

**RESCANTANDO ALGUNOS ANÁLISIS SOBRE LOS
ABORDAJES ALTERNATIVOS A LA CORRIENTE PRINCIPAL
DEL PENSAMIENTO CONTABLE***

Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

Dra. MARIA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

- ❖ Contadora Pública, F.C.E.- U.B.A.
- ❖ Posgrado en Ingeniería de Sistemas- F. de Ingeniería- U.B.A.
- ❖ Doctora de la Universidad de Buenos Aires-Área Contabilidad.
- ❖ Profesora Asociada Regular del Grupo de asignaturas Contables F.C.E-U.B.A.
- ❖ Docente Investigadora 1.
- ❖ Directora del Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social (CIARS).

* Sobre la base del trabajo presentado en el 18 Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 8° Simposio Regional de Investigación Contable (La Plata, 22 y 23 de noviembre de 2011, Universidad Nacional de LA Plata, Facultad de Ciencias Económicas)

**RESCANTANDO ALGUNOS ANÁLISIS SOBRE LOS
ABORDAJES ALTERNATIVOS A LA CORRIENTE PRINCIPAL
DEL PENSAMIENTO CONTABLE**

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

1. Introducción.

**2. Los Planteos de la Corriente Principal y los enfoques alternativos.
Su difusión en la comunidad académica universitaria argentina.**

3. Mattessich y su propuesta de síntesis

4. A modo de conclusión.

5. Bibliografía.

PALABRAS CLAVE

Corriente Principal – Enfoques Alternativos – Paradigmas Contables

KEY WORDS

Mainstream Accounting – Alternative Approaches – Accounting Paradigms

RESUMEN

En este trabajo rescatamos la relevancia que se le ha dado al tema de los distintos abordajes de la Contabilidad dentro de las discusiones de los Encuentros Nacionales de Investigadores Universitarios del Área Contable y sintetizamos los planteos más difundidos sobre el particular.

Para quienes sostenemos una conceptualización amplia de la Contabilidad, las preocupaciones en torno a los supuestos sobre los cuales se desarrollan las reflexiones sobre la disciplina se tornan fundamentales. Así, no solo hemos asistido a la discusión que desde los años 80 del siglo pasado, dentro de nuestra comunidad contable universitaria, se comenzaba a esbozar alrededor de los planteos del Informe SOATATA de la American Accounting Association, sino que la hemos ampliado, desde los 90, incorporando algunos aportes de la visión interpretativa y de la crítica.

Nos interesa en esta oportunidad adentrarnos un poco en la propuesta formulada por Mattessich a comienzos de este convulsionado milenio respecto a que su metodología condicional-normativa puede constituirse en un camino para resolver el “cisma” que observa en la investigación contable académica entre la Teoría Contable Positiva y lo que él agrupa bajo el paraguas de Visión Crítica-Interpretativa.

Que un autor tan respetado por la comunidad contable académica iberoamericana haya reflexionado acerca de las visiones que se enfrentan a la mirada dominante positiva que resulta predominante en el ámbito

norteamericano, y haya propuesto caminar hacia una síntesis de la mano de quienes pueden separarse de las posiciones extremas de los enfoques en disputa, resulta alentador para quienes vemos en la contabilidad la potencialidad de incidir en la sociedad a través de su contribución a la transparencia, respondiendo a la función de mejorar las relaciones de *accountability* con los distintos públicos interesados, en un camino que, sobre la base de la sustentabilidad, se centre en el bienestar de todos los ciudadanos en una sociedad democrática.

ABSTRACT

In this paper we rescue the relevance given to alternative accounting approaches within the discussions in National Meetings of University Accounting Researchers and outline the most widespread proposals.

For those who support a broad definition of accounting, concerns about the assumptions are basic. Therefore, we have not only participated in the discussions that have been taking place in our accounting community since the '80s around the views included in American Accounting Association's SOATATA, but we have incorporated, since the '90s, some contributions from the interpretive and critical approaches.

We are interested here in going into the proposal Mattessich posed at the beginning of this spasmodic millennium stating that his conditional-normative approach may be a way to solve the "schism" he observes between academic Positive Accounting Theory and what he groups under the umbrella of Critical-Interpretive View.

The fact that an author widely respected by the academic accounting community in Spain and Latin America has paid attention to the approaches that confront the dominant positive view in the US context and has suggested walking towards a synthesis hand in hand with those who can separate themselves from extreme positions is quite encouraging for those who see in accounting the potential to have a positive impact in society through its contribution to transparency, within its function of improving accountability relationships with stakeholders, in a road that, on

the grounds of sustainability, focuses on the wellbeing of all the citizens in a democratic society.

1. Introducción.

Para quienes sostenemos una conceptualización amplia de la Contabilidad, las preocupaciones en torno a los supuestos sobre los cuales se desarrollan las reflexiones sobre la disciplina se tornan fundamentales.

Así, desde los años 80 del siglo pasado, dentro del entonces Instituto de Investigaciones Contables "Juan Alberto Arévalo" de la Facultad de Ciencias Económicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA¹, con la curiosidad intelectual que compartimos con el Dr. García Casella y en su misma línea de poner en discusión dentro de la comunidad de investigación contable argentina trabajos que se venían efectuando en otros espacios académicos (y en algunos casos también profesionales y de otros interesados en la información contable), hemos tratado de capturar y sistematizar algunos aportes que se estaban desarrollando en otros países en los que la discusión disciplinar cuenta con una tradición importante.

La posibilidad de compartir estas discusiones en espacios de intercambio con investigadores universitarios de Argentina² se efectivizó a partir del momento en el que el Dr Mario Biondi, Director del Instituto de Investigaciones Contables- a pesar o, quizás, precisamente debido a su escepticismo en ese momento con relación a la aproximación científica de

¹ En la actualidad constituye la Sección de Investigaciones Contables dentro del IADCOM.

² Recuérdese que en ese entonces no existía la fabulosa herramienta de Internet que nos permite en la actualidad no solo intercambiar ideas con otros colegas sino acceder a numerosísimos trabajos de investigación sin necesidad de luchar porque se prioricen en las asignaciones presupuestarias ciertas publicaciones en papel que pocos consultan y cuyo costo las ponía en un nivel difícil de justificar para una universidad pública de la masividad de la UBA, que tiene que administrar recursos escasos para satisfacer a gran cantidad de alumnos y docentes. A pesar de ello, vale destacar que "el Instituto" constituía un centro de consulta permanente para investigadores de distintas universidades del país por los libros y revistas que se adquirían -de los cuales resultaba depositario transitorio- y por los que había donado la familia de su ex director, el Dr. Raúl Bértora.

la investigación contable en el ámbito universitario que sostenía García Casella- concibió la realización de estos Encuentros de Investigadores Universitarios, el primero de los cuales se llevó a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA en 1995.

En este trabajo, además de rescatar la relevancia que dentro de las discusiones de estos Encuentros se le ha dado al tema de los distintos abordajes de la Contabilidad y sintetizar los planteos más comunes sobre el particular, nos interesa adentrarnos un poco más en la propuesta planteada por Mattessich (2002a) a comienzos de este convulsionado milenio respecto a que su metodología condicional-normativa puede constituirse en un camino para resolver el "cisma" que observa en la investigación contable académica entre la Teoría Contable Positiva y lo que él agrupa bajo el paraguas de Visión Crítica-Interpretativa.

2. Los Planteos de la corriente principal y los enfoques alternativos. Su difusión en la comunidad académica universitaria argentina.

Cuando en 1996, en el marco del II Encuentro Nacional de Investigadores del Área Contable, presentamos un trabajo cuyo objetivo era difundir en nuestro medio algunas propuestas de autores extranjeros sobre distintas metodologías para justificar el conocimiento contable, lo hicimos desde la convicción de que el planteo y definición de los problemas relevantes en nuestra disciplina, así como la metodología a emplear, resultan de supuestos que definen las cosmovisiones de los investigadores y que la exteriorización de dichos supuestos y la discusión de las limitaciones inherentes a cada uno puede ayudarnos a mejorar los aportes de nuestras investigaciones.

En ese entonces, por lo que conocíamos de la comunidad contable universitaria académica argentina, los abordajes alternativos a la corriente principal del pensamiento contable no se habían hecho presentes³ y, en nuestro caso particular, su hallazgo se produjo gracias a

³ Cabe aclarar que tampoco se había producido en nuestro medio ese "despertar de la investigación empírica" al que alude Tua Pereda (1991) que propició el desarrollo de la Teoría Contable Positiva en Estados Unidos.

un interesante artículo de Chua (1986) -al que accedimos en el Instituto de Investigaciones Contables Juan Alberto Arévalo en un ejemplar de *The Accounting Review* - que realizaba un estudio abarcativo de la investigación contable y que, aún en la actualidad -aunque no toma en cuenta a autores como Derrida y Baudrillard que marcaron tendencia- continúa siendo citado por diversos académicos que refieren al tema.

Dentro de nuestro medio, comenzaban a discutirse en esa época con mayor énfasis aproximaciones en torno a los distintos enfoques existentes dentro de la corriente principal del pensamiento contable (así como ocurre, por ejemplo, con el análisis que se efectuó dentro del Informe SOATATA de la AAA (1977) que marca diferencias entre el paradigma “antropológico inductivo”, el de “ingreso verdadero/deductivo”, las diversas aproximaciones de la “utilidad” y la “información/economía” y que fue tomado como objeto de estudio por Belkaoui (1993) y por Tua Pereda (1991). Los investigadores de todos esos enfoques, según Chua, comparten un conjunto común de supuestos sobre el conocimiento, sobre la realidad física y social y sobre la relación entre teoría y práctica.

A continuación transcribimos el Cuadro en el que sintetizábamos los abordajes del denominado “enfoque multiparadigmático” de la Contabilidad de SOATATA - sobre el que también señalábamos, en coincidencia con García Casella, que se refiere más precisamente al segmento patrimonial o financiero- cuyos aspectos principales refería Belkaoui (1993) en el capítulo que titulaba *La Contabilidad: una ciencia multiparadigmática*⁴.

⁴ En *Accounting, a Multiparadigmatic Science* Belkaoui (1996) retoma estas cuestiones.

CUADRO A

RESUMEN COMPARATIVO ENFOQUES DE LA CORRIENTE PRINCIPAL DE LA CONTABILIDAD (FINANCIERA)

ENFOQUES	ASPECTOS CENTRALES	METODOLOGIA UTILIZADA
ANTROPOLOGICO/ INDUCTIVO	Se centran en la explicación y justificación de las prácticas contables vigentes. Algunos intentan explicar el rol de la gerencia en la determinación de las prácticas contables.	- Razonamiento analítico. - Investigación a través de relevamientos. - Métodos observacionales. - Técnicas empíricas.
INGRESO VERDADERO / DEDUCTIVO	Buscan construir una teoría contable fundamentándose en conceptos provenientes de la economía. Proponen un modelo particular de valuación de activos y determinación de ingreso distinto del de costo histórico.	- Razonamiento analítico. - En general parten de objetivos y postulados sobre el contexto y de allí derivan métodos específicos.
UTILIDAD PARA LA DECISION / MODELO DE DECISION	Consideran la utilidad de la información para un modelo de decisión particular y en función de ello seleccionar, la mejor alternativa contable.	- Técnicas empíricas para determinar la capacidad predictiva de los distintos ítems de información.

ENFOQUES	ASPECTOS CENTRALES	METODOLOGÍA UTILIZADA
UTILIDAD PARA LA DECISION / DECISOR / COMPORTAMIENTO O AGREGADO DEL MERCADO	Consideran que la UTILIDAD para la decisión de las variables contables puede derivarse de la respuesta agregada del mercado. Trabajan con el supuesto de competencia perfecta.	- Investigaciones empíricas utilizando variantes de modelos de valuación de activos de capital o de capitalización de dividendos.
UTILIDAD PARA LA DECISION / DECISOR / USUARIO INDIVIDUAL	Se centran en el proceso de comportamiento individual y tratan de comprenderlo, explicarlo y predecirlo para contextos contables tanto externos como internos .	- Técnicas de observación - Cuestionarios - Entrevistas - Experimentación
INFORMACION / ECONOMIA	Plantean que la información debe ser valuada en términos económicos dentro de la estructura formal de la teoría de la decisión y la teoría económica.	- Razonamiento analítico basado en la teoría de la decisión estadística y en la teoría económica de la elección.

FUENTE: RODRIGUEZ DE RAMIREZ (1996)

Con respecto a Chua (1986) y su caracterización de las corrientes en función de los supuestos que sostienen sobre el conocimiento, sobre la realidad física y social y sobre la relación entre teoría y práctica, presentamos una síntesis en el **Cuadro B**.

CUADRO B

CARACTERIZACIÓN DE ENFOQUES SEGÚN CHUA

	SUPUESTOS SOBRE EL CONOCIMIENTO	SUPUESTOS SOBRE LA REALIDAD FÍSICA Y SOCIAL	SUPUESTOS SOBRE LA RELACIÓN ENTRE TEORÍA Y PRÁCTICA
CORRIENTE PRINCIPAL	<p>La teoría es independiente de las observaciones que pueden utilizarse para verificarla (en el sentido positivista) o para falsearla (en el sentido popperiano)</p> <p>Se acepta la explicación científica hipotético-deductiva y muchos hacen referencia al "método científico".</p> <p>Se utilizan métodos cuantitativos para la recopilación y análisis de datos. Se desprecian los métodos "blandos" como los estudios de casos.</p>	<p>La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto.</p> <p>Se asume a nivel individual y organizacional la existencia de un único objetivo (maximización de la utilidad) y racionalidad de medios a fines.</p> <p>Hay un supuesto implícito de orden controlable. El conflicto se percibe como disfuncional.</p>	<p>Se aceptan las estructuras institucionales existentes.</p> <p>La contabilidad es neutral y específica medios pero no evalúa fines, con lo cual tiende a preservar el status quo.</p>
ENFOQUE INTERPRETATIVO	<p>La realidad social es emergente, creada subjetivamente.</p> <p>Se busca proporcionar explicaciones científicas sobre la intención de los individuos.</p> <p>El criterio utilizado para merituar dichas explicaciones es la consistencia lógica y la interpretación subjetiva. La adecuación de una teoría (o explicación de intención) está dada por el grado en que los actores sociales están de acuerdo con la explicación que se da de sus intenciones.</p> <p>Se favorece la utilización de metodologías similares a las aplicadas por los antropólogos que tienen en cuenta la observación, las pistas proporcionadas por el lenguaje y los detalles de la conducta manifestada por los actores en situaciones cotidianas no preparadas.</p>	<p>La realidad social es emergente, creada subjetivamente y objetivada a través de la interacción de los individuos.</p> <p>Todas las acciones tienen un significado e intencionalidad, los que son asignados retrospectivamente basándose en prácticas sociales e históricas.</p> <p>Se asume el orden social y el conflicto se resuelve a través de planes comunes de significación social.</p>	<p>La teoría busca sólo explicar las acciones y ayudar a que la gente comprenda el significado de las mismas. Al no intentar controlar los fenómenos empíricos, no tiene aplicación técnica.</p>

	SUPUESTOS SOBRE EL CONOCIMIENTO	SUPUESTOS SOBRE LA REALIDAD FÍSICA Y SOCIAL	SUPUESTOS SOBRE LA RELACIÓN ENTRE TEORÍA Y PRÁCTICA
ENFOQUE CRÍTICO	<p>Los criterios para juzgar las teorías son temporales y dependen del contexto.</p> <p>Tienden a excluir la modelización matemática o estadística de situaciones y propugnan la utilización de investigaciones en las organizaciones mismas y en los contextos en los que los actores sociales se desenvuelven haciendo énfasis en explicaciones históricas detalladas.</p>	<p>La realidad empírica se halla caracterizada por relaciones objetivas que se transforman y reproducen a través de la interpretación subjetiva.</p> <p>Los seres humanos tienen potencialidades internas que no pueden emerger debido a mecanismos restrictivos provenientes de los sistemas de dominación vigentes.</p> <p>El conflicto es considerado endémico a la sociedad y surge como producto de la injusticia y de la ideología en los ámbitos social, económico y político que oscurecen la dimensión creativa de los seres humanos.</p>	<p>La teoría tiene un imperativo crítico: identificar y destruir las prácticas de dominación e ideológicas, ésto implica salir de la posición tradicional que se abstiene de la evaluación de los fines.</p>

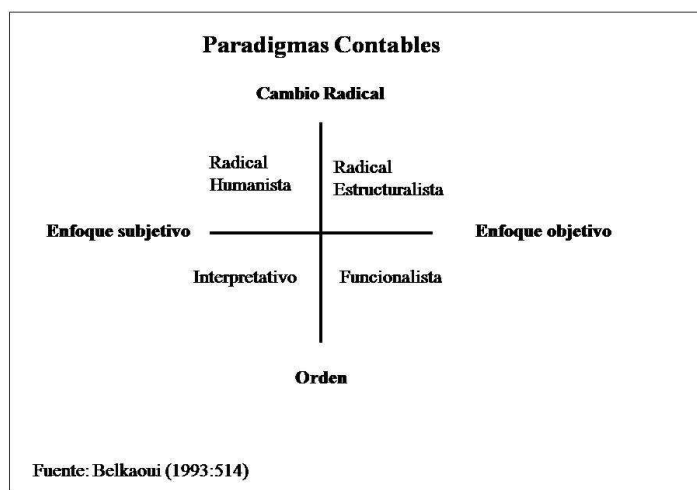
FUENTE: elaboración en base a análisis de Chua (1986) en Rodríguez de Ramirez (1996)

Aunque, como en el caso de todas las clasificaciones, la de Chua también adolece de limitaciones⁵, siempre permaneceremos agradecidos a su sistematización de conjuntos alternativos de supuestos que caracterizan y definen otro tipo de problemas a los que se ofrecen otras

⁵ Señalábamos en esa oportunidad (Rodríguez de Ramirez, 1996) que resultaba bastante estereotipado el enfoque de Chua que sugiere que la problemática social se encuentra en el abordaje interpretativo y, sobre todo, en el crítico y no aparece en el tradicional. En nuestra opinión, dentro de la corriente dominante en el pensamiento contable en ese momento, no todos los autores se abstendían de considerar nuevas perspectivas provenientes, por ejemplo, del conflicto como inherente a las organizaciones. La racionalidad de medios a fines y el supuesto de competencia perfecta también resultaban puntos controvertidos y la necesidad de vincular los ámbitos micro y macro contables, tomando en cuenta los factores contextuales, se encontraba dentro de las cuestiones trascendentes que encarábamos algunos estudiosos, aunque, obviamente, aquellos con una conceptualización amplia de la Contabilidad que supera el segmento patrimonial o financiero.

soluciones y que han enriquecido nuestra comprensión de los fenómenos contables y su relación con los distintos contextos en que se producen.

También por ese entonces – aunque no lo incluimos en el trabajo de 1996- habíamos descubierto en Belkaoui (1993:514) una interesante sistematización de enfoques a través de un diagrama de cuatro cuadrantes inspirado en el marco propuesto por Burrell y Morgan (1979)⁶ en el que ubicaba los distintos “paradigmas contables”, con clara distinción del paradigma funcionalista dominante de los enfoques alternativos referidos *supra*.



⁶Sintetiza Belkaoui (1993:513) que estos autores aportaron dos conjuntos de supuestos sobre la ciencia social y sobre la sociedad. Los supuestos sobre la ciencia social se refieren a la ontología del mundo social (nominalismo vs. realismo), la epistemología (antipositivismo vs. positivismo), la naturaleza humana (voluntarismo vs. determinismo) y la metodología (ideográfico vs. nomotético) y pueden pensarse en términos de la dimensión *subjetiva-objetiva*. El supuesto sobre la naturaleza de la sociedad, se refiere al debate entre *orden* y *conflicto* o como lo denomina más precisamente, el debate entre *regulación* y *cambio radical*.

Larrinaga González (1999), desde España y con mayor profundidad y posterior difusión que nuestro modesto trabajo introductorio de 1996, también se ocupó de presentar las perspectivas alternativas de investigación en contabilidad con el propósito manifiesto de “sostener la oportunidad de emprender estudios sobre la base de presuposiciones alternativas al funcionalismo”. Concluye “respaldando la validez de las perspectivas alternativas de investigación” y “demostrando la riqueza que aportan diferentes planteamientos científicos” y proponiendo el diálogo y la convivencia de visiones diferentes. Así, sostiene:

El potencial de las perspectivas alternativas radica en el debate que generan sobre las presuposiciones de la contabilidad para evidenciar la necesidad de que la investigación en contabilidad sea consciente de sus propios valores y creencias sobre la naturaleza de las ciencias y de la sociedad y consecuentemente con las implicaciones que sus valores pueden tener sobre los resultados. (Larrinaga González, 1999:128)

En forma similar nos pronunciábamos en Rodríguez de Ramirez (1996):

Creemos que resulta necesario conocer cuáles son los supuestos subyacentes en las distintas propuestas que se efectúan en contabilidad. Ello nos puede ayudar, por ejemplo, para desmitificar o desacralizar la priorización que algunos hacen de la utilización de determinados abordajes netamente empíricos que hacen uso de la experimentación de laboratorio para el análisis de hechos sociales cuya naturaleza misma se resiste al cierre que implican tales experimentos. Del mismo modo, las deducciones que parten de concepciones teóricas económicas que asumen la competencia perfecta y la racionalidad del individuo y de los grupos, se nos presentarán también como limitadas a pesar de la rigurosidad lógica con que deriven consecuencias observacionales de sus hipótesis de partida y de la forma en que definan la contrastación a efectuar.

Aquel y Cicerchia (2011), en el marco del proyecto de investigación ECO123 radicado en la Escuela de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la UNER, analizan la

vinculación existente entre los distintos enfoques de la investigación contable con la Teoría social moderna⁷. Entienden que la teoría positiva, como heredera del positivismo, presenta a la contabilidad como “una práctica que se puede explicar y predecir” y que busca “en la empiria la validez de sus enunciados como vía para construir teorías sólidas”. Por su parte, la corriente crítica-interpretativa, se asienta en la hermenéutica y en la escuela crítica, por lo que se interpreta a la contabilidad como “un conjunto de prácticas con significación que afectan el mundo y la realidad social” lo que nos ubica “frente a una tecnología vital para el desarrollo de las relaciones sociales e institucionales de la sociedad contemporánea”.

3. Mattessich y su propuesta de síntesis.

*If the heart of accounting is “valuation”,
And its pulse is “counting”,
Then, “information” is its mind,
And “accountability” its soul.
(Mattessich, 2008:301)⁸*

Mattessich – un incuestionable referente de los planteos acerca de la necesidad de elaborar una teoría general de la Contabilidad-también se ocupó del tema a partir de los comienzos de este convulsionado milenio, llegando a plantear (Mattessich, 2002a) que su metodología condicional normativa puede constituirse en un camino para

⁷ Las autoras (Aquel y Cicerchia, 2011:18-19) sintetizan las perspectivas que en el siglo XIX –sobre la base de distintos supuestos acerca del mundo social- procuraban responder a la crisis que plantearon la revolución industrial y la revolución francesa: a) el *positivismo* que postula la necesidad de crear una “nueva ciencia social que resulte garante del orden”; b) el *materialismo histórico*, que al considerar que la ciencia es teoría y acción busca la “transformación social” develando el antagonismo y las contradicciones del modo de producción capitalista y la explotación como la clave explicativa de este modelo y c) el *historicismo alemán* que aspira a superar la crisis a través del “aumento de la racionalidad” y la construcción de tipos ideales. En el siglo XX, aparece la teoría crítica de la Escuela de Frankfurt que reactualiza al marxismo para responder al nuevo contexto, a la vez que registra en algunos autores la influencia de Weber y su actitud hermenéutica (búsqueda de sentido, en captar la intención de la acción).

⁸ Que traducimos: Si el corazón de la contabilidad es la “valuación”/y su pulso el “contar”/entonces, la “información” es su mente/ y la “accountability” su alma.

resolver el cisma que se observa en la investigación contable académica entre la Teoría Contable Positiva (TCP) (en inglés PAT por *Positive Accounting Theory*) y la Visión Crítica-Interpretativa (VCI) (en inglés CIV por *Critical Interpretive View*) y alcanzar así una síntesis.

Distingue el autor entre las siguientes metodologías rivales:

- **Normativa** en sentido explícito (deliberado) o implícito (oculto). Ejemplifica la variante explícita en la teoría de la primera escuela “ética” alemana de dirección y administración de empresas (que con Schar sostiene una política empresarial orientada a minimizar los costos para favorecer a los consumidores) y en los representantes de la VCI que han admitido en forma general “unas normas éticas, ambientalistas y a veces de orientación marxista”. En tanto, la versión implícita, con juicios de valor más pragmáticos que éticos, la sitúa, entre otros, en Edwards y Bell (1961), Moonitz (1961), Sprouse y Moonitz (1962), Chambers (1966), Ijiri (1967), Sterling (1970). A los enfoques teóricos normativos se los denosta señalando que los juicios de valor llevan a conclusiones que no son “neutrales” desde un punto de vista científico.
- **Positiva**, empírica, que aparece hacia finales de los 60 y en los 70 como reacción a la investigación tradicional a la que considera no científica y normativa. Sus representantes - entre ellos Beaver (1981) Watts y Zimmerman (1986, 1990)- se presentan como “no contaminados por juicios de valor”, aunque aclara Mattessich que, desde el punto de vista estrictamente lógico, debe admitirse que la propia ciencia no puede desarrollarse sin ciertos juicios de valor (pre científicos) y señala que ello es particularmente evidente en las ciencias económicas donde la maximización de la riqueza suele asumirse como norma pre científica por parte del enfoque neoclásico, con lo que ofrece un buen ángulo para que los autores enrolados en la VCI (desde una base crítica, post estructuralista, deconstruccionista y/o posmoderna) señalen que todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y ninguna revela lo que es “verdadero” y “real”. La base epistemológica del enfoque positivo que confiere a la contabilidad el carácter de ciencia

abarca “desde los conceptos carnapianos de verificación y confirmación estadística a versiones más o menos sofisticadas del falsificacionismo popperiano”.

- **Condiciona-normativa** (su propia propuesta), que trata de establecer los medios apropiados para un fin determinado (a diferencia de describir un comportamiento o señalar cómo debería ser el comportamiento en una situación ideal), aunque aclara que, si se desea, también puede analizar el fin en sí mismo. Es aquí en donde Mattessich cita a Blaug (1978) – cuando este autor se refiere a la posibilidad de efectuar un análisis científico de los fines en la teoría económica- como ejemplo de que este enfoque ya ha sido utilizado por economistas y por los partidarios de la investigación operativa en los años 50 del siglo pasado, para aclarar que no se atribuye ser “el padre del método condicional normativo”, sino quien propone su utilización para la investigación contable.

Indica Mattessich (2002: 188) - tras hacer foco en la ventaja que representa su enfoque de poder relacionar normas con proposiciones de medios-a-fines⁹ que, en principio, están abiertas a verificación – las siguientes dos diferencias básicas entre su propuesta y las de la TCP de la corriente principal y la de su detractora, la VCI:

- se explicitan las normas y juicios de valor en relación con los objetivos que se persiguen;
- se intenta hallar relaciones de medios-a-fines satisfactorias (e, incluso, óptimas).

⁹ En nota 3 al pie resume:

Las relaciones de medios-a-fines (hipótesis instrumentales) están basadas en relaciones de causa-efecto (hipótesis positivas), pero las trascienden al concentrarse en un objetivo especificado y en las “herramientas” que conducen al logro de este propósito con un grado deseable de eficacia. Al referirse a los *imperativos hipotéticos* (de habilidad), es probable que Immanuel Kant tuviera en mente una idea similar. (Mattessich, 2002:188, la traducción es nuestra).

Aclara el autor que ya en su obra de 1964, sin utilizar el término “condicional-normativo” se había pronunciado por ese enfoque al referirse a complementar lo que denominaba los “supuestos básicos” con los “supuestos subrogados”, empíricamente vacíos, que servirían para contener hipótesis específicas sobre relaciones de medios a fines (sobre valoración, clasificación, etc.) dependiendo del propósito de información particular que se formule.

Queda claro que no se trata de una tarea sencilla, en tanto reconoce que las conexiones entre medios y fines resultan sumamente complejas, sobre todo en nuestra disciplina en que hay numerosas interconexiones y las metas pueden alcanzarse por distintos medios que, a su vez, pueden contribuir a lograr varios fines. El tema de determinar qué medios permiten alcanzar un fin concreto de la manera más eficaz ha sido abordado a través de pruebas de ensayo y error e “inferencias relativamente vagas”, siendo el desafío darle “mayor científicidad” a este camino.

En tanto los partidarios de ambos enfoques no están dispuestos a lograr un acercamiento (y en el caso de la VIC esto se manifiesta en una posición radicalizada, confrontativa y antagónica característica de quienes aspiran a posicionarse frente a los que ostentan protagonismo en el paradigma dominante), Mattessich sostiene que la posición intermedia de la teoría condicional normativa puede representar un punto de partida para lograr la síntesis que permita llenar el vacío creado por los enfoques en disputa.

Cabe resaltar que Mattessich agrupa dos corrientes – la *crítica* que se basa más en el conflicto, en las relaciones de poder y en cómo se promueve el cambio social y la *interpretativa* más interesada en comprender y en captar el significado de lo que se dice y en buscar los contextos históricos donde se desarrolla la contabilidad - para oponerlas a la “mirada dominante positiva”.

Mattessich (2002a:197) marca los siguientes rasgos comunes a las corrientes filosóficas y a la VIC que se sintetizan en la *actitud crítica* de sus pensadores hacia los métodos científicos y sociales tradicionales:

- una concepción *relativista* de la verdad, la razón a ciencia y la historia;
- un *antirrealismo* que se manifiesta en la adopción de un constructivismo social y de sus consecuencias ontológicas y epistemológicas;
- un interés por las *relaciones de poder* en el ámbito de la sociedad

También sugiere Mattessich, (2002a:204) en relación con los criterios de verdad un criterio múltiple mediante el cual, y según el contexto, se podría utilizar la teoría de la coherencia (del racionalismo), el criterio de la demostración positivista (del empirismo), el de la falta de pruebas (del racionalismo crítico) o varios de ellos conjugados y a la vez. Ello se encuentra en consonancia - como lo exterioriza el autor en un trabajo anterior- con el realismo crítico de Bunge. Así en la siguiente cita aparece esta idea:

Thus, I find myself in agreement with Bunge's (1983a, pp.94-198; 1983, pp.58-154) "critical realism" which calls for *multiple testing* procedures that encompass not only the "coherence theory" of rationalism, but also the "positive evidence" of empiricism, and the "lack of negative evidence" of critical rationalism. (Mattessich, 2000:10)

En lo que se refiere a los supuestos ontológicos¹⁰, el autor (Mattessich, 1995:43-51 y Mattessich, 2002b) desarrolla el "modelo de las capas de la cebolla" de la realidad, que considera debería servir de base para un "punto de vista crítico-realista que reconoce la realidad física y biológica como algo independiente de *todas* las mentes y la realidad social como algo independiente de *algunas* (justamente, de las de los que *no* están involucrados en la creación del segmento de realidad particular).

¹⁰ No hemos de referirnos aquí al artículo que recientemente se publicó del autor (Mattessich, 2012) denominado "Contabilidad, Ontología y el futuro" que - aun reconociendo que hemos leído solo por encima- no consideramos pueda aportar a una disciplina social como la contabilidad que ubica al bienestar del ser humano en el centro de la atención, en tanto tiene una fuerte base en la "ontología de sistemas de orientación computacional" y propone avanzar de la visión antropocéntrica hacia lo que denomina "una ontología cósmica que vincule la realidad cuántica, que tiene implicaciones fuertes en las innovaciones de las ciencias computacionales y de la información".

Mattessich (2002a:203-4), para alejarse de los extremismos y en favor del término medio aristotélico, señala que es preciso:

1. Reconocer que la ciencia, aun siendo incapaz de ofrecer verdades absolutas, ha demostrado, a pesar de sus limitaciones y ocasionales excesos, que es una fuente "razonablemente fiable" de información acerca de la estructura de las muchas facetas y planos en que se muestra la realidad. Agrega que "no deben confundirse los valores y juicios de valor de la comunidad científica en general con los de aquellas personas que explotan a la ciencia". Es decir, ni sacralizarla ni negarla.
2. Preocuparse por la dominación de la ciencia, de la tecnología y la economía que puede ejercer una élite política y financiera (aclara que se trata aquí con un segundo nivel de juicios de valor que afecta a la ciencia, sus consecuencias y sus resultados). Se refiere a que la maximización de beneficios a corto plazo sin límites no permitirá resolver la crisis que atraviesa el mundo y a las dificultades concretas para regular los comportamientos de las multinacionales que son nocivos para la sociedad y el ambiente, en tanto estas organizaciones tienen poder no solo para desplazar sus actividades sino para influir sobre los procesos mismos de regulación. Sugiere que el desafío más importante del nuevo milenio para solucionar el problema de la supervivencia de la humanidad podría referirse a ampliar el enfoque tradicional de contabilización de la riqueza económica en pos de una verdadera rendición de cuentas y responsabilidad por el ambiente ("extend the traditional accounting for economic wealth to a genuine accountability for the environment")
3. Prestar mayor atención a las normativas y a los juicios de valor. Sostiene en este sentido que:

Only through reliable information about which tool leads to which end in a socially efficient goal is way it is

possible to judge whether a declared goal is actually pursued. (Mattessich, 2002a:205)

Que traducimos:

Solo a través de información confiable sobre cuál herramienta conduce a cuál fin de manera socialmente eficiente es posible juzgar si un objetivo declarado se ha alcanzado realmente.

Para adaptarse a su enfoque condicional-normativo, propone a los estudiosos:

- Respetar e incluso reproducir, el trabajo de los teóricos normativos de tiempos pasados, o al menos el de los que sugirieron alternativas diferentes para diferentes objetivos (como Edwards y Bell)
- Ampliar sus miras para darse cuenta de que la Contabilidad es una disciplina aplicada.
- Esforzarse por distinguir entre fines y medios e intentar coordinarlos en una relación deductiva cargada de sentido (de ser posible, empírica), tratando de "objetivar las cuestiones normativas a base de mostrar una variedad de alternativas relevantes y opciones al usuario".
- Superar las inferencias imprecisas y los procedimientos de ensayo y error, y tratar de desarrollar una teoría más científica de relaciones entre medios y fines.
- Tener muy presente que el entorno académico de la contabilidad está contenido en el orden superior de la ciencia.

Mattessich se revela escéptico con relación a la posibilidad concreta de que los seguidores más incondicionales de la PAT y la CIV acerquen posiciones. Se confiesa simpatizante de la rama moderada de la línea crítico interpretativa "por su interés en las cuestiones filosóficas" (Mattessich, 2006). En este sentido, encontramos interesante su rescate de Habermas (Mattessich, 2002a:203) como defensor del diálogo "racional" para la síntesis que anhela.

4. A modo de conclusión.

En el ámbito de estos Encuentros de Investigadores, concebidos como un espacio de encuentro e intercambio de ideas para quienes desde el ámbito académico pretendemos mejorar los aportes que puede realizar nuestra disciplina, la discusión sobre los enfoques alternativos al *mainstream* ha permitido enriquecer nuestro análisis y, en muchos casos, ha contribuido a disparar la reflexión sobre problemáticas que se vinculan con nociones tan elusivas como la “transparencia”, la “accountability” y la sustentabilidad.

Que un autor como Mattessich - tan respetado por la comunidad contable académica iberoamericana- haya reflexionado acerca de las visiones que se enfrentan a la “mirada dominante positiva”- que resulta sobre todo predominante en el ámbito norteamericano- y haya propuesto caminar hacia una síntesis de la mano de quienes pueden separarse de las posiciones extremas de los enfoques en disputa resulta alentador para quienes vemos en la Contabilidad la potencialidad de incidir en la sociedad a través de su contribución a la transparencia, respondiendo a la función de mejorar las relaciones de *accountability* con los distintos públicos interesados, en un camino que, sobre la base de la sustentabilidad, se centre en el bienestar de todos los ciudadanos en una sociedad democrática.

5. Bibliografía.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1977), **Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance - SOATATA**, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, 1977, reimpresso en 1991. Traducción de García Casella, Carlos Luis, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, diciembre de 1995.

AQUEL, S.S y CICERCHIA, L. (2011). “Alternativas vigentes en investigación contable: una introducción a su estudio”, *Saber Es*, N° 3, p. 15-26.

BELKAOUI, A.R. (1993). “Accounting: A Multiple Paradigm Science”, Cap. 17 en **Accounting Theory**, The Dryden Press, Hartcourt Brace Jovanovich College Publishers, Great Britain, P. 496 - 527. Traducción de Rodríguez de Ramirez,

María del Carmen, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, junio de 1996.

BELKAOUI, A.R. (1996). **Accounting, a Multiparadigmatic Science Belkaoui**, Quorum Books, Westport, US.

CHUA, W.F. (1986) "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, Vol LXI, N° 4, October , p 601 - 632.

LARRINAGA GONZALEZ, C (1999). "Perspectivas alternativas de investigación en Contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, N° 3, enero-junio, p. 103-131.

En <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45>

MATTESSICH, R. (2000). **The beginnings of accounting thought – Accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)**, Garland Publishing, New York. En http://books.google.com.ar/books?id=Vc03jr6x14wC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_book_other_versions#v=onepage&q&f=false

MATTESSICH, R. (2002a). "Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach", *Canadian Accounting Perspectives*, Vol 1, N°2, p. 185-216.

MATTESSICH, R. (2002b). "Accounting representation and the onion model of reality: A comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality", *Accounting Organizations and Society*,

MATTESSICH, R. (2002c). **Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía**, Traducción del tratado de 1964 García Casella y Rodríguez de Ramirez, La Ley, Buenos Aires.

MATTESSICH, R. (2006). "Qué le ha sucedido a la Contabilidad?", Discurso en oportunidad de recibir el Doctorado Honoris Causa de la Universidad de Málaga, Mayo 18, 2006. En http://www.uma.es/publicadores/gabinete_r/wwwuma/disc_mattesich_honoris.pdf (consulta 30-10-2012).

MATTESSICH, R. (2008). **Two Hundred Years of Accounting Research**, Routledge, New York.

MATTESSICH, R. (2012). "Contabilidad, Ontología y el futuro", *Contabilidad Universidad de Antioquia*, N° 60, Medellín, enero-junio, p. 15-40.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. del C. (1996): "La metodología en contabilidad: ¿uniformidad o diversidad?", *Anales del IIº Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable* p. 77 - 95. En publicación *Contabilidad y Auditoría* del Instituto de Investigaciones Contables, Año 3, N° 5, Mayo 1997, p. 38 - 52.

RODRÍGUEZ de RAMÍREZ, M. del C. (2004): "Contabilidad Social y supuestos ontológicos divergentes", *Anales del 10º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*", Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos, Paraná, 2 de julio - *Contabilidad y Auditoría*, Publicación del Instituto de Investigaciones Contables, N° 21, Año 11, junio 2005, p. 13-28.