonalizado (2000: 25). Macintosh et al. insisten en que la hoja de balance, apropiada para el orden de la falsificación, se torna inadecuada cuando se trata de reconocer las utilidades de un negocio que perdura en el tiempo o de distinguir entre rentas operativas y capital. Además, tales nociones eran muy diferentes de las actuales concepciones del mercado y no dan cuenta del rol del riesgo y las expectativas de los inversionistas sobre el incremento de sus aportes en función de la gestión de inversiones que generan valor presente neto positivo. Pero los cambios más drásticos en la relación signo-referente están relacionados con el computo del capital, ya que los períodos de reporte son cada vez más arbitrarios y partidas que antes eran irrelevantes se vuelven cruciales. Un efecto de estos cambios se ve en la transmutación de la fuente del valor de activos corporativos, que ya no depende de los costos,

la liquidación o los valores del mercado, sino que se basa en la capacidad para obtener utilidades futuras, calculada sobre la base de las actuales, lo cual borra la distinción entre cuentas reales y nominales.<sup>4</sup>

Se concluye que el signo deja de designar su referente, como ocurría en el período feudal, y no alcanza siquiera a ser una falsificación del original, cuya naturaleza podía ser descubierta por un observador atento; ni siquiera se limita a absorber el referente, empañando la distinción entre lo real y lo nominal, como ocurre en la era de la producción; “el signo ya no es la abstracción de nada en la era de la simulación, el signo es ahora pura simulación y la diferencia entre el signo y el referente implosiona” (2000: 27). La época de las telecomunicaciones, los artefactos, el consumismo, la pérdida de valores, la falta de sentido crítico, y el abuso de los medios, tiene su cuota en esta crisis. Los estados financieros se maquillan, las cuentas se manipulan, los administradores hacen provisiones y trasladan la incertidumbre y el riesgo a otros individuos o inversionistas, y el futuro desaparece en una implosión que confunde todos los ejes temporales. Una implosión parecida ocurre con las clases sociales; pues, según Baudrillard, las masas de-politizadas y neutralizadas, absorben pasivamente las simulaciones hasta llegar a ser una sola, en una era en la cual abundan las imágenes de toda laya sin el menor asomo de que remitan a alguna realidad.<sup>5</sup>

Asumiendo que la descripción baudrillardiana de la era de la simulación es correcta, los autores señalan que ni los libros de texto ni los GAAP reflejan las mutaciones de conceptos como “renta” y “capital”. Semejante situación revela que dichos conceptos siguen fundamentados en creencias y presuposiciones (*e.g.* que el signo contable remite a un proceso de producción o una actividad económica real) que se formaron durante la era de la producción; mientras la práctica contable continúa aferrada a las técnicas de la partida doble, surgidas en la era de la falsificación (2000: 29). Pero el hecho de que, en 1998, se invitara desde la *Comisión de títulos valores e intercambio*, a incrementar la transparencia de los estados financieros, en respuesta a un borrador del FASB que incluía este asunto entre las cuatro

---

4 Un indicador adicional de estos cambios radica en la separación del rol de propietario y el ejercicio del control, típico de las grandes corporaciones, que tuvo lugar en el período capitalista. Se pasa del capital, como una inversión personalizada, a un concepto despersonalizado del capital que abarca todos los recursos que se usan en un negocio; y de la utilidad, resultado de los esfuerzos del dueño, a un efecto de su despliegue.

5 De acuerdo con Baudrillard, las características de esta era implican la muerte de las teorías sociológicas modernistas. Los grandes autores de la modernidad (Marx, Weber, Foucault, Gramsci, Habermas, Levi-Strauss y de Saussure), junto con sus más importantes teorías, se tornan obsoletos.

debilidades de la contabilidad para instrumentos financieros, demuestra una convicción realista común a organismos de control, a los encargados de adoptar estándares, y a los profesionales del ramo. Esta convicción presupone la existencia de una realidad objetiva subyacente a la cual se acude para juzgar la fidelidad representacional de los signos contables. De acuerdo con los autores, los problemas relacionados a la contabilidad de opciones accionarias para los ejecutivos; la administración de utilidades y la contabilidad de instrumentos financieros derivativos, establecen que los conceptos (signos) de “renta” y “capital” “ya no designan ningún referente, ni siquiera absorben el objeto, ahora son su propio simulacro puro” (2000: 30).

Para no alargar innecesariamente la presentación del punto de vista de Macintosh et al. no comentaremos los detalles concernientes a las alternativas de tratamiento contable de estos temas. Basta con añadir que, para los autores, las controversias sobre esos problemas demuestran la persistencia del pensamiento vigente en la era de la producción, así como el hecho de que los signos “renta” y “capital” siguen transformándose. No hay duda de que los autores conceden las tesis de Baudrillard sobre la pérdida de relación entre los signos y los referentes reales, la naturaleza hiper-real de la economía financiera y la conclusión de que categorías como la de “utilidades oficiales” constituyen otro simulacro debido a la práctica (común en la administración de utilidades), de buscar a toda costa que concuerden con las cifras predichas por los analistas, lo cual crea un círculo vicioso (un juego auto-referencial) entre los reportes, los pronósticos, el valor de la compañía a ojos de los inversionistas, la capacidad de atraer recursos y el interés de incrementar el valor de la acción. En suma, la contabilidad financiera dota a ciertas transacciones o eventos con un aura de realidad, introduce mecanismos de auto-referencia, emplea cualidades fantasmas para perseguir constructos irreales, mientras falsifica una realidad propia, y convierte los signos de “renta” y “capital” en ejemplos paradigmáticos de las nociones baudrillardianas de simulacro, hiper-realidad e implosión (2000: 38).

Sin embargo, la postura de Macintosh y su equipo no es tan firme como parece, *ab initio*. En primer lugar, los autores admiten que hay transacciones en las cuales es posible reconocer la relación directa signo-referente, típica del período de las representaciones transparentes, por lo cual, a menos que se acepte la periodización de Baudrillard y las características atribuidas a cada período, salta a la vista que tenemos contraejemplos a la teoría que plantea la implosión de las diferencias entre los signos y sus referentes. En segundo lugar, las precauciones adoptadas demuestran que las tesis de

Baudrillard no se pueden aplicar *tout court* a la teoría y la práctica contables, y que en algunos aspectos se deben considerar con reserva. Por ejemplo, los autores no están totalmente convencidos de que las transformaciones en la práctica contable se deban atribuir siempre a los imperativos del cambio económico, ni que la periodización histórica de Baudrillard (que no parece corresponder a los hechos históricos de la práctica contable) pueda prescindir totalmente de una realidad “fundacional” con respecto a la cual se pueda juzgar la fidelidad de la relación signo-referente. En tercer lugar, consideran que la visión totalizadora de su mentor sobre la precesión de la realidad en los signos (hasta el punto de que ellos terminan por imponer una simulación) exagera el grado en que sus nociones de “simulación” e “hiper-realidad” constituyen la sociedad contemporánea, que la existencia de una comunidad robusta de inversores, cuyas decisiones consultan sistemáticamente los circuitos de información financiera, contradice fácticamente el planteamiento de que las masas simplemente absorben la información como un “agujero negro”, que las dudas sobre la adecuación de sus metáforas cuasi-científicas, criticadas por los físicos y fustigadas en el famoso *affaire* Sokal, parecen estar bien fundadas, y que las relaciones de poder no son marginales, como lo demuestran las importantes consecuencias (positivas y negativas) políticas y materiales de la contabilidad.

### Mattessich: los conceptos contables como representación de la realidad

La reacción de Mattessich a los planteamientos de Macintosh et al. apareció en el volumen 28 (2003) de la misma revista. Concebida desde los cuarteles del realismo, su respuesta se enfoca en tres asuntos: (i) la afirmación de que la contabilidad ya no opera de acuerdo con la lógica de la representación transparente y la gestión de la información económica, (ii) el supuesto de que los enfoques convencionales de la disciplina son insuficientes para explicar y resolver los controversiales problemas de la contabilidad contemporánea, y (iii) el problema filosófico de determinar si la perspectiva de Baudrillard es apropiada para la contabilidad. Mattessich advierte sobre la posibilidad de que los partidarios de Baudrillard incurran en algunos errores categoriales (*e.g.* la confusión de las cuestiones metodológicas con las ontológicas), las consecuencias que se derivan de no hacer ciertas distinciones (*e.g.* el concepto de una propiedad mensurable y su medida) y los riesgos de acudir a teorías de naturaleza literaria y especulativa para resolver problemas de la ciencia. Tras un recorrido panorámico de la evolución de las teorías ontológicas en la historia de la filosofía, y

una cuidadosa distinción entre los asuntos de la epistemología y los de la ontología, el autor nos remite a su conocido modelo de representación de la realidad como capas de cebolla (MRC). Según este modelo, la realidad se compone de varios estratos o niveles interdependientes entre sí, como las capas de una cebolla. Aunque esta concepción es afín a la ontología realista de Hartmann, Campbell y Lorenz, se distingue de ellas porque concibe los distintos estratos desde una perspectiva multidimensional que incluye el tiempo, y porque no atribuye el mismo grado de permanencia a los objetos de los distintos estratos, que nos presenta organizados de manera decreciente desde el centro a la periferia, donde se encuentran las “realidades superficiales”, como los fenómenos sociales, legales y económicos. Según Mattessich, el estrato central (o realidad última, donde están los fenómenos más permanentes de la jerarquía ontológica) corresponde a la energía pura, en las diversas formas que puede asumir.<sup>6</sup> Este modelo se complementa con una semántica capaz de diferenciar entre los aspectos lingüísticos, conceptuales y reales de un signo, y la inclusión de propiedades emergentes para distinguir entre distintos estratos de la realidad y dar cuenta de su interrelación. El resultado es que el MRC permite decidir en qué estrato o estratos es real algo, y en cuáles no es real; teniendo en cuenta que los diferentes estratos se pueden subdividir de acuerdo con los niveles de realidad que vamos descubriendo e introduciendo en esta perspectiva (2003: 446).

El autor distingue cuatro estratos o niveles de la realidad. El primero de ellos corresponde a la realidad físico-química (campos de fuerza, quarks, electrones, y en los sub-estratos superiores: átomos, moléculas, aminoácidos y proteínas). Incluso en el interior de este estrato, algunos aspectos de la realidad son más estables que otros, de suerte que si se atiende a esa distinción resulta posible superar las limitaciones de la metafísica de lo permanente que niega el estatus de realidad a ciertos objetos del mundo material como piedras o árboles. El segundo es la realidad biológica, donde encontramos las moléculas de ADN y las propiedades emergentes de la vida de acuerdo a las modernas teorías de la botánica y la zoología. Este estrato tiene tal importancia que los dos siguientes se pueden considerar subniveles suyos. En efecto, el tercer estrato corresponde a la realidad mental humana y se caracteriza por los fenómenos psicológicos

---

6 La energía pura es más permanente que los objetos, eventos, propiedades y relaciones que se ubican en los estratos superiores. A medida que se pasa a un estrato superior, el grado de permanencia decrece, de suerte que los objetos del estrato superior son los más efímeros.

y cuasi-mentales (intenciones, actitudes proposicionales, pero también sensaciones) junto con los mecanismos neuro-biológicos que nos permiten reflejar la realidad. Según Mattessich, una fuente de error radica en confundir la distinción conceptual/mental con la distinción mental/físico, ya que eventos mentales como sentir un dolor o tener preferencias por algo no son de naturaleza conceptual sino emocional y están revestidos de una realidad psico-biológica que va más allá de la que tienen las meras corrientes electro-químicas o neuronales; mientras que lo conceptual se emplea, exclusivamente, para la representación de la realidad y corresponde a una pequeña parte de toda nuestra actividad mental. La falta de cuidado con estas distinciones conduce al error categorial de confundir la realidad con nuestra percepción (incluida la representación) de ella. Lo conceptual puede ser un subnivel de la realidad mental humana, que corresponde a la importante actividad de abstracción que acompaña el funcionamiento de la mente. El cuarto estrato corresponde a la realidad social, que surge cuando grupos de animales o humanos generan propiedades sociales que devienen en sistemas morales, económicos, legales y similares. En este nivel se ubican las relaciones legales y económicas de propiedad o acreencia típicas en la contabilidad. Según el autor, las realidades de los niveles superiores envuelven los estratos precedentes incluyendo la realidad última, tal como las capas de una cebolla. Mattessich sostiene que cada estrato emerge de los precedentes y se puede rastrear hasta ellos, pero advierte que no es posible reducir ningún estrato o sus entidades a los estratos precedentes (2003: 446-448).

No es difícil ver que esta concepción de la realidad (como una jerarquía de diferentes estratos organizados a la manera de las capas de una cebolla) es consistente con el realismo externo y permite usar las palabras “real” y “existencia” de una forma significativa y natural. Veamos ahora como se puede aplicar a la contabilidad, disciplina en la cual el estrato de la realidad social humana deviene muy importante. De acuerdo al MRC, propiedades emergentes como los planteamientos de propiedad o acreencia, o las categorías de activo y pasivo se refieren a fenómenos reales y empíricos, y quienes se obstinan en negar tal estatus a los fenómenos de las ciencias sociales, terminan por convertirlas en ciencias formales sin contenido empírico. Para evitar esta dificultad, propia de los enfoques anti-realistas, es preciso reconocer realidad y existencia a los fenómenos o hechos de los que se ocupan las ciencias sociales, entre ellas la contabilidad. Mattessich ilustra el problema mediante el siguiente ejemplo: si un árbol de manzana produce una cosecha, la renta de ese capital consiste en el planteo de

propiedad sobre la cosecha, menos los gastos pertinentes. Las manzanas son simplemente la manifestación física temporal de la renta. No se debe confundir la realidad de las manzanas, *qua* objetos bio-físicos, con la realidad del planteo de propiedad, pues se cometería un error categorial. Por supuesto, en el mundo de los negocios el asunto puede ser más complejo, ya que intervienen muchas otras variables, diversas modalidades de propiedad y problemas relacionados con la valoración, el devengo, los diferidos, la asignación, y el hecho de que los objetos mediante los cuales se manifiesta la renta no tienen que ser materiales, como en el caso de las manzanas, sino que pueden ser inmateriales (2003: 450).

De acuerdo con Mattessich, si queremos evitar confusiones, se hace necesario distinguir entre el término “renta” y el concepto de “renta”, ya que los nombres pertenecen a la semántica mientras los conceptos son entidades mentales, dos categorías bien diferentes. Incluso el autor considera que es posible usar este término hasta de cinco maneras distintas, como lo muestran los siguientes ejemplos: 1. “renta” es una noción básica de la contabilidad (aquí el término se usa como un concepto puro, sin que refiera a una renta específica); 2. “renta” tiene cinco letras, (en este caso “renta” se entiende como un simple nombre, palabra o término<sup>7</sup>); 3. la renta de la compañía X, correspondiente al año anterior, se reflejó totalmente en el superávit ganado, (aquí “renta” es un concepto cuyo referente es una realidad social); 4. la renta de la compañía Y para este año es de \$100.000.000, (en este caso, el término representa el ‘valor’ de una renta específica). Para el autor, aunque frecuente, se trata de un uso precario porque puede generar confusión acerca del referente del término y no queda claro el hecho de si tiene una contraparte en la realidad. 5. La renta del granjero Mr. S fue de 100.000 litros de leche el año pasado, (este es un uso incorrecto del término ya que confunde una posible manifestación de la renta con la renta misma). El cuarto ejemplo constituye un uso adecuado del concepto de “renta” ya que establece una relación trídica entre (i) una o más personas, (ii) un activo, gasto, o ítem del patrimonio, (iii) un contexto específico, como escasez, tiempo, situación de oferta y demanda. Según la teoría es posible notar que algunos conceptos propios de las ciencias sociales (*e.g.* “renta”) tienen un componente estable (su estatus de realidad en el reino social) y uno volátil (su magnitud, susceptible de cambio a través del tiempo o el contexto), por lo que resulta esencial, en el campo de estas

---

7 Este ejemplo podría explicarse mucho mejor acudiendo a la distinción uso/mención, introducida en el capítulo primero.

ciencias, poder determinar cuáles conceptos tienen referente empírico y cuáles no (2003: 451).

Para Mattessich, la crítica que hace Baudrillard a los tiempos de la postmodernidad, aunque brillante y provocadora, es básicamente un ejercicio puramente literario, metafórico, y a veces excéntrico. Mattessich resalta el verbalismo y la pomposidad del estilo de Baudrillard y su nocivo efecto sobre algunos lectores que pueden llegar a concluir que se encuentran frente a un análisis científico. Pero incluso algunos de los seguidores de Baudrillard consideran que su trabajo es auto-refutante e hipócrita, lo que fundamenta la conclusión de que no es fácil interpretar a este autor. Mattessich comienza su crítica de Baudrillard haciendo notar que en la física e incluso en la geometría, el prefijo “hiper” se emplea en términos y expresiones que se refieren a algo real, y en otros casos remite a la idea de exceso con respecto a una norma, mientras que su hiper-realidad designa una situación en la que los simulacros y los signos no están asociados a un referente real. Hay, pues, un claro contraste entre el uso normal del prefijo “hiper” que no suele estar asociado a lo irreal, y el sentido que le quiere dar Baudrillard, quien pese a sus justificadas críticas contra la artificialidad de algunos aspectos de la vida postmoderna, se las ha arreglado para hacer pasar sus planteamientos como un sólido discurso filosófico de enorme trascendencia en las ciencias sociales.<sup>8</sup>

Según Mattessich, si bien se pueden aceptar muchas de las críticas de Baudrillard a la época postmoderna, y es posible conceder que vivimos en un mundo artificial, creado por el ingenio del hombre, o que habitamos un ambiente artificioso en el cual abundan las imitaciones de materias primas naturales con las cuales se han sustituido éstas, no es apropiado denominar a este mundo “irreal” excepto como una licencia poética, totalmente ajena al trabajo descriptivo que se hace en ciencia. Desde el punto de vista del MRC, la hiper-realidad de Baudrillard se podría ubicar en los niveles superiores del modelo, donde los objetos no sólo interactúan con los de otros niveles, sino que tienden a ser más efímeros y volátiles que los que encontramos en los estratos básicos. Como ya se vio, a medida

---

8 Para reforzar sus críticas, Mattessich cita a Levin (1996) quien considera que el discurso de Baudrillard está más cerca de la sátira que de la emancipación, y que sus argumentos son motivo de vergüenza en las ciencias sociales que se hacen en el mundo académico de lengua inglesa; y a Gane (1991) quien le reprocha el haber abandonado completamente el estilo de trabajo científico y académico pues escribe como si en efecto creyera que el principio de realidad se hubiera desintegrado y ya no se pudiera aplicar en la esfera de lo social. Cf. (2003: 453).

que ascendemos en los estratos del MRC, emergen nuevas realidades, incluyendo la realidad social que depende de los hechos institucionales; por lo cual Macintosh y su equipo no pueden negar que las interacciones entre los individuos que participan en la economía hiper-real presuponen que dicha economía forma parte del mundo real (2003: 454).

El MRC permite definir las características de la realidad, distinguir entre la ontología del mundo natural y la que corresponde a la realidad social, y presupone que, desde la perspectiva realista de la aproximación (al mundo), es posible conocer diversos fenómenos en los múltiples estratos en que se estructura la realidad. Aunque no conocemos la realidad total (y tal vez sea incognoscible, como pensaba Kant) podemos “reconocer un gran número de relaciones estructurales inherentes a muchas partes de la realidad –al menos de una manera indirecta y aproximada–” (Ibidem). Los desarrollos y realizaciones de la ciencia moderna, cuyas categorías y divisiones podemos ver reflejadas en los distintos estratos del MRC, pueden despejar cualquier duda al respecto; y a despecho de los argumentos de los escépticos y los solipsistas, la evidencia disponible parece indicar que existe la realidad y que las representaciones que formamos al respecto, guardan una correspondencia estructural con ella. Para Mattessich, el éxito biológico de muchos organismos corrobora la existencia de una analogía funcional entre sus representaciones del entorno y la realidad, y el hecho de que, a medida que ascendemos en la escala del nivel de complejidad de los organismos vivientes encontremos ejemplos más sofisticados del carácter aproximativo de sus respectivas representaciones, proporciona argumentos adicionales a favor de esta tesis.

Por lo que respecta a los seres humanos, Mattessich subraya nuestra capacidad cognitiva y la habilidad para amplificar el alcance de nuestros órganos sensoriales y complementar la información que ellos nos proporcionan con el poder del análisis y el amplio rango de las representaciones conceptuales. Para apuntalar el desarrollo de la ciencia, el autor encuentra esencial el rol de los lenguajes naturales y los artificiales, cuya invención hizo posible que compartiéramos nuestros descubrimientos con otros, y lo más importante, que pudiéramos involucrarnos en una empresa colaborativa en la cual el trabajo “interpersonal” hace posible comparar, confirmar, o rechazar puntos de vista. Por supuesto, Mattessich es consciente de las limitaciones del lenguaje hablado o escrito como herramienta para representar fragmentos de la realidad de manera precisa, y de que incluso el lenguaje científico resulta, a veces, inadecuado para ese propósito. Sin embargo, nos hace notar que hemos logrado comprender muchos procesos del universo

(en los niveles micro y macro), que nuestro conocimiento científico es verdadero (o temporalmente verdadero<sup>9</sup>), pero que aún así no hemos logrado comprender sino pequeñas parcelas de la realidad, insignificantes cuando se las compara con la vastedad de lo que ignoramos. Con respecto a los mecanismos para probar la verdad de las hipótesis científicas, Mattessich menciona la teoría de la confirmación probabilista de Carnap, las pruebas estadísticas que apelan al grado de confianza y la teoría de la falsación de Popper (que, según aquél, tiene muchas limitaciones) y su grado de coherencia con los hechos y las teorías (2003: 455).

Mattessich plantea que “la contabilidad es, a lo sumo, una ciencia aplicada” por lo cual los problemas sobre la representación se deben considerar desde otro punto de vista, ya que las ciencias aplicadas se enfocan más en el dominio de la realidad (o en la modificación de sus estratos superiores) que en su representación. No obstante, admite que la contabilidad se ocupa “ocasionalmente” de dicha función, si bien sus representaciones son menos rigurosas que las que hacen las ciencias naturales, y están dotadas de cierto sesgo que depende de las metas de la información y del contexto de la relación medios-fines, tal como lo preconiza la metodología condicional normativa, complemento del MRC (2003:456). Su análisis de Baudrillard revela dos conclusiones importantes: (1) que el planteamiento de la simulación o los simulacros, se acerca a la noción de “representación conceptual”, aunque no corresponde a la noción de representación conceptual propia de la ciencia y (2) que los tres primeros períodos por él propuestos, presuponen la existencia de una realidad que puede ser bien o mal representada, mientras que ciertos conceptos (puros) carecen de contraparte en la realidad. Infortunadamente, las insistentes referencias del autor francés a símbolos religiosos o períodos históricos demuestran que no está pensando en la representación científica. Además, el hecho de calificar negativamente la mayoría de las representaciones, bajo la acusación de que enmascaran o desnaturalizan la realidad, deja de lado el importante hecho de que también disponemos de buenas representaciones. Por otra parte, ni siquiera el último período de la teoría de Baudrillard se puede aceptar sin ciertas precauciones, pues, pese a que en ciencias como la geometría hay ejemplos claros de conceptos –como los de la geometría hiperbólica– que

---

9 Dado que Mattessich no es precisamente un relativista, este planteamiento debería reformularse de modo que sea compatible con su realismo. Lo que el autor parece sugerir es que podemos considerar como verdadera, de manera temporal y a veces equívoca, una teoría o descripción científica hasta que nuevos descubrimientos o evidencia adicional nos obligan a revisar el asunto y a cambiar nuestra evaluación.

preceden a la realidad (o mejor a nuestra conciencia o captación de ciertos aspectos de la realidad), las conclusiones de Baudrillard sobre la “implosión entre signo y referente” no se siguen (2003: 457-458).

La respuesta de Mattessich exhibe con claridad los problemas del artículo con el que se inició este debate. Los más relevantes son: el precio que hay pagar por renunciar a la objetividad, pues sin ella también se debe renunciar a la evidencia científica (algo que Macintosh y su equipo no parecen estar dispuestos a hacer) así como a la utilidad de la representación; el carácter dudoso de la aplicabilidad de las ideas de Baudrillard a la contabilidad; pues aunque Macintosh y su equipo se esfuerzan por identificar los signos de *renta* y *capital* como ejemplos paradigmáticos de la noción de *simulacro*, no ofrecen pruebas convincentes de que haya que restringir la interpretación realista de la relación signo-referente a las situaciones contables más simples; la confusión de niveles que los lleva a tratar el problema metodológico de la valoración contable, como si fuera un problema ontológico; ya que a partir de las dificultades para valorar las opciones accionarias, concluyen que la renta o el capital de las operaciones que las involucran no son reales<sup>10</sup> o que el proceso todo está sumido en la más completa arbitrariedad. Además, la recomendación, de Macintosh y su equipo, de usar el modelo del superávit limpio (en el cual, renta y capital son arbitrarios), confunde estas nociones con sus valores en un momento determinado. Según Mattessich, con ayuda del enfoque condicional normativo es posible acudir a criterios, los cuales, aunque dependen de los propósitos y el contexto de la valoración, permiten resolver racionalmente los problemas de la supuesta arbitrariedad de la definición y medición de ciertas nociones contables (2003: 461). El autor comparte las quejas de Macintosh et al. sobre la falta de independencia, estabilidad y transparencia en la información financiera, y admite la existencia de enormes dificultades en el proceso de valoración de opciones accionarias, al igual que los problemas de la gestión de utilidades, típicos en los ejemplos de contabilidad creativa que desencadenaron

---

10 Mattessich argumenta a favor de la realidad de la renta en múltiples ejemplos que incluyen el problema de la valoración de opciones accionarias o el de estimar el valor de una renta específica en una empresa determinada, si desconocemos ciertas variables (como el valor de las transacciones futuras en el mercado). Desde una perspectiva realista, compara este problema al de estimar el número exacto de las estrellas de nuestra galaxia. En ambos casos, el hecho de que no dispongamos de la información necesaria para los cálculos no implica que las estrellas o la renta dejen de ser reales (ni que no haya una cifra específica que expresa el número de tales entidades, aunque no estemos en condiciones de estimarla y evaluarla). El reto consiste en hacer las estimaciones de la mejor manera, según el contexto (2003: 460).

los conocidos escándalos financieros de los años recientes. Niega que tales problemas se puedan atribuir al hecho de que nociones como *renta* o *capital* hayan dejado de representar cierta realidad. Además de la confusión entre los problemas metodológicos y epistemológicos, ya señalada, sostiene que hay que buscar la explicación para estos fenómenos en las fuerzas políticas del mercado que llevan a algunos contadores a manipular las cifras según las preferencias de los interesados, y que aunque logren presentar valores sin respaldo en la realidad, no pueden mantener el engaño indefinidamente, lo que muestra que hay una realidad subyacente que, tarde o temprano, emerge, por lo que el verdadero problema radica en la práctica de amañar los estándares contables a los intereses de grupos particulares.

En las conclusiones de su respuesta, Mattessich reitera el rol clave de su MRC, desde el cual es posible defender el carácter real —en el nivel de lo social— de la renta y el capital, complementado con el modelo de representación orientado a propósitos, el cual describe tales realidades y sus valores mediante los conceptos contables correspondientes (2003: 466). De igual modo se contrasta la representación positiva, demandada en las ciencias puras, con la búsqueda de una representación orientada a propósitos, mucho más adecuada para una ciencia aplicada. El autor advierte contra el error de resolver el problema pragmático y metodológico de la valoración mediante la búsqueda de un método único, pues los propósitos y el contexto aconsejan aceptar varios modelos que dependen de los objetivos de la información, lo cual se puede complementar con el método de ensayo y error para emprender los análisis medios-fines correspondientes. Finalmente, y en vista de que Macintosh et al. deciden ignorar la diferencia entre la realidad y su representación, Mattessich llama la atención sobre el hecho de que una postura así conduce a renunciar a la diferencia entre verdad y falsedad (pues no es posible distinguir entre buenas y malas representaciones), y al principio de identidad, según el cual una acción es la misma, no importa cuán drásticos sean los cambios de su valor a través del tiempo, en tanto sigue representando la misma proporción de derecho de propiedad, lo cual demuestra que su existencia no depende de la edad, el valor, o el método que se haya usado para medirlo.

## Balance y comentarios

El trabajo de Macintosh et al. es un artículo detallado, bien estructurado y provocador. Contiene algunos errores de uso/mención, unos cuantos dislates conceptuales, y pese a las precauciones que introduce en las primeras páginas resulta poco crítico con Baudrillard y las tesis postmodernas,

asumidas sin mayor discusión y transferidas al terreno de la epistemología de la contabilidad prácticamente sin cualificaciones. El hecho de debilitar el sentido de términos clave en la discusión (como “real”), recurriendo a la práctica del entrecomillado, demuestra el favorecimiento de las posturas antirrealistas, tan comunes en nuestra época. Las especulaciones de Macintosh y su equipo sobre las palabras “real” y “nominal”, cuyo origen termina ubicado en el renacimiento son completamente infundadas. Ignoran totalmente las discusiones entre realistas y nominalistas presentes desde la antigüedad clásica griega, hasta pasar por íconos como Porfirio, Anselmo de Canterbury y Guillermo de Ockham en el medioevo, y aunque la explicación de la diferencia entre cuentas nominales y reales resulta interesante e ilustrativa en contabilidad, deja por fuera los problemas ontológicos y epistemológicos de dicha controversia. Si bien se trata de un punto menor; pese a tantas manifestaciones en contrario, la sociedad postmoderna no es homogénea; características como la pérdida o trastocación de los valores y el consumismo extremo que lleva a desechar un aparato que no funciona bien (en lugar de componerlo) para reemplazarlo por el modelo más nuevo no son ubicuas ni generalizables, como tampoco lo es el comportamiento irracional o acrítico de quienes no consiguen distinguir la realidad de la fantasía y no captan las trampas y engaños de la publicidad o no son conscientes de las falacias implicadas en ella. Sostener que la predicción sobre cómo evolucionan ciertas cifras contables era simple y directa en los días en que la contabilidad se llevaba en urnas de arcilla, mientras que las conexiones actuales entre las cifras y las transacciones o eventos son mucho más complejas no pasa de ser la conjunción entre un enunciado trivial y uno falso. Incluso en la época de la urna de arcilla las predicciones podían fallar fácilmente, debido a los cambios frecuentes en el número de miembros de los rebaños, o las variaciones en la productividad de los campos, para no abundar en ejemplos.

Por otra parte, no hay nada misterioso en el problema de la valoración de opciones accionarias para los ejecutivos, ni en los esfuerzos de las grandes corporaciones por mantener esta información fuera de sus estados financieros. La motivación para ofrecer acciones como parte de la compensación de los ejecutivos es bien clara: animarlos a pensar como propietarios, de modo que se empleen a fondo para lograr el máximo beneficio para la empresa (pues de este modo el retorno de sus propias acciones será mayor). Contabilizar los paquetes otorgados como un gasto del período, usando el valor justo del mercado (según recomienda el FASB), y el hecho de que las prácticas usuales oscilen entre el valor intrínseco, valores cercanos a cero,

e incluso negativos (precio de caída), no evidencian las transformaciones del concepto de “renta” sino la búsqueda de estrategias contables para minimizar los costos e inflar las utilidades. En otras palabras, se trata de mecanismos para distorsionar la relación entre el signo y su referente, perfectamente explicables desde la óptica tradicional. Algo parecido ocurre con los problemas relativos a la administración de utilidades, pues los autores reconocen que, en este “juego”, los analistas son conscientes de la falta de correspondencia entre las utilidades declaradas por una empresa y su desempeño real pero no modifican ninguna condición, lo cual confirma la tesis de que hay un acuerdo para tergiversar la información. Aunque hay evidencia suficiente de que el modelo tradicional de contabilidad no puede resolver fácilmente los problemas de la relación signo-referente, de ahí no se sigue que la única opción (o la más adecuada) sea el enfoque de Baudrillard. Tal vez algunas modificaciones a la perspectiva tradicional, o nuevas teorías, permitan superar las dificultades.<sup>11</sup> Por otra parte, no hay que olvidar que la recomendación que hacen Macintosh et al. de aplicar las teorías postmodernas y postestructuralistas a la solución de problemas contables se formula con importantes salvedades, que deberían ser cuidadosamente consideradas por quienes se apresuran a incorporar las nuevas tendencias a su epistemología y su praxis.

El argumento del éxito biológico, y el hecho de que dicho argumento descansa en la analogía entre el mundo y las representaciones que se forman de la realidad los animales (incluyendo en esta clase al animal humano), pese a su carácter persuasivo, ignora el conocido fenómeno de la sub-determinación de la teoría por los hechos, ya que el éxito biológico podría explicarse satisfactoriamente aún si las representaciones fuesen inadecuadas y, por consiguiente, no pudiéramos hacer la analogía. No obstante, es preciso reconocer que filósofos como Popper están dispuestos a aplicar los principios de la teoría evolucionaria de Darwin a los fenómenos que caracterizan el progreso de la ciencia y el proceso de sustitución de teorías para acercarse de manera paulatina a la verdad. La intuición de Mattessich sobre la calidad y cantidad de nuestro conocimiento también es compatible con el punto de vista de Popper, quien ha señalado muchas veces el contraste entre el carácter finito de lo que hemos logrado descubrir comparado con la infinitud de lo que ignoramos. Su pensamiento también

---

11 Los mismos autores dedican una parte sustancial del artículo a examinar las posibilidades del “modelo de excedente limpio”, como un recurso para resolver las dificultades que surgen en la administración de utilidades, aunque consideran que debería evaluarse su coherencia con la perspectiva post-estructuralista.

está bien enfocado en lo concerniente a la concepción de la verdad y de su carácter aproximativo. Menos adecuada es su afirmación de que ciertos fragmentos de nuestro conocimiento científico son “temporalmente aceptables como verdaderos” (2003: 455) ya que introduce un elemento de relatividad incompatible con la teoría correspondentista de la verdad. La confusión se debe al hecho de mezclar nuestra dificultad para resolver, de manera definitiva, algunos problemas (que se puede atribuir a falta de información, o a la carencia de las herramientas conceptuales o tecnológicas necesarias para ese propósito) con el hecho de que las soluciones parciales, incompletas o inadecuadas, se puedan considerar como temporalmente verdaderas. Si este problema se aborda desde la perspectiva de la verdad como aproximación, entonces Mattessich podría enfocar mejor la situación, y evitar la conclusión de que “la verdad científica es y será una representación relativamente cruda e incompleta de la realidad” (ibídem) y su mención de Popper encajaría mejor. Por otro lado, es lamentable que hubiera desechado la teoría de Popper como mecanismo adecuado para el proceso de prueba de hipótesis (sin mencionar ninguna de sus “grandes limitaciones”), aunque es comprensible, ya que Mattessich considera que es posible probar si una hipótesis es verdadera, algo que nadie que esté debidamente familiarizado con los planteamientos de Popper, tomaría muy en serio, pues según este autor, aunque podemos establecer si una hipótesis universal es falsa, más allá de cualquier duda razonable, no estamos en condiciones de determinar si es verdadera, bajo ninguna circunstancia.

Mattessich reconoce que el proceso de valoración contable involucra opiniones, preferencias y otros elementos subjetivos, que explican el carácter controversial de los resultados, pero aclara que estas características no son suficientes para eliminar el sustento racional de los valores a los que se llega, mediante los métodos alternativos de valoración que han diseñado los contables. Habría sido deseable contar con una contra-réplica detallada de Macintosh y su equipo a las agudas críticas de Mattessich, ya que la carta dirigida a éste como comentario al borrador del artículo que nos ocupa ahora, afirma que las confusiones categoriales o de niveles solo cuentan como errores en la perspectiva tradicional o realista, pero no en el enfoque del construccionismo social. Semejante respuesta es verdaderamente lamentable, pues equivale a decir que quien adopta un cierto enfoque puede cultivar la epistemología sin observar las distinciones más básicas que se requieren para formular y comprender mínimamente una situación o un problema, o que –como aduce irónicamente Mattessich– un problema metodológico en el realismo, se transforme en uno ontológico en

el constructivismo social. Mattessich se queda corto cuando especula que el futuro nos mostrará si los académicos y practicantes de la contabilidad finalmente se inclinan por la actitud realista o por el constructivismo social. El verdadero problema, desde el punto de vista de la epistemología y de las importantes implicaciones pragmáticas que se esconden tras la adopción de una u otra perspectiva, es determinar cuál de estos enfoques es el correcto (en el sentido de prohijar un adecuado tratamiento de los problemas contables); cuál es el mejor para acompañar nuestros continuos esfuerzos por comprender y representar mejor la realidad que subyace a los hechos contables, o, en el peor de los casos, cuál de las dos perspectivas resulta más útil para los propósitos de la contabilidad, siempre y cuando tengamos claro lo que cada una de ellas implica sobre la naturaleza del conocimiento científico, y estemos dispuestos a extrapolar estas implicaciones a nuestra clasificación del saber contable.

## Debate 2

### Lee: los defectos del proyecto del FASB para mejorar la información financiera

El segundo debate que hemos incluido en este capítulo es mucho más reciente.<sup>12</sup> Comenzó con un artículo de Thomas Lee (2006) en el cual se formulan algunas críticas a la propuesta que hizo el FASB en 2002, para formular estándares contables basados en principios (ECBP). Lee considera que la intención del FASB era doble. Por un lado, buscaba mejorar la contabilidad financiera; y por el otro asegurar que se usara su propio marco conceptual (MC), concebido desde 1976, en la formulación de nuevos estándares que incorporaran sus requisitos de reporte, medición y reconocimiento. Según el FASB, comparados con los viejos estándares, los ECBP serían más amplios, contarían con menos excepciones, y requerirían más la opinión profesional (2006: 1). Pero como lo muestra Lee, según la literatura, el MC no se ha desempeñado muy bien en la tarea de mejorar los informes financieros corporativos; en lugar de fortalecer su naturaleza prescriptiva, se ha limitado a describir la práctica contable de la

---

12 El debate completo incluye seis artículos, tres de los cuales son de autoría de Thomas Lee. Para el presente análisis hemos tomado únicamente los cuatro trabajos centrales, incluyendo dos de los artículos de Lee.

cual se deriva el mismo MC; se ha extraviado en la búsqueda de una explicación de las ideas que fundamentan la práctica convencional, en vez de articular los conceptos a los cuales se deben adaptar los datos contables, si queremos que sean útiles para determinar la riqueza y progreso de las entidades; no ha conseguido formular estándares consistentes con cualidades deseables como utilidad para la toma de decisiones, relevancia y confiabilidad; y los organismos que establecen los estándares contables se han aprovechado de la simple sugerencia de que se van a promover o buscar estas cualidades, para legitimar su labor.

De acuerdo con Lee, los continuos (y fallidos) esfuerzos del FASB por mejorar –mediante nuevos estándares y decisiones– los informes financieros, permiten concluir su compromiso con el realismo, ya que se adopta acríticamente la tesis de que dichos informes deben representar, de manera fidedigna, la realidad económica. Sin embargo, según Lee, el principal problema de este proyecto radica en que el FASB no toma en consideración “los problemas de la realidad construida socialmente y su representación numérica” de acuerdo con los lineamientos de la teoría de Searle (2006: 2); por lo que sus recomendaciones de emplear estándares que puedan generar cifras que correspondan a la sustancia económica de los eventos y transacciones comerciales relevantes; sus sugerencias sobre la existencia de una realidad económica (independiente de la contabilidad) y de que los informes financieros deben capturar objetivamente dicha realidad, no tienen otro respaldo que el sentido común. Lee observa, correctamente, que proyectos como el de “contabilidad para la realidad económica”, y suposiciones como la confiabilidad de las representaciones o la de las medidas entrañan importantes problemas filosóficos, y argumenta que si el FASB “continúa ignorando o pasando por alto el significado filosófico de la realidad social y la correspondencia verdadera con respecto a la representación contable, los ECPB no podrán mejorar las prácticas de construcción de informes financieros corporativos” (2006: 3).

Lee recapitula los esfuerzos del FASB por promover su MC para la construcción de ECPB, describe el trabajo permanente del Consejo y los principales cambios introducidos en dichos estándares, y explica cómo los escándalos financieros que siguieron a la declaratoria de quiebra de empresas como Enron y WorldCom (cuyos estados financieros habían sido certificados por firmas de auditoría multi-

nacionales y supuestamente independientes, y se dictaminó que los respectivos informes reflejaban la realidad económica de esas entidades, en concordancia con los PCGA), dejaron al descubierto que los altos ejecutivos de estas corporaciones ocultaron, de manera fraudulenta, la verdadera situación económica (substancia) bajo la forma, y en algunos casos convencieron a sus auditores de que los costos de mantenimiento eran realmente costos de capital. En un sistema económico en el cual se tiene en alto aprecio proyectos como la contabilidad para la realidad, y virtudes como la fidelidad representacional y la verificabilidad de la información, resulta natural que estos escándalos motivaran una serie de medidas para restablecer la confianza erosionada por un conjunto de normas y unos enfoques de práctica profesional incapaces de detectar y corregir, oportuna y eficazmente, tales problemas. Los expertos se apresuraron a identificar algunos culpables: la vaguedad y variedad de los principios de contabilidad generalmente aceptados; las múltiples fuentes de donde proceden dichos principios; el elevado número de normas para preparar los informes; la actitud pasiva de los profesionales de la contabilidad, más inclinados a recurrir a normas o principios que privilegian la forma sobre la substancia y a complacer a sus patrones, que a usar sus propios criterios. La expedición del acta *Sarbanes-Oxley* en 2002, y todas las directrices encaminadas a mejorar las características de los estándares para preparar los informes financieros (en términos de menos reglas y excepciones; y mayor calidad, claridad y capacidad de mantener las virtudes asociadas a la fidelidad representacional), y a incrementar el control de los accionistas y los organismos de vigilancia y auditoría sobre las corporaciones, fueron las acciones inmediatas para buscar una solución.

Aunque el FASB consideró que esas nuevas propuestas mejorarían su MC en relación al reconocimiento y la medición contable, la eliminación de inconsistencias conceptuales, y las concesiones requeridas para mantener la calidad en los informes, y planteó que estas recomendaciones facilitarían la convergencia con otros estándares internacionales, por ser compatibles con las normas del IASB y el ASB del Reino Unido, lo que llevó incluso a que el FASB y el IASB acordaran, en su reunión de 2004, trabajar en un MC común, y a que la Comisión Europea y Australia aceptaran usar en sus territorios los estándares contables del IASB, Lee considera que no hubo muchos avances en los objetivos de obtener relevancia, confiabilidad, trans-

parencia, comparabilidad, utilidad para la toma de decisiones y cifras basadas en prácticas de medición y reconocimiento consistentes, en parte debido a la suposición –incorrecta– de que los factores sociales, políticos, económicos y culturales que son relevantes en los Estados Unidos, también lo serían en países como Australia, Bangladesh o Estonia (2006: 8). Por otra parte, la literatura crítica reporta el contraste entre el sistema normativo del Reino Unido con su enfoque orientado al “espíritu de las reglas” y el sistema norteamericano con su cumplimiento estricto de “la letra de las reglas”, por lo que el cambio gradual del proyecto hacia la búsqueda de relevancia y confiabilidad, como cualidades primarias de los informes, y de comparabilidad y consistencia, como cualidades secundarias, resulta una movida lógica. Lee considera que hay muchos objetivos ocultos y diversos compromisos epistemológicos implícitos en el proyecto del FASB (como la presunción de que es posible representar de manera objetiva una realidad económica independiente), y que la imposición de su perspectiva económica sobre el mundo de los negocios constituye una forma de imperialismo económico, políticamente motivada y consistente con los principios rectores de la investigación contable (con su énfasis en los estudios científicos con capacidad explicativa y predictiva) en Norteamérica (2006: 10).

Según Lee, el principal problema del proyecto de mejorar la calidad de los informes financieros radica en la renuencia del FASB a abordar y explicar la noción de *realidad económica* que subyace a su proyecto. Siguiendo a Alexander y Archer (2003) y a Mouck (2004), Lee señala que dicha noción proviene de la teoría de Searle (2005) sobre la realidad social; por lo tanto, dedica la parte restante de su artículo a exponer los aspectos fundamentales de esta teoría. El autor comienza con las distinciones básicas de la ontología social de Searle; a saber, la diferencia entre lo objetivo y lo subjetivo (desde el punto de vista ontológico y epistemológico); los aspectos intrínsecos del mundo y aquellos que son relativos al observador; la distinción entre hechos brutos y hechos sociales; y las nociones de *hechos institucionales*, *reglas regulativas*, *reglas constitutivas*, *intencionalidad colectiva*, *estatus* y *función*.<sup>13</sup> Tras una exposición breve de dichos conceptos, Lee concluye, siguiendo a Mouck (2004) que la contabilidad se ocupa de “hechos sociales más que de hechos brutos”, y ofrece ejemplos de la

---

13 Incluyo una explicación más detallada de estos conceptos en el apéndice a este capítulo, por lo cual no haré un informe pormenorizado de la discusión que hace Lee.

posibilidad de representar la función social en la actividad económica de ciertos objetos, como se puede ver en la definición de “activo” del FASB: “Los activos son los probables beneficios económicos futuros obtenidos o controlados por una entidad particular como resultado de eventos o transacciones pasadas” (2006: 12).

No sobra mencionar la insatisfacción de Lee con la definición anterior y su reiterada invitación a que el FASB fortalezca su proyecto basándolo en un mejor conocimiento de la ontología y la epistemología subyacentes en su concepción de la contabilidad. El autor considera que la perspectiva de Macintosh y su equipo no sólo permite incorporar algunos elementos de la ontología social de Searle, sino que es perfectamente compatible con ella; y que los organismos que adoptan los estándares deberían considerar la diferencia entre reglas regulativas y reglas constitutivas, ya que las normas contables son de naturaleza regulativa debido a su relevancia para construir las representaciones contables de la realidad. La realidad social, según Lee, también es consistente con el modelo de la realidad como capas de cebolla que propone Mattessich, y al mismo tiempo con la hiperrealidad de los modelos auto-referenciales del enfoque de Macintosh; ya que, en última instancia “las prácticas contables financieras están implicadas en la construcción y reproducción del mundo social” (2006: 15). En vista de la inspiración realista de los planteamientos de Searle, el artículo incluye un apartado sobre la teoría correspondentista de la verdad y su eventual utilización en las representaciones contables. Infortunadamente, el tratamiento que hace Lee de este importante problema está plagado de errores y confusiones. Para comenzar, Lee confunde la verdad de un enunciado sobre la realidad social con las creencias “de los humanos” sobre el grado de precisión con la que es posible representar un estado de cosas; la confusión se reitera en varias oportunidades, y Lee pierde una excelente oportunidad para examinar problemas como el de la fidelidad representacional desde la perspectiva de una teoría de la verdad objetiva y absoluta. En consecuencia, no sorprende que Lee reporte la afirmación de Mouck (2004) sobre la falta de referente objetivo de una cifra como “renta neta” sin cuestionarla, y que tampoco note la inconsistencia del planteamiento que le atribuye a Macintosh et al. (2000), y a Alexander y Archer (2003) según el cual la utilidad de cifras contables como *renta neta*, pese a su carácter arbitrario, se debe a su observabilidad, verificabilidad y predictibilidad (2006: 16).

Como era de esperarse, en las conclusiones Lee insiste en que el FASB debe explicitar su compromiso con el realismo y la categoría de “realidad social”, así como explicar la ontología y la epistemología “inherentes” a sus ECBP. El autor no considera la posibilidad de que un organismo regulador pueda suscribirse implícitamente a una epistemología, y aconseja renunciar a la tesis de que los contadores pueden representar (mediante sus teorías) una realidad económica objetiva e independiente, ya que ellos no tratan con hechos físicos o brutos, salvo de manera indirecta. Pero semejante alejamiento del realismo no se sigue de las tesis de Searle, quien defiende la posibilidad de representar de manera objetiva los hechos sociales los cuales, pese a su carácter especial, constituyen hechos genuinos. Es notoria la confusión entre hechos institucionales y hechos sociales, así como la comprensión incompleta de su supuesta “naturaleza auto-referencial”. En este punto, un proyecto que explorara los resultados de aplicar las ideas de Searle a la práctica y la teoría contables, sería mucho más útil para la epistemología de la contabilidad. Los comentarios de Lee sobre los procedimientos no democráticos mediante los cuales se eligen los siete expertos que toman las decisiones finales del FASB y la “realidad social” que este organismo construye mezclan problemas políticos y gremiales con problemas epistemológicos. La sugerencia de que la noción de “correspondencia verídica” resultaría mejor servida por la teoría coherentista de la verdad (como lo apoya la investigación reciente, según Lee) no está bien motivada y revela las dificultades del autor con la teoría correspondentista, al igual que la suposición de que el consenso permitirá decidir lo que los contadores pueden hacer cuando se trata de representar la realidad social. Pese a que Lee tiene razón cuando advierte sobre la ubicuidad de las confusiones acerca de la realidad social y la representación contable, su receta para resolver esta enfermedad está lejos de promover la comprensión necesaria sobre los problemas epistemológicos que él mismo ha ayudado a identificar.

### Macintosh: contadores veraces, mentirosos y cañeros

El artículo de Macintosh (publicado en la misma edición en que apareció el trabajo que acabamos de analizar) reconoce la importancia del debate que Lee inició, comparte las críticas al proyecto de producir ECBP del FASB y añade a los reparos que comentamos atrás un cargo de circularidad que

afectaría los esfuerzos por fundamentar el MC en las prácticas convencionales (PC) y a su vez buscar que éstas reflejen el MC. Macintosh también está satisfecho con la problematización de la tesis de sentido común según la cual los signos contables (“renta” y “capital”) reflejan “de una manera fáctica una substancia económica bruta subyacente” (2006: 23). Sin embargo, Macintosh no está tan convencido como Lee del aporte que pueda hacer la ontología social de Searle a la formulación y solución de los problemas de la epistemología de la contabilidad; ya que, en su opinión, desde el punto de vista filosófico, el problema de la realidad (al igual que el del realismo) trasciende la distinción entre hechos brutos y hechos sociales. Macintosh retoma el conocido ejemplo de Russell “el rey de Francia es calvo” y afirma que una vez se pronuncia esta oración “el enunciado existe en la forma de un hecho social” (2006: 24), a pesar de que tal existencia no logra hacerlo verdadero o falso “en el sentido de que corresponda a una realidad bruta” (Ibídem).

Con base en este ejemplo, Macintosh pretende ilustrar que así como en los lenguajes naturales hay diversas expresiones con sentido pero sin denotación; y no experimentamos dificultades para comprenderlas y usarlas en contextos conversacionales o académicos; en el lenguaje de la contabilidad ocurre lo mismo, y conceptos como “renta” o “capital” tienen significado pero carecen de denotación, pues no se refieren a nada real, ni remiten a una supuesta realidad económica subyacente porque, en tanto construcción social, la denominada “realidad económica” no es más que un artificio literario, un relato o un meta-relato mediante el cual se cuentan historias sobre ciertas propiedades cuantificables que versan sobre derechos u obligaciones o sobre sus cambios a través del tiempo, los cuales se registran en los estados financieros. En efecto, aunque en la actualidad Francia es una república (y por tanto no tiene rey) o la mayoría de los adultos sabemos que no existe Santa Claus, estos hechos no impiden que comprendamos perfectamente las oraciones mediante las cuales se hacen afirmaciones sobre estas entidades. En el caso de las entidades de ficción, no nos sentimos tentados a suponer que cuando describimos a Santa Claus como un viejo alegre y bonachón, de barba blanca y traje rojo, que trae regalos a los niños en navidad, estamos describiendo a un ser real. Por otra parte, Macintosh acude a la solución que da Russell para el problema de la denotación y hace énfasis en el hecho de que, en ciertos contextos, los significantes, pese a estar dotados de sentido, no remiten a nada real ya que su relación con el mundo no es como la describió Wittgenstein en su teoría pictórica del lenguaje, sino que más bien corresponde a enunciados “que se pueden evaluar lógicamente para determinar su verdad o falsedad”

(2006: 24); y dado que no hay rey en Francia, se sigue que el enunciado en cuestión tiene sentido pero es falso.<sup>14</sup>

En este orden de ideas, y de acuerdo con las tesis de Baudrillard, Macintosh considera que el tratamiento contable tradicional de la renta y el capital va en la misma vía del tratamiento que se da al *actual rey de Francia* y a *Santa Claus*. En ambos casos tenemos significantes dotados de sentido pero carentes de denotación, y en ambos casos podemos usar las nociones involucradas no sólo para referirnos, significativamente, a entidades inexistentes o de ficción sino que acudimos a oraciones “descriptivas” que cumplen propósitos y funciones sociales reales, sin importar si los personajes así designados existen en el mundo real, o si la realidad económica involucrada existe como una cosa en sí. Para apoyar este planteamiento, Macintosh nos recuerda la definición que da el FASB de “fidelidad representacional” en términos de correspondencia entre una medida y el fenómeno que se intenta representar; trae a colación la noción de “renta hicksiana”, elemento esencial de la representación fidedigna que apoya el concepto de “calidad de las ganancias”, junto con la observación de que aquella no es observable aunque podemos formular buenas aproximaciones a ella mediante la renta comprensiva y la medición de utilidades. Si tenemos en cuenta que la calidad de las ganancias depende de la desviación de la renta neta reportada con respecto a las ganancias verdaderas, da la impresión de que estamos en la situación descrita por Baudrillard; a saber, que el sentido de los distintos conceptos involucrados ha implosionado y se ha perdido definitivamente el vínculo entre el signo y su referencia.

Macintosh plantea que el proyecto de fundar las reglas o principios contables en un marco conceptual firme e inatacable es fallido y se sostiene sobre arenas movedizas. La principal dificultad radica en que no hay una

---

14 El comentario de Macintosh tiene varios problemas. Para comenzar, la verdad lógica no es una propiedad que se pueda determinar con referencia al mundo o a la realidad. Las definiciones que se encuentran en los manuales de lógica indican que se opone a la verdad material y tiene que ver, exclusivamente con las propiedades formales de las expresiones o, cuando mucho, con la verdad entendida en sentido coherentista, por lo que es preciso evaluar con atención y rigor si es la clase de noción de verdad que se requiere para esta discusión. Adicionalmente, hay otras soluciones al problema de Russell, una de las cuales introduce la teoría de las presuposiciones, de acuerdo con la cual las expresiones que se refieren a individuos y objetos, presuponen la existencia (en el mundo) de tales individuos u objetos para que se puedan considerar como proposiciones genuinas. Así, una expresión como “El actual Rey de Francia es calvo” tiene un fallo de presuposición (porque actualmente no hay rey en Francia), lo que impide clasificarla como una proposición genuina.

distinción genuina entre reglas y principios, por lo cual los intentos que han hecho diversos organismos para formular principios fundamentales, atemporales y comprensivos, son deficitarios en grado sumo; y muestran que la contabilidad, lejos de ser una ciencia que descansa sobre fundamentos conceptuales sólidos, resulta una mezcla laberíntica de enunciados axiomáticos, aislados, a menudo inconmensurables y contradictorios, que se exponen como reglas y principios universales para resolver los problemas e implementar las prácticas contables (2006: 29). Estos reparos al proyecto fundacionalista del FASB encajan perfectamente con las críticas de la filosofía postmoderna a la búsqueda de principios universales y posiciones “totalizadoras”, y con su renuncia a la idea de progreso en una trayectoria histórica lineal que conduce a una utopía contable en la cual será posible, finalmente, ofrecer una perspectiva verdadera y justa de la esencia económica de las empresas comerciales (Ibídem). Por otra parte, los postmodernos y los post-estructuralistas son escépticos sobre las posibilidades de aplicar las tesis de Searle a los problemas de la contabilidad ya que, según su opinión, los límites entre los conceptos básicos de la ontología y los de la epistemología (distinciones que son básicas en la ontología social searleana) son borrosos e indistinguibles.

El autor reitera los puntos de vista que niegan la capacidad representacional del lenguaje, y que insisten en su origen humano y su poder creador, pues aunque el mundo físico está allí afuera, la verdad o falsedad sobre él se encuentran exclusivamente en las oraciones mediante las cuales hablamos del mundo, sin que los referentes estén contenidos en ellas (como lo planteó Nietzsche). En esta perspectiva, la verdad es el resultado de nuestras narrativas o invenciones sobre el mundo y, por tanto, es relativa a las particularidades de nuestras formulaciones lingüísticas, por lo cual no se puede suponer la existencia de una realidad económica substancial y objetiva. Incluso los PCGA llegan a ser micro-narrativas independientes de cualquier marco conceptual que, a su vez, determinan el significado que se le otorga a cada cuenta de un estado financiero. Así, por ejemplo, los métodos para valorar contablemente los inventarios (FIFO, LIFO, o NIFO) son micro-narrativas que se interesan en la capacidad de generar flujos de caja futuros o en su costo histórico, según la preferencia de los contables (2006: 31). A esta situación problemática hay que añadir la actitud (capacidades o poderes agentivos) de los contadores hacia la verdad, al momento de preparar los informes. Según Macintosh, tales actitudes se pueden clasificar en tres categorías representadas, respectivamente, por el contador veraz; el mentiroso y el cañero. El primero de ellos se guía por la forma y la subs-

tancia de los PCGA y procura responder a las condiciones de los organismos reguladores preparando informes que buscan representar una perspectiva justa y verdadera de la realidad económica de una empresa. El contador veraz asume una perspectiva realista sobre los fenómenos económicos de los que se ocupa. El segundo, también se interesa por la verdad, pero se emplea a fondo para alejar a los usuarios de la información de lo que ellos creen que es la realidad económica, y distorsiona de manera deliberada los estados financieros para engañar a los jugadores del mercado y obtener beneficios personales. El tercer tipo de contador es indiferente a la verdad del objeto que representa en sus narrativas (2006: 33). Puede tomar en cuenta los PCGA, interpretar los principios clave para su informe, apelar al marco conceptual y producir una narración sobre la situación económica de la empresa. Sin embargo, si es reflexivo, puede llegar a la conclusión de que no existe una realidad económica para representar e informar; que los informes financieros son patrañas o engaños, que no es posible ofrecer una explicación fáctica de “renta” y “capital” sino sólo interpretaciones, y que no existe una verdad contable para descubrir. Por supuesto, si se acepta la tesis de que no hay una realidad económica para representar y, por tanto, la de que no hay ni substancia económica, ni verdad en las operaciones comerciales de las empresas y en sus registros, no tendría sentido hablar de fidelidad representacional y el punto de vista post-estructuralista se erigiría triunfante.

La posición de Macintosh sobre las eventuales actitudes de los contadores hacia la verdad, y sobre la naturaleza ontológica de los fenómenos económicos y contables es inestable, como se puede apreciar contrastando varias partes del artículo donde parece conceder existencia independiente a los hechos económico-contables (como si asumiera una perspectiva realista), mientras que en otras partes lo niega, y revisando su insistencia en que las discusiones teóricas en contabilidad deberían enfocarse mejor en el problema de qué tipo de informes se están realizando, de cuán objetivamente representan la realidad de la que se ocupa esta disciplina, así como en los retos y dificultades que generan los contadores cañeros para el mundo económico ya que en la sociedad actual se toman muchas decisiones con base en los estados financieros que ellos certifican.

### Mattessich: una perspectiva realista alternativa

La estimulante y bien documentada respuesta de Mattessich (2009) agrega una perspectiva filosófica importante a la discusión, y rescata nuevamente el tratamiento realista de la realidad económica y social

para la epistemología de la contabilidad. El autor considera que su propio MRC se debe preferir a los planteamientos construccionistas de Searle, ya que es más fácil de comprender, está más cerca de la terminología de la contabilidad y del lenguaje ordinario, y permite formular y resolver mejor los problemas que se abordan en esta discusión. El trabajo de Mattessich incluye una breve recapitulación de los planteamientos más destacados de Lee y de Macintosh, una somera exposición de la ontología social de Searle, la comparación de estos planteamientos con su MRC, la presentación de los principales puntos de desacuerdo entre la teoría de Searle y su MRC, una evaluación final sobre el llamado del FASB a estructurar un MC que permita fundamentar sus reglas y normas, a la vez que promueve el desarrollo de ECBP, y un análisis crítico sobre las propuestas de Lee y la postura de Macintosh. En los párrafos siguientes presentaré, en el orden anunciado, estos temas.

El autor bosqueja la topografía del debate y expone sus reparos a los planteamientos de Lee y de Macintosh. Con respecto a la insistencia del primero en la necesidad de que el FASB tome en consideración “el problema de una realidad construida socialmente y sus representaciones numéricas” (Lee, 2006: 2), y a su afirmación de que “la realidad social es subjetiva y que su existencia depende de la observación humana, el consenso y la comunicación” (Ibid: 3), Mattessich subraya su carácter contra-intuitivo. Después de todo, si la realidad social es subjetiva, entonces no deberíamos considerar que aspectos como los derechos de propiedad, las relaciones de acreencia, los costos de adquisición y el valor actual de mercado son verificables; y *a fortiori*, tendríamos que aceptar que las reivindicaciones de propiedad y los derechos de las entidades financieras sobre ciertos inmuebles, garantizados mediante hipoteca, no son más que ilusiones. Pero sabemos muy bien las consecuencias jurídicas y prácticas que acarrea no pagar las cuotas del préstamo al banco, y aunque el escepticismo de Lee sobre la posibilidad de que el FASB consiga fortalecer el MC, desarrollar ECBP y mejorar sustancialmente la calidad y fidelidad representacional de los informes financieros (al punto de controlar más eficazmente su veracidad y de minimizar los casos de fraude y subsecuente bancarrota) parece estar bien motivado, Mattessich considera indispensable separar los problemas prácticos de los teóricos y los meta-teóricos, de suerte que se contribuya a la solución de los primeros, y se progresa en la comprensión de los últimos.

Tomemos, para comenzar, el problema de la naturaleza ontológica de la realidad social. El punto de vista de Lee, bastante extendido entre los principales expositores de la epistemología contable anglosajona de orien-

tación construccionista, le atribuye carácter subjetivo a dicha realidad. Pero Mattessich subraya la naturaleza controversial de esta posición, y propone un debate sobre el particular. El autor llama la atención sobre los extraños efectos que resultan de llamar “subjetiva” la realidad social. ¿Cómo puede ser, a la vez, real y subjetiva?; ¿No debería mejor considerarse objetiva? (2009: 41). Si bien en contabilidad hay contextos en los cuales se emplean ambos adjetivos (los costos de adquisición se consideran objetivos, mientras el valor presente se trata como subjetivo), la principal diferencia entre ellos parece residir en el hecho de que el término “objetivo” se usa para calificar proposiciones susceptibles de “verificación”, mientras el término “subjetivo” se reserva para calificar el punto de vista personal o a las proposiciones normativas o relativas. Mattessich considera que la aplicación de los términos “objetivo” y “subjetivo” para cualificar los modos de existencia de ciertas entidades (*e.g.* un objeto físico o un hecho social) puede generar confusiones. De acuerdo con su propia teoría, los hechos sociales gozan de un estatus de realidad comparable al de los hechos naturales. La diferencia radica en el nivel desde el cual se predica dicha realidad, pues la gran depresión económica de los años 30 es tan real como la explosión de la supernova de la gran nube de Magallanes en 1987. Pero Lee y muchos otros autores, partidarios de las tesis de Searle, evitan “el dilema de las realidades múltiples” estableciendo una distinción entre los hechos brutos y los hechos sociales, y calificando como objetivos a los primeros y subjetivos a los segundos (2009: 42).

Según Mattessich, la solución de Searle al problema de las realidades múltiples pasa por la importante distinción entre los modos de existencia de diversos objetos (ontológicamente objetivo y ontológicamente subjetivo) y la que corresponde a nuestras maneras de conocerlos (epistemológicamente objetivo y epistemológicamente subjetivo).<sup>15</sup> Los hechos institucionales (y en general, los sociales) son ontológicamente subjetivos, debido a que su existencia depende del lenguaje, la intencionalidad y, en última instancia, la mente humana; lo cual genera un vivo contraste entre la realidad subjetiva de los hechos que constituyen la sociedad y la realidad objetiva de los hechos brutos que conforman el mundo natural o físico. Pese a la plausibilidad de estas distinciones, Mattessich no está muy convencido. Por una parte, en esta discusión los términos “objetivo” y “subjetivo” se refieren a proposiciones, las cuales corresponden al nivel epistémico, no al ontológico. Por la otra, en lugar de introducir tan drásticos cambios

---

15 Para una ampliación de este punto y algunos ejemplos ver el apéndice de este capítulo.

terminológicos, resulta preferible ceñirse a la distinción tradicional entre subjetivo y objetivo, en la cual se emplea la primera categoría para designar las experiencias del sujeto, y la segunda para referirse a los objetos sobre los cuales versan dichas experiencias (2009: 43). Searle se queda corto al admitir que la realidad social está fundamentada en la realidad física, la biológica y la mental (lo cual introduce una perspectiva de la realidad como un fenómeno de múltiples niveles), porque se rehúsa a conceder a los hechos sociales el mismo estatus de realidad que le concede a los hechos físicos. De acuerdo con Mattessich, la teoría de Searle ignora que los fenómenos de los diversos niveles emergentes en los cuales se estructura la realidad toda son, comparativamente, reales. Así, los hechos físicos son tan reales en su propio nivel como los sociales en el suyo y, *mutatis mutandis*, una entidad bancaria –*qua* institución– es tan real como una piedra. Mas considerar objetivo un edificio, en tanto construcción de acero, concreto y vidrio, y subjetivo en tanto se lo identifica con aquella corporación que alberga en sus oficinas no deja de resultar extraño.

El autor presenta en detalle los pronunciamientos de Searle sobre la teoría correspondentista de la verdad y su realismo externo. Dicha exposición constituye la mejor prueba de cuan lejos se encuentra el punto de vista de Searle de las posiciones idealistas o subjetivistas de otros pensadores. Infortunadamente, Mattessich no consigue apreciar la especial dificultad de ciertos problemas filosóficos, como por ejemplo, la imposibilidad de probar algunas doctrinas metafísicas como el realismo, y las consecuencias que se siguen de ello. Esto, tal vez, explica su insatisfacción con la terminología que usa Searle y, en especial, con la distinción ontológicamente objetivo/ontológicamente subjetivo, que constituye la principal razón de su desacuerdo con el filósofo norteamericano. No obstante, Mattessich valora positivamente la capacidad de las herramientas conceptuales que forja Searle para analizar la realidad social, sobre todo a partir de las nociones de *función de estatus*, *intencionalidad colectiva*, *reglas constitutivas* y *hechos institucionales*. Llama la atención el hecho de que Mattessich no sólo reconoce las notables diferencias entre la posición de Searle y diversas variantes de idealismo, sino que la identifica (correctamente) como realismo externo, y contrasta su construccionismo realista con el constructivismo idealista que defienden Berger y Luckmann, entre otros.

Como hemos visto antes, Searle cuenta con entusiastas seguidores en el campo de la contabilidad (Mouck, Lee, Alexander y Archer, entre otros). Incluso estos últimos aprovechan sus planteamientos para vaticinar el ocaso de las posturas realistas externas en las discusiones epistemológicas sobre la

realidad económica y la realidad contable. Pero, como lo señala Mattessich, semejante predicción está lejos de poder justificarse en las tesis de Searle, cuya teoría favorece claramente el carácter representacional y epistémicamente objetivo de los hechos institucionales. Por estas razones, resulta apenas natural que Mattessich recurra nuevamente a su MRC para resolver las dificultades, en especial en aquellos puntos donde encuentra insatisfactoria la teoría de Searle, *i.e.* el planteamiento de que la realidad social es ontológicamente subjetiva, y su particular uso de los términos “objetivo” y “subjetivo”. De hecho, según Mattessich hay tantas similitudes entre la ontología general que se deriva de su MRC y la que se sigue de la teoría de Searle, que podría pensarse que sus mayores puntos de desacuerdo son terminológicos (2009: 50). De acuerdo con Mattessich, los principales puntos de desacuerdo entre ellos se pueden agrupar en siete categorías. La primera consiste en que para él los términos “objetivo” y “subjetivo” encajan mejor en las discusiones epistémicas y son fuente de confusión en el plano de la ontología, y mientras él prefiere un enunciado como “la deuda federal de Norteamérica es una realidad social”, Searle diría que “la deuda federal de Norteamérica es ontológicamente subjetiva”. La segunda es que la noción searleana de “físico” es excesivamente restrictiva debido a su enorme dependencia de los aspectos no-mentales, concretos y tangibles, mientras la suya toma en cuenta los constituyentes básicos de dicho nivel, los cuales proporcionan los fundamentos de “numerosos niveles superiores (y subniveles) de la realidad” (2009: 51). Desde esta perspectiva, Mattessich sostiene que su MRC puede ofrecer una explicación más detallada y una clasificación más precisa de muchos objetos que para Searle constituyen instancias apropiadas de la realidad física. La tercera tiene que ver con el hecho de que él hace más énfasis en las propiedades emergentes para explicar las especificidades de cada nivel de la realidad, así como su papel en el paso de un nivel al siguiente y su rol fundamental para la ontología, mientras Searle no les concede tanta importancia. La cuarta compara el poder del MRC para ofrecer una imagen de la estructura jerárquica de la realidad, con la aparente simplicidad de la ontología de Searle y su dependencia de la distinción entre hechos brutos y hechos sociales. Sin embargo, y dado que Searle ha reconocido la existencia de hasta siete niveles distintos en la ontología, en la quinta categoría Mattessich insiste en la diferencia de objetivos: mientras el MRC bosqueja la estructura de la realidad como un todo, Searle se concentra en los detalles más finos de la realidad social, que correspondería a uno solo de los niveles en que aquel organiza la realidad, y al hacerlo así mezcla diferentes niveles de la realidad en una única realidad física a la cual no pertenecen ciertas creaciones humanas, por más que ten-

gan aspectos físicos. En la categoría seis Mattessich plantea que su teoría favorece mejor una actitud realista hacia la realidad social, pues la tesis searleana sobre el carácter ontológicamente subjetivo de la realidad social puede terminar abriendo las puertas a ciertas formas de construccionismo idealista. En la última categoría Mattessich alega que sus planteamientos incorporan el rol que desempeña la evolución en la aparición de los productos socio-culturales que conforman la realidad social, mientras que Searle no dice prácticamente nada al respecto y ni siquiera aclara si los seres humanos pertenecen a la realidad social o a la realidad bruta (2009: 53).

Mattessich resume las ventajas de su MRC en el hecho de que se adapta mejor al uso lingüístico establecido, resulta más simple y permite evitar la confusión. Desde ese punto de vista, identifica más coincidencias que diferencias con Searle y quienes lo siguen en epistemología contable. Sin embargo, encuentra notables diferencias entre su perspectiva y la de Macintosh en cuyos planteamientos señala algunas inconsistencias. Para comenzar, contrasta la afirmación realista sobre la existencia de piedras, montañas y átomos que “no son simplemente la creación de las mentes humanas y el lenguaje y que existen como *cosas en sí mismas*” (Macintosh: 2006, 30), y las sugerencias sobre el carácter epistémico de la verdad, definida mediante la comparación con lo que hay afuera, con el postulado post-estructuralista de que las diferencias entre la ontología y la epistemología implodionan hasta desaparecer. Según Mattessich la fuente de este error radica en el hecho de que empleamos el lenguaje para elaborar conceptos y proposiciones sobre las entidades de que se ocupa la ontología y al hacerlo recurrimos a la representación conceptual en ambas sub-disciplinas, pero cada una de ellas conserva sus propios problemas que no se confunden ni mezclan como lo ejemplifica la obra de Bunge quien discute las cuestiones de la ontología y la epistemología por separado. Por otra parte, Lee parece apoyarse en el filósofo argentino-canadiense para quien ni las teorías científicas ni la ontología manipulan cosas concretas sino conceptos de ellas; pese a que la ontología acude a términos que se refieren a objetos *reales* (como átomos, propiedades, células) al igual que a *constructos* conceptuales (como predicados, proposiciones, categorías de la realidad) los cuales no deben llevarnos a confundir los términos que remiten a los constructos con los que se refieren a los objetos (2009: 55). Ante tan complejos problemas, Mattessich motiva su predilección por el enfoque realista y nos recuerda que la construcción (o mejor reconstrucción) de la realidad en su sentido más amplio (y no sólo la social) requiere la formación de estructuras mentales mediante conceptos y proposiciones pero presupone la existencia previa

de esa realidad que intentamos reflejar mentalmente: *“los humanos no inventamos la realidad, sino que ella se nos impone a nosotros quienes, a su vez, procuramos conocerla”* (2009: 55). Esta perspectiva se opone al enfoque post-estructuralista de naturaleza idealista, si bien reconoce el carácter problemático de muchas cuestiones que surgen en el proceso de reconstruir conceptualmente la realidad.

Mattessich recalca la naturaleza pragmática y metodológica del problema de la valoración (en lugar de su supuesta naturaleza epistemológica u ontológica) pues una cosa es reportar el valor de la acción de Ecopetrol al cierre de las operaciones bursátiles el 1 de febrero de 2016, y otra muy distinta ofrecer una valoración exacta de los activos y pasivos de la empresa para esa misma fecha. Por otra parte, para resolver el problema de la “medición” contable de variables como riqueza, ingreso y otras, resulta necesario distinguir nítidamente entre las nociones y los valores o magnitudes que se les puede atribuir en un momento determinado (una distinción que a menudo se pasa por alto), ya que una cosa es la propiedad sobre un bien, y otra muy distinta el valor que dicho bien tenga en un momento determinado. Las eventuales variaciones de esta magnitud no implican que el valor no corresponda a una realidad social. (2009: 57). En vista de las dificultades de la valoración contable, Mattessich considera que es dable recurrir a la terminología de Searle y calificar los costos de adquisición y los precios actuales de mercado como “epistémicamente objetivos”, y el valor presente como “epistémicamente subjetivo”, siempre y cuando se les conceda realidad ontológica en el nivel social, ya que recurrimos a todos estos valores para tomar decisiones de compra o inversión, por lo cual representan una realidad social.<sup>16</sup>

Por último, Mattessich expresa su simpatía hacia el proyecto del FASB en pro de un MC basado en principios, respalda la concepción realista que fundamenta dicho proyecto y propone corregir la primera recomendación de Lee (2006: 16) recalcando el carácter real (sólo en el nivel social) de los hechos institucionales de los que se ocupa la contabilidad y la misión (que tiene el FASB) de producir estándares que faciliten la representación de tales hechos. Adicionalmente, el autor remite a otros trabajos suyos donde se desarrollan mejor los problemas filosóficos aquí discutidos y concluye que no sólo los miembros del FASB pueden beneficiarse del debate iniciado

---

<sup>16</sup> Mattessich quiere dejar en claro que las constantes modificaciones en la magnitud de una variable contable (como ingreso o renta) no justifican la decisión de excluirla del ámbito de la realidad social, pues ello desconoce su importante rol en la economía y la sociedad.

por Lee, sino también otros contadores y sobre todos los investigadores y estudiantes doctorales quienes pueden y deben contribuir a esclarecer estos problemas mediante el análisis de los múltiples y complejos problemas planteados en su trabajo.

### Lee: comentarios sobre la posición de Mattessich

En su réplica final, Lee (2009) ratifica los argumentos de su (2006) y considera que sus recomendaciones al FASB siguen sin ser atendidas y que, en general, los organismos que adoptan las normas y los estándares para reportar la información financiera permanecen indiferentes frente a los problemas de la naturaleza de los hechos contables y de la realidad social. Para Lee no basta con que el FASB se comprometa con los ideales de relevancia para la toma de decisiones y fidelidad informacional (la cual presupone, de paso, la adjudicación de capacidad representacional a los informes financieros y el reconocimiento de una conexión directa con una realidad económica subyacente) pues le parece que todos los esfuerzos de este organismo por desarrollar ECBP están encaminados a mantener la contabilidad de costos histórica y convencional, incrementando su consistencia y comparabilidad, a la vez que a mejorar la imagen y demostrar el profesionalismo de los contadores. Según Lee, su adopción de la teoría de Searle ilustra cómo el FASB podría incorporar “la ontología y la epistemología asociada con la práctica de la representación contable” (2009: 66) al cuerpo de conocimientos en el que pretende fundamentar su MC. Para el autor, la perspectiva ontológica de la teoría de Searle permite distinguir claramente entre la realidad física, intrínsecamente objetiva, y la realidad social, inherentemente subjetiva y dependiente del pensamiento humano y la comunicación.

Para Lee, la principal diferencia entre sus puntos de vista sobre el eventual aporte de la propuesta de Searle a la epistemología contable y los de Macintosh se reduce a que éste rechaza la pertinencia y validez de recurrir a perspectivas ontológicas y epistemológicas separadas sobre la realidad social, pues considera que toda realidad es construida socialmente por lo que no es dable distinguir entre algunos aspectos de la realidad social como “ingreso o capital” y sus representaciones numéricas en términos de “ganancias” o “patrimonio neto”, porque en tanto ambos conceptos devienen hiper-realidades desde las cuales la ontología determina la epistemología (y *viceversa*), estas perspectivas filosóficas se han tornado indistinguibles. Lee examina con más detenimiento los planteamientos de Mattessich y reporta, de manera correcta, los principales reparos del autor

austro-canadiense a la ontología social de Searle. En particular, Lee resume el MRC de Mattessich y lo presenta como una alternativa para explicar el carácter ontológicamente objetivo de la realidad social aunque, desde la perspectiva epistemológica, se la pueda juzgar como objetiva o subjetiva (2009: 67). Además, presenta los aspectos más favorables de la evaluación que hace el propio Mattessich de las razones por las cuales su MRC resulta más intuitivo y fácil de comprender y usar para examinar las particularidades de la realidad social relevante en contabilidad, por profesionales que no están acostumbrados al razonamiento filosófico.

La sección central de esta réplica se ocupa de evaluar el MRC a partir de la exposición de la teoría de los distintos niveles de la realidad (ontológicamente comparables a pesar de sus particularidades) y de las propiedades emergentes que explican el carácter único y distintivo de cada nivel con respecto a los precedentes. Lee explica el argumento de Mattessich a favor de la naturaleza real y objetiva de los fenómenos típicos de cada nivel, del cual se deduce la existencia fáctica y objetiva de la realidad social, cuyos hechos y manifestaciones son tan reales como los hechos físicos en su nivel, y los químicos y biológicos en los suyos. Como se mencionó antes, el enfoque evolucionario de Mattessich convierte la realidad social en un producto (no muy lejano) del proceso natural adaptativo del cual somos, a la vez, partícipes y resultado; conclusión que no perturba a Lee, quien está más preocupado por la falta de interés de los encargados de adoptar estándares por comprender y aplicar los pormenores de la ontología y la epistemología de la realidad social a la teoría y la práctica contables (2009: 68). Para este efecto, Lee resume en seis puntos las principales diferencias entre el MRC de Mattessich y la teoría de Searle, así como su propia evaluación de las propuestas del primero. Para comenzar, la definición de “objetivo” del MRC otorga a la realidad “el estatus de un objeto visible o tangible” (2009: 69) mientras que Searle define “objetivo” como aquello que es independiente de la conciencia de la mente humana” (ibid). Lee considera que, además de la confusión que introduce, esta diferencia dificulta cualquier intento de comparar las tesis de Mattessich y de Searle. En el punto dos, Lee reconoce que el artículo de Mattessich presenta avances importantes sobre una contabilidad para la realidad social y apoya el argumento de que quienes adoptan estándares contables incorporen estas discusiones en su actividad. Se queja de que el artículo retoma la estrategia (típica en los 60s y 70s) de argumentar atacando las debilidades de las teorías rivales, para luego defender las teorías propias, pues ello conduce a una torre de babel académica que proscribió la contabilidad normativa

como científica y condujo a “décadas de empirismo antropológico estéril”; adicionalmente, sostiene que los alegatos de Mattessich a favor de una eventual mayor facilidad de los contables para entender y aplicar su MRC requiere prueba empírica. En el tercer punto, Lee reitera que quienes adoptan estándares contables han dejado de lado diversas contribuciones teóricas (incluyendo las de Mattessich y Searle) en su afán por integrar objetivos de información y conceptos que provienen de teorías encaminadas a demostrar el profesionalismo de los contadores, en lugar de examinar las teorías de Searle y Mattessich como fundamentos para proporcionar estándares que puedan producir cifras confiables capaces de representar la realidad social relevante para la contabilidad. Según Lee (punto cuatro) la teoría de Searle es más relevante para la contabilidad debido a que su objeto principal es la realidad social “desprovista de realidad física” (2009: 70). Lee fundamenta este planteamiento en la opinión de Macintosh, para quien muchas representaciones numéricas de la contabilidad se expresan mediante tautologías que apoyan las conclusiones post-modernistas según las cuales la realidad social de que se ocupa la contabilidad es “ontológica y epistemológicamente subjetiva” y la tesis de que la ontología y la epistemología se confunden en esta disciplina.<sup>17</sup> En el punto cinco, Lee ofrece un comentario sobre la motivación de Mattessich para rechazar la idea de que la ontología de la realidad social dependa de las mentes humanas y preferir su versión realista en la cual se hereda y reconstruye dicha realidad en un proceso evolucionario. Lee menciona los investigadores contables que encuentran convincentes los planteamientos de Searle y, sobre todo, que admiten el carácter subjetivo de la ontología involucrada en la contabilidad aunque va más lejos y concluye que, en el caso de conceptos como “ganancia” y “capital”, la ontología y la epistemología de la realidad social se entremezclan. En el punto seis, Lee afirma que si los encargados de adoptar estándares contables aceptaran los argumentos de Mattessich a favor de la objetividad de la ontología de la realidad social, entonces correríamos el riesgo de que el “proceso de reconstrucción intergeneracional tendría lugar únicamente en el mundo de la contabilidad” (2009: 70) por lo cual el modelo actual, que trata nociones como “ganancia” y “capital” apoyado en el costo histórico y la subjetividad, podría desaparecer. Lee considera que el enfoque construccionista de la realidad social es mucho más adecuado para la reevaluación periódica que requieren la ontología y la epistemología de la realidad social.

---

17 Pero, como se ha reiterado, una conclusión semejante no podría estar más lejos de las tesis de Searle, en cuya teoría pretende basarse Lee.

El artículo finaliza con la reiteración de que el FASB ha hecho poco para incorporar los problemas de la ontología social en las revisiones de su MC, que no ha aportado argumentos nuevos para este debate y que no discute el “significado ontológico y la función de la realidad social tal como ganancias y capital y las representaciones epistemológicas como utilidades o patrimonio bruto” (2009: 71)<sup>18</sup>, que las acciones desplegadas con ocasión de las crisis financieras globales no reflejan ni el reconocimiento ni la comprensión del papel de la realidad social en contabilidad, que los cambios en la clasificación de la ontología de la realidad social, que llevan al tratamiento de activos y obligaciones financieras como cuentas de largo plazo en vez de cuentas de corto plazo, demuestran su falta de comprensión del significado y función de la realidad social en contabilidad, y que esta movida no consigue mejorar la calidad de las cifras contables que representan aspectos de la realidad social como ganancias y capital. A partir de estas acusaciones, Lee infiere la enorme importancia de la epistemología para los estudiantes de contabilidad y la urgencia de introducir la contabilidad para la realidad social en el currículo y las aulas de clase en las cuales se cultiva esta disciplina, de modo que se puedan comparar y evaluar, de manera más informada, los méritos de las perspectivas de Searle y de Mattessich.

## Balance y comentarios

La crítica de Lee contra el supuesto carácter ingenuo de las presuposiciones del FASB sobre la naturaleza de la realidad económica, las condiciones de los informes financieros que aspiran a entregar una representación fidedigna de dicha realidad, y la eventual capacidad de la contabilidad para reflejar adecuadamente los hechos económicos y las transacciones comerciales pertinentes, revela un prejuicio infundado sobre el carácter heurístico y el potencial epistémico del sentido común, y el desconocimiento de que hay un fuerte hilo conductor que une el sentido común y el realismo mejor articulado que podemos encontrar. En efecto, se puede afirmar que el realismo está en completa sintonía con el sentido común y la actitud natural, por lo que esta crítica podría rechazarse como pretenciosa. Es probable que el FASB pueda adoptar y recomendar mejores estándares para

---

18 Esta cita, tan difícil de comprender, ilustra los efectos de un tratamiento laxo y descuidado del lenguaje filosófico y de la falta de atención a ciertas distinciones. Bien redactada, y libre de errores de uso/mención y confusiones categoriales, debería decir algo como: “el significado ontológico y la función social de conceptos de la realidad social como *ganancias y capital* y de sus representaciones epistemológicas en términos de *utilidades o patrimonio bruto*”.

estructurar los informes financieros si está adecuadamente familiarizado con los pormenores de la ontología social de Searle; pero esta hipótesis no resulta probada por el hecho de que el realismo ingenuo que Lee atribuye al FASB esté basado en razonamientos del sentido común. Hay que añadir, que la dependencia de intuiciones basadas en la actitud natural o la filosofía del sentido común que inspira el realismo del FASB, no proporcionan argumentos suficientemente concluyentes como para desacreditar sus conclusiones sobre la importancia de reflejar la substancia económica de las transacciones comerciales en los informes financieros. Lee tampoco dice nada, filosóficamente relevante, sobre los problemas de los escándalos financieros ocurridos en los últimos años. Como ya se ha mencionado, resulta difícil atribuir la manipulación deliberada y malintencionada de la información contable y las consecuentes quiebras de tantas empresas a una perspectiva epistemológica en particular, aunque ciertos enfoques (sobre todo aquellos que rechazan el carácter representacional de la contabilidad) pueden entorpecer la oportuna identificación de la verdadera situación económica de una organización y entorpecer o impedir la toma adecuada de decisiones. De ahí que los constantes llamados del FASB para incrementar el uso del criterio profesional, minimizar las excepciones, evitar el riesgo de que los altos ejecutivos puedan manipular los resultados financieros, y disminuir el rol de la interpretación en el proceso de reporte, parecen un paso en la dirección correcta de la representación justa o fiel de la situación económica de cualquier empresa (compatible con el sentido común y con el enfoque realista). Cuando se trata de conseguir la comparabilidad de la información financiera resulta natural tomar atenta nota de las diferencias culturales y del contexto, y todo esfuerzo por simplificar las normas ha de ser bienvenido.

Es desafortunado que Lee repita las recurrentes acusaciones (contaminadas con un evidente tinte ideológico y político) de “imperialismo económico” contra cualquier enfoque basado en la suposición de que es posible producir representaciones contables objetivas de la realidad económica, sin que aporte un solo argumento a tal efecto. Así mismo, no es claro por qué habría de criticarse el hecho de que organismos como el FASB y el IASB se suscriban (consciente o inconscientemente) a la tesis de que hay un mundo real con hechos “objetivos y subjetivos” que se pueden observar y representar de manera objetiva o subjetiva. En cambio, es necesario aclarar que la epistemología no consiste en “el método de estudiar la realidad” (2006: 11) y que la evaluación de la epistemología de la realidad social no proporciona “metodologías adecuadas de representación” (2009: 70)

como afirma Lee, y que pese a su correcta exposición de los planteamientos básicos de Searle, confunde conceptos de la contabilidad –una disciplina social– (como “beneficios económicos futuros”, “el acto de obtener”, “el acto de controlar” etc.) con hechos sociales, y clasifica como “hechos sociales” entidades que no corresponden a esta categoría, como los conceptos de “evidencia”, “lógica” e “incertidumbre comercial”. La combinación de las tesis realistas de Searle con el enfoque baudrillardiano de Macintosh et al., como también la mención del modelo de la realidad como capas de cebolla de Mattessich, sin una discusión adecuada de sus similitudes y diferencias con respecto a la propuestas del primero resulta extraña y revela cierto aire de eclecticismo rayano en la inconsistencia. No queda claro si patrimonio, transacciones y eventos contables, corresponden a hechos institucionales o a hechos sociales, puesto que Lee no le otorga ninguna importancia a la distinción que hace Searle entre estos dos elementos de su teoría de la realidad social.

Aunque Macintosh hace una lectura concienzuda del artículo de Lee, resulta evidente que malinterpreta el alcance de algunos de los variados planteamientos filosóficos que concurren allí. No parece apropiado, por ejemplo, reportar que Lee rechace de plano la perspectiva realista sobre la relación entre los signos contables y sus referentes, y menos aún que encuentre la solución a este problema acogiendo las tesis de Searle y tratando la noción de *realidad económica* como una entidad construida socialmente (2006: 23), pues este gambito es abiertamente contrario a las tesis de Searle, para quien prima la teoría correspondentista de la verdad y la ontología realista, incluso para la debida consideración de los hechos institucionales. Por otra parte, hay una confusión notoria en el tratamiento que da Macintosh al famoso ejemplo de Russell “el actual rey de Francia es calvo” que, incidentalmente, no tiene nada de misterioso. Para comenzar, no es cierto que una vez pronunciada esta oración exista como un hecho social, pues si esta interpretación de los planteamientos de Searle fuese correcta, todas las emisiones lingüísticas darían lugar a hechos sociales, lo cual incrementaría arbitraria e innecesariamente los objetos que constituyen dicha ontología. La definición searleana de “hechos sociales” atiende a características bien diferentes: un hecho social es un tipo de fenómeno (o situación) creado mediante la función performativa del lenguaje, requiere intencionalidad colectiva, reconocimiento, consenso y aceptación; pero sobre todo, existe de manera objetiva gracias a la concurrencia de esos elementos. Por ejemplo, el performativo “declaro aprobados los estados financieros” genera un hecho social; a saber, la sanción o aprobación legal

o reglamentaria de un documento público por el cuerpo competente (consejo, asamblea). Su existencia, o mejor, sus efectos sociales, no dependen del simple hecho de que se haya pronunciado la fórmula de rigor, sino que se requieren ciertas condiciones adicionales. Las afirmaciones de Macintosh sobre la supuesta existencia (como entidad lógica) de un enunciado, por el hecho de haber sido pronunciado alguna vez, están desenfocadas, porque de la “existencia” de un enunciado en cualquiera de sus posibles materializaciones no se sigue nada pertinente para la discusión que hay en el transfondo de este debate, así como cantar o recitar el verso “mi unicornio azul ayer se me perdió” no trae a la existencia nada distinto de un enunciado que se refiere a una criatura de ficción, un enunciado capaz de expresar un sentimiento y estimular la imaginación.

Macintosh confunde la objetividad e independencia epistémica de ciertas entidades (según la propuesta de Popper en su teoría del mundo 3), con base en la cual resulta perfectamente posible explicar el hecho de que podamos hablar, discutir, analizar y teorizar sobre entidades lógicas o lingüísticas, con la existencia de hechos sociales o institucionales y su proceso de creación a través del lenguaje.<sup>19</sup> Lamentablemente, el análisis que ofrece Macintosh de este ejemplo, y de otros similares como “Santa Claus existe” está infectado por errores de uso/mención que hacen difícil evaluar su verdadero aporte. Aunque Macintosh cita y compara las respectivas soluciones de Meinong y Russell al problema de las expresiones que tienen sentido pero no denotación, considero que no capta el problema correctamente, como lo sugiere el hecho de que compare “El rey de Francia es calvo” con las nociones contables de “renta” y “capital”. No se requiere mucho esfuerzo para comprender que la locución “el rey de Francia es calvo” tiene sentido, pero no denota nada *en la actualidad* porque en Francia ya no hay Rey, mientras que los conceptos de “renta” y “capital” denotan aspectos concretos de la realidad económica de las empresas, que si bien existen gracias a la ontología social y a los poderes deónticos del lenguaje, no por ello son menos reales que los objetos físicos, como lo plantean Searle y Mattessich. Es claro que las oraciones en las que se usan estos términos no se parecen en nada al enunciado de Russell, pues tienen sentido y denotación (a menos que uno acepte la tesis post-estructuralista

---

19 Ha de quedar claro que “El rey de Francia es calvo” no es un performativo, sino un ejemplo ingenioso de Russell para examinar el problema de la falta de denotación de ciertas expresiones que, por otra parte, tienen sentido. Para una exposición a fondo de la teoría del mundo 3, ver mi reciente libro *Caracterización y defensa de algunos temas controversiales en la Filosofía de la Ciencia de Popper* (por aparecer).

de que tales nociones han perdido contacto con la realidad). Resulta muy dudoso que la existencia de Santa Claus (y el problema de los enunciados que expresan tal existencia, distinción que Macintosh deja de lado) no se deba tratar con la herramientas analíticas formales, que nos tengamos que contentar con considerar este caso simplemente como un “enunciado lógico socialmente construido” (2006: 25) y que debamos concentrarnos en sus funciones sociales pues, aunque Macintosh cita a Searle para apoyar esta interpretación, es obvio que los planteamientos del filósofo norteamericano van por un camino bien diferente, como se infiere de su firme compromiso con el realismo.<sup>20</sup>

También están desenfocadas sus críticas a los conceptos de “ganancias verdaderas”, “desempeño económico subyacente”, y “más representacionalmente fiel al ingreso hicksiano” ya que se basan en el hecho de que las ganancias reales y la riqueza económica verdadera subyacente no se pueden definir u observar, para concluir que “resulta difícil apoyar el planteamiento de que existen como cosas en sí mismas, independientemente de las mentes humanas, antes de que sean capturadas en los informes contables” (2006: 26). El defecto de este argumento radica en que hay numerosas entidades inobservables en el mundo natural, que también son difíciles de definir, pero sobre cuya realidad y precedencia respecto a los enunciados que hablan de ellas no abrigamos dudas, así como no encontramos perturbadores los enunciados científicos en los que aparecen. Cuando examinamos las características de las teorías científicas, no clasificamos las partículas sub-atómicas a la par con las entidades de ficción y otras creaciones lógico-lingüísticas carentes de denotación. Lo que parece apropiado en este contexto, es resolver las dificultades implícitas en nuestros intentos de definir esas nociones contables y hacer el paralelo entre ellas y las múltiples entidades inobservables que empleamos en las ciencias naturales.<sup>21</sup>

---

20 Cf. Searle (1995) capítulos 7 y 8, pp.149-197.

21 Una sugerencia como ésta despierta el rechazo inmediato de los partidarios de separar tajantemente las ciencias naturales de las sociales en razón a la enorme diferencia entre sus respectivos objetos y la supuesta incapacidad operativa de los métodos de la ciencia natural cuando se trasplantan *vis-a-vis* al campo de las ciencias sociales. Aunque este no es el momento oportuno para ahondar en este debate, conviene aclarar que soy partidario del monismo metodológico. En mi opinión, no hay nada que impida usar el método del racionalismo crítico (conjeturas y refutaciones, más crítica racional) en las ciencias sociales, y sostengo que tal método sería de gran provecho para resolver los problemas en esta área.

Las observaciones de Macintosh sobre la eventual verdad o falsedad de las oraciones del lenguaje mediante las cuales nos referimos al mundo parecen apuntar en la dirección correcta cuando examinamos el hecho de que la verdad “reside” en ellas y no en el mundo.<sup>22</sup> Sus conclusiones sobre el carácter relativista de la verdad y la inconveniencia de una actitud realista hacia los fenómenos económicos son erróneas e inaceptables. Este dislate proviene de la falta de reconocer y distinguir apropiadamente el rol de los portadores de verdad y el de los hacedores de verdad (según la teoría correspondentista de la verdad) sobre esta importante propiedad semántica de ciertos enunciados. La verdad se predica de entidades lingüísticas, como lo capta Macintosh, pero se determina o decide en el mundo (natural o social) al que se refieran dichas entidades. Son los fenómenos del mundo (y su correspondencia o falta de correspondencia con los enunciados) los que hacen verdaderas o falsas las proposiciones. Por esta misma razón hay que rechazar el comentario de Macintosh según el cual los contadores mentirosos también se interesan en la verdad, a menos que interpretemos tal actitud como el interés por tergiversar la verdad; y la falsedad deliberada no tiene nada que ver con la intención de alejar a los usuarios de la información sobre lo que ellos “creen” que es la verdad, pues ésta siempre es independiente de las creencias que nos podamos formar al respecto. Por otra parte, aunque Macintosh sostiene que el contador cañero es distinto del mentiroso por cuanto no tiene ningún interés por la verdad, una propiedad que resulta indiferente para sus narrativas, al compararlo con el vendedor de vehículos usados que cuenta una historia favorable para incrementar sus posibilidades de vender el carro, sepa que es cierta o no, prácticamente nos devuelve a la situación anterior, ya que ser indiferente hacia la verdad nos convierte en mentirosos. Según el autor, la principal diferencia entre el cañero y el mentiroso, radica en que el primero no tiene la intención de engañar, pese a que su indiferencia hacia la verdad termine llevándolo al terreno de la mentira. Pero cabe señalar que, con intención o sin ella, el contador cañero puede terminar diciendo lo que no es, y esto no se distingue en nada de decir mentiras.

No es difícil comprender las diferencias sobre la concepción de la realidad entre Mattessich y Searle. El primero es partidario de una pers-

---

22 Desde el punto de vista de la teoría correspondentista de la verdad resulta claro que la verdad radica en la concordancia entre el contenido objetivo de las proposiciones y el mundo. Por lo tanto, si bien la verdad se predica de las entidades lingüísticas (y así podría pensarse que “reside” en las oraciones del lenguaje) el papel del mundo es fundamental para poder decidir si una oración determinada es verdadera o falsa.

pectiva estructural en la cual los diversos niveles superiores de la realidad emergen de los inferiores y más básicos; mientras que el segundo está más interesado por explicar la función del lenguaje en la creación de la realidad social. La queja de Mattessich acerca de la escasa compatibilidad entre el complejo vocabulario filosófico de la teoría de Searle y las nociones y conceptos propios de la contabilidad parece estar justificada. Sus reparos sobre la eventual re-entronización del hombre al centro de la escena cósmica, como artífice y creador de la realidad social, no tanto, pues Searle no desconoce el fundamento material y físico de la realidad social, y aunque se esfuerza por mostrar el poder creador de los actos del habla, su posición coincide con la de Mattessich en lo concerniente a la explicación biológica y evolutiva del largo proceso que nos permitió agenciar la construcción de la realidad social y la estructura misma de nuestra civilización. Tampoco son razonables sus críticas a la intencionalidad colectiva que subyace a la creación de los hechos sociales e institucionales. Mattessich está en lo correcto al reclamar insistentemente el estatus de realidad para estas entidades, y la teoría de Searle no se opone a tal concesión si tomamos en cuenta que su raigambre subjetivo en modo alguno es incompatible con semejante estatus. Una lectura más caritativa de las tesis de Searle permitiría comprender que el modo de existencia ontológicamente subjetivo no riñe con la realidad, como lo atestigua su férrea defensa del realismo. Por el contrario, Searle podría ser un aliado importante en la cruzada de Mattessich a favor de la realidad de los conceptos contables y, sobre todo, del compromiso realista que debería inspirar a la epistemología de la contabilidad. La fuente de esta confusión radica en el componente subjetivo de la realidad social, pero es preciso tomar en cuenta que dicho componente se refiere exclusivamente al origen de tal realidad, lo que ha llevado a muchos a trasladar lo que solo se puede predicar del origen (y el proceso mismo de producción) al producto. Es claro que esta interpretación no le hace justicia a la posición de Searle, ya que por mucho que los hechos sociales e institucionales sean creaciones nuestras, mediante el lenguaje, ello no los despoja de su naturaleza real, así como el origen subjetivo de los planos de un edificio no comprometen su estatus de realidad, una vez construido.

Por otra parte, como el mismo Mattessich lo documenta y reconoce ampliamente (2009: 48), no hay motivos para comparar el constructivismo realista de Searle, con el constructivismo idealista (o subjetivista) que defienden algunos postmodernos, por lo cual resulta infundada su preocupación por reivindicar las explicaciones de la teoría evolucionista,

cuya capacidad para describir los hechos de la biología no desea cuestionar Searle.<sup>23</sup> Y las alusiones de Mattessich a la teoría pictórica del lenguaje del primer Wittgenstein y a la teoría correspondentista de la verdad, para estructurar su crítica al grado de ajuste que pueda tener la teoría de Searle con la realidad social que intenta reconstruir conceptualmente, revelan una comprensión incompleta del problema de la verdad y del carácter aproximativo de nuestras teorías, pues aunque –como el mismo Mattessich, citando a Searle, lo menciona– es posible mantener una epistemología realista sin comprometerse con ninguna teoría de la verdad, tanto el realismo como el correspondentismo terminan por apoyar la noción de verdad por aproximación, y las aproximaciones se juzgan por su relativa distancia a la verdad, que puede ser considerable para las primeras formulaciones de una teoría, pero que pueden disminuir notablemente (*i.e.* mejorar) a medida que la teoría se refina, gracias a la discusión abierta e intersubjetiva (es decir, objetiva) sobre sus merecimientos y errores.

Más atinadas son sus críticas a los esfuerzos de Macintosh por aplicar las tesis de Baudrillard a ciertos problemas contables como el de la valoración. Como muestra claramente Mattessich, no es que las crisis del mercado de valores ilustren la “irrealidad” o “hiper-realidad” de la vida moderna, sino que el valor de las acciones o los bonos de deuda fluctúa y puede incluso desaparecer; lo que no compromete su estatus de realidad, al igual que la desintegración de una partícula subatómica no significa que ésta no sea real ni que el proceso mismo no corresponda a una realidad física; y aunque es posible explicar los problemas de la valoración atribuyéndolos a los estándares contables, resulta más razonable tomar en cuenta para ello los defectos de un sistema monetario y financiero basado en realidades sociales como el “sobre-apalancamiento”, la creación indefinida de crédito sin respaldo adecuado, la ambición y el fraude, característicos en las prácticas económicas actuales. (2009: 56)

Por otra parte, cabe señalar que la insistencia de Lee en el carácter subjetivo de la realidad social parece emanar de la confusión entre su origen y las características del producto, una vez logrado (como se dijo atrás). En

---

23 De hecho, es claro que Searle (1995: 16 y ss.) está familiarizado con la teoría de Darwin. Incidentalmente, el título del libro de Searle ya menciona el carácter real de los hechos, instituciones, y estructuras sociales construidas mediante los actos del habla. Searle podría considerar con agrado la sugerencia de modificar el título de su obra para incluir el ancestro evolucionista que tanto interesa a Mattessich, si su propósito fuera explicar la conexión entre el sustrato biológico y el conceptual de este tipo de realidades.

efecto, Searle le atribuye una naturaleza ontológicamente subjetiva a la realidad social, pues como lo ilustra su teoría no sería posible sin la existencia de hombres que viven en sociedad, disponen de un lenguaje funcional y lo usan para crear dicha realidad. Pero una vez creada, la subsistencia de esa realidad no depende más que del reconocimiento colectivo del poder de las funciones de estatus que le dieron origen y, lo que es más importante, tiene efectos reales sobre otros ámbitos de la misma realidad social, efectos totalmente independientes de nuestra subjetividad. Tal vez este es el punto que se le escapa a Lee y a los demás epistemólogos contables que insisten en la naturaleza subjetiva de la realidad social y terminan exiliando los hechos contables y la realidad económica a la esfera de un idealismo extremo, totalmente incompatible con la posición realista que defiende Searle. Y un error parecido parece entorpecer la adecuada comprensión de Lee sobre la distinción epistemológicamente objetivo/subjetivo, pues ella no radica en la "relativa verdad de los enunciados que construimos sobre la realidad social" (Lee, 2009: 66) sino en los mecanismos que empleamos para determinar o establecer su valor de verdad. Los enunciados epistemológicamente objetivos son aquellos cuyo valor de verdad se determinan mediante la inspección del estado de cosas que se realiza en el mundo ("la acción de Ecopetrol cerró a \$1617 en la última jornada bursátil"), mientras que el valor de verdad de los enunciados epistemológicamente subjetivos depende de nuestras actitudes mentales hacia ellos ("creo que la acción de Ecopetrol ya alcanzó su cotización mínima"). Por último, aunque Lee ve algunas coincidencias entre ciertos planteamientos suyos (Lee, 1990) que identifican el mundo emergente y cambiante de la contabilidad con un sistema auto-poietico, supra-humano y dinámicamente independiente, y las conclusiones evolucionarias de Mattessich sobre la explicación última del surgimiento de la realidad social, es importante distinguir claramente entre las sugerencias de corte post-modernista sobre la contabilidad entendida como un sistema capaz de producirse (y mantenerse) a sí mismo, afincado ontológicamente en el lenguaje natural, y los resultados de una disciplina que se refiere a los fenómenos de uno de los múltiples niveles de la realidad y que tiene carácter representacional. El hecho de que el surgimiento de dicha disciplina se pueda vincular a los desarrollos del lenguaje y de la cultura producida por seres cuya historia evolutiva les ha procurado pensamiento y lenguaje estructurados, no refuta tal carácter. En particular, es necesario tomar en cuenta que el enfoque de Mattessich en este punto, es compatible con la actitud realista que se puede identificar en la base de la teoría de la evolución, pero que está ausente por completo en los planteamientos epistemológicos de Maturana y Varela.

## Tendencias de la Epistemología de la contabilidad

Como se ha visto a lo largo de estas páginas, los debates en epistemología de la contabilidad son casi tan variados como las teorías y discusiones filosóficas de donde provienen. Hay ejemplos de prácticamente todas las tendencias meta-teóricas consolidadas, y es posible encontrar instancias incluso de aquellas que apenas están comenzando a trasegar ese camino. Pese a tanta variedad, la literatura reciente muestra la supremacía de cuatro tendencias que se destacan (las que seguramente inspirarán, en el futuro próximo, los trabajos más importantes en el campo) y que presentaremos en orden alfabético: el construccionismo social, el enfoque crítico interpretativo, el postmodernismo y el realismo científico. A continuación se hará una breve caracterización de cada uno de estos enfoques.

El construccionismo social parte de la tesis de que la realidad social es construida por nosotros (mediante ciertos actos del lenguaje) y, por lo tanto, es de naturaleza subjetiva. Hay variantes de este enfoque epistemológico que terminan en el subjetivismo extremo (como el constructivismo de Berger y Luckmann) las cuales conducen inevitablemente al relativismo, al idealismo, o al escepticismo, y versiones más moderadas como el construccionismo de Searle, quien simultáneamente defiende una perspectiva realista sobre los problemas de la ontología y la epistemología, si bien muchos epistemólogos contables incurrir en el error de inferir de esta teoría una posición subjetivista sobre los hechos sociales o intentan adjudicársela a Searle. A juzgar por la literatura, la versión más influyente corresponde a la ontología social de Searle, adoptada por investigadores contables como Alexander, Archer, Mouck y Lee, entre otros. Según la teoría de Searle, los hechos económicos y contables (como todos aquellos que constituyen la realidad social) son hechos sociales o institucionales creados mediante la función performativa del lenguaje, son ontológicamente subjetivos (pero epistemológicamente objetivos) y dependen de las funciones de estatus y el reconocimiento general que demuestra la existencia y el poder de una intencionalidad y agencia colectivas. Esta conclusión se usa para rechazar cualquier intento de conceder estatus de realidad a los hechos y transacciones contables, al igual que para cuestionar la capacidad representacional de las teorías contables y de los registros de tales hechos y transacciones. Como se ha discutido en este capítulo, todos los intentos por recalcar la supuesta naturaleza subjetiva de los hechos y transacciones contables (o la falta de substancia de sus representaciones) distorsionan de manera inaceptable el importe de la teoría de Searle, quien insiste en el carácter subjetivo del proceso de creación de los hechos institucionales y sociales,

pero –en virtud de su convicción realista– no desea cuestionar el estatus de realidad de tales entidades. Para que podamos formarnos una idea de la clase de confusiones a las que puede conducir la falta de atención a este punto, retomemos por un momento la polémica iniciada por Thomas Lee en torno a la presunta ausencia de fundamentación epistemológica de los continuos llamados del FASB para adoptar estándares contables fundamentados en un MC asentado en principios.

Como vimos atrás, este investigador (Lee: 2006,3) objeta la supuesta dependencia del sentido común que revisten los pronunciamientos del FASB sobre ciertas propiedades que debe reunir la información contable, entre las cuales se destacan su confiabilidad y fidelidad representacional. El problema es de tal importancia que bien vale la pena citar *in extenso*:

La confiabilidad de una medida descansa en la fidelidad con la que representa aquello que se propone representar, aunado a la seguridad del usuario, que proviene de la verificación, de que tiene esa cualidad representacional.

La fidelidad representacional es la correspondencia entre una medida o descripción y el fenómeno que se pretende representar. En contabilidad, los fenómenos a representar son recursos y obligaciones económicas y las transacciones y eventos que cambian esos recursos y obligaciones (FASB: 1980, 28 citado por Lee: 2006).

Lee reprocha a estas formulaciones el que estén basadas en el sentido común y el que ignoren todo, o casi todo, sobre ciertas “realidades sociales” como la medición, el fenómeno, el recurso económico, o la obligación económica. Pero no es difícil ver que estamos frente a conceptos teóricos que pueden ser contruidos de varias maneras según el enfoque epistemológico adoptado y que Lee guarda silencio sobre el vínculo de los planteamientos del FASB con respecto a la doctrina positivista de la verificación, un aspecto que sí se debería objetar en razón de los conocidos defectos del proyecto verificacionista. Por otra parte, la clara atribución de carácter representacional a las “medidas contables” junto con la afirmación de que su fidelidad se debe evaluar en términos de la correspondencia con lo representado, constituyen un claro ejemplo de una actitud realista y deberían ser objeto de encomio. El hecho de que Lee no se pronuncie sobre aspectos tan importantes de la discusión y de que ignore los problemas implícitos en los esfuerzos del FASB en pro de informes financieros fidedignos y con substancia, ilustra los riesgos de adoptar un enfoque epistemológico sin

justipreciar completamente sus implicaciones, ni captar aquellos otros aspectos epistemológicos a los que habría que renunciar si uno desea defender dicho enfoque.

El enfoque crítico interpretativo se fundamenta en los planteamientos de la denominada “teoría crítica de la sociedad” y procura desarrollar las propuestas filosóficas de Habermas y otros destacados miembros de la escuela de Frankfurt, para quienes el principal cometido de las ciencias sociales es la comprensión que se puede alcanzar echando mano de los recursos de la hermenéutica y de diversos métodos de investigación alternativos (que incluyen los cualitativos). El enfoque crítico defiende un pluralismo metodológico restringido según el cual las perspectivas investigativas desde las cuales se abordan el planteamiento y solución de problemas deben reflejar tanto los objetivos del conocimiento (epistémicos) como los del interés (políticos). Los objetivos del conocimiento (que deben concordar con la naturaleza del objeto a estudiar —empírica, social o histórica—) determinan si se emplean los métodos analíticos, críticos, o hermenéuticos; el interés implica el reconocimiento de que el fin último del conocimiento es la emancipación del hombre y que para lograr dicha meta es preciso asumir una actitud crítica, ideológica y políticamente hablando. En el caso particular de la epistemología contable se presupone que la contabilidad es una disciplina social, y por lo tanto debe ser abordada desde la perspectiva crítico-social, aunque también se asume que los documentos contables contienen información susceptible de ser tratada con los métodos hermenéuticos; es decir, de ser interpretada. Este enfoque goza de buena aceptación en nuestro país y sus partidarios suelen emplearlo como trampolín para la adopción (o, cuando menos, la consideración favorable) de los enfoques postmodernos. En los capítulos dos y tres de este libro se han mencionado las fortalezas, limitaciones y desventajas de este enfoque, por lo que no se abundará en argumentos sobre este punto.

El post-modernismo (y su pariente cercano, el post-estructuralismo) es un enfoque epistemológico que repudia el proyecto científico de la modernidad, incluyendo las suposiciones metafísicas acerca de un mundo que se comporta de manera regular y que puede ser explicado mediante enunciados legaliformes de cuño determinista o en términos de relaciones de causalidad. El post-modernismo afirma que la ciencia (natural) moderna es un proyecto fracasado, que los ideales de dicha ciencia (expresados en los trabajos de los utopistas del renacimiento) nunca se consiguieron, y que el objetivo más importante del proyecto (la liberación del hombre) se aleja cada vez más. En consonancia con estos planteamientos, levanta

críticas mejor motivadas contra la transposición automática y acrítica de los métodos de las ciencias naturales al campo de las ciencias sociales y contra la positivización de las ciencias en general. Aunque algunas de estas críticas son razonables, el problema principal de esta postura radica en los ataques deliberados a la tradición científica de occidente y a las herramientas de trabajo con las que ésta se cultiva, que incluyen la lógica, los métodos analíticos, la objetividad, la noción de “verdad” y el principio del empirismo. Según la perspectiva postmoderna, no sólo es dable dudar de las nociones de “realidad” y “objetividad” en el campo de las ciencias naturales (como un corolario de los resultados inquietantes de la mecánica cuántica sobre la estructura íntima de la materia) sino que es posible trasladar tales reparos al campo de las ciencias sociales y dudar del carácter real de los hechos y fenómenos sociales, ya que la realidad social (como un todo) no es más que nuestra construcción subjetiva, y las nociones y conceptos de las teorías científicas en las ciencias sociales carecen de referente. En el caso particular de la contabilidad, estos planteamientos apoyan la conclusión de que las teorías contables son algo así como “relatos o narrativas” literarias que parecen describir una situación con substancia económica, pero que en realidad no remiten a nada, pues no hay algo que pudiera corresponder a la noción clásica de “hecho económico”. Entre los investigadores contables angloparlantes que cultivan este enfoque el más destacado es Norman Macintosh (en su etapa madura) pero no le faltan entusiastas seguidores en Colombia. Como en el caso de la perspectiva crítico-social, en los capítulos previos se han indicado los pros y contras de este enfoque, por lo que invitamos al lector interesado en este punto a revisar los argumentos presentados allí.

Al inicio de este capítulo se ofreció una breve caracterización del realismo científico. Conviene recalcar ahora la independencia de sus posturas con respecto a los dogmas del positivismo e insistir en que se trata de enfoques radicalmente diferentes, por lo que endilgar al realismo los defectos del positivismo constituye un dislate imperdonable. El realismo científico es compatible con la actitud natural, y acepta la existencia de un mundo independiente de nuestros procesos y estados mentales, a la vez que reconoce que las teorías científicas pretenden referirse a sus hechos o fenómenos. Este enfoque suele combinarse con el respeto al principio del empirismo, la noción de *objetividad* y la suposición metafísica de que la mayor parte de los fenómenos del mundo son de naturaleza regular (o subsumibles bajo esta categoría) y se pueden explicar mediante leyes y relaciones de causalidad, recurriendo a las herramientas analíticas que nos proporcionan

la lógica y la matemática. El principal exponente del enfoque realista en epistemología contable es Richard Mattessich, aunque también podemos incluir en este grupo a Christenson y otros ilustres partidarios del falibilismo y el racionalismo. Para estos autores, los conceptos contables remiten a una realidad económica subyacente y los informes financieros intentan representar dicha realidad de la manera más fiel posible. Como el realismo es solidario de la noción de verdad por aproximación, los investigadores contables afectos a esta postura admiten el carácter perfectible, tanto de las teorías contables como de los informes financieros. No sobra aclarar que el autor de estas páginas considera que este enfoque es uno de los más promisorios para el desarrollo de la teoría contable y de su epistemología, por lo cual invita a los lectores a considerar cuidadosamente la teoría de la ciencia que se expone, a grandes rasgos, en el capítulo final de este libro.

## Apéndice: la ontología social de John Searle

Debido a su enorme influencia sobre las discusiones recientes en la filosofía de las ciencias sociales, en este apartado expondremos, de manera resumida, los planteamientos conceptuales de John Searle, que son aplicables a la epistemología de la contabilidad. Para acometer esta tarea de forma ordenada dividiremos la exposición en tres partes, del siguiente modo. En la primera se explicará, sucintamente, su teoría de los actos del habla o actos lingüísticos, toda vez que Searle ubica dicha teoría como la fuente de sus propuestas filosóficas sobre la naturaleza de la realidad social y otros temas que han surgido en nuestro análisis de los artículos más relevantes en epistemología contable; en la segunda expondremos los elementos básicos de su construccionismo social, según se desarrollaron en su libro *The Construction of Social Reality* (1995); y en la tercera parte mencionaremos los principales cambios y modificaciones introducidos en su último libro sobre este particular: *Making the Social World* (2010). Cabe aclarar que la ontología social searleana investiga, en detalle, la naturaleza y el modo de existencia de la realidad social institucional; es decir, de entidades sociales (o relaciones) tan diversas como estados, naciones, uniones, dinero, corporaciones, clubes, familia, matrimonio, así como las organizaciones que hemos diseñado para su funcionamiento y las normas que hemos estructurado para la creación o disolución de dichas realidades. Searle propone una ontología de estas instituciones y luego aplica su teoría al esclarecimiento de problemas filosóficos como la naturaleza del poder, el estatus de los derechos humanos y el significado de la racionalidad para

la vida en la sociedad humana. Estos temas se complementan con su explicación del rol del lenguaje en la construcción de la realidad institucional, el libre albedrío y el poder político.

## La teoría de los actos del habla o actos lingüísticos

Tal vez el más notable resultado de la filosofía del lenguaje ordinario, cultivada con esmero por los filósofos de Oxford (Ryle, Austin, Strawson, Grice) a mediados del siglo pasado, sea el descubrimiento de que hay expresiones, gramaticalmente correctas, que no son verdaderas ni falsas y que a diferencia de los enunciados constatativos (informativos o declarativos), no describen nada. John L. Austin presentó esta distinción en las conferencias *William James*, pronunciadas en Harvard en 1955, y publicadas póstumamente en 1962. Los realizativos o performativos<sup>24</sup> son ciertas expresiones cuyo uso correcto exige la ejecución de una acción que las acompaña, complementa y perfecciona (o cuya emisión solemne constituye la acción del caso –i.e. al usarlas **hacemos** algo distinto y adicional a la mera acción de pronunciarlas–), y puede tener efectos sociales de carácter institucional. Locuciones como “te regalo x”, “te prometo que vendré”, “juro decir la verdad”, “se abre la sesión”, “los declaro marido y mujer”, “quedan aprobados los estados financieros”, “se declara la independencia de”, “x declara la guerra a y” y otras semejantes, tienen la particularidad de incorporar una acción (la de entregar un objeto, hacer una promesa, hacer un juramento, efectuar unos gestos rituales para realizar una acción, declarar la legalidad de un acto, dar inicio a una nueva realidad geopolítica, o comenzar un conflicto) y, en algunos casos, la de requerir que quien las profiere esté investido de la autoridad correspondiente, se encuentre en la situación apropiada, y se cumplan una serie de condiciones para que el uso del performativo tenga efectos plenos en el mundo social. Observamos que, cuando el sacerdote, el juez, o el notario pronuncian la fórmula ritual “los declaro marido y mujer” se tienen que cumplir todas las condiciones que acabamos de anotar para que convengamos en que se ha celebrado un matrimonio. Austin y sus discípulos (pero especialmente Searle) desarrollaron esta teoría

---

24 Las investigaciones preliminares de Austin lo llevaron a considerar el verbo “conocer” como un performativo, aunque en la versión madura de *How to do things with words* se abandona este planteamiento. Me ocupé del asunto en mi ensayo “¿Es el verbo “conocer” una expresión performativa?”, en el cual analizo el artículo seminal de Austin: *Other Minds*. Mi trabajo fue publicado en las memorias de las XV Jornadas de Epistemología e Historia de la Ciencia, Córdoba: 2005.

y mostraron las enormes diferencias entre la función performativa del lenguaje y las demás funciones<sup>25</sup>; también introdujeron la teoría de los infortunios, que contiene los criterios de evaluación para estas expresiones (fortunio e infortunio) y desarrollaron las nociones complementarias de actos locucionarios, ilocucionarios y perlocucionarios. La contribución de Searle a esta área apareció en el libro *Speech Acts: An Essay in the Philosophy of Language*, publicado en 1969, en el cual defendió la tesis de que esta teoría tenía importantes implicaciones para la filosofía de la mente y la filosofía de las ciencias sociales. La fertilidad de dicha teoría se nota en los dos libros (a los cuales nos referiremos más adelante) que Searle escribió sobre una nueva área de la filosofía denominada “ontología social”. La tesis principal de esta propuesta es que ciertos actos del habla son fundamentales para comprender la naturaleza de la realidad social; es decir de todas aquellas entidades cuya existencia depende de convenciones reguladas por alguna forma de institucionalidad (la política, la religión, los negocios). El dinero es un ejemplo notable de este tipo de entidades; en su caso, piezas de papel se transforman en objetos preciados en virtud de un acto lingüístico que convierte dichas piezas en entidades dotadas de valor de compra y capacidad de cambio, de modo que pueden usarse para adquirir bienes y servicios. Los matrimonios, el otorgamiento de ciudadanía a un individuo, la constitución de una sociedad, la fundación de una universidad y, en general, la constitución de entidades similares de la sociedad, son posibles gracias al uso adecuado de diversos performativos.

De acuerdo con Searle, la distinción entre actos locucionarios (los actos lingüísticos básicos capaces de transmitir un significado) y actos ilocucionarios (los que expresan la intención del hablante y la fuerza de la expresión) se puede comprender mejor si tomamos en cuenta que los segundos pueden tener “dirección de ajuste”. Hay tres opciones para la dirección de ajuste de un acto lingüístico. (1) El mundo se ajusta al lenguaje; (2) El lenguaje se

---

25 Las principales funciones del lenguaje son: la informativa (declarativa o constatativa), que tiene capacidad representacional y cuyos criterios de evaluación son la verdad y la falsedad; la expresiva, mediante la cual comunicamos nuestros sentimientos o actitudes, y que se evalúa en términos de ‘sinceridad’ o ‘insinceridad’; la directiva; mediante la cual se dan ordenes, o se formulan ruegos, exhortaciones y otras invocaciones encaminadas a que nuestro interlocutor haga o deje de hacer algo y cuyas instancias se pueden evaluar como afortunadas o desafortunadas (según logren o no el efecto pragmático deseado); la ceremonial, cuyo único objetivo es mantener abiertos los canales de comunicación con nuestros semejantes y que carece de criterios de evaluación; y la performativa o realizativa, cuyas características estamos exponiendo.

ajusta al mundo; y (3) el mundo se ajusta al lenguaje, si y solo si, el lenguaje se ajusta al mundo. Veamos como funciona cada una de estas opciones. (1) Dirección de ajuste mundo-lenguaje: si yo deseo que deje de llover, la dirección de ajuste va del mundo al lenguaje. Es el mundo el que debe satisfacer mi deseo. Los deseos, esperanzas, intenciones y similares, son actos del habla que pertenecen a esta categoría. De hecho, son pronunciamientos sobre cómo me gustaría que fuera el estado de cosas en los que el mundo debería ajustarse a mis pensamientos. (2) Dirección de ajuste lenguaje-mundo: si afirmo que el día está soleado, entonces la dirección de ajuste va del lenguaje al mundo. En este caso, es el lenguaje el que se supone que debe ajustarse al mundo. Las creencias, las afirmaciones, los enunciados, los planteamientos, las descripciones y los informes, entre otros, son actos del habla que pertenecen a esta categoría. (3) Dirección de ajuste mundo-lenguaje y lenguaje-mundo: en estas circunstancias la dirección de ajuste va en doble sentido, del mundo al lenguaje y del lenguaje al mundo, y esta doble dirección corresponde a los performativos.

## La construcción de la realidad social

Los planteamientos de Searle sobre este particular hacen parte de la 'ontología social', un área reciente de la filosofía social que investiga la naturaleza de la sociedad y el modo de existencia de las entidades sociales (que, como ya se mencionó, incluye entidades tan variadas como gobiernos, familias, fiestas, vacaciones, sindicatos, juegos de futbol, dinero, entre otros). De acuerdo con el autor, un tipo de actividad intencional humana subyace a toda la realidad social. A través del lenguaje es posible imponer funciones sobre los objetos y las personas, aunque los objetos y las personas no realizan tales funciones exclusivamente en virtud de su estructura física (un billete no puede transformarse en un libro, aunque puede usarse para comprarlo; y no es dinero por su sustrato material, sino debido a ciertas convenciones). La ejecución de una función requiere que la persona u objeto tenga un estatus reconocido colectivamente, y es sólo en virtud de ese estatus que la persona u objeto puede desempeñar la función del caso. Según Searle, las funciones de estatus son fundamentales porque son las portadoras de derechos, obligaciones y normas –los denominados 'poderes deónticos'-. Como miembro del claustro de profesores de la universidad, por ejemplo, tengo el derecho de asistir a las reuniones, de votar cuando se emplea este mecanismo para tomar decisiones y de beneficiarme de todas las prerrogativas que establecen las normas de la institución, inclusive la de ser elegido representante de los profesores ante cualquiera de los distintos

Consejos. Estos derechos están incorporados en los estados intencionales de otros actores que reconocen ese estatus y los derechos asociados. “Debido a que las funciones de estatus conllevan poderes deónticos proporcionan el pegamento que mantiene la civilización humana unida. (Estas funciones) ... son creadas por la intencionalidad colectiva y funcionan transportando los poderes deónticos” (Searle, 2010: 9).

Las reglas, las instituciones y las intenciones colectivas son los “átomos” fundamentales de los fenómenos sociales y según Searle todos ellos dependen de una acción mental, que se denomina “Declaración de Estatus de Función.” También sostiene que no es posible comprender el funcionamiento de una regla, una obligación incorporada socialmente, o un derecho incorporado socialmente, sin postular una Declaración de Estatus de Función que establezca dicha práctica, y una Declaración de Estatus de Función es una especie de acto del lenguaje.

Uno de los aspectos más fascinantes de los hechos institucionales es que un gran número de ellos, aunque no todos, se pueden crear mediante emisiones performativas explícitas. Los performativos son miembros de la clase de actos del lenguaje que llamo “declaraciones” ... sólo seres que tienen un lenguaje o algo similar –como un sistema de representaciones– puede crear la mayor parte de, quizá todos, los hechos institucionales ... el lenguaje es esencialmente constitutivo de la realidad institucional ... parece imposible tener estructuras institucionales como el dinero, el matrimonio, los gobiernos y la propiedad sin alguna forma de lenguaje. (Searle, 1995: 34, 37, 59)

De esta forma, los actos lingüísticos y la intencionalidad que expresan son el fundamento de todos los fenómenos sociales; “los hechos institucionales dependen del lenguaje” (1995: 64). Los anteriores planteamientos se resumen en tres puntos: (1) las interacciones sociales siempre involucran el lenguaje, tanto internamente en el pensamiento como externamente en la comunicación; (2) la idea de una norma es una categoría inherentemente social que necesita incorporarse en las creencias y las actitudes de los individuos del grupo a través de representaciones mentales articuladas; (3) las normas tienen que ser compartidas y articuladas públicamente si han de ser socialmente funcionales y si su empleo ha de tener efectos reales en la sociedad. Searle expone estos planteamientos con ayuda de un vocabulario más técnico: los individuos tienen intencionalidad individual y colectiva; asumen compromisos deónticos,

y los compromisos deónticos resultan de las declaraciones de estatus de función –actos lingüísticos de cierta clase–.<sup>26</sup>

Las tesis del libro gravitan en torno a tres pares de distinciones: objetividad epistémica/subjetividad epistémica, objetividad ontológica/subjetividad ontológica, y aspectos intrínsecos del mundo/aspectos relativos al observador. “Desde el punto de vista epistémico, ‘objetivo’ y ‘subjetivo’ son primordialmente predicados de juicios.” (Searle, 1995: 8). Un juicio es epistémicamente objetivo cuando su valor de verdad no depende de nuestros deseos, intereses o actitudes (*e.g.* la tierra es el tercer planeta del sistema solar); y es epistémicamente subjetivo cuando su valor de verdad depende de tales criterios (*e.g.* me gusta la teoría de la contabilidad normativa). Desde el punto de vista ontológico ‘objetivo’ y ‘subjetivo’ son predicados de objetos. Un juicio es ontológicamente objetivo cuando se refiere a objetos cuya existencia es independiente de nuestros deseos, creencias o temores (*e.g.* “la acción de Ecopetrol cerró a \$1548 el 14 de diciembre de 2015”); un juicio es ontológicamente subjetivo cuando se refiere a aspectos cuya existencia depende de nuestros estados mentales (*e.g.* “creo que la acción de Ecopetrol todavía no ha llegado a su valor mínimo posible”).

La distinción searleana entre aspectos del mundo intrínsecos y relativos al observador se relaciona estrechamente a la distinción entre objetividad ontológica y subjetividad ontológica. Según el autor, “Los aspectos intrínsecos de la realidad son aquellos que existen independientemente de todos los estados mentales” (1995: 12); por otra parte, los aspectos relativos al observador “existen sólo en relación a las actitudes de los observadores” (1995: 11). Caracterizamos un objeto como una roca, por ejemplo, atendiendo a sus aspectos intrínsecos, cuya existencia es independiente de nuestros estados mentales. Pero, supongamos que la misma roca se caracteriza también como pisa-papel. El que sea o no un pisa-papel depende de nuestros intereses, actitudes y propósitos; y lo mismo ocurre con la mayor parte de los objetos que empleamos en las rutinas y tareas de la vida cotidiana; objetos como cucharas, cuchillos y tenedores, martillos y destornilladores, lápices y hojas de papel, casas, automóviles, etc. Queda claro que algunos

---

26 Sin embargo, algunos objetan que la acción colectiva intencional requiera del lenguaje, como lo ilustrarían los casos conocidos de animales (cooperación no-humana con propósitos) que realizan actividades colaborativas con dirección. Del mismo modo, se arguye que un grupo de personas puede comportarse de conformidad con un conjunto de normas que no están formuladas explícitamente en un lenguaje. Para esclarecer este punto conviene distinguir entre normas implícitas, convenciones y prácticas sociales.

de estos objetos existen de manera intrínseca (de manera independiente de nuestros intereses, actitudes y propósitos); y que cada uno de esos objetos se puede describir mediante sus aspectos intrínsecos; esto es, en términos de su composición físico-química, masa, peso, y otras propiedades. Los aspectos del mundo que son relativos al observador implican subjetividad ontológica; es decir, son creados por nosotros, pero dicha subjetividad “no impide que los planteamientos sobre los aspectos relativos al observador sean epistémicamente objetivos” (1995: 13).

Para explicar el aparato de la realidad social se requieren tres elementos: asignación de función; intencionalidad colectiva y reglas constitutivas. No todos los aspectos de la realidad social requieren estos tres elementos, pero se necesita uno o más para explicar satisfactoriamente cualquier aspecto de la realidad social. Dos hombres que llevan un pesado fardo a una bodega emplean intencionalidad colectiva (entre ellos), aunque su acción no requiera reglas constitutivas; dos personas que juegan una partida de ajedrez necesitan intencionalidad colectiva y reglas constitutivas. El movimiento que cuenta como jaque, por ejemplo, es determinado por reglas que han sido aceptadas de manera colectiva. A diferencia de ciertas reglas que regulan una actividad pre-existente, los juegos no existen de manera previa a la formulación de sus reglas. Por eso sus reglas son constitutivas ya que constituyen el significado de ciertas actividades o eventos. Jugar un deporte, por ejemplo, “está constituido en parte por actuar de acuerdo con las reglas” (1995: 27). Las reglas constitutivas son esenciales en muchos ejemplos en los que se asigna un estatus nuevo a un objeto de acuerdo con la fórmula “X cuenta como Y en el contexto C”. Por ejemplo, con respecto al papel moneda, los billetes impresos en la imprenta de billetes del Banco de la República (X) cuentan como dinero (Y) en Colombia (C). Como se ve, los billetes involucran intencionalidad colectiva y asignación de función.

El dinero o ciertos cargos constituyen una subclase importante de la realidad social; en general, una subclase denominada “realidad institucional”. La realidad institucional y los hechos institucionales requieren el reconocimiento colectivo de las funciones de estatus. Mientras un trozo de madera puede servir como una banca debido a sus aspectos intrínsecos, los aspectos intrínsecos de un pedazo de papel no son suficientes para que éste sirva como dinero. El pedazo de papel sirve como dinero sólo como resultado de la asignación de un estatus especial que se reconoce de manera colectiva; y lo que se aplica al pedazo de papel y al dinero vale para todos los hechos institucionales

... la ruptura verdaderamente radical con otras formas de vida aparece cuando los humanos, a través de la intencionalidad colectiva, imponen funciones sobre fenómenos donde la función no se puede lograr únicamente en virtud de la física o la química sino que requiere la cooperación humana continua en las formas específicas de reconocimiento, aceptación y reconocimiento de un nuevo estatus al que se asigna una función. Este es el punto de inicio de todas las formas institucionales de cultura humana, y siempre tiene que tener la estructura X cuenta como Y en C (1995: 40)

Con respecto a esta fórmula, Searle señala que las personas típicamente no necesitan ser conscientes del proceso de asignación de funciones de estatus o de su aceptación colectiva. La mayor parte de los hechos institucionales que nos rodean son hechos con los que simplemente crecimos. Por ejemplo, nacimos y vivimos en una cultura en la cual el papel moneda se usaba ampliamente y se aceptaba colectivamente. Lo mismo ocurre con las acciones, y otros títulos valores. La mayor parte de nosotros nunca hemos sido conscientes del proceso mediante el cual se ha asignado colectivamente una función a pedazos de papel que funcionan como certificados de acciones o títulos valores.

En la fórmula de Searle para las funciones de estatus, “X cuenta como Y en C”, X simboliza algo que no es inherente a sus aspectos físicos brutos. En este sentido, Searle plantea que todas las funciones de estatus requieren una “movida simbolizadora” (1995: 71). Este planteamiento es muy claro con respecto al lenguaje. Los sonidos físicos que constituyen el lenguaje hablado y las marcas que constituyen el escrito pueden funcionar como tales porque hemos aceptado colectivamente que tienen estatus simbólico. Tales sonidos y marcas se refieren a algo que los trasciende a ellos mismos y lo hacen de “una manera que es comprensible públicamente” (1995: 61). Pero el lenguaje no es sólo otro ejemplo de funciones de estatus, es la forma de función de estatus más importante por dos razones: proporciona un medio para la representación pública de otras funciones de estatus, facilitando así el reconocimiento colectivo subsiguiente de un estatus único; y lo que es más importante, el lenguaje tiene una habilidad única para generar nuevas funciones de estatus, nuevos hechos institucionales.

Consideremos la naturaleza de los actos del lenguaje performativos ejemplificados en las siguientes oraciones “se levanta la sesión”, “comienza la audiencia pública”, “queda firmado el acuerdo de paz” o “se decreta

la disolución de los efectos civiles de este matrimonio”. Como ya se explicó, cuando se pronuncian estas fórmulas, bajo ciertas circunstancias, y por las personas investidas de la autoridad o el poder correspondientes, de manera literal se crean (constituyen) los hechos institucionales que en ellas se declaran. En efecto, tales hechos institucionales son la base de grandes partes de nuestra realidad social. Las promesas, los contratos, las leyes, el matrimonio, y el dinero requieren actos lingüísticos performativos; y es por esta razón, que para Searle el lenguaje es la institución social básica: “... el lenguaje es la institución social básica en el sentido de que todas las demás lo presuponen, pero el lenguaje no presupone a las otras: se puede tener un lenguaje sin dinero ni matrimonio, pero no la conversa” (1995: 60).

Una de las características más importantes de las funciones de estatus es el hecho de que pueden ser iteradas; es decir, en términos de la fórmula ya citada, el término  $Y$  de una función de estatus puede convertirse en el término  $X$  de otra función de estatus. Por ejemplo, un individuo ( $X$ ) cuenta como un Contador Público ( $Y$ ) en Colombia, cuando ha cumplido todos los requisitos que imponen la Ley y el plan de estudios de una universidad legalmente constituida, que ofrece un programa registrado ( $C$ ). Para ver como el término  $Y$  de esta función de estatus, puede llegar a ser el término  $X$  de otra función de estatus veamos el siguiente ejemplo: un Contador Público ( $X$ ), cuenta como miembro del Centro Colombiano de Investigaciones Contables (CCINCO) ( $Y$ ) cuando reúne los requisitos para pertenecer a esta organización académica, ha completado las formalidades que establece el proceso de ingreso y ha sido admitido de acuerdo a sus estatutos; e incluso, un miembro del CCINCO ( $X$ ) cuenta como director del CCINCO ( $Y$ ) cuando ha sido elegido como tal, de acuerdo con las reglas de dicha organización. En estos dos últimos ejemplos se impone una nueva función de estatus a entidades a las cuales ya se les había impuesto previamente otras funciones de estatus. Estos sistemas iterativos de funciones de estatus son comunes en el dominio de la realidad institucional, y las posibilidades para la expansión de tales sistemas son ilimitadas, especialmente si se tiene en cuenta que el término  $Y$  se puede imponer sobre un amplio rango de fenómenos o entidades, incluyendo personas, lugares, cosas, y eventos.

Algunas funciones de estatus pueden ser políticamente positivas (beneficiosas) como por ejemplo las que involucran la concesión de honores (que tiene estatus por sí mismas). Lo que resulta importante es que “la creación de una función de estatus tiene que ver con conferir un *poder*

nuevo ...” (1995: 95). De este modo, la mayor parte de las funciones de estatus se pueden caracterizar como “funciones de estatus deónticas” porque “imponen derechos, responsabilidades, obligaciones, deberes, privilegios, derechos, penalidades, autorizaciones, permisos, y otros fenómenos deónticos similares” (1995: 100). Si se requieren ejemplos, podemos considerar el sistema de funciones de estatus que determinan y regulan el marco referencial de la contabilidad de las grandes empresas en Colombia. El Congreso de la República, y las comisiones económicas respectivas tienen un importante papel en la adopción de este marco y en la aprobación de las leyes, así como el poder para autorizar al ejecutivo para que expida los decretos reglamentarios. Pero los congresistas y demás funcionarios públicos que participaron en ese proceso, estaban investidos de ciertos poderes, derechos y obligaciones por haber sido elegidos, o nombrados, según lo establecen la constitución y las leyes de nuestro país. Gracias a estas funciones de estatus, las palabras con las cuales se redactaron finalmente las normas tienen fuerza legal y deben ser obedecidas por las empresas y sus contadores, o aplicadas por los organismos de control o fiscalización debido a la aceptación colectiva de dichas funciones de estatus. En todo el sistema de contabilidad para estas empresas es posible ver muchos niveles diferentes de funciones de estatus deónticas que pasan por la autoridad de los congresistas para legislar, la de los contadores públicos para preparar las declaraciones y certificarlas, la de la DIAN para requerir, investigar y sancionar a quienes incumplen las normas, etc.

Los cambios introducidos en la teoría.

### *Haciendo el Mundo Social*

*Making the Social World* (2010), el libro más reciente de Searle sobre ontología social, introduce algunos cambios y refinamientos en su teoría de la realidad social, aunque también contiene muchos elementos comunes con su obra anterior, en lo que concierne a la concepción general del rol de los actos del lenguaje en la construcción de la realidad social y en su tratamiento de los hechos institucionales. En particular, el autor reitera que un hecho institucional no puede existir a menos que una comunidad lo acepte de manera colectiva; y un hecho institucional requiere la asignación de una “función de estatus” a una entidad; es decir, de una función que una entidad sólo puede desempeñar en virtud de tal reconocimiento; y los hechos institucionales generan, una vez que existen, “poderes deónticos” (positivos, como derechos y negativos como obligaciones) en la comunidad cuyas preferencias performativas crean tales hechos.

Una diferencia entre los planteamientos del libro más reciente y su antecesor es que la generación de “poderes deónticos” se considera ahora como una consecuencia universal de la creación de hechos institucionales, y no sólo como una consecuencia cuasi-universal, según se había planteado antes (2010: 24). La principal novedad, sin embargo, radica en la forma como Searle propone combinar la definición de “hecho institucional” y de “función de estatus” de suerte que se pueda ofrecer una mejor explicación del proceso de creación de hechos institucionales. En su (1995) la creación de hechos institucionales se definió en términos del resultado inmediato y natural de la aceptación colectiva en una comunidad que empleaba “reglas constitutivas” expresables lingüísticamente para dicha tarea. Las reglas constitutivas especificaban las condiciones bajo las cuales era posible asignar funciones de estatus de varios tipos a entidades diversas. En su (2010) la aceptación colectiva de dichas reglas constitutivas se convierte en una, pero ya no la única, fuente de donde puede emanar la realidad institucional. La nueva fuente es la aceptación colectiva de actos del habla declarativos, mientras que las entidades llegan a poseer funciones de estatus por el mero hecho de que se las represente como provistas de tales funciones, incluso en ausencia de reglas constitutivas previas capaces de regular la asignación de funciones.

Para explicar la estructura de las instituciones sociales hay que tener en cuenta nuestra capacidad para imponer funciones sobre objetos y personas, funciones que tales objetos y personas no podrían desempeñar solamente en virtud de su estructura física. “La ejecución de tales funciones requiere la existencia de un estatus reconocido colectivamente que se atribuye a la persona u objeto, y es sólo en virtud de dicho estatus que la persona u objeto puede desempeñar la función en cuestión” (2010: 7). Las funciones de estatus son el resultado de las reglas constitutivas de una práctica que determina los casos en los cuales  $X$  puede contar como  $Y$ , en el contexto  $C$ . Por ejemplo, estas reglas determinan cuando el movimiento de un objeto de cierta forma cuenta como una movida legítima del alfil en el ajedrez, o bajo qué condiciones institucionales Guido Echeverry cuenta como gobernador de Caldas. Este tipo de reglas conforman la estructura de la realidad social institucional. De acuerdo con Searle, todas las funciones de estatus son creadas por actos del lenguaje que pueden ser orales o escritos; estos actos pertenecen al tipo especial de las declaraciones y pueden transformar el mundo declarando que existe un estado de cosas determinado, y trayendo a la existencia dicho estado de cosas (2010: 13). Las declaraciones (actos del lenguaje que representan estados intencionales especiales) crean

funciones de estatus, y en ese proceso el lenguaje se convierte en la pieza fundamental de la construcción de las instituciones sociales:

Con la importante excepción del lenguaje mismo, toda la realidad institucional, y por lo tanto, en un sentido, toda la civilización humana, es creada por actos del lenguaje que tienen la misma forma lógica de las declaraciones (2010: 12-13)

De acuerdo con Searle, hay un solo principio fundamental que subyace a la creación de todos los hechos institucionales, por lo que se necesita reconciliar las dos fuentes que acabamos de identificar. Para tal efecto, vale la pena recordar la suposición de que las reglas constitutivas tienen que ser expresables lingüísticamente, para que sean eficaces institucionalmente. Por esta razón es preciso reinterpretar estas reglas en sí mismas como actos del lenguaje declarativos, de una clase especial que se denomina “declaraciones independientes” (2010: 13). Esto permite concluir que toda la realidad institucional se deriva de la aceptación colectiva de actos del lenguaje declarativos (ya sean independientes o no) y que “toda la realidad institucional es creada por representaciones lingüísticas”. La asignación de funciones de estatus a las entidades juega un papel importante en este proceso, por lo que los actos en cuestión se pueden denominar “declaraciones de función de estatus”. Desde este punto de vista la teoría proporciona una explicación unificada de las instituciones rastreando su origen a los actos del lenguaje declarativos.<sup>27</sup> En síntesis, una declaración es realmente un acto del lenguaje que hace que algo sea el caso al representarlo como siendo el caso.

Por otra parte, según la teoría, todo hecho institucional llega a existir gracias a la ejecución de un acto del lenguaje declarativo, pero ello debe complementarse con el requisito de que para que los hechos institucionales puedan existir, tienen que ser aceptados colectivamente como tales (2010: 85-6, 88, 102-3, 106). Searle considera que las dos ideas se pueden combinar dado que el requisito de aceptación de hechos institucionales tiene que ver con la aceptación de los actos declarativos del lenguaje relevantes. Se puede ver que esto es así porque una declaración es un acto del lenguaje cuyo hablante, a diferencia del hablante de una simple afirmación, hace que algo sea el caso representándolo como aquello que es el caso. En suma,

---

27 “Todos los hechos institucionales, y por lo tanto, todas las funciones de estatus, son creadas por actos del lenguaje del tipo que bauticé como “Declaraciones” en 1975” (2010: 11).

todos los hechos institucionales se crean mediante declaraciones, con la importante excepción del lenguaje mismo (2010: 12).

En el capítulo introductorio del libro podemos encontrar la síntesis que ofrece Searle sobre las principales diferencias entre las dos obras que se han comentado en este apéndice. Según el autor, *The Construction* contiene la implementación de una teoría especial cuya formulación general se ofrece en *The Making* donde se esclarece el papel central de la Declaración de Funciones de Estatus en la creación y mantenimiento de los hechos institucionales, y se reconoce que hay otras formas para realizar esta tarea distintas a la regla constitutiva "X cuenta como Y en C" (2010: 19). Además de esta diferencia y de los cambios en terminología, con base en las objeciones que se le han formulado en la literatura durante los quince años transcurridos desde la publicación de *The Making*, Searle menciona tres puntos que se deben tomar en cuenta para la correcta interpretación de su teoría. El primero de ellos es el reconocimiento de que pueden crearse hechos institucionales sin que existan instituciones ni reglas constitutivas previas, como ocurre en el caso de una tribu que empieza a tratar una línea de piedras como un límite, o confiere los poderes y características propias de un jefe a un individuo, sin que necesariamente disponga de la regla previa "X cuenta como Y (jefe) en C". Este ejemplo ilustra que es posible atribuir funciones a un individuo sobre bases *ad hoc*, para que funja como jefe, sin la previa existencia de la institución correspondiente, aunque el hecho mismo de conferir tales funciones constituye un paso hacia la adopción de tales reglas constitutivas.

En el segundo punto, se admite la posibilidad de que en sociedades muy sofisticadas se den términos Y libres; esto es, que puede haber formas de imposición de funciones de status sin que dichas funciones se tengan que imponer sobre individuos u objetos. El principal ejemplo de este caso es de importancia particular para la epistemología de la contabilidad, pues corresponde a la creación de corporaciones, cuyas responsabilidades sociales no recaen sobre ningún individuo o grupo de personas en particular. De hecho, las corporaciones pueden existir sin ninguna realización física y sin que su personería jurídica, su objeto social, su patrimonio y sus obligaciones se confundan con las de sus fundadores o miembros transitorios. Algo parecido ocurre con el dinero electrónico, en el cual no se requiere una realización física del dinero sino que es suficiente con la existencia de su representación electrónica en la forma de trazos magnéticos en un medio de almacenamiento custodiado, actualizado y controlado por el banco (2010: 20). En el tercer punto, Searle recoge la objeción de algunos

científicos sociales, según quienes hay algunos hechos institucionales que no requieren aceptación, acuerdo o reconocimiento colectivo, sino que parecen ser objeto de descubrimiento.<sup>28</sup> Un ejemplo de tales hechos es la existencia de una recesión económica. Aunque se puede suponer que hubo recesiones económicas antes del siglo XX, el concepto de *recesión* se acuñó en este siglo. Es de anotar que Searle considera que las objeciones recogidas en estos tres puntos se pueden responder con facilidad desde el marco conceptual de *The Construction*, aunque para un mejor desarrollo de la teoría general que presenta *The Making*, resulta pertinente introducir algunos cambios terminológicos. El primero de ellos implica la admisión de que todas las funciones de estatus son hechos institucionales, pero no todos los hechos institucionales existen en el marco de instituciones preexistentes que consisten en reglas constitutivas. El segundo, implica la aclaración de que no todas las consecuencias de hechos institucionales son ellas mismas hechos institucionales, ya que una recesión económica es un hecho que involucra muchas instituciones pero no tiene poderes deónticos. El tercer cambio retoma el caso de los reconocimientos honoríficos que recaen sobre alguien (un doctorado *honoris causa*, un primer puesto en un concurso de belleza) y que según *The Construction* ejemplificaban hechos institucionales sin poderes deónticos. Searle piensa ahora que los honores conllevan el tipo de reconocimiento social compatible con el ejercicio de poderes deónticos, por muy limitados o débiles que estos poderes puedan ser, por lo cual revisa el punto para afirmar que todos los hechos institucionales implican una deontología (2010: 23-24).

Pese al enorme potencial de la teoría de Searle para la investigación en ciencias sociales, el autor asume una actitud prudente como lo muestra su afirmación, en el breve capítulo final, de que no sabe cuán relevante es su ontología (2010: 200). Es claro que el conocimiento de la ontología básica de una disciplina permite ampliar y mejorar la comprensión de los problemas de esa disciplina, y la comprensión de los problemas de las ciencias sociales no sería la excepción. Aunque Searle ofrece una explicación monista y naturalista de los fenómenos y las instituciones sociales, no parece partidario del monismo metodológico, ya que reconoce que el dinero y otras instituciones sociales no se pueden tratar como si fueran fenómenos de las ciencias naturales, pues son productos de un acuerdo social colectivamente aceptado y compartido. Tan claro es esto que las instituciones se pueden desintegrar y desaparecer cuando las personas

---

28 Lo cual, de paso, ofrece argumentos a favor de su existencia previa; es decir, de su carácter objetivo e independiente respecto a las emisiones lingüísticas de una comunidad.

pierden la confianza en ellas. Las diversas instituciones sociales que conocemos tienen una estructura común; se han construido mediante la aplicación reiterada de representaciones lingüísticas específicas, o declaraciones dotadas de poderes deónticos. Desde esta perspectiva, las distintas ramas de las ciencias sociales (sociología, antropología, economía, contabilidad) no se ocupan de objetos fundamentalmente diferentes, sino de fenómenos e instituciones radicalmente similares que pueden ser explicadas satisfactoriamente por la misma ontología. En la medida en que la investigación en las ciencias sociales se ocupa de los problemas del surgimiento y aceptación de normas o reglas en una sociedad, la ontología social con su descripción de las funciones de estatus y su análisis de los poderes deónticos de tales funciones puede ayudarnos a comprender mejor la descripción estructural de diversas formaciones sociales y de la correspondiente estructura social.

## Referencias

- Alexander, D., and Archer, S. (2003) "On economic reality, representational faithfulness and the "true and fair override."" *Accounting and Business Research*, vol. 33, no. 1, pp. 3-17
- Austin, John L. (1946) "Other Minds". *Proceedings of the Aristotelian Society*, Vol. XX, pp. 173 y ss.
- (1962) *How to do things with words*. Glasgow: Oxford University Press.
- Berger, Peter L. y Luckman, Thomas (1968). *La construcción de la realidad social*. Buenos Aires: Amorrortu.
- García D., Carlos E. (2005) "¿Es el verbo "conocer" una expresión performativa?" Memorias de las XV Jornadas de Epistemología e Historia de la Ciencia. Córdoba.
- (2018) *Caracterización y defensa de algunos temas controversiales en la Filosofía de la Ciencia de Popper*. Universidad de Caldas (por aparecer).
- Lee, Thomas A. (1990) "A systematic view of the history of the world of accounting". *Accounting, Business & Financial History*. 1 (2): 73-107.
- (2006) "The FASB and Accounting for Economic Reality". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 6, pp. 1-21.
- (2009) "The Ontology and Epistemology of Social Reality in Accounting According to Mattessich". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 9, pp. 65-72
- Macintosh, Norman B., Shearer Teri, Thornton, Daniel B., Welker, Michael. (2000) "Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital". *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 13-50.

- (2009) "Accounting and the Truth of Earnings Reports: Philosophical Considerations". *European Accounting Review*. Vol. 18, No. 1, pp. 141-175.
- (2006) "Accounting-Truth, Lies or "Bullshit"? A Philosophical Investigation". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 6, pp. 22-37.
- Maldonado-Veloza, Fabio. (2014) "Ontología y Epistemología contables en el enfoque teleológico de Matessich". *XIX congreso internacional de contaduría, administración e informática*. México.
- Mattessich, Richard. (2003) "Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 28, pp. 443-470.
- (1972) "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting". *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3, pp. 469-487.
- (2009) "FASB and Social Reality – An Alternate Realist View". *Accounting and the Public Interest*. Vol. 9, pp. 39-63
- Mouck, Tom. (2004) "Institutional reality, financial reporting and the rules of the game". *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 525–541.
- Searle, John. (1995) *The Construction of Social Reality*. New York: Free Press.
- (2010) *Making the social world. The structure of Human Civilization*. New York: Oxford University Press.
- (2015) *Seeing things as they are*. New York: Oxford University Press.



# Capítulo 5



# Introducción al racionalismo crítico y su aplicabilidad a la teoría contable

## ¿Qué es racionalismo crítico?

El racionalismo crítico es la doctrina que propuso el filósofo vienés Karl Popper, según la cual toda teoría, todo planteamiento, todo razonamiento, todo punto de vista, sin importar cuán bien establecido parezca, puede y debe ser objeto de la crítica racional más sistemática y dura posible. La crítica racional, que procede mediante argumentos a favor y en contra, y emplea (entre otros) los recursos del análisis y de la lógica formal, es el mecanismo idóneo para examinar intersubjetivamente los productos objetivos del pensamiento humano, rechazarlos, corregirlos y retenerlos o sustituirlos según los resultados del escrutinio a que son sometidos. Es importante recordar que en la literatura hay otras doctrinas a las cuales también se aplica el adjetivo “crítico”, la mejor conocida de las cuales es la “Teoría Crítica de la Sociedad”, usualmente asociada a la Escuela de Frankfurt (Adorno, Horkheimer y Habermas, entre otros).<sup>1</sup> Pero hay, al menos, dos diferencias salientes entre los postulados de esta escuela y las ideas de Popper. La primera es que la crítica a la que se refieren los miembros de la Escuela de Frankfurt no sigue, de manera exclusiva, los parámetros de la crítica racional, ya que la misma lógica (herramienta indispensable para adelantar eficazmente dicha tarea) es objeto de su crítica –lo cual es coherente con el principio básico según el cual nada puede estar exento de la crítica, y no se objeta acá– y, a veces, de su rechazo –actitud que no se comparte en estas páginas–; la segunda es que la crítica que propone la Escuela de Frankfurt es, esencialmente, de naturaleza política e ideológica; es decir, es una crítica dirigida a las estructuras sociales, los centros de poder y las consecuencias de la dominación o alienación sobre el hombre y la sociedad; y que lo que se busca con esta crítica es modificar el *status quo*, de modo que se consiga la liberación social e individual; en una palabra, se trata de una crítica mucho más restringida con un objetivo más

---

1 Esta es la clase de crítica que forma parte de la denominada “tradición investigativa crítica en contabilidad”, su principal objetivo es conseguir transformaciones sociales y liberar a los oprimidos. Claramente se la concibe como un instrumento de lucha política. Una parte de las ideas que expongo en este capítulo proviene del libro *Tres enfoques en filosofía de la ciencia* (2014).

orientado a la reivindicación individual o colectiva y a la emancipación del hombre en la sociedad, que al progreso del conocimiento. Por supuesto, no hay nada que impida usar el racionalismo crítico de Popper para criticar y tratar de cambiar el *status quo*; en la medida en que según lo explicado arriba, ninguna teoría, posición o ideología cae fuera del alcance de la crítica racional y, en consecuencia, la política, la economía, la administración pública, las estructuras de poder, los argumentos típicos en los centros de decisión, y las teorías y doctrinas que inspiran la marcha de la sociedad se pueden examinar desde su punto de vista. Por eso afirmo que la crítica de la Escuela de Frankfurt es mucho más restringida; sólo se aplica al dominio de la política y la sociología, mientras que al racionalismo crítico (a veces denominado pancriticismo) no se le pueden imponer restricciones de ninguna índole.<sup>2</sup>

El racionalismo crítico de Popper hace parte integral de su teoría de la ciencia, por lo cual incorpora sus concepciones epistemológicas así como sus recomendaciones metodológicas. Por consiguiente, para lograr una comprensión adecuada de las tesis involucradas allí, debemos repasar brevemente los elementos centrales de esta filosofía. Como bien se sabe, Popper defiende ideas revolucionarias y controversiales sobre dos problemas: el primero de ellos es la inferencia inductiva y su supuesto papel en el desarrollo de la ciencia empírica, y el segundo concierne al rol de la justificación en la epistemología. Los filósofos de convicción empirista (*e.g.*, Bacon y, más recientemente, los positivistas lógicos) creían que la inducción era el método correcto de la ciencia. Bajo la suposición de que el examen de las teorías implica la revisión de los enunciados sobre cierto aspecto de la realidad —algunos de ellos verdaderos y otros falsos—, consideraban que la tarea de la ciencia consistía en separarlos de la manera que corresponde, clasificando y reteniendo los enunciados verdaderos. Los verificacionistas le añadieron a esta tarea la de certificar los enunciados verdaderos.<sup>3</sup> Como vimos en el primer capítulo, los positivistas hicieron todo lo que estaba a su alcance para encontrar certeza total, verdades indubitables, verificación absoluta, y razones concluyentes, pero al final del día solo consiguieron un

---

2 En la literatura reciente sobre epistemología contable suele hablarse de un enfoque denominado “realismo crítico”. A pesar de lo que sugiere el nombre, no es conveniente confundirlo ni con el realismo científico (expuesto atrás) ni con el racionalismo crítico que defiende Popper. Se trata más bien de una mezcla heterodoxa entre una variedad de realismo y la corriente crítica de la escuela de Frankfurt.

3 En este mismo sentido se pronuncia David Miller en su (1994). Soy un partidario decidido de la lectura de Popper que hace Miller, cuya influencia sobre mis ideas he reconocido en diversos escritos.

modesto puñado de enunciados que gozaban de semejante estatus epistémico privilegiado, ninguno de los cuales era universal. Para superar esta limitación diseñaron una teoría de la confirmación que supuestamente cerraría la brecha entre los enunciados de observación y las leyes universales. Pero, como ha argüido incansablemente Popper, no hay una teoría de la confirmación que pueda dotar a las hipótesis universales de ningún grado de certeza.<sup>4</sup>

Popper reemplazó la verificabilidad con la falsabilidad y propuso la evaluación deductiva de teorías. Basado en la asimetría entre verificación y falsación, señaló que la única inferencia válida que va de enunciados particulares a universales es de naturaleza deductiva y produce como conclusión la falsedad del enunciado universal. En otras palabras, Popper demostró que, mientras no es posible justificar el planteamiento de que un enunciado universal sea verdadero asumiendo la verdad de ningún número finito de enunciados observacionales, el planteamiento de que un enunciado universal es falso se puede establecer a partir de la falsedad de un solo enunciado que es implicado por aquél. En este sentido, él resuelve una versión del problema de la inducción, aunque pocos filósofos estaban preparados para concordar, ni con el método que empleó para atacar este problema, ni con sus conclusiones al respecto. Por otra parte, hay buenas razones para pensar, como lo sugiere Popper, que una teoría de la ciencia no verificacionista, no justificacionista puede eliminar la inducción y, en consecuencia, que es posible formular una teoría de la ciencia completamente libre de premisas inductivas ocultas pero compatible con la filiación empirista que debe guiar a las ciencias naturales y a las sociales.

La predilección por la justificación está estrechamente relacionada con la búsqueda de certeza. Pero, como lo ha mostrado Popper, la ciencia no debe estar dominada por semejante preferencia.<sup>5</sup> Él desalienta la búsqueda de certidumbres y la reemplaza por la búsqueda de la verdad. Por lo que toca al método, Popper recomienda la prueba deductiva de conjeturas propuestas con atrevimiento. El componente clave de este método es la noción lógica de “falsabilidad”. La falsabilidad resuelve el problema de la inducción aproximándose a la tarea de clasificar enunciados con una estrategia diferente, que se puede expresar mediante tres momentos. En primer lugar, establece que la tarea real consiste en la clasificación de enunciados más

4 Cf. Popper, Karl. *The Logic of Scientific Discovery*. London: Hutchinson, 1959. En adelante citada como LScD.

5 Es preciso, pues, renunciar a la predilección justificacionista. Para una crítica convincente de semejante predilección ver: Miller (2007).

que en su certificación como verdades indubitables. En segundo lugar, erige como foco la falsedad en lugar de la verdad. En tercer lugar, atribuye poca importancia al hecho de que eventualmente algunos enunciados parezcan pasar algunas pruebas y, en cualquier caso, lo considera secundario si se lo compara con el hecho de que, con frecuencia, fallan en ellas. Toda la empresa es respetuosa del principio del empirismo (sólo la experiencia nos permite decidir sobre la verdad o la falsedad de un enunciado o una teoría) pero no a la manera del verificacionismo. Dado que la falsabilidad de una hipótesis universal se determina mediante una relación deductiva entre ella y sus predicciones contrastables, la clasificación de enunciados nunca se hace apelando al apoyo empírico. Esto no significa, sin embargo, que se emprenda sin referencia alguna a los hechos, puesto que sólo ellos determinan si una hipótesis se puede retener de manera tentativa como una buena conjetura o se debería excluir de la ciencia como una falsedad.

Que la ciencia es en general falible y que nuestras mejores teorías han resultado ser falsas parece un hecho difícil de negar<sup>6</sup>. Sin embargo, muy pocos están dispuestos a admitir esta conclusión. Los humanos somos criaturas crédulas y no hay nada más fácil que poner nuestra fe en un sistema teórico, especialmente si ese sistema tiene poder explicativo concatenado con cierto grado de universalidad. Para ilustrar esta idea recurriré a la física de Newton, una de las teorías con mayor prestigio en la historia de la ciencia y el ejemplo predilecto de expertos y profanos. Los eruditos del siglo dieciocho (e incluso del diecinueve) creían firmemente que dicha teoría era absolutamente verdadera. Después de los éxitos espectaculares de sus explicaciones y predicciones sobre los fenómenos astronómicos y los terrestres, quedaba poca duda acerca de su estatus epistémico privilegiado. Pero la crónica de su destronamiento por la física relativista es bien conocida. Con el paso del tiempo y nuevas investigaciones descubrimos que la teoría de Newton no proporciona una descripción adecuada del movimiento de los planetas, la expansión de las ondas electromagnéticas, el funcionamiento de los relojes en campos gravitacionales, la conducta de estrellas que han colapsado, ni del estado y la evolución de nuestro universo. No obstante, Newton era claramente superior a todos sus pre-

---

6 La concepción de “teoría” que ilumina estas reflexiones se conoce como “enunciativismo”. Desde su perspectiva, las teorías son sistemas de enunciados que incluyen entre otros: definiciones, conceptos, enunciados observacionales de bajo y alto nivel, generalizaciones empíricas, hipótesis, enunciados universales, leyes, axiomas, principios y reglas de inferencia. Todos los enunciados que componen una teoría constituyen una extensa conjunción (enumerable o no), de suerte que un solo enunciado falso basta para hacer colapsar el sistema completo.

decesores. ¿Por qué concordamos en este veredicto si estamos preparados para admitir que su teoría no era verdadera en el sentido un tanto ingenuo y apresurado que se le atribuyó? ¿Por qué estamos dispuestos a sostener que hemos descubierto una gran cantidad de cosas sobre el mundo y a pensar que seguiremos acrecentando nuestro conocimiento sobre él, si todas las teorías que hemos desarrollado hasta ahora son falsas?<sup>7</sup> Las lecciones de la historia y los hechos de la epistemología nos proporcionan una respuesta. Aunque nuestro conocimiento es incierto, imperfecto, conjetural, preliminar y falible, tiene la posibilidad de formular eventualmente proposiciones verdaderas sobre el mundo real porque nuestras teorías son objetivas y se pueden contrastar con los hechos. Por lo tanto, en lugar de buscar infructuosamente ese conocimiento perfecto, indudablemente verdadero (en el sentido de la epistemología tradicional), que hasta ahora no hemos podido obtener sobre nada, es preferible seguir haciendo esfuerzos para obtener aproximaciones imperfectas (pero perfectibles de manera incesante) sobre algunos fenómenos del mundo en el que vivimos.<sup>8</sup>

De acuerdo con Popper, la aceptación preliminar de una teoría depende de que sea falsable. Su retención es equivalente a admitir que todavía no ha sido falsada y que ha sido corroborada hasta un grado tal que consideramos provechoso seguir trabajando con ella con la esperanza de mejorarla y con la decisión firme de someterla a pruebas subsiguientes, nuevas y más difíciles (aunque también resulta posible retener una teoría, incluso si ha fallado una prueba específica, con tal de que sea la mejor teoría disponible en su campo). A largo plazo, la preocupación del científico debería ser desarrollar las teorías completamente y, con base en tales desarrollos, diseñar representaciones cada vez más precisas de aquellos aspectos de la realidad cuya comprensión nos lleva a considerar perspectivas nuevas y más fructíferas y, por lo tanto, al descubrimiento y solución de problemas más novedosos y profundos. Si el proceso se lleva a cabo con la debida aplicación del método de identificación y depuración de errores, gradualmente llegaremos a reemplazar cada teoría por una mejor,

---

7 Para una ampliación del problema de la falsedad de las teorías científicas y la forma adecuada de entender este planteamiento ver mi (2007b).

8 Como se explicó en el primer capítulo, la epistemología tradicional (o epistemología de la creencia) restringe el uso del vocablo “conocimiento” a los casos en los cuales se combinan las cualidades de creencia, verdad y justificación. Desde este punto de vista, entonces, no resulta adecuado emplear dicho término para productos epistémicos que sean menos que verdaderos. Pero hay algunas voces disonantes –como la de Agassi (1972)– quien permanece imperturbable frente a la locución “conocimiento imperfecto” que traduciría muy bien esta alternativa.

eliminando las teorías falsadas, peor corroboradas, o más defectuosas y asegurando el progreso paulatino y continuo hacia la verdad.

Los críticos de Popper, sin embargo, no han logrado ver este punto fundamental. Ellos consideran que la falsación es, a lo sumo, la verificación patas arriba y que no es posible satisfacer de manera simultánea las cualidades de un alto grado de falsabilidad en conjunción con un alto grado de corroboración. Si se logra conseguir algo remotamente parecido, ellos sostienen que tal producto desliza subrepticamente la inducción de regreso a la teoría de la ciencia de Popper. Están en un error, porque la falsabilidad y la corroboración se pueden satisfacer de manera simultánea sin ninguna concesión o apelación a la inducción. Para ver por qué, es importante recordar que mientras los verificacionistas demandan que una hipótesis pase una prueba *antes* de que pueda ser admitida al cuerpo de la ciencia, y que se muestran ansiosos de rechazarla si fracasa, los partidarios de la tesis de la falsabilidad sólo exigen que la teoría sea sometida a una prueba *después* de que la han admitido al cuerpo de la ciencia. No le otorgan calificación especial a una teoría que ha pasado una prueba (si bien el hecho de pasarla puede ser interpretado como un indicador de adecuación empírica, e incluso de veracidad) y se contentan con declarar a una teoría que ha fracasado en una prueba crucial, como un candidato a la verdad derrotado. Por lo tanto, las únicas decisiones concluyentes, según la teoría de Popper, son las negativas y están basadas en la falsabilidad, como veremos enseguida.

## Falsabilidad

La teoría de la falsabilidad de Popper es ampliamente conocida. Se la considera, con razón, como uno de los pilares de su filosofía de la ciencia, de tal suerte que si llegara a tambalear, podría provocar la ruina de todo el sistema. Por otra parte, si a pesar de todas las dudas, dicha teoría resultara exitosa, lograría explicar de manera satisfactoria el proceso de progreso, selección y mejoramiento de teorías, como resultado de un intercambio continuo entre hipótesis generales tentativas y la experiencia. Según Popper, uno de los retos de una buena epistemología consiste en hallar criterios adecuados para determinar si una teoría pertenece a la ciencia empírica (es decir, identificar un criterio de demarcación), sin tener que tomar decisiones sobre el estatus semántico de sus enunciados. En su filosofía, tales criterios han de cumplir dos requisitos: (a) ser no inductivos y (b) darnos indicaciones precisas para distinguir entre los enunciados típicos de la ciencia empírica y otro tipo de enunciados. El primer requisito se satisface empleando una aproximación en la que *sólo la lógica deductiva* sea suficiente para evaluar

un sistema dado de enunciados y llevar a cabo operaciones epistemológicas y metodológicas; el segundo, formulando un principio de contrastación que sea independiente de una teoría del significado.

La falsabilidad debe entenderse como un futuro o una cualidad que, potencialmente, deben tener los sistemas teóricos si han de considerarse como pertenecientes a la ciencia empírica. En la *LScD*, Popper ofrece dos definiciones del criterio de falsabilidad. Ambas definiciones reciben una formulación deductiva; es decir, se expresan en términos de las relaciones de deductibilidad entre algunos de los enunciados que constituyen una teoría y otros enunciados que son sus consecuencias lógicas. Según la primera de ellas:

Una teoría se llamará 'empírica' o 'falsable' si divide de modo inambiguo la clase de todos los enunciados básicos en las dos subclases no vacías siguientes: primero la clase de todos los enunciados básicos con la que es inconsistente (a los que excluye o prohíbe), que llamaremos la clase de los posibles falsadores de la teoría; y en segundo lugar, la clase de los enunciados básicos con los cuales no entra en contradicción (o que 'permite'). Podemos expresar esta definición de una forma más breve diciendo: una teoría es falsable si la clase de sus falsadores potenciales no es una clase vacía. Popper (1959: 86)<sup>9</sup>

Es claro que de acuerdo con el criterio de falsabilidad no se requiere que los sistemas de enunciados, tomados en su conjunto, ni los enunciados que hacen parte de una teoría, tomados de manera particular y exhaustiva, resulten falsados efectivamente sino únicamente que tengan la propiedad de ser falsables; es decir, que sean capaces, en principio, de entrar en contradicción con el mundo de experiencia posible. Tal choque, por otro lado, no tiene que realizarse de manera efectiva; es suficiente que pueda concebirse como una posibilidad (por eso es un futuro) aunque puede que nunca tenga lugar. Esta es la razón por la que el criterio de falsabilidad opera también como criterio de demarcación (y permite distinguir entre la ciencia empírica, por una parte, y la metafísica, la pseudo-ciencia, la literatura e incluso las ciencias formales, por la otra): los sistemas de enunciados que no cumplen con la condición de falsabilidad, que no poseen esta potencialidad, quedan excluidos del campo de la ciencia empírica, si bien no tienen que ser repudiados de manera definitiva y ni siquiera tienen que

---

9 Cf. también la sección 6 pp. 40-43 y especialmente el capítulo IV.

ser descalificados radicalmente, dado que pueden desempeñar otros roles no menos importantes en el interminable juego de la ciencia empírica. Por otra parte, conviene insistir en el hecho de que la clase de los enunciados básicos contiene algunos que son incompatibles entre sí. Según lo estipulado por esta primera definición, basta con identificar un único enunciado singular para que se cumpla la condición de que la clase de los enunciados prohibidos no es una clase vacía. No se incluye ninguna precisión adicional sobre la clase de los enunciados compatibles con la teoría debido a que, como insiste Popper, las teorías no hacen ningún tipo de afirmación mediante esta clase. No nos dicen, por ejemplo, si esos enunciados son verdaderos o falsos y, lo que es más importante, no ofrecen ningún tipo de información fáctica mediante dicha clase.

La puesta en funcionamiento del principio de falsabilidad, entendido como criterio de demarcación, implica someter todo el sistema de enunciados, o cuando menos algunos de sus componentes (*e.g.* las predicciones) a una prueba. Naturalmente, los enunciados hipotéticos o predictivos mediante los cuales se lleva a cabo la prueba también están relacionados deductivamente con la teoría, por lo cual basta con hallar (por medios empíricos) al menos una observación que contradiga alguna de las consecuencias particulares previamente deducidas. La primera modificación del criterio de falsabilidad (contenida en la segunda definición) aclara que no basta con una observación aislada y que incluso unos cuantos enunciados prohibidos aislados son insuficientes para desencadenar la falsación de una teoría. Para ello se requieren algunas condiciones adicionales, como por ejemplo que el enunciado falsador describa un efecto reproducible, con lo cual se garantiza la intersubjetividad de los reportes sobre el hecho falsador y de paso se resuelve una de las posibles objeciones a la teoría de la falsabilidad pues el convencionalista puede aducir que el experimento (o el hecho) falsador, por no ser reproducible, no cuenta como una falsación genuina. Adicionalmente, se establece que el enunciado falsador debe designar por lo menos una hipótesis de bajo nivel previamente contrastada por un grupo de enunciados aceptados mediante los cuales describimos el conflicto de la teoría con el mundo empírico. Es importante anotar que hay una diferencia genuina entre falsación y verificación debido a la asimetría lógica entre los dos criterios de modo que los enunciados universales son unilateralmente falsables mientras los enunciados particulares son unilateralmente verificables, lo cual arruina cualquier anhelo por confundir el criterio empiricista del significado de los positivistas lógicos (*vide* capítulo 1) con la teoría de Popper.

Pasemos ahora a la segunda definición de falsabilidad: “podemos decir de una teoría, siempre y cuando sea falsable, que excluye o prohíbe, no simplemente la ocurrencia de algo, sino siempre *por lo menos un evento*.” (1959: 90). De acuerdo con esta nueva definición no basta con un enunciado observacional aislado sino que se requiere otro tipo de enunciados: aquellos capaces de designar eventos. Para comprender mejor la definición, es preciso distinguir entre acontecimientos y eventos. Un acontecimiento es un fenómeno que tiene lugar en una región particular del espacio-tiempo y que, aunque pueda ser singular, plural, breve o prolongado (características que no son relevantes para desempeñar su rol) puede ser representado y descrito por una *clase* de enunciados básicos homotópica, *i.e.* de enunciados equivalentes y, por tanto, mutuamente sustituibles que deben incluir las coordenadas en las que ocurre. Por otro lado, un evento es “lo que hay de típico y universal en un acontecimiento” (1959: sección 23) por lo cual está libre de cualquier determinación espacio-temporal, implica por lo menos una clase isomórfica (y no a un individuo aislado) compuesta por todas las subclases de enunciados que describen los diversos acontecimientos que instancian el evento, y nos garantiza un nivel mínimo de generalidad. Para aplicar de manera correcta y útil la definición de falsabilidad de modo que se puedan tomar decisiones sobre los méritos relativos de teorías competidoras; es decir, para que podamos elegir entre teorías rivales con base en este criterio, debemos usar la relación de subclasificación pues lo que realmente se compara son clases de falsadores potenciales; es decir, clases de eventos prohibidos (de teorías que se refieren al mismo sector de la experiencia) y cuya cardinalidad no estamos en condiciones de estimar, o desconocemos.

Como vimos arriba, la falsabilidad es un futurible que garantiza el carácter empírico de un sistema teórico. La falsabilidad, así entendida, es una propiedad formal de los sistemas teóricos que pertenecen al campo de la ciencia empírica. En la medida en que el criterio es deductivo, es posible afirmar que se trata “de un asunto puramente lógico” (1959: 85), pero ya que nos permite *decidir* sobre el estatus empírico de teorías o enunciados, hemos de esperar también que involucre un componente observacional. La falsación, por otra parte, es un acto epistemológico que involucra operaciones lógicas, toma en cuenta hechos del mundo de experiencia posible, implica observaciones y requiere decisiones informadas de quien hace la evaluación de una teoría y la declara falsada; es decir, de quien descubre que un sistema teórico ha entrado en conflicto con el mundo de la experiencia y, en consecuencia,

toma la decisión metodológica de rechazarlo. Como se acaba de ver, se requiere por lo menos un evento; es decir, la ocurrencia de un efecto reproducible que contradiga una teoría para que la consideremos falsada. Es por eso que la falsación implica el hecho cumplido del choque entre la teoría y un sector de la experiencia donde se realiza el evento (descrito, como acabamos de ver, por una clase homotípica de enunciados singulares) prohibido por aquella. De acuerdo con las definiciones ya discutidas, los enunciados tautológicos y las teorías metafísicas no son falsables (lo que equivale a decir que no son empíricos; *i.e.*, que no hablan del mundo), los enunciados o teorías empíricas tienen un grado de falsabilidad directamente proporcional a su contenido informativo e inversamente proporcional a su probabilidad lógica (pero en todo caso mayor que cero y menor que uno), y los enunciados y teorías contradictorias tienen el máximo grado de falsabilidad en el sentido en que sucumben frente a cualquier intento de confrontarlos con el mundo de experiencia posible. Podemos representar gráficamente esta idea en un *continuum* horizontal con un punto (0) y un punto (1) arbitrariamente definidos para determinar los límites, y ubicar las distintas teorías de acuerdo con su respectivo grado de falsabilidad.



De acuerdo con (A), el grado de falsabilidad de una teoría empírica ( $Fsb(e)$ ) siempre es mayor que 0 y menor que 1. Así, al ordenar las teorías en el *continuum*, las teorías falsadas deberían ubicarse en el extremo de la derecha. Pero esto equivaldría a admitir que una teoría falsada alcanza el grado máximo de falsabilidad (que se ha reservado para las teorías contradictorias) como si (tras la falsación) se hubiera convertido en formalmente contradictoria. Aunque éste *nunca* es el caso, la decisión de tratar las teorías falsadas a la par que las contradictorias se podría motivar por medio de una analogía: para cualquier teoría falsada es posible señalar una contradicción entre  $h$  (la hipótesis contrastada) y  $e$  (el enunciado falsador) a la luz de  $b$  (el conocimiento antecedente). Por otro lado, siempre es posible aislar el par de enunciados contradictorios en estas teorías, y rescatarlas eliminando la contradicción, ya que todavía pueden ser contrastables con respecto a alguna otra parte de su conteni-

do empírico.<sup>10</sup> Como no podemos poner la teoría falsada en el extremo izquierdo, ni la podemos ubicar en ningún lugar entre 0 y 1, parece que ésta no puede ser la respuesta correcta. Además, hay algo muy extraño en la locución ‘las teorías falsadas tienen el máximo grado de falsabilidad’ (que es como podríamos leer la decisión de tratar estas teorías como si fueran contradictorias). Es claro que ésto no puede ocurrir si ‘máximo grado de falsabilidad’ significa ‘facilidad de falsación’ como podemos suponer a la luz de la definición original de Popper y su motivación para restringir la atribución de esa medida a las contradicciones. ¿Qué hacer, entonces, con este tipo de teorías? Quizá debemos recordar la aguda distinción entre falsabilidad y falsación que hace Popper, y resolver la cuestión de una manera diferente: las teorías falsadas no se pueden representar apropiadamente en el diagrama para *falsabilidad*, porque el concepto no se aplica a ellas (no se les puede asignar ningún grado de *falsabilidad* de una manera significativa). Ellas *tenían* un alto grado de *falsabilidad*, en el pasado; ahora ya están falsadas.

Resulta sorprendente encontrar en la literatura sobre el tema, tantas confusiones sobre la naturaleza del principio de falsabilidad, sobre su carácter funcional y sobre los resultados de su aplicación. De hecho hay quienes piensan que la teoría de la ciencia de Popper colapsó simultáneamente con la formulación de este principio y por eso han levantado críticas dirigidas a casi todos sus aspectos, desde sus condiciones formales y los supuestos defectos de las definiciones, hasta terminar con el franco rechazo de los resultados de su aplicación<sup>11</sup>. Según algunos la falsabilidad no proporciona un criterio de demarcación adecuado; otros creen que sufre de las mismas limitaciones que la desacreditada noción rival de verificabilidad; y algunos aseguran que todo el proyecto de caracterizar la ciencia empírica con su ayuda simplemente está mal concebido. A manera de ilustración, veamos algunas de las objeciones de Kuhn las cuales forman parte de una familia de reparos muy populares compartidos, entre

---

10 Este es un asunto complejo. Por una parte, la idea de una teoría falsada (llamémosla *ft*) –falsada en un aspecto particular– que conserva algún poder explicativo y todavía es falsable en algún otro aspecto, tiene perfecto sentido. Por la otra, si se reemplaza a *ft* por un competidor lógicamente más fuerte que explica lo que explicaba *ft*, y tiene contenido empírico extra, podemos ignorar tranquilamente a *ft* y dedicar toda nuestra atención al contendor exitoso –algo que presumiblemente es lo que ocurre en los casos de reemplazo de teorías–.

11 Remito al lector interesado en una rehabilitación de la teoría de la ciencia que se apoya en la falsabilidad a mi libro *Popper's Theory of Science. An Apologia*. London: Continuum, 2006.

otros, por Lakatos y Feyerabend. En suma, estos autores argumentan que cualquier metodología falsacionista sería o ingenua o dogmática, a menos que se convierta en una metodología sofisticada mediante las modificaciones apropiadas.<sup>12</sup> Con diferencias menores entre ellos, apoyan su argumento en un fundamento doble: primero, creen que el falsacionismo estricto tiene que asumir que los enunciados contrastadores (relacionados con la observación o el experimento) son infalibles o de lo contrario no puede haber falsación; segundo, objetan que de acuerdo con la teoría de Popper uno está obligado a aceptar estos enunciados por convención; es decir, por decisiones arbitrarias. En resumen, ven la teoría de la falsación atrapada entre el dogmatismo (al estar forzados a conferir infalibilidad a los enunciados contrastadores) y el escepticismo (ya que los enunciados contrastadores se aceptan de manera convencional).<sup>13</sup>

La conclusión general de Kuhn es que “ninguno de los procesos revelados hasta ahora por el estudio histórico del desarrollo científico se parece en nada al estereotipo metodológico de falsación mediante comparación directa con la naturaleza” (1962: 77). Su argumento se puede reconstruir así: (1) aunque las anomalías son precisamente contraejemplos a teorías, los científicos nunca las tratan como tales. (2) Los científicos declaran inválida a una teoría y están dispuestos a rechazarla sólo si hay una candidata alternativa para tomar su lugar (este es el proceso que él describe como cambio de paradigma). (3) Aunque el experimento y la contrastación juegan un papel importante en el rechazo de teorías, dicho rol no es tan esencial como el de los paradigmas. (4) el rechazo real de una teoría se basa en algo más que una comparación entre la teoría y el mundo; también involucra la comparación de paradigmas competidores y la evaluación de la forma como ellos resuelven los enigmas que atraen la atención de la comunidad científica.

Para Kuhn, la contrastación de hipótesis –en lugar de hacerse con el propósito que le atribuye Popper a dicho proceso– se conduce con el fin de conectar las conjeturas del científico con el *corpus* de conocimiento aceptado; para determinar si sus vaticinios se acomodan a las tendencias

---

12 Vale la pena anotar que el mismo Popper nunca usa el término “falsacionismo” (ver *Realism and the Aim of Science* (1983): xxxi. –En adelante RAS–) entre otras razones, porque rechaza la idea de convertir la ‘falsabilidad’ en un ‘ismo’ y se resiste a convertir su propuesta en una doctrina. En lugar de esto, él emplea “falsación”, “falsable” y todas sus variantes.

13 Presumo que el lector tiene una mínima familiaridad con la imagen kuhniana de la ciencia, por lo cual no la explicaré aquí.

de la investigación normal. Si la hipótesis sobrevive, el científico ha resuelto un enigma; si no, él todavía puede buscar una ruta alternativa en el mismo paradigma. Este es el tipo de actividad que se ejecuta en la ciencia normal, en la cual las contrastaciones no están dirigidas contra las teorías vigentes: es al científico a quien se desafía, no a la teoría vigente. Por otra parte, la solución conjetural al enigma puede que tenga que ser revisada a su vez, pero en este caso lo que se pone a prueba es el ingenio del practicante y su habilidad para sugerir una buena solución y no la teoría.<sup>14</sup> Además de esta diferencia, Kuhn cree que Popper le adscribe de manera equivocada a toda la empresa de la ciencia (mejor caracterizada con ayuda de la idea de ciencia normal) lo que es peculiar sólo para la ciencia revolucionaria ya que la contrastación de teorías es pertinente sólo en la investigación extraordinaria cuando los científicos intentan resolver una crisis anterior o quieren decidir entre paradigmas en competencia.

Popper reaccionó a estas críticas en su artículo "Normal Science and its Dangers" (1970) e incluyó algunos otros comentarios en *RAS*. En el artículo que acabo de citar, Popper reconoce un buen número de coincidencias entre sus puntos de vista y los de Kuhn, pero también nos advierte sobre lo que considera una interpretación errada de su obra por Kuhn. Popper sostiene que no ha pasado por alto la ciencia normal (en favor de la investigación extraordinaria), ni mucho menos ha pasado por alto que una estructura organizada le proporciona una situación-problema al trabajo del científico. Por otra parte:

[I]a 'ciencia normal', en el sentido de Kuhn, existe. Es la actividad del profesional no revolucionario, o dicho con más precisión, no muy crítico: del estudiante de ciencias que acepta el dogma dominante del día; el que no desea desafiarlo, y que acepta una nueva teoría revolucionaria sólo después de que casi todos los demás están listos para aceptarla —si se pone de moda por una especie de efecto de vagón. Pero resistirse a una nueva moda requiere quizá tanto coraje como se necesita para imponerla.<sup>15</sup>

Para Popper, un buen científico tiene que rechazar esa clase de actitud pues es totalmente incompatible con una perspectiva crítica y promueve la adoctrinación y el dogmatismo. Él también manifiesta su desagrado por

---

14 Dicho de manera breve: "aunque las contrastaciones son frecuentes en la ciencia normal, lo que se pone a prueba es el científico individual y no la teoría vigente." Kuhn (1970: 5).

15 Popper. (1970: 52).

la noción kuhniana de “ciencia normal”, y su desacuerdo con el tipo de pensamiento acrítico que, según Kuhn, tendría lugar en el entrenamiento de científicos ‘normales’. Popper arguye que la existencia de un paradigma dominante y la reconstrucción kuhniana de la disciplina de un científico en términos de una secuencia de teorías predominantes con esporádicos períodos revolucionarios de investigación extraordinaria, puede ser apropiada para la astronomía pero difícilmente le hace justicia a la mayor parte de la historia de la ciencia. En particular, no se ajusta a la interacción continua entre diversas teorías de la materia que ha venido teniendo lugar desde la antigüedad. En *RAS* (1983), Popper se ocupa del punto de vista ampliamente difundido de que los hechos de la historia de la ciencia refutan su filosofía, y de que Kuhn lo ha probado.<sup>16</sup> Por el contrario, por lo que concierne al papel de la falsación en la historia de la ciencia, Popper cree que sus propios puntos de vista y los de Kuhn coinciden estrechamente. También deja en claro que ha reconocido de manera repetida el papel de la teoría para la observación (no hay “observación neutral”) y que es “imposible producir una ‘refutación’ incuestionable de una teoría empíricamente científica.”<sup>17</sup> Cuando Kuhn afirma que ningún proceso histórico se parece “al estereotipo metodológico del falsacionismo” mediante comparación directa con la naturaleza, tiene razón si tiene en mente dicho *estereotipo*, algo sobre lo que la teoría de Popper no dice nada. Pero esta evaluación (apropiada o no) habla de un estereotipo de la posición de Popper y se revela inocua si se dirige contra el punto de vista genuino. Quizá Kuhn estaría en una posición mejor si hiciese la distinción entre el falsacionismo ingenuo y el falibilismo. Por lo que toca a este último, Popper es un defensor convencido del punto de vista de que todo conocimiento sigue siendo falible y conjetural, y lo que es más importante, de que no hay justificación final, ni para el conocimiento ni para la falsación. “No obstante, aprendemos por refutaciones, *i.e.*, mediante la eliminación de los errores, por retroalimentación. En esta explicación, no hay ningún sitio para la ‘falsación ingenua’.”<sup>18</sup>

---

16 Cabe señalar que los intentos independientes de Kuhn y Lakatos por falsar la teoría de la ciencia de Popper, están mal concebidos y llevan a confusiones. La teoría de Popper no se plantea como una teoría empírica (las únicas teorías que son falsables), sino más bien como una teoría metafísica o metodológica de la ciencia.

17 Popper (1983: xxxiii). Popper rechazó la etiqueta de ‘falsacionista ingenuo’ en el sentido en que la usa Kuhn. Esta posición tan extraña equivaldría a decir (afirma Popper en un argumento paralelo) que alguien no es un asesino, pero que puede ser tratado de manera legítima como uno. Pero, naturalmente, si no hay culpa no puede haber escarnio.

18 *Ibid*, xxxv. Sólo el falsacionismo ingenuo requiere enunciados contrastadores infalibles. Por contraste, el carácter falible de los enunciados de contrastación se requiere bajo cualquier interpretación mínimamente sofisticada de la falsabilidad.

Teniendo en cuenta los numerosos puntos de coincidencia entre Popper y Kuhn, no resulta fácil evaluar el resultado de este debate, pero es claro que muchos de los argumentos auxiliares de Kuhn son ilegítimos. Por ejemplo, ya que la teoría de la falsabilidad excluye de manera explícita la refutación concluyente, no es apropiado endilgar a Popper este tipo de compromisos. Tampoco es caritativo caracterizar su teoría de la ciencia como una ideología de falsaciones concluyentes, si lo que Kuhn quiere decir por 'ideología' es que tales creencias se deben mantener aisladas de la crítica. Por otra parte, lo que Kuhn considera como la descripción correcta de los procedimientos de la ciencia normal (que sería una ventaja de su perspectiva de la ciencia sobre la de Popper), a saber que la evaluación involucra al ingenio del científico en lugar de a la teoría científica, es inadecuado. Revela una actitud verificacionista: la actitud de proteger una teoría (el *corpus* de la ciencia vigente) de la refutación y la de estar dispuesto a sacrificar en su lugar la habilidad eventual del científico. Se trata de una creencia en la supuesta majestad de la ciencia que requiere el sacrificio de los talentos individuales para su propio bien y que va en la dirección opuesta de la descripción que hace Popper de la ciencia como una actividad esencialmente falible.<sup>19</sup> El problema, sin embargo, yace no en la incompatibilidad entre las posiciones de Kuhn y de Popper al respecto, sino más bien en que el punto de vista según el cual el proceso de contrastación examina precisamente los méritos objetivos de las teorías científicas interpreta mucho mejor la empresa de la ciencia de lo que lo haría cualquier estudio sociológico. Como se acepta ampliamente, el error puede ingresar al proceso de falsación en muchos puntos diferentes, por lo que excluirlo de los enunciados contrastadores no aseguraría el carácter concluyente de todo el proceso. En suma, la crítica de Kuhn es inadecuada, aunque de manera muy general puede resultar defendible pero sólo en tanto se dirige contra un estereotipo que Popper no tiene que adoptar.

## Corroboración

El problema de la corroboración consiste en determinar si existe una medida de la severidad de las pruebas (de contrastación) que una teoría

---

19 Kuhn parece tener dificultades para comprender que el falibilismo (acerca del conocimiento y de los enunciados de contrastación) es perfectamente consistente tanto con los estándares definitivos de un criterio de demarcación exigente como con la racionalidad de las decisiones sobre la contrastación. Como lo dice elocuentemente D'Amico (1989: 25) "[e]l falibilismo muestra que el dogmatismo o la certeza sobre el conocimiento es irracional, pero no conduce al escepticismo total o auto-refutante debido a la habilidad de falsar teorías mediante la refutación lógica."

ha enfrentado, y en mostrar que tal medida no satisface las leyes formales del cálculo de probabilidades. Según Popper, aunque la corroboración no está vinculada lógicamente con el problema de la inducción, es una de sus ramificaciones. De hecho, hay quienes piensan que la lógica inductiva es lo mismo que la lógica probabilística<sup>20</sup>, y que ésta resuelve el problema de Hume, al satisfacer el doble requisito de ofrecer inferencias en las que las conclusiones van más allá de lo que se afirma en las premisas y evaluar la probabilidad de las inferencias inductivas de cara al apoyo de la evidencia.

Popper ofrece dos respuestas a la propuesta anterior. La más general involucra su crítica a la interpretación subjetiva de la probabilidad (la idea de que la probabilidad expresa conocimiento incierto e incompleto), la otra muestra por qué no puede funcionar una teoría inductiva de la probabilidad. Sólo nos ocuparemos de la segunda aquí.<sup>21</sup> Según Popper, la creencia en la probabilidad lógica emana de la mezcla de dos ideas diferentes: la primera apoya nuestra decisión de distinguir hipótesis de acuerdo con su desempeño en la aventura de la contrastación; la segunda plantea que existe una probabilidad lógica inductiva. Expresada de manera directa, la primera dice que algunas hipótesis están bien contrastadas por la experiencia y algunas otras no lo están, que hay hipótesis que han sido sometidas a pruebas y no las han superado, mientras que hay algunas hipótesis que hasta ahora no han sido sometidas a prueba, y que podemos evaluar hipótesis (con las calificaciones apropiadas) tomando en consideración las pruebas que han pasado. Ésta idea es básicamente correcta pero no está lógicamente conectada con el problema de la inducción. La segunda idea –la creencia en la probabilidad inductiva– es indefendible por razones lógicas y matemáticas. Se debe rechazar, no solamente porque es falsa, sino también porque incorpora una actitud errónea hacia la ciencia.

Supongamos, en gracia al argumento, que la fórmula  $p(h, e)$  puede expresar adecuadamente la cantidad de apoyo que la evidencia  $e$  le

---

20 La lógica probabilística es la lógica de la inferencia incierta basada en premisas que conocemos con certidumbre. Con la fórmula  $P(h, e) = r$  se expresa el grado en el cual nuestro conocimiento cierto de la evidencia  $e$  apoya racionalmente nuestra creencia en la hipótesis  $h$ . Se presume que el valor de  $r$  en función de  $e$  puede tomar cualquier fracción entre 0 y 1, y que una buena probabilidad se representa con los valores superiores a 0.5, incrementando gradualmente la cifra hasta el máximo de 1.

21 Vale la pena anotar que la lógica de la probabilidad no puede resolver el problema de la inducción. Como escribe Popper: “... toda hipótesis universal  $h$  va tan más allá de cualquier evidencia empírica  $e$  que su probabilidad  $p(h, e)$  siempre será cero, porque la hipótesis universal hace afirmaciones sobre un número de casos infinito, mientras que el número de casos observados solamente puede ser finito.” (1983: 219).

proporciona a una hipótesis  $h$ . No es difícil mostrar que obtendríamos altas probabilidades solamente para hipótesis que dan muy poca información sobre el mundo natural; pues si  $h$  va mucho más allá de  $e$ , la probabilidad decrecerá radicalmente hasta que se convierte en cero para toda hipótesis universal. Por tanto, las hipótesis interesantes (*i.e.*, hipótesis universales verdaderamente informativas) no se desempeñan bien a la luz del cálculo de probabilidades. La alternativa que queda para acomodar este resultado desagradable –proponer hipótesis que no vayan mucho más allá de la evidencia– ilustra lo que tiene en mente Popper cuando dice que los partidarios de la probabilidad lógica están comprometidos con una imagen errónea de la ciencia.<sup>22</sup> El epistemólogo que apunta hacia hipótesis de alta probabilidad tiene que sacrificar la característica más inspiradora de la ciencia: tiene que renunciar a la habilidad de proponer hipótesis atrevidas y abrazar en cambio la tranquilidad segura de enunciados altamente probables (pero cautos) que contienen planteamientos muy restrictivos.

Por otra parte, Popper reconoce que las palabras ‘probable’ y ‘probabilidad’ se usan a menudo en un sentido muy cercano al que él propone para su expresión ‘grado de corroboración’. Pero hay una diferencia significativa entre las palabras ‘probable’ y ‘corroborable’ que explica por qué se decidió a introducir la segunda para designar una idea que la primera no puede expresar.<sup>23</sup> Consideren el enunciado ‘la probabilidad de sacar 6 con un dado normal es de  $1/6$ ’ (llamémoslo  $S$ ).  $S$  no nos informa nada sobre la severidad de las pruebas que una hipótesis ha pasado (o fallado); nos da información sobre las *oportunidades* de que ocurra un evento. Por supuesto, este tipo de enunciado satisface las leyes del cálculo de probabilidades. En

---

22 La asignación de marcas distintivas a las hipótesis contrastadas y su comparación subsiguiente con el fin de seleccionar la mejor son tareas legítimas en la epistemología. Sin embargo, Popper sostiene que la primera tarea es de importancia limitada porque una evaluación numérica de la marca asignada a una hipótesis que ha pasado una prueba, difícilmente puede eliminar cualquier diferencia de opinión en lo que concierne a su aceptabilidad. De hecho, escribe: “aunque posteriormente daré una definición de ‘grado de corroboración’ –una que nos permita comparar teorías rivales como las de Newton y Einstein– dudo de si una evaluación numérica de semejante grado tendrá alguna vez significado práctico.” Popper (1983: 220-221)

23 En efecto, algunos autores pretenden referirse a la ‘corroboración’ cuando hablan de la probabilidad, pero esto no hace a las dos palabras equivalentes. Popper insiste en la distinción para evitar ambigüedades. “Los dos usos –la probabilidad de una hipótesis con respecto a sus pruebas, y la probabilidad de un evento (o una hipótesis) con respecto a sus posibilidades– raramente se han distinguido y la mayor parte de las veces se tratan a la par. Esto puede deberse al hecho de que intuitivamente –es decir, al menos ‘a primera vista’– son difíciles de distinguir.” (1983: 225)

particular, satisface el axioma de monotonía porque su probabilidad decrece con el incremento del contenido lógico del enunciado. Pero la probabilidad de una hipótesis, en el sentido de su grado de corroboración, no satisface las leyes del cálculo de probabilidades, ya que incluso los creyentes en la lógica de probabilidades no dudarían en decir que una hipótesis bien corroborada es más ‘probable’ que una competidora menos bien corroborada sin importar su mayor contenido lógico (*i.e.*, su improbabilidad) y a pesar de las pocas oportunidades de que ocurra un evento como el descrito por una hipótesis contrastable en alto grado.

La teoría de la corroboración resuelve el problema práctico de la inducción (‘¿cuándo aceptamos –tentativamente– una teoría?’) sosteniendo que aceptamos una teoría cuando ha pasado las pruebas más severas que hemos podido diseñar, y más especialmente, cuando lo ha hecho mejor que cualquiera de sus competidoras.<sup>24</sup> Por otra parte, el grado de corroboración de una hipótesis varía en proporción directa a su grado de contrastabilidad. Pero la contrastabilidad se puede medir mediante el contenido de la hipótesis (*i.e.*, su improbabilidad lógica absoluta); de ahí que el grado de corroboración se relacione estrechamente con todas y cada una de estas formulaciones alternativas de la falsabilidad. La conclusión es que los buenos epistemólogos (según Popper), que apelan a la actitud crítica o falsacionista, siempre intentarían derrumbar las conjeturas científicas: “uno busca la falsación, o contraejemplos. Solamente si la búsqueda más concienzuda de contraejemplos no tiene éxito podemos hablar de la corroboración de la teoría.”<sup>25</sup>

Es posible definir la noción de ‘corroboración’ recurriendo a la probabilidad relativa de  $h$ ,  $e$ , y  $b$ , si hacemos que ‘ $C(h,e,b)$ ’ represente el grado de corroboración de  $h$ , y  $e$ , dado  $b$ , asumimos que  $e$  es una prueba genuina (o su resultado) de  $h$ , y medimos la severidad de  $e$  de tal forma que  $C(h,e)$  aumenta con  $Ct(e)$  (el contenido de la improbabilidad lógica absoluta de  $e$ ). Si además de esto asumimos que  $e$  se sigue de  $hb$  y que  $p(e,b) < \frac{1}{2}$ , y que el apoyo dado por  $e$  a  $h$  se torna significativo solamente cuando la proba-

---

24 Se puede objetar que por razones incontrolables quizá no diseñemos pruebas realmente severas, de modo que los resultados de las pruebas efectivamente realizadas sean incapaces de apoyar adscripciones de corroboración. Una respuesta a esta objeción es dejar abierta la posibilidad de que otros examinen críticamente el grado de severidad de nuestras pruebas y propongan sus propias pruebas (más severas). Por otro lado, si la objeción está dirigida a señalar una limitación inescapable de las pruebas diseñadas y realizadas por seres humanos, entonces se vuelve incontestable.

25 (1983: 234). Píe de página suprimido.

bilidad de  $e$  dado  $hb$  menos la probabilidad de  $e$  dado  $b$  es mayor que  $\frac{1}{2}$ , el grado de corroboración ( $C$ ) de  $h$  mediante  $e$  en presencia de conocimiento antecedente  $b$ , se puede expresar con la siguiente ecuación:<sup>26</sup>

$$C(h,e,b) = \frac{p(e,hb) - p(e,b)}{p(e,hb) - p(eh,b) + p(e,b)}$$

El denominador en la definición es simplemente un factor de normalización  $[-1, 1]$  para obtener mejor los resultados deseados, asegurar que solamente hipótesis y pruebas que sean altamente improbables reciban buenas evaluaciones y eliminar lo que parece ser un defecto: tomemos un caso en el que  $e$  falsa a  $h$  y  $h$  pueda ser muy improbable en relación a  $b$ . Sin la normalización, la medida se vuelve aproximadamente cero. Pero este sería el valor para un caso en el que  $e$  es una consecuencia de  $b$ . Al introducir el factor de normalización se cambia la medida de corroboración a  $-1$  para el primer caso, lo que permite hacer las distinciones apropiadas. Popper encuentra satisfactoria la fórmula anterior porque produce resultados que son compatibles con las líneas generales de su teoría. Por ejemplo, cuando  $e$  apoya a  $h$  (dado el conocimiento antecedente  $b$ ) entonces  $C(h,e,b)$  es positivo. Más aún, cuando  $p(e,hb) = 1$  y  $p(e,b) = 0$ , obtenemos el máximo valor para  $C(h,e,b)$ , a saber 1 (bajo la asunción complementaria de que  $p(h,b) = 0$ ). Por el contrario, si  $e$  es una tautología o una consecuencia lógica de  $b$ , entonces  $e$  no puede corroborar o derrumbar a  $h$  y el valor de  $C(h,e,b)$  se torna 0. El mismo resultado se obtiene si  $h$  es una tautología (ya que no sería corroborada ni derrumbada por  $e$ ). Por contraste, si  $e$  falsa a  $h$  en la presencia de  $b$ , entonces  $p(e,hb) = 0$ ; y si  $e$  reporta el resultado de una prueba severa, entonces  $e$  sería muy improbable relativo a  $b$ , haciendo a  $p(e,b) \approx 0$ . En este caso, y asumiendo que  $e$  es incompatible con  $hb$ , el grado de corroboración será igual a  $-1$ .<sup>27</sup> Aceptando estas convenciones, estamos en capacidad de darle sentido a la expresión 'grado positivo de corroboración' y esperar naturalmente la ocurrencia de su contraria: 'grado negativo de corroboración'. Desde el punto de vista de Popper, la primera se debería asignar a hipótesis bien corroboradas y debería variar, de acuerdo con la severidad de las pruebas, en el intervalo entre 0 y 1 (incluyendo el

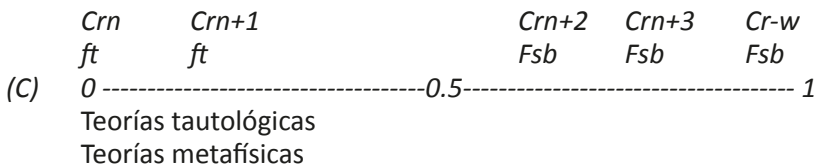
26 Cf. RAS: 240. Popper usa un recurso similar para dar la definición de la 'severidad de las pruebas que una teoría pasa'. Ver también: Popper (1963: 388-391) (En adelante se citará como CR).

27 Si usamos  $p(e,hb) - p(e,b)$  como un medida del grado de apoyo que le da  $e$  a  $h$ , en presencia de  $b$  (o el grado de corroboración de  $h$  por  $e$  en presencia de  $b$ ) el valor de  $C(h,e,b)$  podría ser cero, lo que le daría cierto apoyo a mi propuesta de suprimir toda apelación a grados negativos para expresar corroboración.



teoría empírica consistente a 1. Podemos ver que (B) captura la relación lógica entre *Cr<sub>b</sub>* y *F<sub>sb</sub>*, y parece ajustarse mejor a nuestras intuiciones. Para representar grados de *corroboración*, necesitamos un diagrama diferente.

Para comenzar, nótese que una teoría corroborada tiene que haber sobrevivido al menos una prueba cuya severidad queremos reflejar en nuestra adscripción del correspondiente grado de corroboración (*Cr*). Recuérdese, también, que la corroboración por sí sola no es suficiente para apoyar la escogencia de una teoría de entre un grupo de teorías competidoras. Queremos ambas cosas, buen grado de corroboración y *falsabilidad*.<sup>29</sup> Pero una teoría corroborada puede tener debilidades en lo que concierne a su contenido informativo, o puede ser tal que ya no tenga un buen grado de *F<sub>sb</sub>*; o puede haber sido refutada en otro frente tras algunos éxitos espectaculares, y así sucesivamente. Dado que *Cr* nos dice qué tan bien una teoría ha pasado las pruebas y cuán severas fueron, podemos ver que las siguientes convenciones son razonables. Las tautologías no son corroborables, por lo tanto se les puede asignar un grado cero de *Cr*. Las contradicciones eran altamente *Cr<sub>b</sub>* solamente por la facilidad de contrastación, pero nunca pasan ninguna prueba, y las que *fallan* no son en modo alguno severas, por lo tanto es mejor excluirlas del diagrama (C) abajo. Las teorías restantes se pueden ordenar en el intervalo [0, 1] (incluyendo el 1), donde el subíndice puede indicar un grado creciente de *Cr* (Uso '*Cr-w*' para 'bien corroborada'):



Como se ve, (C) expresa claramente lo que se debe inferir sobre *Cr*, y es respetuosa de la diferencia entre ésta y la *Cr<sub>b</sub>*. Asignamos 1 como el máximo grado de *Cr* a una teoría bajo la suposición de que en este caso la *Cr<sub>b</sub>* es igual al contenido (en vez de que sea meramente proporcional). Para ver cómo (C) captura mejor la noción de *Cr*, solamente tenemos que agregar las siguientes admoniciones: (i) cualquier asignación de *Cr* es temporal y se debe *indexar* a las pruebas particulares que ha pasado; (ii) asignamos el máximo valor de *Cr* solamente a teorías que han pasado una prueba severa

---

<sup>29</sup> Podemos expresar la misma idea diciendo que queremos corroboración y, de nuevo, alto grado de corroborabilidad.

y todavía son falsables en un grado significativo; (iii) las teorías falsadas (*ft*) que han pasado algunas pruebas se ordenan de acuerdo con la severidad de dichas pruebas, pero reciben una calificación inferior a 0.5 en todos los casos; (iv) las teorías se ordenan (y comparan) solamente con respecto al mismo tipo de prueba; y (v) las teorías pueden retener o incrementar su *Cr* (dentro de las restricciones de (ii) y (iii)) como resultado de su desempeño en pruebas severas adicionales pero diferentes a aquellas a las que también se han sometido sus competidoras.<sup>30</sup>

Por otra parte, cuando se desarrollan las nociones de *Fsb* y *Cr* el uso de un contexto modal o uno actual implica una importante diferencia para una teoría de la ciencia. A fin de ejemplificar el crecimiento del conocimiento empírico, un popperiano quiere *Fsb* (modal) combinada con *Cr* (actual). Desde este punto de vista, es fácil distinguir su posición de la del inductivista. Este último no valora la alta falsabilidad porque está buscando verificación. Pero, aunque valore la verificabilidad, el inductivista no se satisfaría con la mera corroborabilidad tampoco, él no desea una teoría que posiblemente pueda sobrevivir a una prueba severa; quiere una teoría que posiblemente se pueda verificar en la experiencia, y esto nos permite hacer un claro contraste entre los falsacionistas y los verificacionistas: como ya se explicó. Los que alegan que la corroboración no es otra cosa que un nombre alternativo para la inducción han pasado por alto el hecho de que el grado de *Cr* de una teoría está determinado primariamente por la severidad de las pruebas a las que ella sobrevive, y sólo en algunos casos especiales por el número (recuérdese que la cardinalidad de las pruebas incrementa muy poco la corroboración). Por contraste, los verificacionistas —en tanto se suscriben a la inducción— están obligados a decir que el número de instancias verificadoras incrementa el grado de ‘corroboración’.<sup>31</sup>

---

30 “Se dirá que una prueba es más severa cuanto mayor sea la probabilidad de fracasar en ella (la probabilidad anterior o absoluta a la luz de lo que denominamos nuestro ‘conocimiento antecedente’, es decir, el conocimiento que, por acuerdo general, no se cuestiona mientras ponemos a prueba la teoría bajo investigación).” Popper (1963: 243). Nótese que (v) es la única forma de darle sentido al enunciado de acuerdo con el cual las teorías pueden aumentar su grado de corroboración si pasan nuevas pruebas. Hay algunas complicaciones en lo referente a una teoría a la que ya se ha asignado 1, pero podemos ignorar este caso sin dificultades. Por otra parte, se debe hacer énfasis en que, tal como sucede con la noción de *Fsb*, la noción de *Cr* tiene mejor sentido cuando la usamos como una medida para comparar teorías en competencia.

31 Esto muestra que la corroboración no es el instrumento mediante el cual Popper puede contrabandear la inducción a su teoría por la puerta trasera.

## Verosimilitud

Es importante anotar que las decisiones sobre falsabilidad, corroboración y verosimilitud no están exentas de crítica racional, y que la noción de “racionalidad” de Popper no es fundacionalista. Su sentido de “racionalidad” difiere de lo que muchos filósofos normalmente querrían decir cuando emplean el término *–i.e.*, no se trata de racionalidad como en la teoría de la elección racional, ni de racionalidad como en la noción tradicional de decisiones basadas en la evidencia, y no es racionalidad en el sentido de que haya alguna función biológica o psicológica común a los humanos–. Si no es nada de esto, entonces ¿qué es? Popper sostiene una concepción de racionalidad estrecha en sentido lógico –decir que la ciencia es *racional* es afirmar que hay un sentido lógico estricto, *a priori*, en el cual uno puede decir qué constituye una investigación científica o una conclusión científica, y qué principios guían estrictamente la crítica y la respuesta a la crítica–. Ese sentido estrictamente lógico es estrecho porque no otorga espacio a algo como la justificación epistémica ni al razonamiento probabilístico, pero permite establecer una distinción entre la ciencia y otras empresas que se le parecen pero son completamente distintas. Por otra parte, la construcción correcta de las nociones de *falsabilidad*, *corroboración* y *verosimilitud* provee sustitutos adecuados de lo que acontece en la epistemología o la filosofía de la ciencia tradicionales. Si estas nociones se desarrollan adecuadamente, nos proporcionan una extensión de los procedimientos lógicos estrictos, a los temas que son más cercanos a lo que normalmente denominamos elección de teorías mientras permite juicios más matizados –sin admitir ni probabilidades, ni apoyo evidencial para alcanzar tales juicios–.

Además de obtener representaciones del mundo cada vez mejores, el propósito general de la ciencia es la búsqueda de la verdad. Pero los falibilistas asumen que todas las teorías son potencialmente falsas. Por lo tanto, se requiere una manera de determinar si se está haciendo progreso hacia la verdad y una formulación que nos permita aplicarla a una serie de teorías, que –hasta donde sabemos– son potencialmente falsas, pero pueden, sin embargo, aproximarse a la verdad. La teoría de la verosimilitud de Popper tiene la tarea de explicar el concepto comparativo de cercanía a la verdad y de desarrollar métodos de evaluación de teorías con relación a este aspecto. La verosimilitud es una noción difícil de formular y después de las críticas de Tichý y las de Miller, muchos autores, incluyendo al mismo Popper, concluyeron que las definiciones que aparecieron en *CR* –inclusive después de las revisiones que se introdujeron en *Objective Knowledge* (1972) (en adelante *OK*)– eran seriamente defectuosas. Popper sostuvo, sin embargo,

que esas definiciones eran útiles para apuntalar una comprensión intuitiva de lo que significa el planteamiento de que una teoría sea verosímil. Por otra parte, él tenía confianza en que eventualmente emergería una teoría de la verosimilitud mejor, capaz de resolver tales críticas.<sup>32</sup>

El verdadero desafío de la verosimilitud consiste en explicar cómo, dadas dos teorías falsas (competidoras), podemos defender de manera razonable la conjetura de que una de ellas de hecho se acerca más a la verdad que su rival. Y queremos hacer esto sin ninguna apelación esencial a la corroboración, ya que en tanto ésta es un indicador falible, la medida de su grado solamente expresa el balance de las pruebas hasta la fecha (caracterizando la naturaleza de los intentos fallidos de falsación, que en todo caso constituyen un número finito). Tal medida nos da razones para preferir una teoría particular, juzgada con respecto a su función representacional; no habla claramente sobre su verdad (absoluta). En otras palabras, puesto que la corroboración no es un sinónimo de la verdad y todas las teorías son potencialmente falsas, necesitamos un medio independiente de determinar si nuestras teorías mejor corroboradas se están acercando a la verdad.

Como se sabe, Popper plantea la verosimilitud en términos de las nociones de *verdad* y *contenido*. Por medio de la idea tarskiana de “consecuencia lógica”, define el contenido de un enunciado  $a$ , como la clase de todas sus consecuencias lógicas. Naturalmente, si  $a$  es verdadero, todas sus consecuencias lógicas serán igualmente verdaderas (ya que la verdad siempre se transmite de una premisa a todas sus conclusiones); si  $a$  es falsa, entonces podemos encontrar tanto enunciados verdaderos como falsos en la clase consecuente de  $a$ . La subclase de todos los enunciados verdaderos en la clase consecuente de  $a$  se denomina el ‘contenido de verdad’ de  $a$ ; la subclase de todos los

---

32 Aunque Popper subrayó de manera repetida que una definición técnica (y completamente funcional) de ‘verosimilitud’ no agregaría nada crucial a su teoría de la ciencia (distinto a, quizás, clarificar nuestras intuiciones sobre el problema de cómo se aproximan a la verdad las teorías) y pese a que él recomendó a sus lectores que se contentaran con una comprensión intuitiva de dicha noción, la investigación adicional en la teoría de la verosimilitud puede fortalecer el caso a favor de una perspectiva falsacionista de la ciencia. Cada pequeño progreso que podamos lograr hacia una teoría satisfactoria de la verosimilitud representaría un paso hacia adelante en el camino hacia una evaluación positiva y una mejor recepción de la epistemología de Popper. La investigación adicional sobre la teoría de la verosimilitud debe tomar en cuenta las contribuciones de Miller, Niiniluoto y Tuomela, entre otros. Sugiero cómo reformular la definición cualitativa de ‘verosimilitud’ de suerte que se la pueda rescatar de estas críticas en mi trabajo “La definición cualitativa de la verosimilitud: una versión inmune a las críticas de Tichý y las de Miller” (2007a)

enunciados falsos en la clase consecuente de  $a$  se denomina el 'contenido de falsedad' de  $a$ . Asumiendo que tanto el contenido de verdad como el contenido de falsedad de una teoría  $a$  se pueden medir en principio, Popper define la verosimilitud ( $V_s$ ) o cercanía a la verdad de  $a$  de la siguiente manera:

$$(1) \quad V_s(a) = Ct_v(a) - Ct_f(a)^{33}$$

Donde  $Ct_v(a)$  es una medida del contenido de verdad de  $a$ , y  $Ct_f(a)$  es una medida del contenido de falsedad de  $a$ . *Prima facie*, esta definición parece satisfacer nuestras intuiciones, ya que convierte el grado de cercanía a la verdad de una teoría en una función tanto de su contenido de verdad como de su contenido de falsedad. El grado de verosimilitud de  $a$  aumenta con su contenido de verdad y disminuye con su contenido de falsedad de tal modo que si pudiéramos incrementar su contenido de verdad al tiempo que disminuimos su contenido de falsedad estaríamos mejorando la teoría. Idealmente, una teoría con una subclase vacía de enunciados falsos y una subclase no vacía de enunciados verdaderos tendría el máximo grado de verosimilitud y debería considerarse como absoluta y comprensivamente verdadera<sup>34</sup>, si bien tal teoría perfecta no parece ser algo alcanzable desde el punto de vista de esta filosofía de la ciencia. Por otra parte, dado que la ciencia empírica progresa mediante conjeturas y refutaciones, es decir, mediante el reemplazo continuo de teorías falsas por competidoras que son mejores, la definición en (1) muestra su poder cuando hacemos comparaciones de los respectivos grados de verosimilitud de dichas teorías. En efecto, si pudiésemos encontrar una teoría dotada con un contenido de verdad superior y un contenido de falsedad inferior o igual al de una de sus rivales, entonces tal teoría estaría más cerca de la verdad, como podemos ver en la siguiente aplicación de (1).

---

33 (1963: 234). Hay cierta ambigüedad en el análisis que hace Popper de esta idea ya que él usa la misma notación para referirse a enunciados y a teorías. Dado que las teorías se pueden considerar como clases de enunciados se podría pensar que la medida de verosimilitud simplemente se generaliza de enunciados a teorías. Sin embargo, aunque éste no parece ser el caso, para efectos de nuestro examen de la noción de 'distancia a la verdad' lo que se diga sobre los enunciados se podrá aplicar con confianza al caso de las teorías, sin riesgo de confusión.

34 "La verosimilitud se define de tal modo que la máxima verosimilitud sería lograda únicamente por una teoría que no sólo es verdadera, sino completa y comprensivamente verdadera: si corresponde a todos los hechos, por así decirlo y, por supuesto, sólo a hechos reales. Naturalmente, este es un ideal mucho más remoto e inalcanzable que una simple correspondencia con algunos hechos (como en, digamos, 'La nieve es usualmente blanca')." (1963: 234)

Consideren las teorías  $t_1$  y  $t_2$ , y asuman que sus respectivos contenidos de verdad y falsedad son comparables. Entonces podemos decir que  $t_2$  es una mejor aproximación a la verdad o es mucho más parecida a la verdad que  $t_1$ , si y sólo si (a)  $t_2$  tiene mayor contenido de verdad que  $t_1$ , pero no tiene mayor contenido de falsedad que  $t_1$ , o (b)  $t_1$  tiene mayor contenido de falsedad que  $t_2$ , pero no tiene mayor contenido de verdad que  $t_2$ .

$$(2) \quad \begin{aligned} Vs(t_2) > Vs(t_1) &\equiv Ct_r(t_2) > Ct_r(t_1) \ \& \ Ct_f(t_2) \leq Ct_f(t_1) \\ o: &\equiv Ct_r(t_1) \leq Ct_r(t_2) \ \& \ Ct_f(t_2) < Ct_f(t_1). \end{aligned}$$

Però hay varias dificultades con la definición cualitativa expresada en (1) y (2) arriba. Puesto que (2) equivale a la aplicación de (1) a una comparación entre cualquier par de teorías auto-consistentes, distintas y genuinamente competidoras, es posible ilustrar las dificultades restringiendo el análisis a (1).<sup>35</sup> Si la definición es correcta, entonces una teoría compuesta sólo de enunciados verdaderos y que tenga una clase vacía de enunciados falsos tendría el máximo grado de verosimilitud, *i.e.*, sería absoluta y comprensivamente verdadera. Ahora bien, los candidatos naturales para semejante teoría, simple pero epistemológicamente fuerte, son las tautologías y los enunciados triviales como el que aparece en el ejemplo de Popper “la nieve es blanca, usualmente”. Pero desde una mirada más precisa, el último parece tener muy poco contenido informativo, y el primer tipo de enunciados está completamente desprovisto de contenido informativo, según lo que hemos visto. Más aún, todos los enunciados en la clase consecuente de una tautología tienen que ser tautologías; de ahí que ninguna tautología pueda tener una subclase contenido de falsedad no vacía. En consecuencia, de acuerdo con (1), cualquier tautología debe calificar como absolutamente verdadera; pero la teoría popperiana de la ciencia empírica excluye correctamente las verdades tautológicas como la meta hacia la que tienden las teorías. Por otra parte, muchos enunciados triviales (*e.g.*, enunciados existenciales aislados) no son falsables, por lo que no tienen ni contenido informativo ni contenido empírico. Por lo tanto, para una comparación en términos de verosimilitud no podemos considerar ninguna teoría cuyo

---

35 Debo hacer énfasis en el hecho de que (1) proporciona una definición de la noción de distancia a la verdad para enunciados. En consecuencia (2) debe comprenderse como empleando exactamente la misma noción para el caso de teorías. Por otra parte, para llevar a cabo una comparación de los correspondientes grados de verosimilitud entre teorías competidoras debemos restringirnos a teorías que sean rivales genuinas, es decir, teorías que hablen sobre el mismo sector del mundo.

único enunciado verdadero pertenezca a la clase ya mencionada, puesto que, hablando en sentido estricto, es metafísica.

Esta clase de dificultades debió haber llevado a Popper a restringir el tipo de enunciados que pueden hacer parte de la subclase contenido de verdad de una teoría. En la definición que aparece en *OK* él excluye explícitamente las tautologías de esta subclase. Consecuentemente, uno debería esperar que también excluyera las contradicciones del contenido de falsedad de una teoría, es decir, los enunciados compuestos que sean simplemente el resultado de efectuar una conjunción entre un enunciado y su negación. Popper explicó la motivación para introducir el nuevo cualificador a la definición de verosimilitud de la manera siguiente:

Todo enunciado tiene un contenido o clase consecuente, la clase de todos aquellos enunciados que se siguen de él. (Podemos describir la clase consecuente de los enunciados tautológicos, siguiendo a Tarski, como la clase cero, de tal modo que los enunciados tautológicos tengan un contenido cero.) Y todo contenido contiene un subcontenido que se compone de la clase de todas y sólo sus consecuencias verdaderas. La clase de todos los enunciados verdaderos que se sigue de un enunciado dado (o que pertenece a un sistema deductivo dado) y que no son tautológicos se puede denominar su contenido de verdad. (1972: 48).

Por cortesía, la clase de los enunciados falsos implicada por un enunciado puede denominarse su contenido de falsedad. De acuerdo con el análisis que hace Popper, la idea de verosimilitud se aplica de manera igual a enunciados o teorías. Por tanto, la salvedad anterior impedirá comparaciones donde se opera con al menos un enunciado (o teoría) tautológico, ya que su contenido de verdad estaría compuesto únicamente de tautologías y, *a fortiori*, la subclase "contenido de verdad" (cuantificada como cero) contendría sólo tautologías. Tal exclusión es consistente con las principales definiciones de Popper según las cuales el contenido empírico (informativo) de las teorías metafísicas, al igual que el de las tautológicas, es igual a cero ya que sus respectivos contenidos lógicos están desprovistos de contenido empírico. De esto se sigue que no tienen contenido de verdad ni de falsedad. Por otra parte, todos los enunciados y teorías, incluyendo las falsas, poseen un contenido de verdad mayor a cero, debido a que, aún siendo falsas, se encuentran a cierta distancia (no importa cuán grande) de la verdad, o como lo sugiere Popper, tienen cierto parecido con la verdad (algún grado de verosimilitud).

Tichý y Miller han argumentado, de manera independiente, que la definición contenida en (2) no funciona si nuestro propósito es comparar teorías desigualmente falsas con la intención de hallar medidas de verosimilitud precisas y con capacidad de discriminación. Podemos decir de dos teorías competidoras falsas pero internamente consistentes, con contenidos de verdad y falsedad comparables, que  $t_2$  constituye una mejor aproximación a la verdad que  $t_1$  si y sólo si, o el contenido de verdad pero no el de falsedad de  $t_2$  excede el de  $t_1$ , o el contenido de falsedad de  $t_1$  pero no el de verdad excede el de  $t_2$ . Dicho de un modo más preciso,  $t_2$  posee un mayor grado de verosimilitud que  $t_1$  si y sólo si, el contenido de falsedad de  $t_2$  es una subclase del contenido de falsedad de  $t_1$  al tiempo que el contenido de verdad de  $t_2$  no es una subclase del contenido de verdad de  $t_1$ , o cuando el contenido de verdad de  $t_1$  es una subclase del contenido de verdad de  $t_2$  siempre y cuando el contenido de falsedad de  $t_1$  no sea también una subclase del contenido de falsedad de  $t_2$ .<sup>36</sup>

$$(3) \quad Vs(t_2) > Vs(t_1) \equiv CtF(t_2) \subseteq CtF(t_1) \text{ y } CtT(t_2) \not\subseteq CtT(t_1), \\ o: \equiv CtT(t_1) \subseteq CtT(t_2) \text{ y } CtF(t_2) \not\subseteq CtF(t_1).$$

De acuerdo con Tichý y Miller, la definición en (3) (que, hasta donde sabemos, va en la misma dirección que la expresada en (2)) no puede apoyar atribuciones de mayor grado de verosimilitud a una teoría falsa a la luz de una comparación con cualquiera de sus competidoras falsas. En efecto, ambos autores mantienen que cualquier incremento en el contenido de verdad de la teoría reemplazante estaría acompañado por un incremento correspondiente en su propio contenido de falsedad. Asuman que la teoría  $t_2$  es falsa (aunque una mejor aproximación a la verdad que sus rivales), entonces hay al menos un enunciado falso (llamémoslo  $r$ ) que hace parte de su contenido. Si el contenido de verdad de  $t_1$  es una subclase del contenido de verdad de  $t_2$ , también hay un enunciado (llamémoslo  $s$ ) que es miembro del contenido de verdad de  $t_2$  que excede el de  $t_1$ . No obstante, la conjunción de  $r$  y  $s$  pertenece al contenido de falsedad de  $t_2$  pero no al contenido de falsedad de  $t_1$ . En consecuencia, el contenido de falsedad de  $t_2$  nunca podría ser una subclase del contenido de falsedad de  $t_1$  en tanto el contenido de verdad de  $t_2$  exceda el de  $t_1$ . Así las cosas, cualquier incremento en el contenido de verdad de una teoría siempre está seguido por un incremento en su contenido de falsedad. Pero si esto es correcto,

---

36 Tichý, Pavel (1974), Miller, David. (1974)

todas las teorías falsas tendrían el mismo estatus lo que implica el fracaso de la definición de Vs.

La respuesta natural a las objeciones de Tichý y de Miller es que cuando comparamos teorías según su grado de verosimilitud estamos interesados en las situaciones de contrastación que son relevantes para ellas y que nos pueden decir qué clase de pruebas han fallado ambas (por lo cual explican su contenido de falsedad) y cuáles pruebas han sido superadas exitosamente por la mejor pero no por su rival. No deberíamos preocuparnos por los resultados de las operaciones lógicas que se pueden ejecutar en una teoría pero no en la otra. Pero, ni Popper ni ninguno de sus comentaristas, parecen otorgar una consideración adecuada a la salvedad que aparece en (2). La exclusión de tautologías de la subclase contenido de verdad tiene como propósito evitar un aumento artificial en el número de enunciados que componen dicha clase. Ya que, de otra manera, cualquier teoría compuesta por un único enunciado podría ser transformada en una teoría con una clase enumerablemente infinita de enunciados verdaderos mediante la reiteración incansable de operaciones lógicas, lo que de paso incrementa indefinidamente su contenido de verdad.<sup>37</sup> Pero si hemos de excluir tautologías del contenido de verdad de una teoría empírica, no hay ninguna razón para no bloquear las operaciones tautológicas. Si no admitimos tautologías por carecer de contenido empírico, las operaciones lógicas en general, también deberían ser sospechosas ya que producen enunciados que usualmente no aportan al contenido empírico de su componente antecedente. De acuerdo con la concepción enunciativista, las teorías son clases de enunciados, por lo que podemos considerar que una teoría es un enunciado lógicamente complejo. Parece equivocado esperar, como se presupone en la objeción de Tichý y de Miller, que ya que el contenido de verdad de  $t_1$  es una subclase del contenido de verdad de  $t_2$ , cada uno de los componentes del enunciado lógicamente complejo que es miembro del contenido de verdad de  $t_1$  tenga que tener las *mismas* partes componentes que el enunciado que es miembro del contenido de verdad de  $t_2$ .

Como se acaba de ver, hay un grupo de críticas aparentemente devastadoras que amenazan el núcleo de la teoría de Popper. Quienes aceptaron su carácter concluyente terminaron por ver esta epistemología como una propuesta derrotada de manera irremediable, y muchos lectores que dependían de fuentes secundarias para dar forma a sus inclinaciones y juicios

---

37 Otro problema radica en que las teorías con clases enumerablemente infinitas de enunciados verdaderos simplemente no son comparables.

filosóficos se apresuraron a considerar el proyecto de Popper como otro fracaso más. Mis planteamientos, si resultan sostenibles, son suficientes para vencer este punto de vista injusto y para proporcionar una imagen más favorable de la teoría de la ciencia de Popper. Pero aún en el caso de que mi análisis resulte defectuoso en algún aspecto, espero que el lector me mostrará cierta indulgencia basado en el hecho doble de que mis propuestas de interpretación caritativa promueven la discusión de los problemas epistemológicos desde el punto de vista del racionalismo crítico y de que hace mucho que estamos en mora de reconsiderar la teoría de la ciencia de Popper desde esta óptica. Por último, el falsacionismo nunca ha sido presentado como una teoría prescriptiva y no se supone que ofrezca reglas metodológicas (Popper se abstuvo siempre de ofrecer una metodología comprensiva y detallada de la ciencia). Su teoría explica cómo podemos tener ciencia empírica sin inducción; que las teorías científicas son falibles, que tenemos que prestar atención a la falsación y a la corroboración, y que combinando ambos criterios podemos obtener teorías preferibles que nos proporcionan aproximaciones gradualmente mejores a la verdad.<sup>38</sup>

## El monismo metodológico

Podemos definir el monismo metodológico como aquella posición que defiende la posibilidad y legitimidad de usar una metodología singular para abordar problemas de investigación tanto en el campo de las ciencias naturales como el de las ciencias sociales. Es preciso distinguir claramente entre los planteamientos del monismo metodológico y los enfoques reduccionistas, incluyendo el reduccionismo de filiación positivista. Mientras los enfoques reduccionistas suponen que, en última instancia, las ciencias naturales y las ciencias sociales se ocupan de fenómenos cuya estructura subyacente es la misma (por lo cual comparten una ontología común) y cuya relación puede sacarse a la luz por la vía de principios o leyes puente que conectan las ciencias sociales, ubicadas en las capas o estratos superiores o exteriores de una estructura jerárquica organizada por niveles, con las ciencias naturales ubicadas en las capas inferiores o básicas, de suerte que se pudiera pasar; por ejemplo, de la sociología a la antropología, de la antropología a la biología; de ésta a la físico-química para terminar en la física tal como lo imaginaron los partidarios del programa fiscalista de unificación de las ciencias, el monista

---

38 El uso apropiado de las nociones de *falsabilidad*, *corroboración* y *verosimilitud* nos capacita para comprender otros planteamientos controversiales sobre la naturaleza de las teorías científicas y para explicar por qué algunas veces rechazamos algunos contendores por la verdad y aceptamos a otros.

metodológico no está obligado a hacer semejante suposición. *Contrario sensu*, el monista metodológico acepta la existencia de diferencias ontológicas genuinas entre los hechos naturales –o como los denomina Searle (1995, 2010), hechos brutos– y los hechos sociales y, por consiguiente, admite que hay diferencias entre la naturaleza de los objetos de estudio correspondientes a las ciencias que se ocupan de unos y otros. Dicho de otro modo, el monista metodológico puede ser pluralista en ontología y de esta manera echar mano de una metafísica más rica y variada para iluminar su epistemología.

El monismo metodológico que defiende en estas páginas proviene de la teoría de la ciencia de Popper y podría formularse afirmando que el único método útil para el avance de las ciencias naturales y de las sociales es el método de las conjeturas y las refutaciones o de la eliminación paulatina de errores por medio de la crítica racional intersubjetiva –sistemática e inmisericorde– de los distintos puntos de vista en competencia. Como se ve, un método tan general está lejos de ofrecer recomendaciones precisas y detalladas sobre el qué hacer de la ciencia y el cómo abordar cada problema en particular, por lo que debe ser interpretado más bien como un marco amplio (o sombrilla) que cubre el uso de distintas técnicas particulares desde la perspectiva de una actitud común para orientar nuestras elecciones y decisiones metodológicas; a saber, la actitud de someter cada idea al escrutinio de la crítica racional y la de basar cada decisión en los resultados de dicho ejercicio crítico. Lo anterior significa que el monismo metodológico no riñe con la suposición de que se pueden usar distintas **técnicas** de investigación para efectuar la tarea de recolección, sistematización y análisis de la información o los datos, que es pertinente en distintos proyectos. De acuerdo con el monismo metodológico que aquí se propone, es dable reconocer la posibilidad y conveniencia de echar mano de distintas técnicas para contribuir a la solución de los problemas que se están estudiando, según correspondan a las ciencias naturales o a las sociales, y de acuerdo con los propósitos específicos del proyecto que se adelanta. Por ejemplo, para ciertos problemas de las ciencias naturales pueden ser mejores las técnicas cuantitativas y analíticas (complementadas con la experimentación), mientras que para la correcta formulación y solución de ciertos problemas en las ciencias sociales pueden ser más útiles técnicas o enfoques cualitativos (potenciadas por los enfoques paso a paso y la lógica del contexto). No es difícil ver que una recomendación como ésta concierne a las técnicas de investigación (que son múltiples y variadas) y no al método de la ciencia que –al igual que la lógica– es único y singular. De hecho, algunos conocidos planteamientos a favor del pluralismo metodológico

en la ciencia (propuestos por Feyerabend y otros de su persuasión) si bien parecen correctos y bien motivados, en realidad conciernen a las técnicas particulares de investigación más que a su lógica y metodología.

Hechas estas aclaraciones, debo reiterar el planteamiento según el cual, como lo explica Popper en su *Lógica de las ciencias sociales* (1978, tesis 5, 6 y 7), no hay diferencias radicales entre la lógica de las ciencias naturales y la de las ciencias sociales y, por consiguiente, tampoco debe haber mayores diferencias entre los métodos de una y otra. Con todo, la inexistencia de tales diferencias no significa que las ciencias sociales deban “aprender” de las ciencias naturales y adoptar sus técnicas sin más, ya que Popper no es un reduccionista. En la medida en que ambas clases de ciencia pertenecen a la misma categoría (ciencias empíricas), buscan resolver problemas (prácticos o teóricos) y en ese proceso sus teorías o resultados pueden ser interesantes o triviales, se pueden asimilar; en tanto sus objetos de estudio pertenecen a niveles distintos de la realidad o a espacios ontológicos independientes, no. Sin embargo, para conseguir una adecuada y productiva participación en el juego interminable de la ciencia; lograr el éxito o fracasar, acrecentar nuestro conocimiento o hacer que se estanque, basta con un solo método—ya descrito en este capítulo— que puede apoyarse, eso sí, en distintas técnicas y procedimientos que hacen más fácil la labor del científico.

### Aplicabilidad del racionalismo crítico a la epistemología de la contabilidad

Aunque este no es el lugar para examinar el problema del estatus de científicidad de la contabilidad, casi todas las respuestas conocidas (que la contabilidad es una ciencia; que es una teoría en su período pre-paradigmático, que es una disciplina que se apoya en otras ciencias maduras) coinciden en ubicarla en el campo de las ciencias sociales y, como resultado de su pertenencia a ese grupo, en considerarla como una ciencia empírica cuyo objeto de estudio depende de la existencia de hechos institucionales y de los mecanismos para su creación social. Como he intentado mostrar, una cosa es la contabilidad y sus problemas y otra muy distinta la reflexión metateórica sobre las diferentes teorías contables (y la forma como ellas se relacionan con los hechos, o con la realidad económica y contable). Desde la perspectiva anterior, resulta obvio que el enfoque del racionalismo crítico, con sus firmes compromisos con el realismo y la teoría correspondentista de la verdad, puede ser un aliado importante no sólo para el cultivo de la contabilidad (ya que nos

da pautas para investigar la relación entre sus teorías y los hechos a los que ellas se refieren) sino también para hacer epistemología de la contabilidad. Naturalmente, esta visión supone una actitud realista hacia la contabilidad y los hechos contables en cuya ausencia habría que renunciar a conclusiones como el carácter representacional genuino de sus teorías y la objetividad epistémica de sus temas y problemas.

Semejante recomendación no es nueva en la literatura, pues autores como Christenson ya la habían formulado en la temprana década de los años ochenta. Lamentablemente, las sugerencias de Christenson fueron opacadas por la colosal explosión de literatura en los años recientes así como por el surgimiento de otros enfoques filosóficos no menos influyentes pero errados, como he tratado de ilustrar en este libro. En efecto, muchos investigadores de la teoría y la metateoría contable se han dejado seducir por los planteamientos de la teoría crítica de la sociedad y han aceptado la conclusión de que se puede hacer una mejor epistemología contable echando mano de los métodos de la hermenéutica, y no son pocos quienes han aceptado que, *sensu stricto*, no hay hechos contables por lo cual las distintas teorías de la contabilidad no son otra cosa que meta-relatos sobre entidades inexistentes a falta de una conexión genuina entre los conceptos de la contabilidad y los supuestos hechos a los que ella pretende referirse. Como ya he argumentado, basta una mínima dosis de sentido crítico para desentrañar los defectos de una posición tan extrema como ésta, incapaz de reflejar adecuadamente las intuiciones de legos y practicantes sobre aspectos como la capacidad de las teorías para explicar y predecir los hechos contables y las ventajas del representacionalismo sobre enfoques que convierten documentos como los estados en financieros en piezas literarias. Por supuesto, siempre es posible renunciar a la imagen realista de la ciencia y declararse satisfecho con propósitos más modestos o vagos como, por ejemplo, el de ofrecer una descripción persuasiva de la relación entre conceptos y prácticas contables o financieras; el de contribuir al desvelamiento de eventuales razones ocultas tras los resonantes fracasos financieros de empresas aparentemente sanas y bien administradas; o el de denunciar prácticas profesionales basadas en principios éticos cuestionables o francamente ilegales. Sin embargo, ninguno de estos propósitos se acerca siquiera al de ofrecer explicaciones y predicciones tentativas, conjeturales y, por ende, corregibles, sobre los hechos contables que acontecen en la realidad, y este hecho nos autoriza a sostener que en la epistemología de la contabilidad hay espacio para el racionalismo crítico.

## Referencias

- Agassi, Joseph. (1972) "Imperfect knowledge." En: *Philosophy and Phenomenological Research*. Vol. 32, No. 4, 565-477. Print
- Ayer, Alfred. (1952) *Language, Truth and Logic*. New York: Dover. Print
- Christenson, Charles. (1983) "The Methodology of Positive Accounting". *The Accounting Review*. Vol. LVIII, No. 1, pp. 1-22. Print
- D'Amico, Robert. (1989) *Historicism and Knowledge*. New York: Routledge, Print
- García, Carlos E., Flórez Q., Daian T., Cárdenas, Leonardo. (2014) *Tres enfoques en filosofía de la ciencia*. Manizales: Universidad de Caldas, Impreso
- García, Carlos E. (2002) *Four Central Issues in Popper's Theory of Science*. University of Florida: Gainesville, Print
- (2006) *Popper's Theory of Science. An Apologia*. London: Continuum, Print
- (2007a) "La definición cualitativa de la verosimilitud: una versión inmune a las críticas de Tichý y las de Miller". En: *Memorias XV Jornadas de Epistemología e Historia de la Ciencia*. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba. Impreso
- (2007b) "La verosimilitud y el estatus epistémico de las teorías científicas". *Estudios de Filosofía*. Vol. 36, 9-24. Impreso.
- Guerrero, German (Ed.). (2008) *Entre ciencia y Filosofía*. Cali: Universidad del Valle, Impreso.
- Kuhn, Thomas. (1962) *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: The University of Chicago Press. Print.
- (1970) "Logic of Discovery or Psychology of Research" In: *Criticism and the Growth of Scientific Knowledge*. Lakatos & Musgrave (Eds.) Cambridge University Press. Print
- Lakatos & Musgrave (Eds.). (1970) *Criticism and the Growth of Scientific Knowledge*. Cambridge: Cambridge University Press. Print
- Miller, David. (2006) *Out of Error. Further Essays on Critical Rationalism*. Burlington: Ashgate. Print
- (1974) "Popper's Qualitative Theory of Verisimilitude". *British Journal for the Philosophy of Science*. Jun. Vol. 25, No. 2 pp. 166-180. Print
- (1994) *Critical Rationalism. A Restatement and Defense*. Peru: Open-Court. Print
- (2007) "Superando la Adicción Justificacionista." *Discusiones Filosóficas*. Vol. 8, No. 11, pp. 17-32. Impreso.
- Niiniluoto, Ilkka. (1987) *Truthlikeness*. Dordrecht: D. Reidel. Print.
- Popper, Karl. (1959) *The Logic of Scientific Discovery*. London: Hutchinson. Print
- (1963) *Conjectures and Refutations: the Growth of Scientific Knowledge*. London: Routledge & Kegan. Print.

- (1970) "Normal science and its dangers." In: *Criticism and the Growth of Scientific Knowledge*. Lakatos & Musgrave (Eds.), Print.
- (1972) *Objective Knowledge: An Evolutionary Approach*. Oxford: Clarendon Press. Print.
- (1976) "A note on verisimilitude". En: *British Journal for the Philosophy of Science*, Vol. 27, pp. 147-194. Print
- (1978) Popper, K. R., Adorno, Th. W, Dahrendorf, R. y Habermas, J.: *La lógica de las ciencias sociales*. México: Grijalbo, pp. 9-27. Impreso
- (1983) *Realism and the Aim of Science*. London: Hutchinson. Print
- (1990) *Unended Quest: an Intellectual Autobiography*. La Salle: Open Court. Print.
- Popper, Karl and Miller, David. (1987) "Why Probabilistic support is not inductive." En: *Philosophical Transactions of the Royal Society of London*. Series A, Mathematical and Physical Sciences, Vol. 321, No. 1562, pp. 569-591. Print
- Searle, John. (1995) *The construction of social reality*. New York: The Free Press. Print
- (2010) *Making the Social World. The structure of human civilization*. New York: Oxford University Press. Print
- Tarski, Alfred. (1956) *Logic, semantics, metamathematics*. Oxford: Clarendon Press. Print
- Tichý, Pavel. (1974) "On Popper's Definition of Verisimilitude." En: *British Journal for the Philosophy of Science*, Vol. 25, pp. 155-188. Print



# Conclusiones

Como se vio a lo largo de las páginas anteriores, una parte sustancial de los trabajos sobre epistemología de la contabilidad que se publican tanto en Colombia (y los países vecinos) como en Norteamérica y Europa padece de diversos problemas. El más notorio, para el caso de la literatura nacional, corresponde al enfoque generalista que caracteriza numerosas contribuciones cuyos autores pretenden hacer gala de su erudición sobre los temas y problemas de este campo reciente de investigación y publican extensos resúmenes en los cuales se exponen, a grandes rasgos, enfoques y tradiciones filosóficas no siempre bien comprendidas. A este problema, de suyo grave, habría que agregar la falta de estructura de sus trabajos, lo cual dificulta la lectura crítica y la evaluación, pues pocas veces se plantea una tesis y se proporcionan los argumentos para defenderla, establecerla o rechazarla. Son comunes, también, los artículos carentes de un planteamiento central, en los cuales se reemplaza la tesis por discursos altisonantes y palabras grandilocuentes; es decir, que incurrn en uno de los vicios que aqueja la investigación en ciencias sociales en nuestro país: el verbalismo. En trabajos anteriores (2007, 2008) he descrito el verbalismo como un grave defecto que amenaza la calidad de las investigaciones en ciencias sociales y humanas, impide el avance de las respectivas disciplinas y enmascara la ignorancia o la incomprensión de los temas, cuando no la falta absoluta de problemas genuinos, tras el velo del lenguaje pomposo, el recurso fácil del discurso de moda o las jergas prefabricadas e incomprensibles que no resisten el más mínimo análisis.

Si queremos obtener progresos genuinos en el área de la epistemología de la contabilidad, resulta necesario superar el nivel actual de estos trabajos y replantear las apasionantes discusiones académicas, típicas de este campo, provistos de mejores herramientas y ante todo equipados con una mejor formación, especialmente en el campo de la Epistemología. Es preciso superar la falsa creencia de que para hacer epistemología de la contabilidad basta con leer sobre epistemología, historia de la ciencia o filosofía, y ya estamos en condiciones de aplicar los planteamientos de estas disciplinas a los problemas meta-teóricos de la contabilidad y de hacer contribuciones significativas al respecto. La epistemología, como cualquier otra área, requiere cuidadoso estudio y consideración, y sobre todo, presupone el dominio y la correcta comprensión de sus herramientas de trabajo (la lógica y el análisis conceptual, entre otras), sus conceptos centrales

y sus principales problemas. En pocas palabras, se necesita un esfuerzo sostenido, sistemático, riguroso y serio, para que nuestros desarrollos en el dominio de la epistemología de la contabilidad superen el nivel de los meros comentarios o resúmenes y, en consecuencia, resulta imperativo mejorar la formación lógica y epistemológica de quienes participan en estas discusiones. Desde esta perspectiva es imprescindible superar el empleo de diatribas, incluyendo las de naturaleza política, en cuyo despliegue se confunden los reparos que podemos expresar sobre éste o aquél modelo económico, el uso de jergas o clichés para ocultar nuestras falencias teóricas<sup>1</sup>, y la asociación libre de ideas (en el sentido que recibe esta práctica en el psicoanálisis) que persuade a muchos de que vale la pena publicar toda idea que pasa por su mente, en un claro desprecio de la planeación y preparación cuidadosas que demanda el trabajo académico.

Aunque ciertas corrientes filosóficas actuales (en especial el postmodernismo) reniegan de la lógica formal y desaconsejan el uso de sus herramientas analíticas para efectos de fundamentar y estructurar el componente argumentativo de los artículos o los debates, consideramos oportuno proponer una mínima familiaridad con los principios y métodos de esta disciplina de suerte que se logren evitar los muy frecuentes errores de argumentación que es posible identificar en la literatura sobre epistemología de la contabilidad. Esta recomendación está motivada no solamente por el impúdico y consuetudinario empleo de falacias que es fácil advertir en tales escritos, sino también por el hecho de que se pasan por alto ciertas distinciones básicas cuya inobservancia es fuente de confusión e impide captar el verdadero importe de discusiones muy significativas. Entre aquellas se destacan distinciones elementales como teoría y meta-teoría; lenguaje objeto y meta-lenguaje; uso y mención, ontología y epistemología, conceptos de primer y de segundo orden, y algunas otras que afectan la consistencia y corrección de muchos de los trabajos aquí comentados.

---

1 La descalificación de una doctrina o un planteamiento bajo la acusación de que hace parte o es una instancia del “discurso hegemónico” o de que defiende o reproduce una perspectiva “logocéntrica”, “eurocéntrica”, “occidental”, “positivista”, etc. tiende a degenerar en un cliché, pues raras veces viene de la mano de una discusión estructurada, racional y abierta o está basada en argumentos que muestren qué es lo que anda mal con el pensamiento hegemónico o la lógica occidental. *Mutatis mutandis*, se podrían hacer los mismos reparos a estas críticas (o a las teorías en las que se inspiran) si se toma en cuenta el grado en que han llegado a convertirse ellas mismas en posiciones dominantes. Mi observación, sin embargo, no es una instancia de la conocida falacia del *tu quoque*; se basa más bien en el hecho conocido de que cuan universalmente aceptado sea un punto de vista no prueba nada a su favor pero tampoco nada en su contra.

De hecho, entre los autores colombianos son escasos quienes observan, o se esfuerzan por aplicar algunas de estas distinciones en sus escritos (Gómez, Gracia, Machado, Sarmiento, entre otros, constituyen saludables excepciones), pero incluso se nota a veces que en un mismo artículo se respeta la distinción y se la pasa por alto, incurriendo en inconsistencias que ejemplifican los errores ya señalados. Entre los autores que escriben en inglés es infrecuente que se cometan errores de uso/mención, aunque si hay confusión de niveles, pues cuestiones que corresponden a los niveles de la metodología se tratan como si pertenecieran al nivel de la epistemología, y problemas que corresponden a la teoría contable se tratan como si correspondieran al nivel de la meta-teoría.

Por otra parte, en muchos de los artículos analizados se encuentra una indeseable proliferación de afirmaciones tautológicas, truismos, y planteamientos filosóficos insuficientemente desarrollados, cuya única función parece ser la de adornar los trabajos y generar cierta impresión de profundidad, pero que realmente no aportan nada al examen o discusión de los temas. De hecho, estas afirmaciones se hacen pasar como parte de la argumentación y se cita a autores que realmente no apoyan lo que se está discutiendo o cuyos planteamientos no se comprenden del todo. A esta deficiencia hay que agregar el problema de que muchos de los escritos dependen de literatura de segunda o tercera mano; es decir, que sus autores recurren a intermediarios y dejan ver que no han leído ni estudiado directamente al filósofo, enfoque o corriente involucrados. Como es apenas natural, para superar estas falencias es imprescindible mejorar la formación en filosofía y epistemología de los interesados en cultivar la epistemología de la contabilidad, y mientras se avanza en esa dirección podrían emprenderse trabajos en colaboración en los que puedan participar investigadores con una mejor formación en esas áreas. Esta recomendación es crucial, porque a pesar de que en filosofía casi todos los enfoques y tendencias son enormemente controversiales, hay algunas perspectivas que conllevan más riesgos que otras. Por ejemplo, la adopción acrítica de enfoques como el post-estructuralismo, el post-modernismo, la teoría de la complejidad y otras variantes recientes del relativismo suele estar acompañada de un profundo desprecio por la lógica –como ya se mencionó– y del rechazo apresurado de los resultados de la ciencia, así como de la estigmatización del principio del empirismo y de cualquier enfoque o metodología que revele una mínima simpatía hacia cualquier forma de realismo. Además de estos compromisos, ya de por sí drásticos e incompatibles con la concepción más sólida y promisoriosa de la ciencia, se

sigue la línea del menor esfuerzo representada en la incontinencia verbal y la explosión incontrolada de letanías; largas y tediosas cantinelas que se repiten incesantemente y que dejan de lado la discusión de los temas realmente importantes en el área de la epistemología de la contabilidad, produciendo a cambio una caracterización del campo, incomprensible – obviamente errada y desenfocada– y lejana a las intuiciones del contador profesional y a los resultados de la práctica.

Si bien me he abstenido de desarrollar, completa y sistemáticamente, algún enfoque epistemológico particular de entre aquellos que considero promisorios para cultivar este novedoso sector, no puedo dejar de mencionar el efecto pernicioso (sobre todo en la formación de las nuevas generaciones) de las perspectivas que confunden el fomento de la conciencia política o la formulación de críticas a un modelo económico determinado, con la familiarización y uso de los elementos que fundamentan una epistemología fértil para tratar los problemas meta-teóricos de la contabilidad. Por estas razones, y en vista de los graves defectos de buena parte del material publicado en los últimos veinte años insisto en la importancia de complementar el mejoramiento de la formación de los autores, junto con la de los editores y la de los revisores de los artículos sobre epistemología de la contabilidad que se publican en nuestro medio. Así mismo, resulta urgente resolver las dudas que aparecen reiteradamente en estos trabajos, y erradicar errores como los que he comentado en este libro así como otros que seguramente se me escaparon. En pocas palabras, es necesario hacer más énfasis en la epistemología y mejorar la labor de arbitraje mediante la cual se seleccionan actualmente los artículos sobre epistemología de la contabilidad de las principales revistas que acogen estos temas en el país y, al mismo tiempo, promover la realización de debates públicos y abiertos sobre estos problemas, pues como bien se sabe, en Colombia carecemos de una sólida tradición académica donde se valore la discusión y la crítica, tal vez los mejores mecanismos para progresar en cualquier empresa de esta naturaleza<sup>2</sup>.

---

2 Una prueba vívida de la falta de tradición crítica en nuestro medio ocurrió mientras presentaba algunos resultados de esta investigación en el II Congreso Latinoamericano de investigadores Contables que se celebró en Medellín en septiembre de 2016. Algunos de los cultores de la epistemología contable que asistieron a mi exposición mencionaron en varias oportunidades que los resultados y el balance presentado constituían “una falta de respeto a ellos o a la comunidad académica contable.” Ni lo uno ni lo otro. Los resultados de este trabajo están bien lejos de cualquier interés por demeritar a algún autor en particular y mis observaciones críticas no están dirigidas a las personas sino a los argumentos. Parte de lo que incluye mi recomendación de mejorar la formación

No resulta aventurado afirmar que el material filosófico y epistemológico que inspira la mayoría de los trabajos aquí examinados no está completamente digerido. Esta es una razón adicional para recalcar la importancia del trabajo interdisciplinario y permite confiar en que la revisión de los manuscritos sobre epistemología de la contabilidad por expertos en este campo, contribuya a mejorar la situación. Como ya lo dije, hay que reconocer la existencia de una comunidad académica contable vigorosa, motivada y comprometida con la búsqueda del progreso teórico y meta-teórico de la disciplina contable, y es preciso otorgar el debido reconocimiento a los autores que pertenecen a esta comunidad. Pero como las discusiones académicas suelen ser duraderas en el tiempo, quiero aprovechar este espacio para invitar al importante grupo de académicos colombianos que actualmente están involucrados en la realización de estudios doctorales a que consideren atentamente mis propuestas, ya que ellos serán quienes sigan contribuyendo a la literatura en un futuro próximo. Por las razones ya mencionadas, considero no sólo importante sino también oportuno resolver los problemas identificados a la mayor brevedad, así como evitar que se sigan reproduciendo.

Aunque es difícil y arriesgado señalar un enfoque dominante en epistemología contable, se pueden reconocer varias tendencias bien representadas en los artículos analizados. A juzgar por la frecuencia de aparición de los temas y la vigencia de las discusiones se destacan el enfoque crítico-interpretativo (inspirado en la hermenéutica y en la fenomenología), el construccionismo social de Searle, el enfoque normativo-descriptivo de Mattessich, y el postmodernismo baudrillardiano en la versión de Macintosh. En la literatura anglosajona se publican, cada vez con mayor frecuencia, artículos sobre un enfoque denominado “método crítico-racional” (que, como puede verse fácilmente, tiene poco que ver con el enfoque de Popper). En síntesis, en la epistemología contable están representadas las tendencias filosóficas más influyentes que iluminan las reflexiones en la epistemología general, lo cual refuerza mis sugerencias acerca de la conveniencia de pasar al nivel siguiente donde podremos apoyarnos en los estudios avanzados en filosofía. Ante semejante panorama, cobra relevancia la idea de extender mis recomendaciones para mejorar las contribuciones nacionales sobre el área, al campo internacional; pues, como se ha visto, la literatura sobre epistemología de la contabilidad que se publica en inglés no está exenta

---

epistemológica de los investigadores contables exige fomentar la disposición para participar en discusiones y debates abiertos, como en el que me hubiera gustado participar en ese evento, los cuales se caracterizan por estar basados en argumentos.

de incurrir en errores similares a los que aquejan la producción criolla. Pese a las diferencias notables en cuanto a la tradición y fortaleza de las respectivas comunidades académicas (así como a la calidad y profundidad de las contribuciones) y a las excepciones notables de autores consagrados cuya competencia en el campo de la epistemología está fuera de cualquier sospecha (Littleton, Christenson, Mattessich, Macintosh, Chua, Lee, para mencionar algunos) podemos concluir que, tanto en el país como en el exterior, es preciso incrementar los esfuerzos para promover el trabajo conjunto de investigadores en contabilidad y epistemólogos; fortalecer la fundamentación epistemológica de los profesionales del área en el pregrado y el postgrado; y, para el caso latinoamericano, hacer mayores exigencias sobre la educación epistemológica de los académicos que se están formando actualmente en el nivel del doctorado, y elevar los estándares de los trabajos que se publican en esta área, mediante una labor más estricta de selección y aprobación de manuscritos.

Naturalmente, el presente trabajo constituye un primer acercamiento a la fascinante área de la epistemología de la contabilidad y todavía queda mucho camino por recorrer. Por lo que concierne a mi evaluación de las contribuciones analizadas en este libro es posible concluir —a manera de balance final— que se ha logrado mucho en poco tiempo, pero también que tenemos falencias significativas que hay que superar y algunos vicios que es preciso erradicar. Confío en que algunos de mis lectores acepten las exhortaciones y recomendaciones que aquí formulo y sigan acrecentando el número de trabajos sobre epistemología de la contabilidad que se difunden en la región y en otras latitudes al tiempo que, con el concurso de todos, y sobre todo mediante el trabajo interdisciplinario, saldamos las acreencias ya mencionadas y contribuimos a elevar los niveles de calidad de una nueva epistemología de la contabilidad.

**New York, Winter 2015**

## Referencias

- García D., Carlos Emilio. (2007) "La enseñanza de la filosofía en Colombia". Ponencia presentada en el XVI Foro nacional de filosofía. Barranquilla.
- , "Epistemología en Colombia". (2008) Ponencia presentada en la Feria del libro de Guadalajara. México.

## Glosario

- AAA. American Accounting Association
- AICPA. American institute of Certified Public Accountants
- ASB. Accounting Standards Board
- CIMA. Chartered Institute of Management Accounting
- CoNAM. Metodología Condicional Normativa
- CoNAT. Teoría Condicional Normativa
- CR. Critical Realism
- DVI. Desviarse de la verdad y la independencia
- ECBP. Estándares contables basados en principios
- EITF. Emerging Issues Task Force
- FASB. Financial Accounting Standards Board
- FIFO. First In, First Out.
- FR. Fidelidad Representacional
- GAAP. General Accounting Accepted Principles
- IASB. International Accounting Standards Board
- IASC. International Accounting Standards Comitee
- IAS. International Accounting Standard
- LIFO. Last In, First Out.
- MC. Marco Conceptual
- MRC. Modelo de representación de la Realidad como Capas de Cebolla
- NIFO. Next In, First Out.
- PC. Prácticas Convencionales
- PCGA. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- TCCN. Teoría Contable Condicional Normativa
- TCP. Teoría Contable Positiva



UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES®

Carrera 9 No. 19-03  
Conmutador 887 9680  
www.umanizales.edu.co  
Manizales, Colombia

Epistemología de la contabilidad:  
Una introducción crítica  
© Universidad de Manizales

Facultad de Ciencias Contables  
Económicas y Administrativas

Fondo Editorial, Universidad de Manizales  
Junio de 2019

ISBN: 978-958-5468-11-5



9 789585 468115