

**ONTOLOGÍA Y EPISTEMOLOGÍA CONTABLES
EN EL ENFOQUE TELEOLÓGICO DE MATTESSICH**

Área de Investigación: Contabilidad

Fabio Maldonado-Veloza
Universidad de los Andes
fabioemv@gmail.com

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



ONTOLOGÍA Y EPISTEMOLOGÍA CONTABLES EN EL ENFOQUE TELEOLÓGICO DE MATTESSICH

Resumen

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*. Esta ponencia 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. Finalmente, a propósito de la respuesta de Mattessich al error postmoderno de borrar la distinción entre ontología y epistemología, se mostrarán algunos errores de intentar repetir la misma “implosión” postmoderna en relación con ambos conceptos.

Palabras claves: ontología, epistemología, epistemología contable, ontología



ONTOLOGÍA Y EPISTEMOLOGÍA CONTABLES EN EL ENFOQUE TELEOLÓGICO DE MATTESSICH

[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 existir, 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 ellos 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 [2] que las nociones de ingreso y capital sí tienen como contrapartida fáctica referentes en la realidad. [3] Igualmente, se opuso vehementemente 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 propio Mattessich segmentó las conclusiones: “Mientras Macintosh *et al.* (2000) y yo disentimos sobre las dos primeros, las dos últimas parecen ser los principales puntos de acuerdo entre nosotros.” Para los propósitos de este trabajo, interesa el 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*. En cuanto al tercer punto (el de la “implosión”), mostraremos cómo algunos autores han cometido errores similares en cuanto a no distinguir entre ontología y epistemología. 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

Seguidamente, Mattessich sugirió su propia ontología; la denominó *la ontología de las capas de cebolla* (*onionmodelreality*, 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* 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.

El objetivo de esta ponencia es el de evaluar algunos aspectos del enfoque teleológico de Mattessich como fundamentación epistemológica de la contabilidad. Igualmente, se examinarán algunas consecuencias del enfoque. Como lo ha señalado 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.

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



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, que 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 de Mattessich que la considera 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). 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 y es lo que lo convierte en un auténtico problema de investigación.

[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. Así, pueden brotar discusiones artificiales 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.² 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 de 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*;

² Para un inventario sistemático de las diversas concepciones sobre la contabilidad, véase Mattessich (2008).



simultáneamente, tiene componentes técnicos y componentes tan rigurosos como los de la ciencia. Mattessich se ha negado a calificar la contabilidad como ciencia; se puede concluir que 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 niegan a los constructos contables representación alguna de correlatos reales; Mattessich, por el contrario, les asigna esa capacidad y reconoce su existencia objetiva. Siguiendo la visión del propio Mattessich, en esta discusión no habría semejante dicotomía excluyente, pues entre los constructos contables hay suficiente evidencia para respaldar ambas posiciones: constructos auto-referenciales y constructos que tienen referencia con correlatos reales y objetivos. Cuándo es válida una u otra posición, dependería, siguiendo la argumentación del propio Mattessich, 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 admite 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*.

Si su programa de investigación se describe epistemológicamente, esto significa 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 doy 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 aspecto 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 la emergencia, el acoso de lo inmediato, las vicisitudes de la práctica contable de establecer un objetivo, o la necesidad tomar



decisiones improvisamente, 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 *a la espera* de 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 convocados. De nuevo; dicen: “asiente el objetivo y yo proveo los constructos”; “esperamos por el objetivo para entrar en acción”.

Epistemológicamente expresado, este no es el uso típico por antonomasia de los constructos. 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” por razones pragmáticas. Si el constructo de “inflación” en el diagnóstico de un país no se usa es porque no existe inflación, e incluso la inexistencia de inflación (como hecho económico real) obligaría a enunciados como “el último año, en este país *no hubo inflación*”. Incluso en ausencia de inflación real, el constructo de “inflación” se usa. Tampoco esperamos usos diferentes debido a que los objetivos de los gobiernos varíen en la toma de sus decisiones.

[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 deshonorosamente de subjetividad a una elección que 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*. Ninguna vergüenza 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) son 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 conscientemente, entonces “no podemos acusarlo de haber distorsionado



la realidad”, pues “[d]istorsionarla fue su objetivo”. El pintor es consciente de su subjetividad y declara anticipadamente su subjetividad; *acusarlo de subjetivo por haber emprendido su enfoque deliberado, es absurdo*. 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 (énfasis añadidos, p. 456).

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 *tábulas rasas*, 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 admite el componente subjetivo y lo incorpora deliberadamente a su enfoque.

¿Cómo se relaciona este ineludible carácter presencial 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. Si debemos vivir con ella, entonces ¿cuál es la vía por la cual ejerce su influencia en la contabilidad? La respuesta de Mattessich ha sido 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, 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, es la contrapartida representacional de la ontología del modelo de la capa de cebolla (OMR).

[2.3.] El carácter de la arbitrariedad no es simplemente aleatorio

Igualmente, la subjetividad viene acompañada por el componente de la *arbitrariedad*. Aquí aparece de nuevo un temor que Mattessich descarta rápidamente. Incorporando la misma advertencia sobre la subjetividad, el examen del carácter arbitrario de la teleología 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, la toma de decisiones o las relaciones entre medios y fines tengan componentes arbitrarios e imprecisos, pero de ahí no debe inferirse que no exista algún tipo de racionalidad.



De nuevo, la aplicación del término “arbitrariedad” a una relación entre medios y fines es cónsona con la elección de los fines. Es obvio que para distintos grupos humanos los objetivos sean arbitrarios en el sentido de que lo 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.

[3.] Una concepción holística: La realidad contable opuesta a la concepción de Mattessich

Hasta ahora, hay un argumento que debería estar suficientemente claro: una cosa es el enfoque *holístico* de considerar el estatus epistemológico de la contabilidad, o sus problemas ontológicos y epistemológicos, como asuntos “enteros”, “completos” o “agregados”, con fines en sí mismos, y otra muy distinta es el enfoque *segmentador* de Mattessich, en el que desagrega los problemas, segmenta los constructos, les despoja privilegios universales y los subordina a fines.

Las discusiones en las cuales *la* realidad contable³ es considerada como una sola entidad están orientadas por los ejes ontológico y epistemológico; es decir, cuando la disciplina o sus referentes devienen objeto de estudio de los ejes. Desde el realismo, la realidad económica y la realidad contable son postuladas como hechos y eventos objetivos, pre-existentes e independientes de la conciencia y la voluntad del contador. Quienes niegan la ontología realista (Hines, 1988, 1989 y 1991; Morgan, 1988) se oponen a considerar la existencia de esos hechos y eventos independientemente del contador. Desde la epistemología, diversos autores se concentran en las relaciones de representación de los constructos contables y sus respectivos hechos y eventos.

En ambos casos, la contabilidad, definida aquí como *una sumatoria de constructos*, con frecuencia es vista holísticamente, agregadamente, y es lo que produce la controversia sobre si hay que oponerse o no a la postulación de *esa* realidad. Podría afirmarse que desde

³Obsérvese el cuantificador lógico implícito: “*toda* la realidad”.



estos puntos de vista, una sumatoria de constructos se opone (o no) a una sumatoria de hechos objetivos, pero siempre *en bloques*.

Varios debates han ocurrido a lo largo de la historia intelectual de las dicotomías en la ontología y la epistemología contables (y seguramente seguirán presentándose en el futuro). Al debate Macintosh *et al.* (2003)-Mattessich (2003) se pueden añadir otros como los sostenidos entre Lee (2006a), Macintosh (2006), Williams (2006) y Lee (2006b). La discusión se originó por la propuesta del FASB (2002) de incorporar a su marco conceptual estándares contables *basados en principios*, en lugar de los tradicionales estándares *basados en reglas*.

Lee estuvo en contra del supuesto filosófico del organismo que existe una realidad económica objetiva independiente de su representación contable. En palabras de Mattessich (2009), los participantes del debate estaban “aconsejando” al FASB acerca de incorporar al marco conceptual aspectos mucho más amplios de la realidad social y económica y propusieron evitar que el organismo continuara suscribiendo la ontología del realismo ingenuo. Para llenar ese vacío, Lee propuso incorporar la teoría del constructivismo de la realidad social de John Searle (1995) al marco conceptual.

Hay muchos más debates que ilustrarían perfectamente el mismo argumento, como el de Alexander y Archer (2003) quienes se opusieron al realismo y a la teoría de la correspondencia de la verdad y defendieron, en su lugar, el realismo interno de Putnam (1981); o el de Solomons (1991a, 1991b) y el estructuralista y postestructuralista Tinker (1991); o las objeciones de Archer (1998) y Mouck (2004) a Mattessich; o la aplicación del constructivismo de Searle (1995) a la contabilidad llevados a cabo por Shapiro (1997 y 1998) y Mouck (2004); o las posiciones de que construimos la realidad de Hines (1988, 1989 y 1991) y Morgan (1988); o la de los positivistas Horngren (1973, 1976), Jensen (1976), Watts (1977), Zimmerman (1980) y Watts y Zimmerman (1978, 1979) vs. Christenson (1983).

Si se observan con cuidado estas disputas, su común denominador es la circunstancia de que tratan la contabilidad como *un bloque* de constructos que intentan representar hechos, *pero*, siempre entre bloques: *la* realidad objetiva *vs.* *los* constructos que la intentan representar. Por el lado postmoderno o idealista que rechaza una realidad objetiva también se observan los mismos bloques: constructos postmodernos que “muestran” la irrealidad de los correlatos y de la representación epistemológica. Y por el lado de la construcción de Searle, los contadores que han aplicado este enfoque a la contabilidad usufructúan sus constructos para dar cuenta de la estructura de la realidad contable como realidad social.

Sin embargo, hay otras posibilidades como la de Mattessich: *no tomar en bloque* las argumentaciones, *no considerarlas* como agregados de constructos, *no pedirle* el mismo rigor epistemológico a la contabilidad y, en cambio, “devaluar” los usos de la representación a una relación con fines. Por motivos de espacio no disponible aquí, en investigaciones posteriores, se examinarán ejemplos de posibles aplicaciones de Mattessich a casos particulares del tratamiento epistemológico de la contabilidad.



[4.] Confusión entre ontología y epistemología

En el debate del 2006 la visión postmodernista de Macintosh (2006) aceptó la existencia de *cosas en sí*: piedras, montañas y átomos que no son creación de la mente humana; aceptó que la verdad o la falsedad acerca de esas cosas no están “afuera” en ese mundo; admitió que cuestiones acerca de la veracidad o la falsedad pertenecen al mundo de la epistemología, y reconoció que las oraciones y el lenguaje son creaciones humanas, puesto que son descripciones (ninguna *descripción del mundo* tiene el mismo estatus existencial que *el mundo*). Mattessich (2009, p. 54) afirmó que suscribía sin inconvenientes esa parte de su teoría.

Sin embargo, cuando Macintosh se fue al extremismo postmoderno de afirmar que los límites entre la ontología y la epistemología son borrosos, a Mattessich no le quedó ninguna duda acerca de su excesivo idealismo. ¿Por qué? Porque Macintosh sostuvo que la diferencia entre ontología y epistemología “implosiona” desde el punto de vista postestructuralista. Para él, identificar alguna realidad bruta es, por definición, epistemología, pues sería “una vía de conocer esta cosa”; y la idea de conocer algo es ontología en el sentido de que “conocer es ser”.

La objeción de Mattessich a esa supuesta implosión entre ontología y epistemología fue la siguiente. En primer lugar, aceptó que la ontología no solo confronta entidades reales, sino que *habla acerca* de ellas por medio de palabras y oraciones que expresan conceptos y proposiciones. Hay, pues, dos asuntos: *los correlatos de la ontología* y *el discurso acerca de esos correlatos* (ontológicos). Esto implica, correctamente en la respuesta de Mattessich, que la representación conceptual no es peculiar solo de la epistemología sino también de la ontología. Ambas disciplinas *representan*, usan constructos. Sin embargo, no son idénticas.

En segundo lugar, Mattessich proporcionó ejemplos específicos que ilustran claramente las diferencias entre ellas. La ontología se preocupa de problemas como la realidad *vs.* la ficción, la existencia *vs.* la no existencia, lo actual *vs.* la probabilidad, la materialidad *vs.* la idealización. En cambio, la epistemología trata de problemas muy distintos: conocimiento *vs.* creencia, verdad *vs.* falsedad, verificación *vs.* refutación (Mattessich, 2009, p. 54). Para él, ambos subconjuntos deben adscribirse a cada disciplina sin ambigüedades; mezclarlos es un error.

Examinemos la respuesta de Mattessich y desarrollémosla. Es cierto que la ontología no solo se confronta con la realidad, con entidades reales, sino que también *se refiere a ellas* por medio de constructos. Así, desde el punto de vista de un realista, *la representación conceptual* (entendida como sumatoria de constructos) ocupa un *lugar comotan importante como* en la epistemología.

Correctamente, de ahí no debe inferirse que ambas disciplinas sean idénticas. Una cosa es la representación (por vía de constructos) de los correlatos (lo óptico) de la ontología y otro asunto muy distinto es que la epistemología, a diferencia de la ontología, lo que estudie sea *la relación entre los meta-constructos y los constructos* y entre *los constructos y los correlatos* de cualquier disciplina (incluyendo los de la ontología); es decir, un asunto es que tanto la ontología como la epistemología *usen constructos para representar sus*



respectivos correlatos y otro muy distinto es que la epistemología *estudie* los problemas de representación (la relación entre meta-constructos, constructos y correlatos). Concluamos que no es lo mismo *representar* que *estudiar una representación*. La ontología y la epistemología (ambas) *representan*, pero la epistemología es la única que *estudia la representación*.

Para Mattessich, los subconjuntos de ejemplos no son idénticos, pues, en sus propias palabras, tratan de cuestiones diferentes. Lo que está diciendo Mattessich, correctamente, es que del hecho de que la ontología relacione (y use) sus constructos con “el otro” lado (el de la realidad), no debe inferirse que la ontología sea idéntica a la epistemología.

Una forma alternativa de expresarlo es afirmando que tanto la ontología como la epistemología *son disciplinas*. Como toda disciplina, *están constituidas por constructos* y aquí se han definido las disciplinas como *sumatorias de constructos*. Ambas son sus sumatorias. Del hecho de que se expresen acerca de sus respectivos asuntos de interés por vía de constructos, no nos autoriza para borrar la distinción entre ellas; de ser así, entonces la economía, o la física teórica, que también son disciplinas (sumatorias de constructos) serían idénticas a la ontología y a la epistemología; y no lo son.

[5.] Lecciones filosóficas como conclusiones

La primera lección que aprendemos de este particular debate es que hay que hacer la correcta distinción entre ontología y epistemología. Mattessich la ejerce y coincide con las de Mario Bunge (1983a, 1983b, 1998), de Hartmann (1953) y de la tradición filosófica. La segunda lección, mucho más vinculada con la sección 3, es que si se observa con cuidado el debate, se notará el flujo central del argumento: que se le está dando un tratamiento *holístico* a la contabilidad.

En tercer lugar, como acaba de observarse, en la postura postmoderna hay una argumentación filosófica hacia la implosión de la ontología y la epistemología. Lo que hubiera parecido una postura válida, en realidad está descansando en el error de no distinguir apropiadamente entre ambas disciplinas. Por ello, revisamos la respuesta correcta de Mattessich a la defensa postmoderna de Macintosh.

Sin embargo, hay otras ocasiones en las cuales el error no descansa en las pretensiones de defender explícitamente una postura filosófica (relativamente válida), sino que simplemente descansan en el error filosófico mismo de no diferenciar acertadamente entre ontología y epistemología. Por ejemplo, en Padrón (2007) es fácilmente observable el nacimiento de este tipo de errores.

Padrón comienza afirmando (incorrectamente) que (“para unos”) el término “epistemología” (su propia traducción de “*epistemology*”) “resulta aproximadamente sinónimo de “gnoseología”. El problema con esta aseveración es que el autor está traduciendo implícitamente la palabra “*epistemology*” como si fuera equivalente a la palabra “epistemología” y no lo son. Dice Padrón:



Una diferencia que vale la pena destacar es que *para unos* la *epistemología* estudia el conocimiento en general, desde un punto de vista filosófico, con lo cual el término *resulta aproximadamente sinónimo de “gnoseología”* (suele ser el caso en el mundo anglosajón, por ejemplo) (énfasis añadidos, Padrón, 2007, p. 2)

Nótese que la expresión “para unos” se refiere al mundo anglosajón, pero primero veamos sus tres errores. ¿Cómo podría corregirse esta primera afirmación? En primer lugar, la “epistemología” (palabra en español) *no* estudia el conocimiento en general. *Tampoco* esa palabra es sinónima de “gnoseología”. Una oración (como la suya: “la epistemología [...] resulta aproximadamente sinónimo de ‘gnoseología’”) en español no puede redactarse así. Es falso, pues en español la palabra “epistemología” no es el equivalente de “*epistemology*” en inglés.

Si la oración se redactara en inglés, sí sería correcto decir “*a branch of philosophy concerned with the nature of human knowledge is called epistemology*” o “*theory of knowledge is epistemology*”. En ese idioma, los términos “*theory of knowledge*” (o “*human knowledge*”) y “*epistemology*” son equivalentes. Esos sintagmas equivalen en español a “gnoseología”; es decir, a “teoría del conocimiento” o “conocimiento humano”. Sin embargo, esa misma oración en español (“epistemología es una teoría del conocimiento en general”) es simplemente falsa.

Traducir la palabra “*epistemology*” como “epistemología” es un error muy generalizado, pues, metafóricamente, “epistemología” en español se parece a “*epistemology*”, se escribe casi como “*epistemology*”, “camina como *epistemology*”, “se viste como *epistemology*”, pero *no es “epistemology”*. En español “epistemología” *no es* una teoría del conocimiento en general, *ni es* equivalente a “gnoseología”. En español “epistemología” es equivalente a “filosofía de la ciencia”. Veamos las equivalencias y los errores.

En inglés: “*epistemology*” = “*theory of knowledge*”
 Pero: “*philosophy of science*” ≠ “*epistemology*” (= “*theory of knowledge*”)
 En español: “epistemología” = “filosofía de la ciencia”
 “gnoseología” = “teoría del conocimiento en general”
 Pero: “epistemología” (= “filosofía de la ciencia”) ≠ “gnoseología” (“teoría del conocimiento en general”)

Traducción incorrecta:

“*epistemology*” no puede traducirse como “epistemología”

Traducción correcta:

“*epistemology*” debe traducirse como “gnoseología” o, alternativamente, como “teoría del conocimiento en general”, y
 “*philosophy of science*” = “filosofía de la ciencia” = “epistemología”
 “*philosophy of science*” debe traducirse como “filosofía de la ciencia”, o como “epistemología” (en español)

Ahora, en cuanto a la jerarquización de las disciplinas entre sí:



En inglés: “*epistemology*” (= “*theory of knowledge*”): es el género (componente superordinado), y
 “*philosophy of science*” es la especie (componente subordinado)

En español las relaciones de subordinación son idénticas:

“gnoseología” (= “teoría del conocimiento en general”): es el género (componente superordinado), y
 “epistemología” (= “filosofía de la ciencia”) es la especie (componente subordinado)

Obsérvese que en ambos casos la filosofía de la ciencia (sea “epistemología”, “filosofía de la ciencia” o “*philosophy of science*”) es *un tipo especial de conocimiento* en relación con *un conocimiento en general* (sea “*epistemology*” o “gnoseología”).

Nótese cómo el primer error de Padrón conduce a uno segundo. Seguidamente afirma que “para otros”, es decir, supuestamente para los casos de “Italia, Francia y Latinoamérica”, sus miembros sí “restringen” la supuesta epistemología a un tipo de conocimiento: al científico.

mientras que *para otros la epistemología se restringe a uno de los tipos de conocimiento*: el científico (en general, suele ser el caso, por ejemplo, en Italia, Francia y Latinoamérica), con lo cual el término pasaría a ser sinónimo de las expresiones “Filosofía de la Ciencia”, “Teoría de la Ciencia”, “Teoría de la Investigación Científica”, etc. A lo largo de esta exposición se asume el segundo de estos dos sentidos del término (énfasis añadidos, Padrón, 2007, p. 2).

Esto es falso, pues como ya observamos, tanto en inglés como en español las jerarquizaciones entre una teoría del conocimiento en general y una filosofía de la ciencia son idénticas. No es que los anglosajones *no* discriminen entre teoría del conocimiento en general y filosofía de la ciencia; *sí lo hacen*. Tampoco es que nosotros (los no anglosajones) *sí* distingamos entre ambas disciplinas; *también lo hacemos*. La dicotomía que asevera que ellos (los anglosajones) no la discriminan y nosotros sí es falsa; tanto ellos como nosotros jerarquizamos claramente ambas.

No es que en inglés “*philosophy of science*” no se subordine a “*theory of knowledge*”; *sí* se subordina, pues “*philosophy of science*” examina *un tipo especial* de conocimiento (el científico). En español ocurre exactamente lo mismo: la “filosofía de la ciencia” (= “epistemología”), de manera simétrica, examina *un tipo especial* de conocimiento (el científico) en relación con “el conocimiento *en general*” (es decir, en relación con la “gnoseología”).

Tercer error: el mismo Padrón se contradice a sí mismo, pues más adelante propone lo que se ha convertido en sus dos “enfoques epistemológicos”: uno de tipo gnoseológico y otro ontológico. Primero sostuvo que en su artículo iba a suponer el segundo de los sentidos: el sentido de que “epistemología” es sinónimo de “filosofía de la ciencia”. Ahora está confundiendo epistemología con ontología y con gnoseología:



Se utilizan dos variables para sistematizar los *Enfoques Epistemológicos*: una es *de tipo gnoseológico*, referida a las convicciones acerca de la fuente del conocimiento, simplificada en dos valores: empirismo/racionalismo. La otra es *de tipo ontológico*, referida a las convicciones acerca de las relaciones del sujeto con la realidad, simplificada también en dos valores: idealismo/realismo (énfasis añadidos, Padrón, 2007, p. 5).

Al afirmar Padrón que hay “dos enfoques epistemológicos” (el gnoseológico y el ontológico), está cometiendo un error similar al de Macintosh, pues la ontología *no es* epistemología; ni implosionan. La ontología *no es* un enfoque epistemológico. Son de naturalezas distintas, y sus objetos de estudio son diferentes; véanse los disímiles problemas de los dos subconjuntos (el de la epistemología y el de la ontología) recién listados de Mattessich (2009).⁴

Como lo ha señalado Searle (1995) con frecuencia, la postura del realismo no es una teoría de la verdad, no es una teoría del conocimiento, no es una teoría del significado y no es una teoría del lenguaje. En consecuencia, no es una teoría epistemológica, ni gnoseológica, ni semántica, ni lingüística; es una teoría ontológica. Afirmar que un posible enfoque epistemológico puede ser del tipo ontológico o del tipo gnoseológico es [1] confundir ontología con epistemología (“manzanas con peras”) y [2] es borrar la jerarquización entre el género (la gnoseología = “*epistemology*” = “*theory of knowledge*”) y la especie (“epistemología” = “*philosophy of science*”).

Una cosa es que una postura epistemológica exija una ontológica (por ejemplo, la teoría epistemológica de la correspondencia de la verdad exige una ontología realista) y otra muy distinta es que esa exigencia “implique” que la ontología sea un tipo de epistemología. La gnoseología tampoco es un enfoque epistemológico, pues hay tipos de conocimiento (gnoseológicos) que no pueden ser estudiados con el enfoque de la filosofía de la ciencia. La ontología no puede ser vista con el enfoque epistemológico, pues son de naturalezas distintas.

Hay un argumento que debería estar suficientemente claro: una cosa es el enfoque *holístico* de considerar el estatus epistemológico de la contabilidad, o sus problemas ontológicos y epistemológicos, como asuntos “enteros”, “completos” o “agregados”, con fines en sí mismos, y otra muy distinta es el enfoque *segmentador* de Mattessich, en el que desagrega los problemas, segmenta los constructos, les despoja privilegios universales y los subordina a fines.

[6.] 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).

⁴Recordemos uno solo: el problema de la existencia vs. la no existencia es un asunto de naturaleza muy distinta al problema la de la verdad vs. la falsedad.



- Alexander, David and Simon Archer [2003]. "On economic reality, representational faithfulness and the 'true and fair override'." *Accounting and Business Research*, 33, 1 (2003), pp. 3-17.
- Archer, S. [1998]. "Mattessich's critique of accounting: A review article." *Accounting and Business Research*, 28, 3 (Summer), pp. 297-316.
- Backer, M. [1966]. "Accounting theory and multiple reporting objectives", in Backer, M. (ed.), *Modern accounting theory*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1966, pp. 439-463.
- Bunge, Mario (1983a). *Treatise on basic philosophy. Vol. 5: Epistemology and methodology I: Exploring the world*. Dordrecht, Holland: D. Reidel Publishing.
- Bunge, Mario (1983b). *Treatise on basic philosophy. Vol. 6: Epistemology and methodology II: Understanding the world*. Dordrecht, Holland: D. Reidel Publishing.
- Bunge, Mario (1998). *Social science under debate: a philosophical perspective*, Toronto, ON: University of Toronto Press.
- Christenson, Charles [1983]. "The methodology of positive accounting." *The Accounting Review*, LVIII, 1 (January, 1983), pp. 1-22.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2002]. *Proposal for a principles-based approach to U.S. Standard Setting*. Norwalk, CT: FASB. [Citado en Mattessich (2009)]
- 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).
- Frankfurt, Harry G. [2006]. *La importancia de lo que nos preocupa: Ensayos filosóficos*. Traducido por Verónica Inés Weinstabl y Servanda María de Hagen. Buenos Aires: Katz Editores, 2006, 270 pp. [Edición original, 1988].
- Hartmann, N. [1953]. *New ways of ontology*. Translated by Richard C. Kuhn from *Neue Wege der Ontologie*. 1949. Chicago, IL: Henry Regnery Company. [Citado en Mattessich, 2009.]



- Hines, R.D. [1991]. "The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world." *Accounting, Organizations and Society*, 16, 4, pp.313-331.
- Hines, R. D. [1989]. "The sociopolitical paradigm in financial accounting research." *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, pp. 52-76.
- Hines, R. D. [1988]. "Financial accounting: In communicating reality, we construct reality." *Accounting Organizations and Society*, 13, pp. 251-261.
- Horngrén, Charles T. [1976]. "Setting accounting standards in 1980," unpublished speech before the Arthur Young Professors Roundtable (March 30-31, 1976).
- Horngrén, Charles T. [1973]. "The marketing of accounting standards." *Journal of Accountancy*, (October 1973), pp. 61-66.
- Jensen, Michael [1976]. "Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting." *Stanford Lectures in Accounting* (Graduate School of Business, Stanford University), Palo Alto, California, pp. 11-19.
- Lee, T. [2006a]. "The FASB and accounting for economic reality." *Accounting and the Public Interest* 6, (2006), pp. 1-27.
- Lee, T. [2006b]. "Reply to commentary: Cunning plans, spinners, and ideologues: Blackadder and Baldick try accounting for economic reality." *Accounting and the Public Interest* 6, (2006), pp. 45-50.
- Macintosh, Norman B. [2006]. "Commentary: The FASB and accounting for economic reality: Accounting-truth, lies, or 'Bullshit'? A philosophical investigation." *Accounting and the Public Interest*, 6, (2006), pp. 22-36.
- 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 [2009]. "FASB and social reality: An alternate realist view." *Accounting and the Public Interest*, 9, pp. 39-64.
- 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.
- Morgan, G. [1988]. "Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice." *Accounting, Organizations and Society*, 13, 5 (1988), pp. 477-485.
- Mouck, T. [2004]. "Institutional reality, financial reporting, and the rules of the game." *Accounting, Organizations and Society*. 29, 5/6, pp. 525-541.
- Padrón, José [2007]. "Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el siglo XXI." *Cinta de Moebio*, 28, pp. 1-28. www.moebio.uchile.cl/28/padron.html.
- Putnam, H. (1981). *Reason, Truth and History*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Searle, John R. [1995]. *The construction of social reality*. New York: The Free Press, 241 pp.
- Shapiro, B. [1998]. "Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussion." *Accounting, Organizations and Society*, 23, 7 (1998), pp. 641-663.
- Shapiro, B. [1997]. "Objectivity, relativism, and truth in external financial reporting: What's really at stake in the disputes?" *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 165-185.
- Solomons, D. [1991a]. "Accounting and social change: A neutralist view." *Accounting, Organizations and Society*, 16, pp. 287-295.
- Solomons, D. [1991b]. "A rejoinder." *Accounting, Organizations and Society*, 16, pp. 311-312.
- Tinker, A. M. [1991]. "The accountant as partisan." *Accounting, Organizations and Society*, 16, pp. 297-310.



Watts, R. L. [1977]. "Corporate financial statements: A product of the market and political processes." *Australian Journal of Management*, (April 1977), pp. 53-75.

Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman [1979]. "The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses." *The Accounting Review*, LIV, 2 (April, 1979), pp. 273-305.

Watts, R. L., and J. L. Zimmerman [1978]. "Towards a positive theory of the determination of accounting standards." *The Accounting Review*, (January 1978), pp. 112-134.

Williams, P. F. [2006]. "Accounting for economic reality: Whose reality, which justice?" *Accounting and the Public Interest*, 6, pp. 37-44.

Zimmerman, J. L. [1980]. "Positive research in accounting." in R. D. Nair and T. H. Williams (eds.), *Perspectives on research* (Graduate School of Business, University of Wisconsin, 1980), pp. 107-128.

