

Ontología y epistemología contables en el enfoque teleológico de Mattessich*

Maldonado-Veloza, Fabio

Recibido: 15-08-18 - Revisado: 12-10-18- Aceptado: 12-12-18

Maldonado-Veloza, Fabio

Economista.

Master of Arts in Economics, Master of Arts
in Philosophy, Magister Scientiae en Ciencia
Política.

Doctor en Filosofía.

Grupo de investigación "Grupo de Estudios en
Desarrollo Económico y Social (GEDES)

Universidad Antonio Nariño, Colombia.

fabioemv@gmail.com

El debate Macintosh *et al.* (2000)-Mattessich (2003) intensificó uno de los más apasionantes empujes a la discusión epistemológica de algunos aspectos de la contabilidad. Los participantes en la exigente tarea de pensarla filosóficamente no solo tienen el rigor de los constructos y argumentos de la epistemología moderna, sino que ejercen la inevitable tarea de extender y tomar en consideración desarrollos de consecuencias que no habían sido previstas antes del debate. A la aplicación del postmodernismo del grupo Macintosh al quehacer contable, Mattessich le ha respondido con el realismo externo y la redefinición sistemática de la contabilidad como *ciencia aplicada*. Este artículo evalúa el enfoque teleológico de Mattessich como fundamentación epistemológica de la contabilidad. Aquí se concluye que dada esta condición *sui generis* de la contabilidad, sus problemas de representación deben ser considerados de manera distinta a los de la representación de una ciencia paradigmática. Frente al tratamiento holístico de los problemas contables, Mattessich segmenta los problemas y los constructos, les despoja privilegios universales y los subordina a fines.

Palabras clave: Ontología; epistemología; epistemología contable; teleología.

RESUMEN

Versión preliminar de este artículo: XIX Congreso Internacional en Contaduría, Administración e Informática (Área de Investigación: Contabilidad) en México D. F. entre el 8 y el 10 de octubre de 2014.

The Macintosh *et al.* (2000)-Mattessich (2003) debate encouraged one of the most exciting enthusiasms about accounting methodological aspects. Participants in the demanding task of thinking it philosophically not only have the rigor of the constructs and arguments of modern philosophy of science, but exercise the inevitable task of extending and take into account developments of consequences that had not been foreseen before de debate. The Macintosh team applied the postmodernism view to accounting, and Mattessich has responded with external realism and a systematic redefinition of accounting as an *applied science*. The current paper evaluates the Mattessich teleological approach as a methodological basis of accounting. Given this *sui generis* condition of accounting, problems of representation should be considered differently than the ones of any paradigmatic science. Facing the holistic treatment of accounting problems, Mattessich segments problems and constructs, takes away universal privileges from accounting and subordinates them to purposes.

Keywords: Ontology; philosophy of science; philosophy of accounting; teleology.

ABSTRACT

1. Introducción, aspectos metodológicos y problema de investigación

Los trabajos de Norman Macintosh *et al.* (2000) y de Macintosh (2005) provocaron toda una controversia mundial acerca del status ontológico y epistemológico de la contabilidad. En el primer artículo los autores aplicaron los conceptos de “hiperrealidad” de Baudrillard, de “órdenes de simulacro” y otros conceptos de la postmodernidad a la disciplina de la contabilidad. Su tesis central es que simétricamente así como grandes segmentos de la realidad (económica o contable) literalmente habrían dejado de tener connotaciones reales, la contabilidad habría dejado de representar. Ellos consideraron que algunos constructos de la contabilidad tales como “ingreso” y “capital”, por ejemplo, han dejado de tener como contrapartida fáctica hechos u objetos reales, es decir, ya no se refieren a objetos o eventos reales. Ahora se han separado de sus “referentes putativos”; circulan en el “reino de la hiperrealidad en la que los modelos de auto-referencialidad se involucran entre sí sin piso alguno”. De esta manera, los signos contables dejaron de tener referente alguno, pues en sí mismos son “puros simulacros” (Macintosh *et al.* 2000, p. 30).

Richard Mattessich (2003) respondió estos argumentos centrales y se opuso vehementemente a ellos en un artículo publicado en la revista *Accounting, Organizations and Society*, la

misma que inició el debate con los trabajos de Norman Macintosh *et al.* Mattessich indicó al equipo de Macintosh algunos puntos cruciales: [1] que el enfoque de Baudrillard no es apropiado para la investigación contable o cualquier otro análisis científico, tal como lo propusieron los autores y, en contraste, defendió que [2] las nociones de ingreso y capital sí tienen como contrapartida fáctica referentes en la realidad. [3] Igualmente, se opuso a la supuesta validez de la proposición postmoderna en el sentido de que la ontología y la epistemología han “implosionado” y que no es posible distinción alguna entre ellas. Al añadirse argumentos adicionales en los que hay consenso entre Macintosh y Mattessich *et al.*, se pueden aglutinar las cinco conclusiones del artículo: [4] para la valoración contable se requiere de una representación orientada hacia el objetivo, y [5] el *clean surplus model* nos hace abrigar alguna esperanza para el futuro avance de la contabilidad.

El artículo seminal de Mattessich se distribuyó en cinco secciones. En primer lugar, presentó, algunas reflexiones ontológicas. Con respecto a lo real, Mattessich primero examinó qué es. Indicó que el examen de lo real, es, obviamente, un problema ontológico. La filosofía ha propuesto diversas respuestas que no viene al caso presentar aquí.¹

El propio Mattessich segmentó las conclusiones: “Mientras Macintosh *et al.* (2000) y yo disentimos sobre las dos primeras, las dos últimas parecen ser los principales puntos de acuerdo entre nosotros.” Para los propósitos de este trabajo, interesa examinar el cuarto punto: la evaluación del enfoque de Mattessich en relación con las posibilidades de considerar la epistemología contable desde el punto de vista de una representación *orientada hacia el objetivo*.

Seguidamente, Mattessich sugirió su propia ontología; la denominó *la ontología de las capas de cebolla (onion model reality, OMR)*: en su metáfora, la realidad podría concebirse como una jerarquía de diferentes niveles. Hay tres niveles de realidad: [1] la realidad físico-química y la biológica, [2] la realidad mental (humana) y [3] la realidad social. Estas tres realidades son *superiores*

¹ Presentó las de autores como Parménides, Platón, Heráclito, Aristóteles, algunos ontólogos de la Edad Media, Descartes, Kant, Hegel, Schopenhauer, Hartman, Campbell y Lorenz.

y se distinguen de la realidad *absoluta*, cuyas consideraciones corresponden a la metafísica y no son de interés para la aplicación del modelo a la contabilidad.

La contabilidad sería un subnivel de la realidad social humana. No en todas las capas de esa “realidad” es válido hablar de “real” y de “existencia” (por ejemplo, en la discusión sobre los conceptos y el *status* de las subcapas de abstracción). Entre los distintos niveles o capas pueden postularse subniveles. La consideración de las propiedades emergentes es un componente importante de su modelo ontológico.

El modelo de las capas de cebolla fue desarrollado inicialmente en Mattessich (1991), después fue elaborado en Mattessich (1995, 1995a). Seguidamente, aplicó su modelo ontológico a la contabilidad y criticó el concepto de “hiperrealidad” de Baudrillard; con ello concluyó la sección ontológica del artículo de 2003.

Habiendo discutido algunos problemas ontológicos, Mattessich pasó a la discusión de problemas epistemológicos (“¿Qué es lo que podemos saber y conocer?”). Con ello, comenzó a justificar la necesidad de una ontología realista; la contrastó con los “órdenes de simulacro” de Baudrillard, y terminó listando los problemas identificados por él.

En la penúltima sección, Mattessich evaluó la aplicación de las ideas de Baudrillard (hiperrealidad y simulación) a la contabilidad. Discutió los problemas de la valoración contable (en este punto concluyó que no se trata de una cuestión metodológica u ontológica); comentó cuestiones concretas acerca del trabajo del grupo de Macintosh (de lo que podría decirse que son problemas instrumentales) y, finalmente, presentó su resumen y conclusiones.

Aquí se van a evaluar algunos aspectos del enfoque teleológico de Mattessich como fundamentación epistemológica de la contabilidad. Igualmente, se examinarán algunas consecuencias del enfoque. En la tesis central de Mattessich (1995, p. 259) los sistemas contables no tienen significado alguno sin el tratamiento de *una orientación hacia objetivos*.

Los antecedentes previos a Mattessich ya habían establecido una larga tradición en la que se había incorporado al examen de la contabilidad la búsqueda de esos objetivos (1995, p. 259) por vía de Backer (1966), la AICPA (1973) y el FASB (1976, 1978 y 1980).

Lo que hizo Mattessich fue tomar semejantes testimonios de la literatura contable y llevarlos hasta sus últimas consecuencias. Podríamos aseverar que esos antecedentes alcanzaron su máximo con los trabajos de Mattessich.

El mismo Mattessich ha citado los antecedentes de los autores que han abogado por el tratamiento de la contabilidad como *orientada hacia fines*: Backer (1966), Heinen (1978) y Devine (1985). En Mattessich (1964) el autor distinguió entre un conjunto de supuestos como una categoría separada que configuran hipótesis que son “empíricamente vacías”, y que ocupan el espacio de hipótesis pragmáticas o instrumentales (Mattessich, 2008, pp. 189-190). Sin embargo, Mattessich se quejó que la mayoría de los contadores no entendió bien el problema y no fue tenido en cuenta por ellos. Incluso se quejó en cuanto a que la búsqueda del “santo Grial” (por la búsqueda una base de valoración contables “verdadera o neutral”) prosiga su curso (ibidem).

Esto nos conduce a la hipótesis de que el enfoque teleológico de Mattessich presenta primacías para enfrentar las formidables confusiones en relación con el tratamiento de algunos aspectos ontológicos y epistemológicos de la contabilidad. Cuando se examina cuidadosamente esta forma de abordar los problemas contables, comienzan a aparecer —y entenderse— severas fisuras en las perspectivas que le dan un tratamiento de ciencia “paradigmática” a la contabilidad; es decir, sus miembros la consideran como *si fuera* una ciencia similar a las ciencias sociales. Para realzar la significancia de esa (indebida) postura, denominaremos el enfoque contra el que reaccionó Mattessich como uno holístico (y con fines en sí mismo), en contraste con el enfoque teleológico de Mattessich quien considera la contabilidad como *subordinada a objetivos*.

Desde la perspectiva de Mattessich, las consecuencias epistemológicas son evidentes, pues no se debería examinar la representación contable de manera similar a la de las ciencias naturales (o a la de una disciplina vecina como la de la economía). Entre otras cosas, esto implica que a los constructos contables no se les puede dar el mismo tratamiento que a los constructos de disciplinas que configuran los ejemplos paradigmáticos de *ciencia*.

De igual forma, si se quisiera indagar acerca de las

contrapartidas fácticas de esos constructos, solo sería para comparar sus propias vicisitudes con las de los correlatos de la ciencia. Esto implica que el examen de problemas de demarcación, de explicación, de justificación, de validez de enunciados universales, de determinismo, de causalidad, de rivalidad de teorías, de objetividad, de subjetividad, de verificabilidad o de falsabilidad no deberían ser discutidos en la contabilidad como si se tratara de asuntos idénticos a los una “ciencia”. Esto no se puede dar por sentado. Investigar los constructos contables sin las debidas precauciones implicaría darle un tratamiento (errado) de ciencia a la contabilidad con todas las implicaciones que Mattessich ha indicado. Este desatino es lo que convierte en un auténtico problema de investigación su examen.

2. El enfoque teleológico de Mattessich

2.1. *La subordinación de los constructos a los objetivos*

Graves malentendidos y casos embarazosos han surgido en las discusiones ontológicas y epistemológicas de la contabilidad cuando argumentos y contrargumentos de las partes involucradas discuten sobre el estatus de la contabilidad. Pueden brotar discusiones adulteradas sobre el sesgo tecnicista de la contabilidad, sobre su escaso valor científico, sobre la valoración de sus correlatos reales y ahora, con Macintosh, sobre su supuesta incapacidad para representar. El inventario de las concepciones sobre la contabilidad en el libro de Mattessich (2008) es suficientemente exhaustivo como para proporcionar una visión de estos extremos.

Por ejemplo, la interminable discusión sobre si la contabilidad es una ciencia o una técnica sería un falso dilema, pues la disciplina no es solo técnica y los rasgos importantes que tiene como para calificarla como ciencia no son suficientes para asignarle ese status; simultáneamente, tiene componentes tan rigurosos como los de la ciencia. Mattessich se ha negado a calificar la contabilidad como ciencia; no la trata como técnica y decidió calificarla como una *ciencia aplicada*.

Las visiones extremistas también incurren en el problema de darle un tratamiento holístico y agregado a los problemas contables. Por ejemplo, en el debate entre Macintosh *et al.* y Mattessich, los primeros le negaron a los constructos contables representación

alguna de correlatos reales; Mattessich, por el contrario, les asignó esa capacidad y reconoció su existencia objetiva. Siguiendo la visión del propio Mattessich, en su enfoque no habría semejante dicotomía excluyente, pues entre los constructos contables hay suficiente evidencia para respaldar ambas posiciones: efectivamente, hay constructos autorreferenciales, pero también hay constructos que tienen una relación de referencia con correlatos reales y objetivos. Lo que individualiza el enfoque de Mattessich es que preguntar cuándo sería válida una u otra posición dependería del *objetivo prefijado con anticipación*.

Una consecuencia de la tesis de Mattessich es que es lícito afirmar que la representación en las ciencias puras *no es equivalente a* la de las aplicadas y aunque él admitió que a una ciencia aplicada se le puede pedir “representar aspectos de la realidad conceptualmente” (como en la meteorología y la contabilidad), su interés no radica precisamente en representar la realidad, sino *en dominarla*. De estas ciencias “no se puede esperar ni se espera, el mismo rigor de representación de las ciencias puras” (p. 456). En contraste, Mattessich construyó su postura teleológica: los constructos contables *se orientan hacia un propósito específico*.

Sisuprogramadeinvestigaciónsedescribeepistemológicamente, esto implica que Mattessich está usando un enfoque teleológico para fundamentar la representación contable. En términos más ilustrativos, Mattessich en realidad está afirmando: “deme un objetivo y le daré los constructos”. Se sobrentiende que los constructos seleccionados sean los que correspondan al objetivo declarado.

En la teoría de Mattessich, la circunstancia de que los constructos que se elijan para representar la realidad contable no siempre sean los mismos —para todas las ocasiones— trae consigo necesariamente la consecuencia de que su uso *no sea universal*. Un mismo uso podría repetirse, como ocurre en toda alternancia, pero ello no proporcionaría suficientes credenciales a los constructos como para que su uso sea considerado *universal*. En estos casos su uso dependería, como dice Mattessich, del propósito predeterminado por el contador. Metafóricamente, podríamos destacar que en diversos segmentos temporales no todos los constructos contables se encuentran “encendidos”; algunos estarán “apagados”, y

viceversa.

Este modo de alternar los constructos le proporciona a la contabilidad un *sui generis* modo de representación que depende de un carácter práctico-utilitario propio del atributo particular de la disciplina que Mattessich le está asignando. Es decir, depende de un contexto pragmático. La forzosa inmediatez de las decisiones contables obliga al uso de un particular constructo. Podría decirse que es el carácter de emergencia, el acoso de lo inmediato, las vicisitudes de la práctica contable de establecer un objetivo, o la necesidad de tomar decisiones con alta relativa velocidad (y a veces improvisadamente), lo que viene a dictar la elección del constructo que contribuya a ese fin.

Los constructos esperan por la invitación del objetivo. Cuando deciden representar, lo hacen con la convocatoria del fin a satisfacerse. Se suministran únicamente cuando el objetivo se ha fijado. Nunca llegan de primero. Son subordinados. No están disponibles permanentemente (debido a una representación universal de hechos), sino que abastecen —mejor dicho, aprovisionan— usos para llenar la configuración dada por el objetivo. Están en guardia, están “acuartelados” a la espera del llamado pragmático. Tienen la esperanza de ser emplazados. De nuevo; dicen: “confirme el objetivo y yo proveo los constructos (necesarios)”; “esperamos por el objetivo para entrar en acción”.

Epistemológicamente expresado, este no es el uso típico por antonomasia de los constructos. No es un uso propio de un prototipo. Es como si en la disciplina de la economía existiera un concepto como el de inflación que a veces se usara según una política determinada por un gobierno particular y a veces “se suspendiera” (su uso) por razones pragmáticas. Por el contrario, el uso paradigmático de “inflación” es su total independencia de los diversos objetivos de los economistas (y de los gobernantes). Incluso la inexistencia de inflación (como hecho económico real) obligaría a enunciados como “el último año, en este país *no hubo inflación*”; pero afirmar que “no hubo inflación” no implica que no pueda usarse el constructo; se está usando.

2.2. La forzosa subjetividad de la elección de los objetivos

Ahora bien, la actividad primaria de fijar objetivos fuerza el

carácter ineludible de la subjetividad en el sentido de que toda elección involucra explícitamente la presencia de nuestras preferencias humanas. En consecuencia, no tiene sentido imputar deshonrosamente de *subjetividad* a una elección; es subjetiva por su propia naturaleza.

Si ya sabemos que es subjetiva, no tiene sentido afirmar que por ello es vituperable. Si fijar objetivos implica subjetividad, entonces es absurdo acusar a los contadores por ser subjetivos cuando eligen sus objetivos. *Fijar objetivos es subjetivo*. Ningún oprobio o deshonor resulta de su quehacer. Si los contadores tuvieran que avergonzarse cada vez que eligieran preferencias, entonces la única manera de evitar que se pusieran en aprietos sería la de dejar de ejercer su profesión.

Mattessich ilustró esta paradoja con los diversos sesgos que los artistas imprimen deliberadamente a sus obras. En sus ejemplos, es obvio que los estilos de pintores como Rembrandt (1606-1669), Thomas Gainsborough (1727-1788) o Jaques Louis David (1748-1782) sean completamente diferentes. Así, el pintor de un retrato no tiene por qué esforzarse necesariamente en conseguir “una semejanza perfecta” (“objetiva”), pues si lo que pretende es representar la “sique o un humor específico momentáneo” de una persona, entonces no tiene sentido acusarlo de subjetivo. La obra de un artista llega a configurar una representación particular decidida precisamente para conseguir lo que él quiere mostrar: no crear “una semejanza física perfecta” del modelo (Rembrandt), sino representar “la elegancia del modo de vestir y su ambiente” (Gainsborough) o reforzar “el prestigio político” del sujeto (Jaques Louis David).

Si cada artista distorsiona *intencionadamente* la realidad y lo hace de manera consciente, entonces “no podemos acusarlo de haber distorsionado la realidad”, pues “[d]istorsionarla fue su objetivo”. El pintor fue consciente de su subjetividad y la declaró con anticipación; acusarlo de subjetivo por haber emprendido su enfoque deliberado, es absurdo. *El objetivo fue ser subjetivo; y viceversa: la subjetividad deviene objetivo*. Concluye Mattessich:

Semejante sesgo deliberado en la pintura no debe ser interpretado como *una distorsión de la realidad*. O bien en la pintura, o bien en nuestra propia disciplina, *es indispensable un cierto sesgo dependiendo del objetivo de la información*

—sea en una representación pictórica, de pronóstico o pragmático-conceptual (2003, énfasis añadidos, p. 456).

La representación contable postulada como *intencionalmente orientada* es el motivo crucial por el cual Mattessich ha venido haciendo llamados para que la profesión se aboque a un análisis de medios-fines. Únicamente “si el nexo entre medios y fines es revelado, y el objetivo está claramente establecido, es que el consumidor de los datos contables puede tomar este sesgo en cuenta y juzgar si una representación específica es apropiada para este propósito o no” (2003, p. 456).

El sesgo de la representación contable intencionalmente orientada es el motivo exacto por el cual he venido haciendo llamados por un análisis de medios-fines en nuestra disciplina. Solo si el nexo entre medios y fines es revelado, y el objetivo está claramente establecido es que el consumidor de los datos contables puede tomar este sesgo en cuenta y juzgar si una representación específica es apropiada para este propósito o no. Mattessich (1995b, pp. 187-210, particularmente en pp. 204-207; and 2002a) enfatizó la distinción entre representación positiva versus representación pragmática, señaló sus diferencias y enfatizó la necesidad de una metodología condicional normativa CoNAM [conditional-normative methodology, CoNAM]. Semejante *representación de intencionalmente orientada* (purpose-oriented representation, POR), que también debe ser *intencionalmente reveladora* es la contraparte del OMR así como del CoNAM, pero en un nivel representacional (énfasis en el original, 2003, p. 456).

Ahora bien ¿en cuál fondo marino es en el que en fin de cuentas la profesión contable “ancla sus interacciones sociales y comerciales”? ¿Qué tipo de ancla es esta? A esta pregunta Mattessich responderá que se trata de un ancla *arbitraria*. Y responderá a la primera: *no es en una realidad profunda* en la que la contabilidad se apoye para representar sus constructos; en su concepción *no hay* una realidad profunda. El *status* óntico de la realidad contable no cumple necesariamente la misma función que la del resto de los hechos económicos reales y “profundos”.

Si este es el argumento, entonces la postura epistemológica se orienta hacia la discusión de cómo debe definirse la “realidad profunda”. Es decir, ¿la física y la economía, como sumatorias de constructos, tienen como contrapartida hechos reales y profundos,

pero no así la contabilidad? ¿No hay hechos contables *per se*, independientes de lo quiera hacer el contador? La respuesta admite un sí y un no.

Veamos el aspecto positivo de la respuesta. Es cierto que las normas internacionales han venido uniformizando los constructos. De hecho, quien quiera ingresar al debate sobre el papel de los organismos reguladores y criticarlos sin el debido rigor debería, como mínimo, responder antes que todo a esta tarea epistemológica de los estándares: ¿están o no universalizando apropiadamente la representación de los constructos? Y la respuesta es positiva: los organismos han venido buscando que *a los mismos hechos económicos y contables en distintas partes del mundo les corresponda el mismo constructo*. Así representa toda disciplina que se considere digna de su ejercicio riguroso. Los constructos contables han venido “anclándose” a una realidad profunda como las demás disciplinas.

Sin embargo, obsérvese que esta universalización del constructo es un asunto totalmente independiente de lo que busca Mattessich, pues su teleología no es que esté negando la posibilidad de esa universalización. No es que sea imposible conseguir una correspondencia unívoca en un correlato contable y un mismo constructo. Esto nos conduce a la respuesta negativa.

En la epistemología de Mattessich la elección de un constructo contable “no comienza” por un interés similar al de las ciencias paradigmáticas: por la exactitud de su representación, ni por la veracidad, ni por una supuesta correspondencia con un correlato. Esa elección exige un paso *previo*: se hace de acuerdo con la intencionalidad de sus propios objetivos. Y dado que por su propia naturaleza los objetivos no son fijos, entonces el contador está incapacitado para hacer corresponder *de manera constante* un constructo a un mismo correlato. No hay correlatos *uniformes, permanentes*, independientes de los objetivos. Obsérvese que no se está afirmando que los correlatos contables no deban representar apropiadamente; pueden hacerlo.

Sin embargo, lo que está postulando Mattessich es que aun cuando esa universalización se logre exitosamente, una vez fijados esos constructos su uso no será universal. La representación de un constructo *podría ser universal (y apropiada), mas no su uso*. El uso no

lo determinará la realidad ni la excelencia de la representación. Así no se cumple la tarea de la epistemológica de los constructos en la contabilidad; ni así *es considerada ontológicamente* la realidad contable.

Por el contrario, en su enfoque la realidad está constituida por las “interacciones sociales y comerciales”; esta es la “*la única realidad de la que ellos disponen para interactuar cada uno en un mundo complejo*” (énfasis añadido). En la contabilidad habrá tantas interacciones como objetivos y tantos grupos de objetivos como grupos de contadores; o alternativamente, a la existencia de los mismos contadores podrá corresponderles distintos objetivos cuando ellos cambien. La realidad que le sirve de contrapartida a los constructos no es la realidad “profunda” tal como es entendida en las ciencias paradigmáticas, sino los objetivos que el usuario de la información contable está buscando.

Hay, pues, una jerarquización en esa realidad: lo que se segmenta de la realidad es lo que sea pertinente y relevante para el constructo. Que el constructo represente universalmente es una cuestión totalmente distinta a la de un uso universal. Afortunadamente Mattessich extendió este argumento que fuera postulado con anticipación:

instituciones como la profesión contable proporcionan anclas arbitrarias pero exógenas que facilitan las interacciones sociales y comerciales (p. 41)... Esto es, el modelo del clean surplus sugiere que los fijadores de estándares no pueden “herir” los modelos de valoración de los usuarios cambiando la representación del ingreso y el capital. *Sin embargo, ellos pueden elegir estándares que sean más útiles que otros para algunos propósitos.* Por ejemplo, la contabilización del efectivo puede ser tan buena como la contabilidad a costo histórico para propósitos de valoración pero inferior cuando se trata de forjar los acuerdos de compensación de la gerencia basados en ganancias... Entonces, la gente acepta voluntariamente y usa los números arbitrarios que se derivan de los estándares, pero no debido a que ellos reflejan una realidad profunda. Ellos los aceptarían y usarán debido a que fueron *parte de la realidad*—la única realidad de la que ellos disponen para interactuar cada uno en un mundo complejo (Mattessich, 2000, énfasis en el original, p. 462; citado en Mattessich 2003).

En fin de cuentas, desde Kant hemos devenido kantianos en el tratamiento de la objetividad: no hay posibilidad de deslastrarnos

de nuestra subjetividad. Nosotros no vemos con los ojos, ni reiniciamos permanentemente nuestro conocimiento *á la tabula rasa*; observamos con nuestras preconcepciones. Kant se opuso a la visión baconiana de que podíamos conocer la realidad despojándonos de toda nuestra subjetividad. De manera similar, la epistemología de Mattessich admitió la ineludibilidad del componente subjetivo y lo incorporó deliberadamente a su enfoque.

¿Cómo se relaciona este inevitable carácter presencial de la subjetividad con la contabilidad? Persistiendo en la argumentación de Mattessich, deberíamos proseguir la misma postura filosófica. Si es infructuoso intentar huir de la subjetividad, entonces hay que aceptarla y si hay que aceptarla, entonces hay que incorporarla explícitamente al examen epistemológico contable. Hay que resignarse. Si debemos vivir con ella, entonces ¿cuál es la vía por la cual ejerce su influencia en la contabilidad? La respuesta de Mattessich fue directa: la manera más apropiada para un contador es la de *establecer objetivos claramente*:

El sesgo de la representación contable orientada hacia un objetivo es la razón crucial por la cual he venido abogando por un análisis de medios-fines en nuestra disciplina. *Sólo si el nexo de medios y fines es revelado, y el objetivo se establece claramente*, el usuario de datos contables puede considerar este sesgo y juzgar si una representación específica es apropiada para su propósito o no (énfasis añadido, 2003, p. 456).

En consecuencia, en la estructura epistemológica de Mattessich esta representación teleológica está orientada hacia un propósito (POR), es resultado de una “necesidad de una metodología condicional-normativa” (CoNAM), se trata de relaciones medios-fines y, en consecuencia, se conecta con la representación de la ontología del modelo de la capa de cebolla (OMR).

2.3. El carácter de la arbitrariedad no es simplemente aleatorio

La subjetividad viene acompañada por el componente de la *arbitrariedad*. Aquí aparece de nuevo un temor que Mattessich descartó rápidamente. Incorporando la misma advertencia sobre la subjetividad, el examen del carácter arbitrario de una visión teleológica nos lleva a concluir que tampoco sea un componente peligroso para calificar el estatus de la contabilidad. Es posible que

sea cierto que la fijación de objetivos, que la toma de decisiones o que las relaciones entre medios y fines tengan componentes arbitrarios e imprecisos, pero de ahí no debe inferirse que no exista algún tipo de racionalidad.

Es preciso hacer hincapié en el argumento: la aplicación del término “arbitrariedad” a una relación entre medios y fines está en correspondencia con la elección de los fines. Es obvio que para distintos grupos humanos los objetivos sean arbitrarios en el sentido de que lo que para unos sea arbitrario, para otros no lo sea (o que en un mismo grupo un objetivo sea arbitrario en relación con otro en distintos segmentos temporales).

Sin embargo, de ahí tampoco debe deducirse que cuando el contador elija objetivos, cuando elija medios apropiados para fines, o cuando tome decisiones, estas sean arbitrarias “en el sentido de tirar una moneda al aire o tirar unos dados” (Mattessich, 2003):

En otras palabras, a pesar de la posible negación de algunos expertos, la mayoría de las veces tenemos algunos criterios o un propósito en mente cuando hacemos elecciones. Raramente nuestras decisiones son arbitrarias en el sentido de lanzar una moneda al aire o tirar unos dados (aunque la teoría de los juegos ha demostrado que hay circunstancias en las cuales incluso tal alternativa es la estrategia más racional) (p. 461).

El hecho de que las relaciones medios-fines sean difíciles de precisar científicamente tampoco implica que no exista algún tipo de racionalidad detrás de ellas. Por arbitrarias que sean, buscarán su conformidad (entre ellos), entre constructos y objetivos, y entre preferencias y decisiones.

Es obvio que los números contables, como constructos, *representan* una realidad económica y contable o, como diría Mattessich, “reflejan algún tipo de realidad” (p. 42). Y esta representación apropiada es válida incluso en su propuesta teleológica. Aun cuando los constructos que se elijan sean intencionalmente orientados, aun cuando sean sesgados a objetivos prefijados, aun cuando “no vivan a la altura de los estándares científicos a los cuales la teoría contable positiva podría aspirar”, aun así, representan. Este argumento es uno de los que explican por qué Mattessich se opuso vehementemente a los “engorrosos rodeos” de Baudrillard y llegara a preguntarse si realmente todo

ese malabarismo postmoderno fue realmente necesario.

Aparte del término “arbitrario”, no tengo muchas objeciones a esos enunciados. Después de todo, estamos de acuerdo en que los números contables reflejan algún tipo de realidad, incluso si ellos tienen un sesgo intencionalmente orientado, y no viven a la altura de los estándares científicos a los cuales la teoría contable positiva podría aspirar. Esta actitud no es en ningún modo nueva, y uno se pregunta si el engorroso rodeo por la vía de Baudrillard fue necesario (Mattessich, 2003, p. 462)

En consecuencia, aun cuando pueda lograrse la mejor universalización de los constructos contables; aun cuando pueda lograrse la mejor correspondencia entre los constructos y los hechos económicos y contables reales; aun cuando pueda conseguirse una fidelidad representacional (y todo esto está por verse), nada de esto es lo que desempeña el papel crucial en el preciso momento en el que el contador ponga en marcha la representación de esos hechos. Los constructos podrán ser muy universales, la realidad podrá ser muy “única” (muy “profunda”), pero para Mattessich no solo es el uso lo crucial, sino que nos lleva a un argumento “vecino” sobre la *valoración*: “las reglas de valoración no son absolutas”.

La necesidad de la valoración es un hecho social, es “una realidad social”. De la circunstancia de que una necesidad de valoración sea una realidad social no se puede inferir que la valoración sea absoluta. Las reglas de valoración también son múltiples:

Yo he tratado de mostrar que las reglas de valoración no son absolutas, a pesar de que la necesidad del valor es una realidad social. Cuál regla es aceptada en última instancia depende de la finalidad que se persiga y del contexto específico (Mattessich, 2003, p. 463).

Dado que hay múltiples reglas de valoración, del hecho de que una de ellas sea aceptada dependerá en última instancia de “la finalidad que se persiga y del contexto específico” que la cobije. Obsérvense sus ejemplos de la cita siguiente: las opciones sobre las acciones tienen diversas reglas de valoración. Las reglas de valoración se ven permanentemente afectadas por diversos factores. La elección y aceptación de alguna regla de valoración en especial dependerá de la política regulatoria, del poder de negociación entre diferentes grupos sociales. En consecuencia,

no tiene sentido atacar la contabilidad por su incapacidad para determinar una regla absoluta. Si hay tantas reglas como objetivos, entonces lo que hay que hacer es vivir con ellas; y si hay tantas valoraciones, hay que aprender a vivir con la multiplicidad de ellas. Hay que incorporar a la contabilidad esas posibilidades:

En el caso de las opciones sobre acciones, los ejecutivos podrían preferir la regla de valoración tradicional. Sin embargo, los accionistas pueden estar más inclinados a optar por una opción de acciones de un ejecutivo basada en un modelo formal de opción de precios. Y el resultado dependerá de la política—bien sea en el nivel legislativo (FASB) o, en algunos países o situaciones, en el poder de negociación entre diferentes grupos sociales o individuos. La creencia errónea en una única regla de valoración absoluta (bien sea el valor de mercado, el valor presente o los flujos de caja esperados descontados, o cualquier otro) no puede ser defendido (Mattessich, 2003, pp. 463-464).

Del hecho de que existan valores subjetivos, tampoco puede inferirse que no sean reales. La valoración subjetiva es real. Del hecho de que el uso de los constructos se subordine a los objetivos no puede inferirse que no existan hechos contables ni que ellos no puedan representarse.

Hay, pues, cuatro componentes que siempre habrá que tomar en cuenta en la epistemología de Mattessich: [1] que hay correlatos reales contables, [2] que se pueden representar, [3] que su uso siempre es subjetivo y [4] que no se pueden confundir problemas metodológicos (de valoración) con ontología ni con epistemología. Tanto los hechos contables como la subjetividad de la elección de fines *son reales*:

Pero esto no significa que un precio de mercado (pagado de hecho en el pasado o en el presente) no sea objetivamente verificable o no sea una realidad social o no sirva a un propósito específico. Si el valor del mercado es usualmente más fácilmente “observable”, los valores subjetivos (frecuentemente menos volátiles) y sus preferencias subyacentes son justamente tan reales como en los niveles sociales y mentales respetivamente (Mattessich, 2003, p. 464).

En consecuencia, no tiene sentido alguno intentar seguir buscando el “santo Grial”, el valor absoluto en la disciplina contable:

Y si la academia contable va a ser acusada de toda esta confusión, es porque muchos de ellos desperdician su propio tiempo y aquellos de sus estudiantes en busca del "santo grial", del valor absoluto (2003, p. 464).

3. Referencias

- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] [1973]. *Objectives of financial statements: Report on the Study Group on the Objectives of Financial Statements, "Trueblood Report"* (New York: AICPA, 1973).
- Backer, M. [1966]. "Accounting theory and multiple reporting objectives", in Backer, M. (ed.), *Modern accounting theory*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1966, pp. 439-463.
- Devine, C. (1985). *Essays in accounting theory*. 5 vols. Sarasota, FA: AAA.
- Financial Accounting Standards Board [FASB] [1980]. *Report of the Study Group on Objectives: Statement of Financial Accounting Concepts No. 4. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (Stamford CN: FASB, 1980).
- Financial Accounting Standards Board [FASB] [1978]. *Report of the Study Group on Objectives: Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (Stamford, CN: FASB, 1978).
- Financial Accounting Standards Board [FASB] [1976]. *Tentative conclusions on objectives of financial statements* (Stamford, CN: FASB, 1976).
- Heinen, E. (1978). "Supplemented multi-purpose accounting." *The International Journal of Accounting, Education and Research*, 14, 1.
- Hull, David L. and Michael Ruse (eds.) [2008]. *The Cambridge companion to philosophy of biology*. New York: Cambridge University Press (Cambridge Collections on Line), 513 pp.
- Macintosh, Norman Belding [2005]. *Accounting, accountants and accountability: Poststructuralist positions*. London, New York: Routledge, 2005, 164 pp.
- Macintosh, Norman B., Teri Shaerer, Daniel B. Thornton, Michael Welker [2000]. "Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital." *Accounting, Organizations and Society*, 25 (2000), pp. 13-50.
- Mattessich, Richard [2008]. *Two hundred years of accounting research: An international survey of personalities, ideas and publications*.

London and New York: Routledge (Taylor and Francis Group), 609 pp.

- Mattessich, Richard [2003]. "Accounting representation and the onion model of reality: A comparison with Braudrillard's orders of simulacra and his hyperreality." *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2003), pp. 443-470.
- Mattessich, Richard [1995]. "Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science." *Accounting, Organizations and Society*, 20, 4 (1995), pp. 259-284.
- Mattessich, Richard [1995a]. *Critique of accounting: Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, CT: Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Inc.
- Mattessich, Richard [1991]. "Social versus physical reality in accounting, and the measurement of its phenomena." *Advances in Accounting*, 9 (1991), pp. 3-17.
- Mattessich, Richard (1964). *Accounting and analytical methods: Measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy*. Homewood, IL: R. D. Irwin Inc.