



DOCUMENTOS DEL CIECE
SERIE "TECNOLOGÍAS SOCIALES"

**La Representación Contable y el Modelo de
Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación
con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y
su Hiperrealidad**

Richard Mattessich

Centro de Investigación en Epistemología
de las Ciencias Económicas

Número 1

2006

CIECE
CENTRO DE INVESTIGACIÓN EN EPISTEMOLOGÍA DE LAS
CIENCIAS ECONÓMICAS

DIRECTOR

Eduardo R. Scarano

SUBDIRECTOR

Gustavo Marqués

Secretario Técnico

Hernán Ruggeri

Asistencia Técnica

Carolina Rosenszain

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

ISSN 1851-0922

Esta publicación se terminó de compagnar e imprimir en el
mes de Julio de 2006 en la imprenta de la Facultad de
Ciencias Económicas
Av. Córdoba 2122
Buenos Aires, Argentina

DOCUMENTOS DEL CIECE

La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*.

Richard Mattessich

SERIE "TECNOLOGÍAS SOCIALES"

* Este trabajo es una versión ampliada del publicado en *Accounting, Organizations and Society* 28 (July, 2003, pp. 443-470). Quisiera expresar mi gratitud a los autores de Macintosh et al. (2000) por algunos de sus comentarios, así como al editor de la AOS y al revisor anónimo, por aconsejar la extensión de algunas partes de este trabajo. Mi agradecimiento también al Social Sciences and Humanities Research Council of Canada por la financiación, así como a la Prof. Belén Fernández-Feijoo Souto y a la Universidad de Vigo por la traducción al español de este trabajo.

Material de uso académico. Circulación estricta dentro
de la Facultad.

Abstract

Las "órdenes de simulacro" de Baudrillard y su noción de hiperrealidad son el intento de un autor postmoderno para tratar (o posiblemente refutar) los problemas de representación y ontología. Este intento se ha aplicado a la contabilidad por Macintosh et al. (2000), concluyendo que nuestras actuales nociones de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales, y que "la contabilidad ya no actúa en consonancia con la lógica de la transparencia informativa, la utilidad o las economías de la información". Este trabajo presenta la teoría ontológica y epistemológica del autor, por lo que se refiere a la representación contable (en particular a nociones como ingreso y capital). Estos resultados son yuxtapuestos a y comparados con el punto de vista de Baudrillard y la aplicación a la contabilidad realizada por el grupo Macintosh. Las conclusiones son: (1) El enfoque de Baudrillard no es apropiado para la investigación contable o cualquier otro análisis científico. (2) Las nociones de ingreso y capital todavía tienen referentes en la realidad. (3) Para la valoración contable se requiere de una representación orientada hacia el objetivo. (4) El "clean surplus model" nos hace abrigar alguna esperanza para el futuro avance de la contabilidad. Mientras Macintosh et al. (2000) y yo disintimos sobre las dos primeros, las dos últimas parecen ser los principales puntos de acuerdo entre nosotros.

Palabras claves: Ingreso; Capital; Postmodernismo; Baudrillard; Realidad; Hiperrealidad; Ontología; Representación (conceptual); Órdenes de simulacro; Modelo de renta global.

INDICE

1. Introducción.....	7
2. Reflexiones Ontológicas.....	9
2.1. El Modelo Capas-Cebolla de la Realidad (OMR).....	15
2.2. Aplicación de la OMR a la Contabilidad.....	28
2.3. La Hiperrealidad de Baudrillard.....	38
3. Representación, Verdad y Comprobación.....	46
3.1. ¿Cómo representa la realidad la contabilidad? ¿Crea realidades nuevas?.....	51
3.2. Las Ordenes de Simulacro de Baudrillard.....	53
4. La aplicación de las ideas de Baudrillard a la contabilidad.....	62
4.1. La valoración contable es una cuestión metodológica, no ontológica.....	66
4.2. Cuestiones concretas del trabajo del grupo Macintosh.....	70
5. Resúmenes y Conclusión.....	89
6. Bibliografía.....	107

La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Órdenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad.

La realidad
es lo que nosotros hacemos de ella,
y por tanto mucho más.
R.M.

Richard Mattessich

1. Introducción

La fuente de inspiración de este trabajo ha sido el documento de Macintosh, Shearer, Thornton, y Welker (2000), que aplicaron a la Contabilidad el concepto de "hiperrealidad" de Baudrillard, sus "órdenes de simulacro" y otras nociones postmodernas a éstos vinculadas. Su trabajo postula que los actuales conceptos contables de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales, y que 'la contabilidad ya no actúa en consonancia con la lógica de la transparencia informativa, la

utilidad o las economías de la información". El valorar si los conceptos postmodernos, enfocados hacia la tecnología moderna de la información, pueden explicar por qué "los actuales temas contables han llegado a ser tan controvertidos y difíciles de resolver", es, indudablemente, una empresa elogiabile. Trataré de analizar este tema desde mi punto de vista, por medio de mi Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (Mattessich, 1995b), y con la perspectiva de la orientación hacia un objetivo de la representación contable.

Si el enfoque de Baudrillard es apropiado para nuestra disciplina es, al menos parcialmente, una cuestión filosófica que apenas puede evitar los juicios de valor inherentes a un ámbito concreto. Pero quien quiera que valore la utilización del razonamiento, debe admitir la utilidad final de la divulgación de errores categóricos (p. e., confundiendo cuestiones metodológicas con cuestiones ontológicas), distorsionando metáforas, con sintaxis descafeinadas y otros falacias que subyacen más allá de diferencias filosóficas particulares.

2. Reflexiones Ontológicas.

Algunas de las más normales y sin embargo más desconcertantes preguntas que todos nos planteamos son: "¿qué es real y qué no lo es?". ¿Un dolor de muelas es real? ¿Una imagen de la pantalla de televisión es real? ¿Una especie biológica es real? ¿La constelación estelar de Orión es real? ¿Los números primos son reales? ¿Un ingreso concreto es real? Y finalmente, "¿son los humanos reales?" Las respuestas (véase nota 14) muestran que ni siquiera la última pregunta es una pregunta trivial. Semejantes cuestiones ontológicas (es decir, preguntas acerca de la realidad y la existencia de cosas, sucesos y relaciones) se han planteado, pero no siempre han sido contestadas satisfactoriamente para los científicos, filósofos o juristas. Quizás cada época deba encontrar su propia respuesta. Aquí, sin embargo, cabe preguntar: ¿pudieron los postmodernistas, pudo Baudrillard obtener una respuesta que pueda satisfacer no solamente a otros postmodernistas¹, si no

¹ Estoy utilizando los términos "postmoderno", "postmodernidad", "postmodernismo" en referencia a un grupo de escritores y artistas, principalmente franceses, entre los cuales Jacques Derrida y Jean Baudrillard destacaron en las últimas décadas como los líderes en conocimiento -- a pesar de la repetida protesta de Baudrillard sobre dicha etiqueta. Esto no sólo incorpora un segundo y muy diferente significado del mencionado término, si no que también hace de Derrida, Baudrillard y sus discípulos, las auténticas voces de nuestra era. Pero estos escritores sólo mostraron los aspectos

también a la comunidad científica o, al menos, a los contables académicos?

Antes de continuar, recordaré algunos hechos históricos. Entre las primeras respuestas ontológicas que surgieron en la antigua Grecia, encontramos las de Heráclito [hacia 535 a.c. - 475 a.c.], que negó cualquier sustancia a la realidad y sostuvo que ésta (o su característica más importante) es el *cambio* en sí mismo, el eterno retorno. Este pensamiento fue rebatido por Parménides de Elea [nació hacia el 515 a.c.]; él afirmó que esa realidad es una totalidad inmóvil, y que el cambio y todo movimiento es una mera apariencia. Tales opiniones contrapuestas ponían de manifiesto, inicialmente, la escéptica visión de muchos sofistas, argumentando que tales cuestiones metafísicas no tenían respuesta y, por ello, carecían de sentido. Pero entonces el genio y gran sintetizador Platón [hacia el 427

extremos y distorsionados de nuestro tiempo; no reflejaron ni su general y riguroso pensamiento científico ni los esfuerzos multidimensionales de la comunidad científica para salvar el entorno (ecológico) de nuestro planeta.

Debe añadirse que el concepto "postmoderno" y sus derivaciones son siempre ambiguos y tienen dobles significados. Los críticos de Derrida, Baudrillard y de autores vinculados a éstos, utilizan, en general, el término postmodernidad para referirse a los movimientos de las últimas dos o tres décadas, mientras que Cuddon (1991: pp. 733-734) utiliza "postmodernismo" para referirse a las tendencias en "literatura, arte, música, arquitectura, filosofía, etc. desde los años 40 o 50. Postmodernismo es diferente de modernismo, incluso puede considerarse como una reacción contra aquél".

a.c. - 374 a.c.] intervino y postuló el dualismo ontológico, que parcialmente coincidía con la perspectiva de Heráclito, pero únicamente para el mundo material de tiempo y espacio (el mundo visible). Sin embargo, con respecto a la noción de realidad, favorita de Platón (ideas, forma, conceptos y pensamientos), se alineó con Parménides. El resultado es la conocida observación de una manzana concreta como una mera ilusión, mientras *el concepto de manzana* se convierte en la única realidad permanente (de la cual la manzana concreta no es más que una réplica corruptible). Aristóteles [384-322 a.c.] no estaba plenamente de acuerdo; para este filósofo, la manzana concreta era, ante todo, real; a partir de la observación de ésta se induce la noción de manzana como abstracción.

Desde la época de Platón han surgido numerosas teorías ontológicas. Los ontólogos cristianos medievales utilizarían la noción de capas de la realidad para reflejar una jerarquía en que Dios constituye el pináculo y realidad absoluta. Entre los más conocidos ontólogos modernos, Descartes, con su crítica escéptica, epistemológica creencia que todo es dudoso, salvo la duda en sí misma. Y puesto que duda no es más que pensamiento, nació su famoso *cogito ergo sum*. Sin embargo, el énfasis de Descartes en el pensamiento racional era tan intenso

que, en su ontología, *la mente* llegó a ser una realidad bastante separada de (a pesar de estar misteriosamente conectado a) la otra realidad, *la materia*. Y esta dualidad (que Leibniz posteriormente trató de sincronizar con su "armonía preestablecida") sigue siendo un tema a debate en la filosofía actual. Con posterioridad, aparece Kant, con su idealismo trascendental, que es, básicamente, una teoría epistemológica (es decir, trata de contestar "¿qué podemos saber?"). Su contrapartida ontológica, aunque crucial, es casi un mera elucubración. Kant cree que sólo podemos conocer los fenómenos (en el sentido que las *a priori* capacidades de nuestra mente nos permitan asimilar los mencionados aspectos). En cualquier caso, Kant no observa ninguna posibilidad de acceso a la verdadera realidad -"la cuestión en sí mismo", la existencia que él no niega. Así, ni advirtió una relación estructural o aproximación entre los fenómenos y el mundo real, ni aceptó la aplastante lógica ni la circunstancial evidencia sobre la existencia de tales relaciones estructurales (para detalles, véase la Sección 3). También pueden ser mencionados el absoluto idealismo y la correspondiente ontología de Hegel. Identificó lo real con lo racional (y lo racional con lo real) y con Dios, como la suma total de la verdad conceptual, así como la mente

absoluta -- el inspirador, pero que apenas aporta ayuda a los contables.

Schopenhauer, que él mismo se considera el verdadero heredado de Kant, solventó el punto más débil de su maestro, concretamente la cuestión en sí misma, identificándolo con *la voluntad* que trasciende a todo el universo -- denominado hoy en día, por algunos autores, como *energía*², *definitiva fuerza creativa*, y para otros *Dios*. El título de la *magnum opus* de Schopenhauer (*Die Welt als Wille und Vorstellung*) ha hecho creer a muchos que para él, la misma realidad se nos muestra dos veces, una vez como "voluntad" (o "fuerza creativa") y otra como "representación". Sin embargo, si se lee cuidadosamente, se descubrirá que, a pesar de su idealismo metafísico y algunas ambigüedades, Schopenhauer se pronuncia, por una parte, sobre la realidad y, por otra, sobre su representación. De otra forma hubiese caído en la misma trampa en la que cayeron otros filósofos y, sobre todo, científicos sociales, que fracasaron en la diferenciación entre estas dos categorías totalmente diferentes.

² En referencia al concepto de voluntad de Schopenhauer, Coplestone (1965, vol.7, Parte II, p. 37) señala: "¿por qué lo llamamos Voluntad? ¿No sería Fuerza o energía un término más apropiado, especialmente cuando la así denominada Voluntad, considerada en sí misma, se dice que es sin conocimiento y un mero incesante impulso ciego (nota omitida), un esfuerzo interminable? El término Voluntad, que implica racionalidad, parece difícilmente sustituible por la descripción de un impulso o esfuerzo ciego."

Lo que pudo haber confundido a muchos lectores eran dos aspectos. El primero, que al trabajar sobre ambos (es decir, con la realidad y su representación), Schopenhauer comienza con la mente humana, que es una perspectiva de Janus. Parte de ella sirve para representar la realidad pero, a la vez, se considera como parte de realidad en sí. Desde luego, para comenzar con este aspecto dual de la mente, Schopenhauer debió haber tenido un gran golpe de ingenio. Nuestra mente se nos presenta mejor (o al menos eso pensó él) que cualquier otra realidad, no simplemente mediante su capacidad conceptualizadora, si no más bien mediante nuestras emociones y necesidades; en otras palabras, mediante nuestra voluntad personal. Schopenhauer, entonces, utilizó este fenómeno usual, por extensión, para comprender la voluntad o la fuerza creativa de la vida en general, así como también la del resto del universo -- en otras palabras, para comprender, tanto como sea posible, lo que un realista quiere significar por realidad. La otra fuente de potencial confusión es que nuestra versátil mente (junto con sus modernas extensiones en forma de numerosos instrumentos científicos) es nuestra única vía para explorar la realidad. Y este hecho hace irresistible la tentación para muchas personas de igualar realidad con su representación.

Más adelante, las ontologías posteriores no solamente fueron la base para necesidades específicas, científicas y prácticas en el siglo XX, si no que también de categorías y percepciones científicas. Por ejemplo, el realismo crítico de Hartmann (1940), el realismo hipotético de Campbell (1966), y la ontología de Konrad Lorenz (1973), el biólogo y premio Nóbel, parecen ser más pertinentes en la actualidad³. Las teorías de estos eruditos reconocen que la conciencia de realidad se engarza con la interdependencia de fuerzas objetivas y subjetivas. Con frecuencia, estos autores reconocen la necesidad de distinguir capas diferentes de la realidad (un concepto que aparece en el trabajo de Auguste Comte [1798-1857], quien influyó sobre Emile Durkheim en esta perspectiva -- véase Andersen y Kaspersen, 2000, p. 59). De este modo, las fuerzas objetivas constantemente ajustan las personales, en un proceso paso a paso.

2.1 El Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR).

³ Honrad Lorenz asumió la teoría de Hartmann y afirmó que "la filosofía de Hartmann ha sido rechazada por ser una construcción pseudo-metafísica, pero esto es completamente erróneo. No está construida en especulación deductiva, si no en evidencia empírica, y tiene en cuenta los múltiples fenómenos en el mundo, sin romperlo en un conjunto heterogéneo de partes" (Lorenz, 1973; citado de su edición inglesa, 1977, p.38).

El OMR pertenece a la misma familia que las teorías ontológicas de Hartmann, Campbell, y Lorenz, pero con algunas diferencias. Observa las capas de realidad como dependiente de e incluidas una en la otra, como las de una cebolla. También concibe estos diferentes niveles desde una perspectiva multidimensional que incluye tiempo y otras dimensiones, en vez de ver las capas en una dimensión lineal única. Otro aspecto importante es que las diferentes capas no pueden ser consideradas permanentemente iguales. El núcleo (posiblemente de energía pura, cualquiera que sea la forma definitiva que pueda asumir) es considerado de mayor permanencia que las cosas, sucesos, propiedades y otras relaciones en los niveles más altos (p. e., el nivel social, legal y económico). Estas "realidades superficiales" se van haciendo cada vez más pasajeras, las más altas van ascendiendo en la jerarquía. Algo semejante a lo que ocurre en la corteza de la tierra, los océanos y las distintas capas atmosféricas de nuestro planeta, que se hacen cada vez más volátiles, a medida que se asciende.

Dos aspectos adicionales del OMR son: el primero, sobre la base del sonido semántico que distingue entre los aspectos lingüístico, conceptual y real, relacionados con una símbolo

(véase más adelante); y el segundo, la noción de "propiedades emergentes"⁴. La existencia de propiedades emergentes es una significativa justificación para distinguir las diferentes pero, a la vez, conexas capas de la realidad. Quizás la mayor exigencia que el OMR impone está en la clara identificación sobre en qué nivel o niveles algo es considerado real y en cuáles no lo es.

El OMR fue desarrollado en Mattessich (1991) y elaborado en Mattessich (1995b, pp. 41-58). Recapitularemos sus aspectos esenciales. El propósito de esta metáfora es favorecer una mejor comprensión de la noción de realidad así como de la naturaleza de la representación conceptual y lingüística en relación con nuestras nociones lógicas y percepciones científicas. Ante todo, el modelo distingue entre la

⁴ Para ilustrar el carácter de las propiedades emergentes, se pueden proponer los siguientes dos ejemplos: pares de átomos tales como hidrógeno y oxígeno, o sodio y cloruro, etc. pueden combinarse (en proporciones determinadas) para dar lugar a sustancias como el agua o la sal común, respectivamente. Pero estos nuevos entes emergentes poseen propiedades totalmente diferentes a las de sus componentes (p.e. los puntos de ebullición del hidrógeno y del oxígeno son de 20 y 90 grados K respectivamente, mientras que el del agua es de 373 grados K). Estas propiedades emergentes no son únicamente consecuencia de la transición desde una capa de la realidad a otra, si no que afloran siempre que nuevos entes se crean. Sorprendentemente, el proceso inverso no es mera reducción si no que es la creación de otras propiedades emergentes. El anterior ejemplo ofrece un indicio de esto, cuando, por ejemplo, el cloruro sódico se descompone en sus elementos. En este caso, cada uno de ellos posee propiedades emergentes muy diferentes de las de su combinación.

*realidad absoluta*⁵ versus las *realidades superiores* (niveles de la realidad físico-química, biológica, psicológica y social). Estas realidades superiores (aun sin mencionar sus muchas posibles subcapas) pueden, en líneas generales, describirse como se indica a continuación:

1. Realidad Físico-química: consta de campos de fuerzas, quarks, electrones, etc. y en subniveles superiores, átomos, moléculas, amino-ácidos, proteínas y demás sustancias. Cada de uno de estos "entes" ya posee propiedades emergentes. El reconocimiento de estos diferentes tipos de realidad implica una visión jerárquica de la realidad *in toto*, de la cual algunos aspectos son estables mientras otros son más volátiles. La alternativa sería una ontología parménida, que no reconocería, por ejemplo, una piedra como real. Una versión más actual de este tipo de ontología podría desestimar la realidad de la piedra con el argumento de que es una ilusión. Una ilusión creada por partículas atómicas que, a la vez, son solamente un conjunto de partículas subatómicas, separadas, por distancias

⁵ La realidad definitiva, a pesar de ser la base de todas las capas posteriores, no es nuestro principal objetivo -- es materia de especulación metafísica más que contable.

relativamente inmensas de espacio vacío, de sus envolventes electrones, todo lo cual, en última instancia, se reduce a energía pura o lo que "materia final" o "proceso final" sea.

2. Realidad Biológica: se manifiesta en las moléculas del ADN y en los criterios de la vida, así como en sus propiedades emergentes, como evidencian empíricamente la zoología y la botánica modernas. Este nivel consta, así mismo, de muchas subcapas, que dependen de las diversas etapas de las innumerables formas de vida. Desde luego, los siguientes dos niveles (ítems 3 y 4) pueden ser perfectamente considerados subniveles superiores de la realidad biológica. Los saltos evolutivos nos hacen conscientes de la durabilidad de algunos aspectos subyacentes frente a la mutabilidad de otros.

3. Realidad Mental (humana): está caracterizada por fenómenos psicológicos y cuasimentales, tales como tener preferencias, intenciones, placer o dolor, etc. Se debe tener en cuenta que el mecanismo neurobiológico que nos permite reflejar la realidad es tan real (desde este

nivel en adelante) como lo que está siendo reflejado⁶. Pero el más común y, quizás más grave error, es confundir la distinción entre lo "conceptual vs. lo real" con la existente entre lo "mental vs. lo físico". Hechos mentales como sentir dolor, tener preferencias, etc. no son tanto conceptuales como emocionales, y mantienen la realidad biológica-psíquica más allá de la neuronal o de meras corrientes químico eléctricas. La conceptual, por otra parte, está inevitablemente reservada para la *representación* de las realidades física, social y otras. Desde luego, áreas específicas del cerebro se activan cuando *conceptuamos*, y otras completamente diferentes cuando *sentimos* dolor, placer o cualquier otra sensación. Así, la representación conceptual de la realidad es sólo una parte de nuestra actividad mental total y no debe ser confundida con otras nociones mentales tales como sentir, tener preferencias, etc. El error más frecuente, que ocasiona una gran confusión, es el fracaso en la distinción entre la *realidad* y nuestra *percepción*

⁶ Lorenz (1973; citado de la edición inglesa 1977, p.19), por ejemplo, considera al idealista centrado sólo en el espejo (es decir, la mente) sin admitir la realidad existente detrás de éste, mientras que el realista ingenuo es considerado como centrado en el exterior, pero negando el espejo como parte de la realidad: "De este modo, ambos tienen impedimentos para ver que hay un reverso en cada espejo. Pero el reverso no refleja y, por extensión, el espejo está en la misma categoría que el objeto que refleja".

(*incluyendo la representación*) de la realidad⁷. Incluso un filósofo contemporáneo de gran talla como Hacking (1999, p. 28) confiesa que él cometió en el pasado tal categórico error.

Otro punto importante es distinguir un subnivel, que puede denominarse la capa "conceptual". Los niveles

⁷ Esta confusión ocurre, por ejemplo, en frases como: "Para Picasso, el erotismo era una realidad, pero no para Matisse" o "Schopenhauer vivió en una diferente realidad que Hegel". En ambos casos se menciona "la percepción de la realidad" y no "la realidad". Pero esta confusión asume proporciones desastrosas en la reivindicación de eminentes expertos como Pickering (1984) y Latour y Woolgar (1979) que defienden la tesis del constructivismo social que toda realidad es construcción humana (implicando que no hay realidad en todo aquello que está fuera de la mente humana). Estos expertos deberían haber mencionado que "toda percepción de la realidad" está en nuestras mentes. Tampoco fueron tan obstinados como para negar la existencia de dinosaurios en la era mesozoica, cuando no había mentes humanas alrededor, observándolos. A propósito de esto, este particular ejemplo del dinosaurio puede ser un excelente test ácido para comprobar si el constructivismo social (hablando sobre las *ciencias duras*) referencia la realidad o la confunde con la percepción de ésta.

En respuesta a este reto, una carta privada que he recibido (el 19 de septiembre de 2001) del grupo de Macintosh indica: "lo que desde su perspectiva parece una confusión entre *realidad* y *percepción o representación de la realidad* no es tal confusión, si no la negación de que esa distinción pueda ser prolongada de forma interesante. Esto significa, también, que podemos reconocer la utilidad de su OMR, con su diferenciación de distintos niveles de realidad, sin considerar necesario postular un mundo nouménal tal y como es". Pero este no es el único punto de controversia, el principal asunto es si uno cree que existen similitudes estructurales entre una realidad (en gran medida desconocida) y nuestros intentos de representarla. Puedo admitir agnosticismo sobre la naturaleza de la realidad última; pero negar que no podemos distinguir entre nuestra representación conceptual y lo que debe ser representado, es difícil de aceptar (véase el epígrafe de conclusiones).

previos asumieron la realidad únicamente para eventos y cosas específicas, pero una característica esencial y necesaria de la mente humana es la abstracción. Por ello, surge la pregunta: ¿Son reales los conceptos y teoremas matemáticos, leyes naturales y otras nociones generales básicas? Para aclarar esto, se requiere comprender que en este trabajo el OMR no se defiende tanto sobre bases empíricos sino que se justifica por su significación en el uso diario así como en el idioma científico. De esta forma, uno puede tener que aceptar generalizaciones matemáticas y científicas como *reales* en referencia a una (o varias) *subcapas de abstracción*. Esto puede considerarse una concesión menor bajo la perspectiva del realismo platónico, que, incluso Aristóteles, estuvo dispuesto a aceptar. Ilustraciones prácticas son, por ejemplo, las "pruebas de existencia" (aseverando la realidad de conceptos o soluciones ciertas) que son generalmente aceptados en matemáticas, donde juegan un importante papel (p. e., con respecto al "axioma de la elección" o la "demostración que cada ecuación polinomial debe tener al menos una raíz"- Kline, 1982, pp. 211, 312).

4. Realidad Social: existe en aquel lugar donde grupos animales o humanos generen propiedades sociales, que en los subniveles superiores se convierten en propiedades morales, económicas, legalistas y similares. Las relaciones económicas y legales de propiedad y derecho sobre una deuda son tan reales empíricamente en este nivel como son el dolor y las preferencias en el nivel mental⁸. Estas realidades superiores *envuelven* todas las capas anteriores así como también la realidad absoluta. Aunque una capa surja de la precedente y pueda ser seguida su pista, esto no implica que ninguna de tales capas o sus entidades puedan ser 'reducidas' a la capa anterior. (Bunge 1983b, pp. 40-41, se refiere a esto diciendo que: "El equivalente ontológico del reduccionismo moderado es el *emergentismo*"). Pero no siempre es fácil establecer los límites. La distinción entre *hecho por el hombre* versus *natural*, parece ofrecer al menos una línea de demarcación entre la realidad biológica y la realidad social (humana). Pero entonces, la pregunta crítica pasa a

⁸ Por ejemplo, las relaciones entre una persona y una propiedad (en el caso de un derecho de propiedad) o entre dos personas (en el caso de un derecho de cobro) están basadas en hechos socio-biológicos (a veces enraizados en instintos territoriales y de posesión) y son reguladas, normalmente, por instituciones legales o semilegales.

ser: "¿qué realidades son una consecuencia de la naturaleza humano y cuáles no?". Obviamente, la intervención humana no solamente afectó a la humanidad y a sus estructuras materiales si no también a muchos aspectos de la "naturaleza". Piensen en la gran variedad de crías de animales "artificiales", plantas, cambios geográficos y atmosféricos, que han sido ocasionados el hombre. Estos aspectos de la naturaleza podrían relegarse a un subnivel que conecta la capa social con las anteriores. Por otra parte, tal impacto humano pertenece a la interacción ecológica (y volatilidad de las capas más altas de la realidad) en general. Como dramáticamente diferentes son las acciones humanas de aquellas de otros organismos vivos, éstos son *nuestros* productos o frutos, como las hojas y bayas lo son de las plantas, los nidos lo son de los pájaros y los diques de los castores. El metano emitido por las termitas y los gases liberados por los volcanes no contaminan menos la atmósfera de lo que lo hacen nuestros automóviles. En otras palabras, el hecho que nosotros -- con toda nuestra sapiencia e insensateces, flaquezas e invenciones, restricciones y construcciones -- también seamos criaturas de la naturaleza, sigue estando en el fondo de la cuestión. En la literatura moderna (p. e.,

Searle, 1995; Hacking, 1999), el siguiente criterio es utilizado para distinguir la realidad física-química y la biológica de la realidad social. Mientras las primeras son independientes de *todas* las mentes y representaciones humanas, la realidad social es independiente de *algunas* mentes, específicamente de aquellas *no* involucradas en la creación del tipo particular de realidad social que se está analizando⁹.

⁹ Searle (1995, pp.190-191) confirma esto con las siguientes palabras:

Pero matrimonio y dinero, a diferencia de montañas y átomos, no existen independientemente de *todas* las representaciones y esta distinción necesita hacerse explícita en la contabilidad... Los hechos sobre el dinero pueden ser epistemológicamente objetivos, incluso si la existencia del dinero es socialmente construida y por lo tanto, en esos términos, ontológicamente subjetiva [hecho por el hombre] ... [pero] una realidad socialmente construida presupone una realidad independiente de *todas* las construcciones sociales, porque tiene que haber algo para la construcción a ser construido fuera de ésta. Para construir dinero, propiedad y lenguaje, por ejemplo, tiene que haber trozos de material en estado puro como metal, papel, tierra, sonidos y marcas, por ejemplo. Y los materiales en estado puro no pueden ser socialmente construidos sin presuponer la existencia de algunos materiales también puros, similares, a partir de los cuales son construidos, hasta que finalmente se alcanza el núcleo esencial del fenómeno físico bruto, independientemente de toda representación. La subjetividad ontológica de la realidad construida socialmente requiere de una realidad objetiva ontológica fuera de la cual se construye.

Encuentro el uso del término "subjetivo" [utilizado para hecho por el hombre] en el anterior texto, poco afortunado, porque está generalmente aceptado que dinero, propiedad, lenguaje, etc. se convierten en objetivos desde un punto de vista individual. Para mayor clarificación, Searle (1995, pp. 8-13) destaca que algo "*subjetivo* ontológicamente" (en su sentido) puede ser "*objetivo* epistemológicamente". Hacking (1999, p.22) adaptando la

Por todo ello, las principales conclusiones preliminares son, en primer lugar, que la realidad como un todo puede concebirse como una cebolla -- como una jerarquía de diferentes niveles dentro del contexto de una filosofía de realismo (externo), si las palabras "real" y "existencia" permanecen como significativas. El conocido filósofo estadounidense John Searle (1995, p. 194) formula: "Yo no he demostrado que existe un mundo real, sólo que usted se ve comprometido con su existencia cuando usted habla conmigo o con cualquier otro". En segundo lugar, hablando de "real" y "existencia" hay que ser consciente, así como indicarlo, en que nivel de realidad estas expresiones son válidas y en cuales no lo son. La anterior referencia podría sugerir que Searle (1995, pp. 46-51) perseguía una meta ontológica, muy en consonancia con este y otros trabajos (Mattessich, 1991, 1995b). Aunque Searle no se nos presenta con un modelo de capas-cebolla, si parece estar de acuerdo con una jerarquía de realidades; y lo que es más importante, su análisis es más riguroso, desde el punto de vista de la lógica, que el mío:

terminología de Searle, lo confirma diciendo: "La renta que hay que pagar es también demasiado objetiva... pero requiere de práctica humana para existir. Es ontológicamente subjetiva porque sin subjetividad humana y sus instituciones no habría el objeto renta".

Nuestro fin es asimilar la realidad social a nuestra ontología básica de física, química y biología. Para ello, necesitamos mostrar la línea continua que une moléculas y montañas a destornilladores, palancas y maravillosas puestas de sol, y continúa con legislaturas, dinero, y naciones y estados. El arco central del puente que une la física con la sociedad tiene una intencionalidad colectiva y el movimiento decisivo en ese puente hacia la creación de una realidad social es la imposición colectiva intencionada de funcionar con entidades que no pueden desempeñar sus funciones sin esa imposición (Searle, 1995, p. 41).

Para ilustrar conexión directa del OMR con la filosofía griega del siglo V a.c., podemos interpretar nuestra nivel de realidad "absoluto" como el "ser absoluto" de Parmenides (es decir, un ente inmutable, aunque capaz de cambiar todo lo demás), mientras nuestras capas más altas se corresponden con la siempre transmutante realidad de Heraclito, perfeccionada por muchas capas, cada una de ellas, posiblemente, con un nivel diferente de "volatilidad". Esto puede ser observado como una síntesis *vertical* de las mismas dos filosofías que Platón

sintetizó. En su caso, se puede estar tentado a decir "*horizontalmente*", al no considerar él la realidad ideal como la única genuina, reduciendo la realidad material a una mera sombra de la anterior. Y si se toma en consideración nuestra pequeña concesión al realismo idealista de Platón (véase el ítem 3 del OMR) permítannos decir, imaginando una hiperestructura de capas, que la cuarta dimensión de lo que constituye la esfera de las ideas (como una abstracción del mundo material), incluso mejoraría respecto a la ontología Aristoteliana.

2.2 Aplicación del OMR a la Contabilidad.

Para la Contabilidad, el nivel o subnivel de la realidad social humana es, obviamente, muy importante. En nuestra disciplina casi todo gira alrededor de la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones. Y la noción de propiedades emergentes concretas (implícitas en todas las ciencias) se convierte en especialmente importante en las disciplinas sociales. Desde luego, observar tales propiedades emergentes como la consciencia, las obligaciones sociales, los derechos de propiedad y así sucesivamente, al no ser algo real o empírico, reduciría las ciencias sociales, incluyendo la

contabilidad y la administración de empresas, a ciencias formales, tales como la lógica y la matemática (es decir, a algo sin contenido empírico).

Al plantear este punto, debemos limitarnos básicamente a dos capas, a la realidad física (que algunas personas tienen en su mente de forma subconsciente cuando se habla de lo "real") y a la realidad social, que, a su manera, es como real. Derechos de propiedad y deuda concretos (representados en ambos lados del balance) han sido de las más importantes realidades sociales verificables desde que la contabilidad simbólica fue inventada por los Sumerios hace más de cinco mil de años. Sin tales derechos, nuestra profesión podría no existir. Si una persona trata de convencer al banquero con el que tiene la hipoteca sobre su casa que su derecho no es real, despertará duramente de su ilusión. De forma contraria, ¿cómo reaccionaría una persona si alguien le discute su derecho de propiedad por no ser real? Estos son ejemplos que ilustran adecuadamente el requisito que toda ontología (que pretenda ser útil) debe satisfacer -- debe adaptarse a las nociones de realidad cotidianas tanto como a las científicas.

Si un derecho de propiedad es real, entonces un ingreso (como un tipo de cambio específico de este derecho o de cualquier otro derecho similar) es igual de real¹⁰. Tomemos como ejemplo claro el de un manzano (ya utilizado en Mattessich, 1995b, p. 46). Si tal árbol da una cosecha, entonces el *ingreso* de este capital es, al contrario que lo que se cree comúnmente, *no* la cosecha de manzanas, si no *el derecho de*

¹⁰ El ingreso puede, evidentemente, ser no sólo consecuencia de un derecho de propiedad (como beneficio o interés o renta, etc.) si no también del trabajo o incluso de donaciones. A pesar de esto, la carta del grupo Macintosh (véase el nota 8) señala: "Si se lee su argumento correctamente, usted mantiene en sentido contrario que 'ingreso' es, en su esencia, un cambio en un derecho de propiedad *Y*, por tanto se mantiene como 'real' (una realidad social), pese a los cambios en la forma de ser medido o valorado ... Por esta razón, nosotros argumentamos que 'el ingreso' no tienen ningún significado especial -- incluso en el nivel social -- aparte de la manera concreta en que puede ser medido o valorado".

En primer lugar, yo no defino el ingreso como un cambio en el valor de la propiedad, solamente asevero que, entre otras formas, surge o se manifiesta en tal cambio (siendo el ingreso positivo o negativo), con tal de nos ser consumido en el momento. Y en segundo lugar, existen numerosas situaciones que avalan la existencia de un ente de forma independiente a su tamaño o al método a través del cual es medido. ¿Por qué este no va a ser el caso con el ingreso y las nociones contables vinculadas? Es más, no he visto ni argumentos lógicos ni evidencia empírica en contra de esto. Incluso la polémica que comenzaron Baudrillard y el grupo de Macintosh desde un enfoque no realista, difícilmente mitiga el caso. La justificación elemental para considerar el ingreso como una realidad social, independientemente de su valor, se basa en su general aceptación y en la manera en que está asumido en la cotidianidad económica y en la vida misma. La mayor parte de las veces en que mencionamos los ingresos personales o los de una empresa, no les otorgamos ningún valor específico. A veces, cuando analizamos su importe, retrospectivamente, nos sorprendemos de lo pequeño o grande que era.

propiedad sobre esta cosecha anual (minorando los correspondientes gastos en los que se ha incurrido). Las manzanas son simplemente la manifestación física temporal de este ingreso -- considerar las manzanas (pertenecientes a la capa física) como el ingreso (perteneciente a la capa legalista social), sería uno de esos errores categóricos en los que frecuentemente se incurre por analogías metafóricas. Aunque un derecho de propiedad no sea de mucho valor sin un activo subyacente, identificar el derecho con la sustancia física o social que subyace, es un error frecuentemente cometido. La realidad (física) de esas manzanas es independiente del valor o del derecho de propiedad. Sean estas manzanas en concreto tuyas, de su vecino o de cualquier otro, son siempre las mismas manzanas -- de la misma forma que son las mismas suba o baje su valor en el mercado. Y si se comen, no solamente se consumieron esas manzanas si no también el ingreso, lo mismo que cualquier futuro ejercicio legal sobre ellas. Sin manzanas, sin derecho de propiedad sobre ellas. Todo lo que queda es la memoria de su excelente gusto y la agradable consciencia de que las manzanas eran tuyas. El hecho que ambos, las manzanas así como también el ingreso, ya no existan, es la mejor evidencia que el ingreso de ese árbol es (o, por lo menos, era) algo real. Inicialmente existió, después no. ¿Es el fin de la existencia la

mejor demostración de su realidad anterior? Pero asumamos que se cogieron esas manzanas del árbol del vecino, sin ningún derecho legal para hacerlo. Entonces, lo que se consumieron eran las manzanas; pero no era un ingreso ni legal ni moralmente -- aunque el comer esas manzanas haya constituido una *entrada* (es decir, en la boca y el estómago -- que puede indicar la raíz etimológica de la palabra "ingreso").

En el mundo de los negocios estos problemas son indudablemente más complejo que en el campo de las manzanas. Primero, a causa de la cuestión valorativa, segundo, a causa de las acumulaciones, diferimientos, distribuciones, etc., y tercero, porque los cambios en las participaciones de los accionistas de la empresa no se manifiestan en un único tipo de mercancía tangible, si no en un conjunto de activos con su cargas (obligaciones). Así, la manifestación concreta de ingreso (es decir, el *objeto* de cambio de propiedad -- en contrasta con la *relación* de propiedad entre una persona y un objeto) no necesita seguir siendo un activo concreto (p. e., una carretilla de manzanas), si no que puede ser cualquier activo con un valor equivalente. Aun así, los beneficios no distribuidos son un derecho de propiedad incrementado y la distribución de las ganancias (cualquier que sea la manifestación concreta que

puede asumir) es la consecuencia (o social o física) de tal realidad social. Aunque la naturaleza del ingreso no se altere, el cálculo del valor de este ingreso requiere una medida, normalmente por medio de una valoración monetaria o similar. Puesto que estos no son problemas ontológicos si no que se corresponden con problemas metodológicos, se discutirán en la Sección 4.

Antes de continuar, se debe tratar otro problema filosófico importante. Además de la distinción entre los objetos materiales o inmateriales en los que el ingreso se manifiesta (p. e., las manzanas), se hace imprescindible plantear una distinción clara entre el *concepto* de ingreso y el *término* "ingreso". Desafortunadamente, ambos soportan el mismo símbolo o designación, a pesar del hecho que concepto y nombre pertenecen a muy diferentes categorías. Un concepto es un ente mental, mientras que un nombre es un ente semántico¹¹. No tener en cuenta esta distinción predispone para crear más confusión. Los filósofos son conscientes de esta trampa e

¹¹ Algunos expertos no consideran el aspecto conceptual o lo combinan con la representación semántica, de forma que el signo de combinación conceptual-semántica pueda servir para representar una realidad verdadera o potencial.

intentan discernir no solamente estos dos aspectos, si no también otros tres o cuatro aspectos diferentes del discurso científico¹².

El término "participación del accionista", por ejemplo, se refiere a un concepto, a saber, la idea o imagen que se tiene en mente; pero también al nombre así como a la realidad social de derecho de propiedad, es decir, el verdadero referente. Y si se incluye el dinero (o la mercancía) por medio de la cual se han adquirido esas acciones, tendremos en total cuatro o, de otra forma, cinco aspectos diferentes: el *conceptual*, el *lingüístico*, la realidad social de un *derecho* legal o por costumbre, el *valor* abstracto (temporal) de un ingreso concreto, expresado en alguna moneda y, finalmente, el *quid-pro-quo* físico o social (aunque este último utiliza el término "ingreso" ilegítimamente). El siguiente ejemplo ilustra estos cuatro diferentes significados utilizados (y en el último caso, *abusados*) cuando se habla de *ingreso*.

- (i) "El ingreso es una de las nociones básicas de la contabilidad". En esta frase, ingreso se usa como un

¹² Siempre he planteado que "los estoicos fueron los primeros en expresar claramente las diferencias y relaciones entre tres nociones fundamentales. Primera, el *signo* (sonido, símbolo escrito, etc.); segundo, la *idea conceptual* ("lekton", significado) transmitida por el signo; y tercero, el verdadero *objeto* o *evento* que está detrás del concepto" (Mattessich, 1978, p.90).

concepto puro sin ningún ingreso específico (referente) en mente.

(ii) "'Ingreso' tiene siete letras". Aquí 'ingreso' se entiende como un mero nombre, palabra o término.

(iii) "El ingreso del año pasado de la Compañía X se reflejó totalmente en su resultado". En esta frase, ingreso es un concepto, cuyo referente es una realidad social (un derecho de propiedad o parte de él).

(iv) "El ingreso de este año de la Compañía Y es \$ 100.000.000". Aquí, el ingreso obviamente se ajusta a 'valor' de un ingreso específico. Aunque este es un uso inadecuado, es frecuente. Es más, es aceptable pero solamente cuando no pueda haber ninguna confusión sobre qué referencia ese símbolo ingreso. No obstante, se plantea la pregunta de si el valor de un ingreso concreto (o capital, o un concepto contable similar) tiene un referente en la realidad. Un valor contable es una propiedad, pero no de una mercancía u otro ente. Más bien es la propiedad de una relación entre los siguientes entes: (a) uno o más personas, (b) un bien o gasto o participación, etc., y (c) un contexto específico (como situaciones especiales, de demanda, de plazos, de abastecimiento, etc.). Así, un valor puede tener condición

de realidad en el campo social, pero su magnitud ser un elemento volátil que puede cambiar de un momento a otro y de un contexto a otro¹³.

(v) "El ingreso del lechero Mr. Y fue el año pasado de 100,000 litros de leche". Aquí ingreso se utiliza incorrectamente. Esta frase, aparentemente, transmite que la leche (una sustancia físico-química) es el ingreso. Pero, como hemos visto con las "manzanas", no puede ser. Por lo tanto, uno tendría que sustituir la palabra "fue" por la expresión "se ha manifestado en" (después de todo, la leche se sitúa en el lado de los activos, mientras que el capital, incluyendo el ingreso, permanece en el lado de los pasivos, en el balance).

Por ello, es importante, primero, mantener estos distintos significados claramente diferenciados, en particular cuando se utiliza uno en concreto y la misma palabra para elementos

¹³ Las relaciones, en particular las institucionales, pueden ser realidades sociales. Contratos y derechos son ejemplos típicos. Uno de los revisores anónimos de este trabajo hizo el siguiente comentario al párrafo anterior: "Me da la impresión que el contenido es una 'teoría de la referencia contable', es decir, los referentes en términos contables son relativamente reales. Pero esto significa que las cuestiones realmente interesantes para la contabilidad no son las grandes cuestiones de ciencia, naturaleza y demás. Es el sistema superior específico de realidades en los niveles precisos de la 'cebolla'. Y esta es, en parte, una cuestión empírica así como conceptual.

correspondientes; y segundo, para darse cuenta qué conceptos y nombres tienen su contrapartida en la realidad y cuales no la tienen. Por ejemplo, las conjunciones *y*, *o*, *no*, no tienen referencia empírica (a pesar de lo cual ayudan a describir estructuras inherentes a sucesos u objetos empíricos)¹⁴. Las antedichos triples relaciones entre concepto, símbolo y realidad, no solamente respaldan conceptos simples, nombres y cosas, si no también *modelos conceptuales*, *pronunciamientos* y *símbolos*

¹⁴ Ya estamos en disposición de contestar aquellas cuestiones planteadas al principio del epígrafe 2. Como para el ingreso, ya hemos establecido que lo primero es real en la esfera social. Respecto al dolor de muelas, según el OMR, es real en el nivel biológico mental, pero no en el físico (las piedras no tienen dolor de muelas). Y una película de televisión es una rápida serie de puntos electrónicos en una pantalla fosfórica; por lo tanto, estamos frente a una realidad física; sin embargo, como un "todo película", que es el resultado imaginario de la inercia de nuestros ojos y cerebro, es real sólo en el nivel mental, como mucho. En lo que se refiere a especies biológicas, la polémica está abierta. Algunos filósofos observan las especies no como reales, si no solamente una parte concreta de su población, mientras otros defienden el reconocimiento de las especies como reales (yo sugeriría que es real en el *subnivel biológico de abstracción*, mencionado en la subsección 2.1, punto 3). La constelación estelar de Orión (o cualquier otra) está formada por objetos físicos reales, obviamente, pero como constelación, es algo arbitrario y sin referente, incluso si se han demostrado útiles como convenio astronómico (durante miles de años en el medio oriente así como en la sociedad occidental). La noción de número primo es un caso particularmente interesante. En matemáticas hay muchos teoremas de *existencia*, que se refieren a la realidad matemática de determinadas propiedades de los números, etc. Desde este punto de vista, hay que reconocerlo como real en el subnivel matemático mental de *abstracción*. Y en lo que se refiere a la realidad de la existencia humana, la situación no es tan obvia como podría parecer. Por ejemplo, si la cuestión se plantea en la era de los dinosaurios, tendría que ser negada, lo cual ilustra claramente la importancia que la dimensión temporal juega, en general, en el modelo de capas-cebolla.

similares, así como también nociones que representan estructuras más complejas de la realidad.

2.3 La Hiperrealidad de Baudrillard.

La revisión de los tiempos modernos realizada por Baudrillard -- con todo lo brillante, fascinante y provocativa que puede ser -- es un ejercicio puramente literario, metafórico y frecuentemente excéntrico. La ampulosidad y pomposidad de su estilo puede abrumar a algunos lectores o incluso convencer a unos pocos de ellos que Baudrillard les presenta un análisis científico. Pero el conocido filósofo argentino-canadiense Mario Bunge nos previene de Baudrillard y otros similares con las siguientes palabras:

La mayoría de estos "ensayos culturales" son el trabajo de críticos literarios o filósofos incompetentes para estudiar hechos y teorías directamente. Son ensayos dogmáticos superficiales escritos en prosa presuntuosa y frecuentemente esotérica. En vez de hipótesis claras, interesantes y comprobables, proponen metáforas yermas, paradojas inauditas, citables pero frases no siempre traducibles y faltas egregias...Véase, por

ejemplo, Baudrillard 1988,...; y la revista *Social Text*. (Bunge, 1998, p. 220)

Baudrillard es uno de los autores más enigmáticos de nuestro tiempo; siempre está dispuesto a sorprender y provocar al lector. Pero como Gane (1991a, p. 157), uno de sus defensores, se ve forzado a admitir: "alguno de sus [Baudrillard] trabajos es totalmente contraproducente, incluso hipócrita". Así, no debe sorprender si este autor, como uno de los profetas del postmodernismo, se considera a sí mismo, por ejemplo, un anti-postmodernista (cf. Gane, 1991a, p. 158). Sobre todo, su forma de análisis (al menos en sus últimos trabajos) es el de un satírico, un artista, un "poeta" (como algunos le han llamado), y realmente no el de un científico. Y este hecho crea inmensas dificultades cuando se intentan aplicar sus ideas a una disciplina científica, como se trata de hacer en el trabajo de Macintosh et al. (2000). Levin (1996, p. ix) incluso sugiere que no hay "ninguna ventaja en incorporar a Baudrillard al sentido común académico". A partir de esto, la interpretación de las extravagancias de Baudrillard y su estilo, frecuentemente alegórico, no es materia fácil.

¿Qué entiende Baudrillard por "hiperrealismo"? Macintosh et al. (2000, p. 14) ofrecen la siguiente explicación: "*Hiperrealismo* es la condición actual de postmodernidad, donde los simulacros no continúan asociados con ningún referente real y donde los símbolos, las imágenes y los modelos circulan, ajenos a cualquier objeto material real o ideal romántico". Sin embargo, en física, química y medicina, expresiones como hipercarga, estructura hiperfina, hiperacidez, hipermetropía, etc., se refieren a fenómenos reales. Y en geometría los términos "hipercubo" e "hiperespacio" también se refieren a algo real, específicamente, a un espacio cuatridimensional o multidimensional (es decir, más de tres dimensiones)¹⁵. A veces, el prefijo "hiper" se puede referir a un exceso sobre la norma pero no necesariamente a nada irreal. Se puede ilustrar esta afirmación: un hipercubo, a primera vista, parece algo imaginario e incluso inimaginable. Y sin embargo, es real. Los científicos han reconocido, desde hace alrededor de 80 años, que

¹⁵ Los postmodernistas se preguntarán, por supuesto, si un espacio de más de tres dimensiones es real. Pero la negación de este hecho sería lo mismo que negar que los perros pueden oler, cuestión inimaginable ni en nuestros sueños más increíbles. La realidad va más allá de nuestros sentidos, y con frecuencia tenemos que contar con la extensión de esos cinco sentidos más allá que lo que nos ofrece la ciencia. Y si niegan esta extensión, también negarán la existencia de moléculas, átomos y partículas subatómicas, etc. Pero, ¿qué pasa con los fotones? Un único fotón puede ser percibido por un ojo sano. ¿Niegan esto también?

el espacio era curvo, de aquí que no tenga tres si no cuatro de dimensiones. En consecuencia, existen toda clase de estructuras de espacio, entre ellos cubos y esferas que tienen, al menos, cuatro dimensiones. Los matemáticos tienen inteligentes ideas que nos permiten imaginar un cubo cuatridimensional en un espacio tridimensional (cf. Stewart, 1978, p 204, Figura 147). Baudrillard, casi siempre, parece dar al término "hiperrealidad" un giro, asociándolo exclusivamente con lo irreal -- y ello a pesar de que (o quizás porque) el hecho que su uso lingüístico normal no tiene tal connotación. Así Levine piensa que:

Es interesante especular como es que Baudrillard ha logrado una audiencia tan amplia, a pesar de su problemático status dentro del extenso campo del estudio cultural. El efecto de su prosa está más cerca de la sátira, incluso el travestismo, que de un discurso 'crítico' o 'emancipador'. Pero desde que nadie ha sido capaz de refutarlo como 'mero' artista, sus argumentos se han vuelto algo molestos, al menos en el mundo académico anglosajón, donde las ciencias sociales todavía tratan de mantener un aura de respetabilidad filosófica y moral (Levine, 1996, p.2)

Y Gane afirma que:

En conjunto, es claro que ha habido algunos cambios muy serios hechos a su [Baudrillard] proyecto que significan el completo abandono de estilos de trabajo científicos y académicos: su trabajo, de hecho, trasluce que cree que el principio de realidad se ha desintegrado y no se ha aplicado más en el reino social (Gane, 1991a, 94).

Pero Baudrillard es también uno de los críticos más imaginativos de la artificialidad de la vida postmoderna. Poca gente negará que vivimos en un ambiente demasiado separado de la naturaleza, demasiado dominado por la tecnología. Utilizamos piel artificial para reemplazar el material genuino, imitaciones de láminas de "arborite" para sustituir la madera de los bosques, cristal acrílico en vez de "verdadero" cristal y así sucesivamente. Escuchamos música en discos y CD's en vez de ir a los conciertos, etc. Agréguese a esta aparente "irrealidad" de nuestra moderna era de información y comunicación, su comercio electrónico, sus centros comerciales virtuales, o las novedades tecnológicas y médicas, como las terapias genéticas, la clonación artificial, la obtención de patentes por la industria

farmacéutica sobre genes humanos y miles de otras prácticas que confunden y asustan. Baudrillard enumera muchos otros ejemplos, desde Disneyland (como la quintaesencia de vida simulada en USA) a la política, sea Vietnam o Watergate (Baudrillard, 1981).

Aunque vivimos en un ambiente poco natural en el que predomina lo hecho por el hombre, llamarlo "irreal" es una licencia poética que se puede otorgar a Baudrillard pero no a alguien comprometido en el análisis científico. Sin embargo, si se denomina nuestra época como la Era del Plástico o la Era de los Simulacros, las cosas, sucesos y relaciones que encontramos en nuestro mundo poco natural son todavía tan reales como la piel genuina, la madera, el cristal o una tormenta. Y la simulación por ordenador, la manipulación de ADN, etc. tienen, a pesar de su impacto revolucionario, no menos estructura real que sucesos normales como la luna girando alrededor de la tierra. Cualquiera que niegue esto, es como el tonto del pueblo para quien lo único real era lo que podía tocar -- hasta que se encontró con un hierro caliente que no podía ser tocado, aunque tampoco pudo negar su existencia.

Si se trata de interpretar la hiperrealidad de Baudrillard desde el punto de vista del OMR, lo más aproximado que se puede llegar es observándola como una de las capas superiores del modelo. Que puede que no esté muy lejos de lo que algunos tratadistas han considerado como las últimas intenciones de Baudrillard. Aunque para Baudrillard tal interpretación de su hiperrealidad es, probablemente, una solución demasiado prosaica y lógica. Pero puede encajar con el hecho que esas capas superiores del OMR sean concebidas, en general, no como meramente interactivas con otras capas si no que, sobre todo, más alterables o volátiles que capas más básicas. Desde luego, cuanto más alto ascendemos en la jerarquía, más realidades surgen. La realidad social engozna sobre hechos institucionales, que, a la vez, se mantienen por el hábito. Pero los hábitos pueden derrumbarse repentinamente (Searle, 1995, pp. 92). Y cuando Macintosh et al. (2000, p. 41) afirman que: "Incluso en una economía hiperreal, la gente debe interactuar el uno con el otro", ¿no significa esto que la economía es parte del mundo real?

Sin embargo, como Butler (1999, p. 5) indica: "El trabajo de Baudrillard llega a ser ficticio, inventivo, 'patafísico'.¹⁶ Crítica o teoría se comprenden en sí mismas respondiendo a o explicando una realidad previa, pero como acercándola a la propia". Por supuesto, teoría, ciencia y tecnología son capaces de crear nuevas realidades. Es más, no debemos perder de vista que esas realidades se sitúan en el nivel más alto de los niveles inferiores o más básicos de nuestra cebolla universal. Este hecho ni excluye ni ignora la función de representación de la ciencia.

Las publicaciones de Foucault, Derrida, Baudrillard y de todo el movimiento postestructural y postmodernista son sintomáticos para el último cuarto del siglo XX y posteriores. Son el signo definitivo de una crisis cultural profunda. Esos autores no solamente describen y critican esta crisis, su propia actitud, estilo y pensamiento están profundamente afectados por ella. Obsérvese su subjetividad, sus extremos, su tendencia hacia la exageración y el exhibicionismo¹⁷. Estos períodos de crisis

¹⁶ "Patafísica" es uno de los términos favoritos de Baudrillard; aparentemente se refiere a "una respuesta crítica o irónica"(Gane, 1991a, p.14).

¹⁷ Butler (1999, pp.1-2, que considera a Baudrillard como uno de los más grandes pensadores del mundo) narra un ejemplo del exhibicionismo de Baudrillard de la siguiente forma: "¿Quién es este pensador que aparece en un escenario (en el Casino de Nevada) en semejantes extrañas circunstancias, cayendo en una situación desconcertante, sin que sus seguidores comprendiesen sus palabras o ahogadas éstas bajo el ruido de las máquinas

ocurren regularmente en la historia; desde luego, se puede recordar la crisis de la edad de 'Manerismo' (alrededor del periodo 1525-1600) que siguió al Alto Renacimiento. Autores como Janson (1977, p. 439-459) caracterizan la época y su arte como profundamente inquietante, obstinado, subjetivo, febrilmente emocional, imbuido con una profunda ansiedad interior, dispuesto a demostrar que no hay una única realidad "correcta". Esas expresiones pueden ser aplicadas a la escena cultural actual. Son unos tiempos que dejan huella sobre la mayoría de las facetas de nuestra vida, en especial, sobre sus circunstancias económicas así como también sociales; pueden incluso corromper la disciplina que se supone que analizan.

3. Representación, Verdad y Comprobación.

Una vez expuesto el problema de la realidad, podemos seguir con la pregunta epistemológica: "¿Qué es lo que podemos saber

tragaperras?...¿Es este acto de aparecer en un escenario con un grupo de rock en un casino la repudiación o la confirmación de su filosofía?¿Tiene tantas contradicciones que una parte de su cerebro disfruta de una vida disparatada mientras la otra parte la crítica? ¿O ha utilizado el mismo criterio que recomendó de destruir el feo edificio del Centro Pompidou Beaubourg? Ha criticado y advertido en Baudrillard (1982, p.3): "¡Estropeemos Beaubourg! Un nuevo y revolucionario slogan. No hace falta combatir. ¡Sencillamente ir allí! Esta es la mejor manera de destruirlo".

y conocer?". Ya hemos afirmado *la hipótesis de la estructura* (es decir, se puede concebir la realidad como una estructura jerárquica de muchas capas) y abandonado *la hipótesis de la uniformidad* (es decir, se supone que esa realidad es una entidad completamente no estructurada). De manera similar, ahora podemos reemplazar la hipótesis de la imposibilidad del conocimiento de Kant (la *cosa en sí* no se puede saber ni conocer) por la hipótesis de la aproximación. Lo último expresa la idea que aunque la suma de la totalidad de la realidad es desconocida, se puede reconocer un gran número de relaciones estructurales inherentes en muchas partes de la realidad, por lo menos, de manera indirecta y aproximada. Este punto de vista se construye sobre el OMR, y se puede defender basándose en los avances científicos de los últimos cuatrocientos años. De hecho, se puede concebir que las diversas capas se correspondan con la misma jerarquía de la ciencia.

Incluso cuando cada uno de nosotros está atrapado en su propia mente, hay suficientes pruebas circunstanciales y no meramente por la existencia de una realidad, si no también por las analogías estructurales entre esta realidad y nuestras representaciones. Las pruebas circunstanciales son suficientes, a menudo, para declarar la culpabilidad penal, ¿por qué no se

puede permitir que sea testigo en la sala del tribunal de la realidad? Los organismos vivos están imbuidos en un ambiente en el cual constantemente se reciben impactos a los que reaccionan. Tal reacción apenas sería posible si ese impacto constantemente los confundiera y no los impresionara con analogías estructurales o "cuadros" del ambiente de "lo real externo" -- tan incompleto o imperfecto como tal replica puede ser desde una perspectiva más aventajada. Y éste es el principio de representar la realidad conceptualmente. Es decir, un cerebro o el sistema nervioso más primitivo es capaz de reproducir algunas relaciones estructurales no arbitrarias de su ambiente. De hecho, hasta las plantas están igualmente dotadas para recoger información sobre su ambiente físico y químico (p.e., el ciclo de la clorofila es uno de esos mecanismos). Una lombriz de tierra con un sistema nervioso simple no sólo puede recoger información sobre la realidad que la rodea, si no también puede reaccionar ante ésta de una manera más ágil que la mayoría de las plantas pueden hacer.

Los seres humanos tienen más trucos cognoscitivos en la manga. Primero, tienen un sistema nervioso mucho más sofisticado con un gran cerebro que los habilita para tener una gama de representación conceptual más refinada y amplia.

Segundo, los humanos han desarrollado maneras de comunicar esas representaciones a otros a través del lenguaje, incluso haciéndolas más permanentes y mejores a través de inventos tales como la escritura, la matemática y la ciencia. Y tercero, han abrazado la ciencia que creó numerosos aparatos (desde microscopios a espectroscopios y ciclotrones) que habilitaron a los humanos a extender su conocimiento más allá de las limitaciones de sus cinco sentidos. Y finalmente, tienen la ventaja de poder hacer comparaciones y confirmaciones entre personas.

Hay que reconocerlo, el lenguaje cotidiano y la escritura son medios bastante inadecuados de representar fragmentos de la realidad con cierto grado de precisión. La matemática, la lógica y la terminología científica y los instrumentos científicos han ayudado, indudablemente, a mejorar en gran medida la situación. Pero aún así, ante los espectaculares conocimientos logrados sobre el micro y macro universo, parece que sólo hemos asimilado un fragmento diminuto del conocimiento potencial. Y sobre la demostración de la verdad de los discernimientos científicos o, por lo menos, su aceptación temporal como tal, estamos lejos de una solución totalmente satisfactoria. Así que la verdad científica seguirá siendo un

cuadro relativamente crudo e incompleto de la realidad -- particularmente cara a nuestra "ignorancia infinita" que Karl Popper comparó al mismo "conocimiento finito". Aún así, igual que un retrato de una persona será siempre una representación imperfecta de la persona entera, todavía se puede revelar similitudes esenciales.

¿Cuales son las vías de comprobación de la verdad que se definen como hipótesis científicas? El mayor esfuerzo en esta dirección es la teoría de la *probabilidad de la confirmación*. Todavía, a pesar del esfuerzo impresionante de Carnap [1891-1970] (Carnap 1962) y otros expertos para crear tal teoría, no hay ningún acuerdo con reglas fiables para determinar la fuerza con la cual un hecho apoya una hipótesis. Otra posibilidad está en la práctica ubicua de comprobar las hipótesis estadísticamente por medio de *un grado de confianza*. Pero esta práctica está todavía plagada de importantes problemas lógicos. Sobre todo, no tiene una base filosófica firme y no puede confirmar, solamente conjeturar, relaciones causales. Meramente refuerza, de manera completamente *psicológica* (como Hume anticipó hace más de un cuarto de milenio), la confianza en un eslabón posiblemente causal. Además, al estar basado en un proceso estadístico, es accesible sólo donde

ocurren fenómenos en masa. No obstante, dentro de estas limitaciones, ha llegado a ser la herramienta pragmática más popular para la comprobación de las hipótesis. Otra posibilidad es el conocido enfoque de Popper; acepta una hipótesis mientras todo intento de refutación falle. Aunque se ha continuado perfeccionando este enfoque, todavía tiene grandes limitaciones. Finalmente, un factor importante en la aceptación o rechazo preliminar de muchas hipótesis, es la medida de hasta qué punto forman un conjunto sólido con las teorías y hechos vinculados.

3.1 ¿Cómo representa la realidad la contabilidad? ¿Crea realidades nuevas?

La discusión precedente se ha referido a las ciencias puras. Pero la contabilidad se puede considerar, como mucho, una ciencia aplicada; y la pregunta se plantea en el sentido de en qué medida ello cambia el panorama. Primero, en la mayor parte de las ciencias aplicadas uno normalmente no se concentra en representar la realidad si no en dominarla, incluso cuestionar algunas de sus capas superiores. Pero, de vez en cuando, a una u otra ciencia aplicada se les exige representar aspectos de la realidad conceptualmente. Esto puede ser así en la meteorología y es desde luego en el caso en la contabilidad. Pero en estas

ciencias aplicadas no se puede esperar ni se espera, el mismo rigor de representación de las ciencias puras. Al contrario, se reorientan deliberadamente hacia un propósito específico. Es lo mismo que el pintor de un retrato, que no se esfuerza tanto por una semejanza perfecta, si no que pretende pintar la psique o un humor específico momentáneo de una persona. Rembrandt (1606-1669) era así como pintor; raramente se molestaba en crear una semejanza física perfecta de sus modelos. Otros artistas tenían ambiciones diferentes. Thomas Gainsborough (1727-1788), particularmente en su "período de Bath," tenía gran interés en pintar sus modelos reflejando la elegancia de su modo de vestir y el ambiente. La meta de Jaques Louis David (1748-1782), en cambio, era la de reforzar el prestigio político de su sujeto, fuese el asesino de Marat, o Napoleón, como general y emperador. Tal subjetividad deliberada en la pintura no debe ser interpretada como una distorsión de la realidad. O bien en la pintura, o bien en nuestra propia disciplina, es indispensable una cierta subjetividad dependiendo del objetivo de la información, sea en una representación pictórica, de pronóstico o pragmático-conceptual.

Los prejuicios de la orientación hacia un objetivo de la representación contable son la razón por la cual se hace

necesario un análisis de los medios y fines en nuestra disciplina. Sólo si se revela el nexo de medios y fines y se establece el objetivo claramente, el usuario de datos contables puede considerar esta subjetividad y juzgar si una representación específica es apropiada para su propósito o no. Mattessich (1995b, pp. 187-210, particularmente en pp. 204-207; y 2002a) enfatizó la distinción entre representación positiva y pragmática, apuntó sus diferencias y dio importancia a la necesidad de una metodología condicional-normativa (CoNAM). Tal representación teleológica u orientada a un propósito (POR), que también debe revelar el propósito, es la contrapartida del OMR así como del CoNAM, pero en el nivel de representación.

3.2 Las Ordenes de Simulacro de Baudrillard.

El término "simulación", quizás la expresión más típica asociado con Baudrillard, se acerca a la expresión científica de "representación conceptual". Macintosh et al. (2000, p. 14) consideran el uso de Baudrillard de este término como "símbolo, imagen, modelo, pretexto, o semejanza poco clara de alguna otra cosa". Se manifiesta cuando Baudrillard (1981, p. 17) habla de

su genealogía de simulación, es decir, las sucesivas (o alternativas) fases históricas de representación (*l'image*)¹⁸:

Es [la imagen] la reflexión de una profunda realidad

Enmascara y desnaturaliza una profunda realidad

Enmascara *la ausencia* de la profunda realidad

Desconecta [*sans rapport*] de cualquier realidad
cualquiera que ésta sea; es su propio simulacro puro.

¹⁸ En este caso en particular el término "representación" parece ser la traducción correcta de "*image*". Pero en lo siguiente, lo traduciré con la palabra inglesa "image," en lugar de "símbolo" como hizo Macintosh et al. (2000). Hemos visto al final de Sección 2, las representaciones conceptuales y semánticas apuntan a algún tipo de correspondencia entre conceptos y palabras, por un lado, y objetos, por otro. Es igualmente válido (e incluso más importante) para las relaciones entre los *modelos* y *estructuras complejas* de la realidad. Y en este último caso la expresión "símbolo" es menos significativa que la de "image." Después de todo, el argumento de Baudrillard sobre una buena imagen frente una imagen inadecuada o mala sería completamente irrelevante si uno tiene una palabra (o símbolo similar) en mente. Sólo los modelos (e imágenes similares) pueden tener una similitud estructural buena (o, por otro lado, una inadecuada o mala) respecto a un segmento de la realidad. Una palabra particular (o símbolo similar) es meramente una opción arbitraria que no puede tener una "similitud" a un objeto, exceptuando una inculcada por convención.

Baudrillard (1981, p. 17, traducido) continúa:

En el primer caso, la imagen es una buena reflexión -- la representación es del orden del sacramento [ej., la "hostia" como el cuerpo de Cristo]. En el segundo, es una inadecuada (*mauvais*) reflexión -- del orden del desencanto (*maléfice*). En el tercero, es *simulado* (elle joue à être une apparence) -- es del orden de la decepción (*sortilège*). En el cuarto, ya no es del orden de la representación (il n'est plus de tout de l'ordre de l'apparence), sino del orden de la simulación.

A primera vista, no parece ser demasiado diferente de la representación tradicional científica y filosófica. La última fase acepta que unos conceptos e imágenes representan bien o no tan bien las cosas reales, eventos o relaciones (las dos o tres fases iniciales de Baudrillard), mientras otros conceptos (conceptos puros) no tienen ninguna contrapartida en la realidad o son simulaciones, es decir, proyecciones de las meramente potenciales realidades (la cuarta fase de Baudrillard)¹⁹. Todo ello parece ser confirmado por Levine que cree que:

¹⁹ En otro trabajo, Baudrillard (1983) distingue sólo *tres* órdenes de simulación, que explican porqué la mayoría de los estudiosos

Una equivocación común de la tesis de la simulación de Baudrillard sostiene que no hay tal cosa como "la realidad"- o que últimamente se ha reemplazado esa realidad por "la artificialidad". Este tipo de interpretación depende de la asunción de que la artificialidad es lo opuesto de la realidad, como si las

de Baudrillard mencionan sólo tres de estas fases, como hace Tseëlon:

En sus "órdenes de simulación" Baudrillard identifica tres órdenes de valor del símbolo (nota omitida). El primer orden, el de *imitación*, caracterizó el período clásico, presupone dualismo cuando las apariencias enmascaran la realidad. En el segundo orden, la *producción*, las apariencias crean una ilusión de realidad. En el tercer orden, la *simulación*, las apariencias inventan la realidad. Ya no interesa lo real, las imágenes se reproducen de un modelo [p. 120]. En ambos, la *imitación* y la *producción*, se indica un significado subyacente, inherente o construido. En contraste, el tercer orden de simulacro (*simulación*) se refiere a los principios del postmodernismo. El postmodernismo pareció reflejar una rotura radical con la cultura dominante y estética (nota omitida). En la arquitectura, en donde ha sido tratado con más agudeza, representó lo romántico, la subjetividad, la pluralidad de formas, la fragmentación de estilos y los límites difusos. Así sustituyó la desunión, la subjetividad y la ambigüedad, por la unidad modernista, absolutismo y la certeza (nota omitida, p. 123)" (Tseëlon, 1994, p. 120, 123).

cosas hechas, fuesen necesariamente menos genuinas que las cosas no hechas y que unas cosas son o bien menos real o irreal de todo (Levine, 1996, p. 190).

Sin embargo, se presentan algunos problemas:

(i) Cuando Baudrillard se refiere al primer caso como el orden de "los sacramentos", se empieza a dudar si verdaderamente tiene la noción científica de representación conceptual en mente. Más bien parece que piensa en la representación en el sentido de la cultura medieval, donde se vieron muchos símbolos como una falsificación de la cuestión real (particularmente reliquias sagradas). La reliquia de St. Foy en Conques, por ejemplo, pretendía ser (la imitación) el santo mismo, la cual pudiera irradiar una curación mágica. Se puede encontrar confirmación de ello en el hecho de que Baudrillard asigna cada una de esas fases a un período histórico diferente, mientras en la actividad científica se aplicarían tanto al siglo XXI como del XVI en adelante.

(ii) En la segunda fase surge otra cuestión, al suponer que el símbolo "enmascara y desnaturaliza lo real". Correspondería a nuestra representación tradicional, conceptual

y semántica. Pero, ¿por qué deben ser demonizadas tales fórmulas como "enmascarar" y "desnaturalizar"? Incluso peor, ¿por qué es tal símbolo una apariencia del *mauvais*? ¿Por qué esta imagen es un *maléfice*? Desde que el ser humano aprendió a hablar, se han asignado nombres a las cosas, frases a eventos o relaciones, y posteriormente modelos matemáticos a estructuras complejas de la realidad. Obviamente, estos nombres, frases y modelos no son las cosas mismas, sólo las representan. Pero llamar a cada representación conceptual y semántica un "enmascarar" y "desnaturalizar" parece extraño. Por supuesto, algunas estructuras y sentencias conceptuales son estructuralmente pobres o incluso reflexiones inválidas de la realidad, pero ¿por qué enviar todas esas "representaciones" al infierno? ¿Por qué no se admiten las buenas en el cielo? Invocar la primera fase no es posible porque, allí, se describe una situación en el que se asume que el símbolo *es* (pero *no* representa) lo real.

(iii) Tengo menos dificultad con la tercera fase. Como he mostrado previamente, existen muchos conceptos y nombres que no representan ningún objeto real (p.e., las constelaciones estelares o los conectores lógicos, etc.). En muchos casos, las personas o, por lo menos, los científicos, son conscientes de

ello. En otros casos esos nombres nos pueden, de hecho, engañar sobre una supuesta realidad, que realmente no representan.

(iv) Incluso la última fase parece creíble, aunque algo enmascarada. Macintosh et al. (2000, p. 27) dicen: "el símbolo es ahora su propia simulación pura. La diferencia entre símbolo y referente se condensa". Pero tomemos el concepto de geometría no euclídea (o hiperbólica) que se realizó durante el siglo XIX (por Nikolai I. Lobachevsky (1793-1856), János Bolyai (1802-1860) y G. F. Bernhard Riemann (1826-1866)). En ese momento, existía un vacío conceptual y matemático sin ningún apoyo de la realidad física --Baudrillard puede decir que estaba "desconectado" o "condensado." Pero esto cambió con la teoría general de la relatividad de Einstein (1879-1955), a principios del siglo XX y la confirmación de la curvatura del espacio por las observaciones astronómicas de Sir Thomas A. Eddington [1882-1944] en 1919. De repente, la geometría no euclídea fue reconocida como algo más que una simple estructura matemática, a saber, como una ofrenda en el universo físico. Esta es la ilustración, *por excelencia*, de la equivalencia de una situación en donde "un símbolo precede la realidad" o, más precisamente, "precede el conocimiento de tal realidad." Insistiendo, por qué demonizar las representaciones semánticas

conceptuales (en la tercera fase de Baudrillard) afirmando que "no tiene ni relación ni parecido con cualquier realidad". Por qué no reconocer las situaciones (como la geometría no euclídea) que anticiparon una realidad previamente desconocido.

El problema mayor reside en el intento de Baudrillard de utilizar "las órdenes de simulacro" no tanto con el propósito de representación conceptual y semántica (en el sentido científico), si no para alegorizar funciones cuyos objetivos se cumplieron en épocas diferentes (durante la edad media, desde el Renacimiento, durante la Revolución Industrial, y finalmente en los tiempos modernos). Por tanto, algunos objetos podrían haberse convertido en símbolos. Gane (1991b, p. 11) confirma esto diciendo que: "el proyecto de Baudrillard está marcado por el intento de comprometer una crítica de las órdenes de simulación desde el punto de vista de culturas simbólicas." Así, la pregunta es: ¿Se puede y se debe aplicar tal simbolismo a un análisis de contabilidad?

Como Butler (1999, p. 7, con referencia a Baudrillard, 1990, p. 34; 1993, p. 79) hábilmente observa al hablar del segundo período creativo de Baudrillard (es decir, desde aproximadamente 1976 a 1983): "Baudrillard ya no se exige ser

imparcial, objetivo, ni ofrece una versión de la verdad. Al contrario, su trabajo llama la atención por su propio ficcionalidad, ingeniosidad y singularidad. O, si una cierta noción de verdad persiste en él, se debe entender en un sentido sumamente nuevo, lo que Baudrillard llama 'lo evidente' como un opuesto 'a lo verdadero'. Pero *el evidente* se debe basar en evidencia, y en donde se ha abandonado deliberadamente la objetividad, hay poca esperanza de encontrar cualquier evidencia científica.

A veces, al leer a Baudrillard, se vislumbra algo de esperanza que sus ideas se puedan convertir en un diálogo científico razonable. Por ejemplo, cuando Baudrillard dice:

Puesto que hay que esforzarse para materializar el mundo, realícese, para escapar de esta ilusión total. Y la 'realización' del mundo, a través de la ciencia y la tecnología, es precisamente lo que es la simulación -- el exorcismo del terror de la ilusión a través de los medios más sofisticados de la realización de este mundo (Baudrillard, 1993, p. 184).

Esto se podría interpretar de la manera siguiente: el compromiso desesperada de representar la realidad absoluta en su totalidad, nos obliga a contentarnos con simularlo, esto es, representar simplemente pedazos de la realidad y de su estructura por medio de la representación conceptual -- algo que los científicos hacen normalmente. Pero en otra parte Baudrillard (1994, p.117) remarca: "Cuanto más intentamos redescubrir lo real y lo referencial, más nos hundimos en la simulación, en este caso vergonzosa y, en cualquier otro caso, desesperada". Y estas palabras apenas reflejan una creencia en la utilidad de la representación científica.

4. La aplicación de las ideas de Baudrillard a la contabilidad.

Baudrillard no trata cuestiones contables y por esta razón nuestra mayor preocupación es la adecuación de la interpretación de Macintosh et al. (2000) a la contabilidad. En general, su análisis es más racional y científico que el análisis de Baudrillard, que es principalmente una presentación metafórica de simulación e hiperrealidad. Aún así, su tratado está plagado

de numerosas pasajes de retórica puramente baudrillardiana. Permítanme ofrecerles uno de los más suaves:

Los símbolos de ingreso y capital aparecen como paradigmáticos ejemplos de las nociones de Baudrillard de simulacros, hiperrealidad e implosión. En el orden de simulación, la distinción entre un símbolo de contabilidad y alguna realidad subyacente se ha implosionado. El símbolo de contabilidad ahora precede (e incluso crea por medio del valor del símbolo) al referente que antes se había propuesto representar. Ya no es una abstracción o una apariencia de una cosa “real”. Es su propia pura simulación haciendo referencias circulares a otros modelos los cuales, ellos mismos, hacen referencia a los símbolos contables (Macintosh et al, 2000, p.38).

Sin embargo, la última parte de Macintosh et al. (2000) asume una actitud más crítica hacia el trabajo de Baudrillard. A veces se tiene la impresión que los cuatro coautores se dividieron en dos equipos opuestos, uno que se identifica con una gran parte de la metafísica de Baudrillard mientras el otro se distancia de este autor. De hecho, hacia el final de Macintosh et

al. (2000, pp. 44-45) se encuentran una serie de comentarios críticos sobre el enfoque de Baudrillard. Por ejemplo, el equipo critica sus argumentos de que los símbolos ya no se refieren a la realidad y a menudo preceden a la realidad, que la información se neutraliza por las masas, su uso de metáforas cuasicientíficas, la rigidez del panorama que plantea, sus distorsiones en la genealogía de los símbolos o la simulación, su visión totalitaria y dramatizada, sus exageraciones y su obsesión con el mundo de los símbolos en general. Ocasionalmente, hasta se tiene la impresión que el grupo Macintosh parece proteger al lector de alguno de los excesos de Baudrillard, silenciándolos.

El trabajo de Macintosh et al. (2000) empieza con gracia refiriéndose a mis interpretaciones de la contabilidad “token-envelope” sumeria (Mattessich, 1987, 1989, 1995b). Este sistema muestra una relación uno a uno, *por excelencia*, entre la realidad física (mercancías y sus transacciones) y la realidad social (relaciones entre deudores y propietarios) por un lado, y los *token* de arcilla o sus impresiones en la superficie de las *envelope* de arcilla por otro²⁰. Macintosh et al. (2000, p. 16)

²⁰ En general Macintosh et al. (2000) han interpretado bien mis intenciones, pero para más exactitud quiero mencionar unos pequeños puntos de error y necesaria corrección: 1. utilizan, en

argumentan que en esta época tan temprana de los *token-envelope* sumerios “la contabilidad ofrecía símbolos claros, transparentes, de una realidad social y física en el espacio-tiempo” [p.16]. Pero el artículo también reclama a este respecto, a pesar de los numerosos y radicales cambios en nuestra disciplina desde esa época, los contables “sostienen la creencia que la contabilidad representa la realidad de forma similar a

lugar del término arqueológico "envelope de arcilla" la expresión "urnas" y así sustituyen "contabilidad de urna" por mi expresión "contabilidad de token-envelope"; 2. en su frase "antes que la gente supiese leer, escribir o contar," la última palabra debe ser sustituida por la expresión "contar en el sentido abstracto"; 3. la fecha de los primeros "envelopes" de arcilla en la contabilidad parece no ser ya 3500 a.c., sino cerca del 3250 a.c., y el de token-envelope impresos 3200 a.c. (cf. Mattessich, 2000, p. 92); 4. Parecen utilizar nombres de personas ficticias como "Zurik" y "Kalem," mientras yo utilicé nombres de gente real de Sumeria, a saber "Puhisenni," "Ziquarru," etc.; 5. mi "Accounting Matrix of Two Entities with Inter-Entity As Well As Intra-Entity Flows" en Mattessich (1995, p. 64) se ha simplificado o reducido a su "Fig.1, Dualidad en la Contabilidad" (Macintosh et al., 2000, p. 17).

Desde que apareció el artículo de Macintosh et al. (2000), varios de mis artículos sobre la arqueología de la contabilidad mesopotámica, junto con unos artículos sobre aspectos históricos en los inicios de la contabilidad de La India, se publicaron en un libro (Mattessich 2000), *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in Middle-East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle ages)*.

como se hizo en sus orígenes” [p.16]. Después, el artículo se centra “en las fisuras posteriores en la relación entre el símbolo contable y la realidad que supuestamente representa...mostrando que en las cuestiones contables que preocupan actualmente, no hay ninguna realidad subyacente a la cual se refieren los símbolos contables” [p.16]. Sus autores creen que la contabilidad no puede eludir los muchos cambios culturales (señalado por Baudrillard) que afectaron la inestable relación entre símbolo y realidad. Pero admiten que durante la Edad Media (cuando el ingreso no se distinguía del capital invertido), la relación uno a uno entre el símbolo contable y la realidad se mantenía,²¹ y todavía se mantiene, en las situaciones contables simples.

4.1 La valoración contable es una cuestión metodológica, no ontológica.

²¹ El artículo de Macintosh et al. (2000, p. 20) identifica esta práctica con el primer orden de simulacro de Baudrillard. Pero si éste está así, surge una contradicción. Hemos visto en Sección 4, ítem (i) que o bien la frase "En la primera fase, el símbolo es una realidad profunda" se debe corregir a "... el símbolo *representa* una realidad profunda," o bien Baudrillard refirió en su primer orden de simulación una cultura en donde se consideraban los símbolos como una imitación (pero *no* representada conceptual o semánticamente) de una cosa o evento real.

Uno de los problemas de confusión más frecuentemente es el que se plantea entre cuestiones ontológicas y metodológicas. Este no sólo es aplicable para Macintosh et al. (2000) si no también para otros autores dentro de la literatura contables, desde el punto de vista crítico-interpretativo (CIV) que surgió en Gran Bretaña a principios de los ochenta y que encontró discípulos en otros países. Ya he demostrado que desde el punto de vista del OMR, un capital o ingreso específico (consecuencia del capital o de derechos similares o del trabajo) puede ser real. El trabajo de Macintosh et al. (2000) lo admite pero sólo para situaciones simples; lo niega para situaciones más complejas como las opciones sobre acciones. Sin embargo, yo argumentaría que, incluso en tales casos, el ingreso es real. Pero lo que se discute es la valoración (es decir, la medición o estimación) del ingreso; y esto no es un problema ontológico sino metodológico. Empecemos con un ejemplo de Astronomía. Nuestra propia galaxia es una realidad astronómica confirmada, al contrario de las constelaciones estelares que son ficciones. Se calcula que amontonan 100.000 millones de soles y un número desconocido de planetas, lunas, asteroides, cometas, etc. Pero el hecho que no sepamos el número preciso de estrellas, etc. en nuestra galaxia no lo hace menos real.

Se puede aplicar algo similar a un ingreso específico. Como ya se sabe -- tal y como confirma Macintosh et al (2000) - el ingreso total de una empresa, proyecto o entidad similar, sólo se puede calcular si se empieza, por ejemplo, con dinero en efectivo sólo, posteriormente opera como tal (durante tantos ejercicios como sea) y al final se liquida en dinero en efectivo otra vez (aunque este esquema funciona bajo condiciones *ceteris paribus* de poder de compra). Con todo, esto nos sitúa nuevamente ante transacciones de mercado, no siempre aplicables para la valoración del ingreso. Por tanto, si se establece un ingreso (sea positivo o negativo), el problema es medirlo o calcularlo lo mejor posible para un contexto dado.

Cada proceso de valoración es una realidad *social*, derivada de la realidad *mental* de tener preferencias. Mientras al final cada persona tiene que medir o determinar sus propias preferencias a través de la introspección, la suma total de las preferencias en una sociedad o mercado particular se manifiesta en los precios de mercado o valores relacionados. Pero entonces, surgen las siguientes dificultades: (a) Mientras un precio de mercado pagado en una fecha específica es preciso, aún siendo momentáneo, la necesidad social de valoración se extiende más

allá de las transacciones del mercado. (b) Como no es posible vender un objeto cada vez que uno quiere determinar su “valor”, los contables han establecido una serie de procedimientos alternativos de valoración, cada uno de los cuales expresa el valor de forma más o menos adecuada para una serie de situaciones reales. Estos valores están respaldados por el racionamiento, no libre de crítica, puesto que las opiniones y juicios relacionados con el valor aún juegan un papel importante. (c) En muchos casos, un valor no puede ser determinado para una mercancía concreta u otro objeto económico, si no sólo para un grupo de objetos (a menudo cubriendo varios ejercicios y no sólo uno). Para solventar este problema, los contables emplean varios tipos de procedimientos de asignación, los cuales, una vez más, se basan en cierta racionalidad, que también es frecuentemente discutida.

Estas cuestiones y las dificultades con ellas relacionadas son la verdadera razón por la cual la contabilidad no puede ser tratada como una ciencia ni pura ni positiva, si no que tiene que ser observada como una ciencia aplicada. He señalado que la representación conceptual de la realidad contable es pragmática, pudiendo ser asimilada (en el mundo de la representación pictórica) a pintar un retrato con un propósito muy específico,

con todos los sesgos que ello implica. Pero aquella no necesariamente resulta una completa arbitrariedad, porque existe una manera de objetivar tal proceso. Si se puede determinar que método de valoración es el más adecuada para cada propósito, y luego explicar el propósito específico, se puede preservar la neutralidad de la valoración. Por eso, una gran tarea para la contabilidad del futuro sería determinar e investigar las numerosas relaciones medios-fines ocultos en los rincones de nuestra disciplina.

4.2 Cuestiones concretas del trabajo del grupo Macintosh.

La sección 5 de Macintosh et al. (2000) (Recapitulación e Implicaciones), es de particular interés. Primero, el artículo establece un límite respecto hasta donde estos autores pretenden estar de acuerdo con Baudrillard:

Así una perspectiva baudrillardiana puede llevarnos a la conclusión que la contabilidad en una época de simulación ha perdido su apuesta sobre el principio de realidad y la normativa de transparencia en la cual se fundamenta...

Esto, sin embargo, sería conceder demasiado peso a Baudrillard. Aunque los símbolos de la contabilidad puede que no se refieran de manera transparente a los objetos reales, son claramente capaces de influir en el curso diario de los acontecimientos del mundo material... Recientes desarrollos en la teoría de la contabilidad financiera demuestran que símbolos de la contabilidad tales como ingreso y capital pueden ser combinados y relacionados con la teoría moderna de la valoración sin especificar una definición rígida ni del ingreso ni del capital, mientras ambos se articulan en un modelo de CSM (Macintosh et al., 2000, p. 40).

Este importante giro en el artículo conduce al intento de comprobar que ingreso y capital son arbitrarios (incluso en el modelo CSM), consideración que requiere su análisis y algún comentario. Primero, las nociones de ingreso y capital no se pueden confundir con su valor en un momento determinado. Los primeros conceptos refieren a un derecho de los tenedores de acciones; un hecho social que se puede defender en la mayoría de las sociedades humanas (hasta bajo un régimen comunista, donde el Estado puede ejercer este derecho en mayor medida

que en otras sociedades). Las únicas cosas que son arbitrarias son los *nombres* que asignamos a conceptos como ingreso y capital; se puede hablar de “beneficio” en lugar de “ingreso” y “propiedad” en vez de “capital” lo cual es una cuestión puramente de preferencia y de convenio.

Respecto a la definición y cálculo de los valores del ingreso y del capital, la situación es más compleja, pero aún así, vacilo en considerarlo arbitrario -- aparte que el término “arbitrario” en sí no expresa nada en términos absolutos, si no que es una cuestión de grados. Aquí, nociones como el enfoque de orientación a un objetivo, las relaciones medios-fines, el enfoque condicional normativo, etc. juegan un papel decisivo. Lo que puede parecer una elección arbitraria de una persona (que no es consciente del objetivo subyacente perseguido) puede no ser arbitrario en absoluto para otra persona que sea consciente de ello. En otras palabras, a pesar de la posible negación de algunos expertos, la mayoría de las veces tenemos algún criterio o un propósito en mente cuando tomamos decisiones. Raramente nuestras decisiones son arbitrarias en el sentido de tirar 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).

Como he intentado demostrar en otras ocasiones, las relaciones medios-fines son difíciles de precisar o analizar científicamente. Pero normalmente hay algún tipo de racionalidad detrás, aún siendo imprecisa (para más detalles véase la discusión de CoNAM en Mattessich, 1995a, 1995b, 2002a).

Sin embargo, las relaciones medios-fines sistemáticas han sido algo ignorado en la contabilidad académica (posiblemente menos en Europa que en América). Y si se quiere resolver la arbitrariedad alegada de algunas nociones contables, incluyendo ingreso y capital, los contables tendrán que ocuparse más seriamente de estas relaciones y su formalización (como hipótesis instrumental). No es coincidencia que el grupo Macintosh (véase cita más abajo), a pesar de utilizar un enfoque bastante diferente, llega a una conclusión similar a la que encontramos en Mattessich (1995b, pp. 204-207). En ella se distingue entre la representación conceptual pragmática vs. la positiva y ya se ha explicado por qué una representación pragmática (debido a su deliberado perjuicio orientada a un fin) no puede ser tan exacta como una positiva.

La subsección 5.3 de Macintosh et al. (2000, pp. 42-44) contiene dos alternativas para lograr “exogeneidad y estabilidad

en la información contable”. Una manera -- aparentemente menos considerada por el equipo Macintosh porque “sería un mal reflejo de la capacidad intelectual de los reguladores”- sería elegir “reguladores miopes” que son conscientes de su corta vista y luego aceptarían como variables exógenas los datos contables resultantes, utilizándolos “como instrumentos para la interacción comercial y social sean cuales sean sus referentes reales.” El otro camino ("plena racionalidad") requiere la conciencia por parte de los reguladores de la arbitrariedad (aunque consistente) de sus estándares, pero no depende de la conciencia del usuario de este hecho:

Instituciones como la profesión contable proporcionan anclajes arbitrarios pero exógenos que facilitan complejas interacciones sociales y comerciales (p.41)... Es decir, el modelo CSM sugiere que los reguladores no pueden “herir” los modelos de valoración del usuario al cambiar la descripción de ingreso y capital. *Pero pueden elegir unos estándares más útiles que otros para algunos fines.* Por ejemplo, la contabilidad a coste real puede ser tan útil como que la contabilidad a coste histórico para la valoración, pero peor cuando se trata de establecer retribuciones basadas en resultados... La gente

entonces aceptaría y utilizaría los datos arbitrarios de los estándares, pero no porque reflejaron una profunda realidad. Los aceptarían y los utilizarían por ser *parte* de la realidad -la única realidad que tienen para interactuar el uno con el otro en un mundo complejo [pp. 42-43] (Macintosh et al., 2000, pp. 41, 42-43; las primeras cursivas fueron agregadas por el autor).

Aparte del término "arbitrario", discrepo poco con tales declaraciones. Sobre todo estamos de acuerdo en que los datos contables reflejan algún tipo de realidad, incluso si tienen un cierto grado de subjetividad, consecuencia de su orientación a un fin, y no cumplen con los estándares científicos a los cuales la teoría de la contabilidad positiva puede aspirar. Esta actitud no es, de ninguna forma, nueva, y uno se puede preguntar si fue necesario el camino indirecto y aparatoso tomado a través de Baudrillard.

Otra cuestión es la "falta de transparencia" en la práctica contable actual, sobre la cual se queja justificadamente el grupo Macintosh. Aún así, esta cuestión difícilmente puede ser causada por el hecho que el ingreso no sea una verdadera realidad. Más bien parece ser causada por la negligencia o

incluso por el rechazo a proveer de un conjunto de medidas del ingreso verdaderamente orientadas al objetivo, combinado con una clara declaración de cual es, efectivamente, el verdadero objetivo perseguido. Los expertos contables son concientes desde hace tiempo que no hay una única y adecuada manera para medir o estimar el valor del ingreso para todos los objetivos de la información, aún así, no actuaron en consecuencia. Cualquiera que sea la razón de esta negligencia, la ignorancia sobre las relaciones medios-fines en la contabilidad es frecuentemente una ventaja para determinados intereses, aunque en detrimento de los accionistas o del público en general.

Macintosh et al. (2000) citan varios ejemplos. El primero se refiere a la concesión de opciones sobre acciones a directivos, que *tradicionalmente* se valoran a su "valor intrínseco" (es decir, la diferencia positiva entre el valor del mercado en la fecha de concesión y su precio [*strike price*]). Pero los beneficiarios probablemente sólo ejercerán las opciones si el precio de la acción ha aumentado.

Incluso antes del artículo de Black y Scholes (1973), era conocido que este valor llamado intrínseco minusvalora sensiblemente el *verdadero valor* de

cualquier opción. Tales opciones inducen a los directivos a pensar como propietarios, esforzándose en asegurar la probabilidad que el precio de la acción *exceda* el strike antes de la fecha de caducidad de la opción. Pero las empresas no reconocen ningún gasto cuando el valor intrínseco de las opciones en la fecha de concesión es o bien cero o bien negativo (Macintosh et al., 2000, p. 30; se agregaron las primeras cursivas).

En contraste con esta práctica tradicional, el FASB intentó (tristemente, en vano) introducir una práctica alternativa, por medio de la cual los gastos de la opción serían igual al "valor justo (razonable) de mercado" basado en un modelo legítimo de precios de opciones. En la mayoría de casos, este diferencial del gasto no contabilizado, bajo el método tradicional, no reconoce el traslado del poder de compra de los accionistas a los directivos:

Así los ingresos caen porque los ejecutivos tienen el derecho (pero no la obligación) de comprar acciones por una cantidad que podría estar debajo del precio del mercado [nota omitida]. Desde este punto de vista, el modelo Black-Scholes proporciona a los contables un

remedio factible a lo que es putativamente un problema de medición, que delimita a la baja respecto a lo ideal. Con esta modificación en la práctica, el símbolo "ingreso" podría reflejar mejor el referente "real" al que supuestamente señala (Macintosh et al., 2000, p. 31).

El resultado es que ingreso y participación del propietario tienen (en la práctica tradicional) un menor valor comparado con la evaluación de las opciones sobre acciones basado en un modelo de precio de opción, y los accionistas saldrían beneficiados en este último caso. Se supone que este ejemplo ilustra la irrealidad del concepto del ingreso.

Relacionado con la confusión entre el ingreso y su valor, los autores consideran que en la observación del “referente de lo real”, hay un "déficit de lo ideal". ¿No significa esto que creen en un "valor completamente correcto"? Esta perspectiva omite el hecho que la decisión sobre cual de los dos (o más) modelos de valoración es finalmente aceptado, es una cuestión de política y poder de negociación. ¿"Ideal" para quien? Difícilmente para los directivos que ejercen sus opciones. Estos ejemplos, realmente, no demuestran que los conceptos de ingreso e capital fallan en la representación de derechos sociales y legales reales. Solamente

muestran que los valores pertinentes dependen del mercado y de las fuerzas de poder o sus manipulaciones, que son, junto con las preferencias personales, la verdadera realidad detrás de esas cifras.

Otra cuestión en Macintosh et al. (2000, pp. 31-32) se refiere a la "administración de los beneficios" (una rama de lo que se solía denominar como "contabilidad creativa") que estos autores no sólo parecen encontrar cada vez más abusiva si no, sobre todo, autorreferencial (p.e. en la General Electric Company). El proceso comienza con los esfuerzos de algunos especuladores de superar las *proyecciones* de ganancia de Wall Street, lo cual posibilita a las compañías que tienen éxito en esta práctica para conseguir una mejor capitalización; la cual, a su vez, aumenta el valor de las acciones y opciones. Pero, aparentemente, las expectativas de beneficio se derivan de los analistas que obtienen su información de las empresas o de sus auditores, que no son imparciales ante la posibilidad de perder su clientela.

Leyendo esto, surgen varias preguntas. Si tal proceso lleva realmente a la decepción de los inversores, ¿cuánto tiempo puede mantenerse tal decepción? Ciertamente no para siempre.

La mayor quiebra de la edad industrial, la del gigante de la energía ENRON (con una pérdida estimada a inversores y acreedores de unos 60.000 millones de dólares – también véase nota 18), es un ejemplo. Ilustra, *por excelencia*, el desastre que pueden producir las cifras contables *no* respaldados por la realidad.

Con respecto a la autorreferencialidad (Macintosh et al., 2000, pp. 32-33), ésta no debe ser confundida con la circularidad. En la mayoría de los casos, el retraso temporal es lo suficientemente amplio como para prevenir la genuina circularidad. Y decir que las existentes "teorías de la contabilidad no están suficientemente preparadas para controlar esta cuestión porque se basan en *presuposiciones anticuadas sobre la relación entre los símbolos de la contabilidad y los referentes subyacentes*" (énfasis agregado), puede que sea sólo un intento de seguir el juego a la mitología de Baudrillard. El problema no es ni ontológico ni epistemológico entre el símbolo (representación conceptual) y el referente (ingreso como una realidad), ni es un problema de la teoría contable. Lo que está en cuestión es la política de cómo establecer los estándares contables (es decir, regulando un tipo específico de medición del ingreso) a favor de un grupo en particular.

He tratado de mostrar que las reglas de evaluación no son absolutas, aunque *la necesidad de valorar* es una realidad social. Que reglas se aceptan depende finalmente del propósito que se persigue y del contexto específico. En el caso de las opciones sobre acciones, puede que los directivos prefirieran la regla tradicional de valoración. Sin embargo, puede que los accionistas se inclinen por un modelo formal de opción-precio. Y el resultado dependerá de la política -- o del nivel legislativo (FASB) o, en algunos países o situaciones, del poder de negociación entre los diferentes grupos sociales y/o individuos. La errónea creencia en una sola regla de valoración (sea el valor de mercado, el valor actual de flujos de caja previstos, o cualquier otro) no se puede mantener. Pero esto no significa que un *precio* de mercado (realmente pagado en el pasado o próximamente) no se pueda comprobar objetivamente o no sea una realidad social o no sirve para un propósito específico. Si el valor del mercado es normalmente *más fácil* "de observar", los valores subjetivos (a menudo menos volátiles) y sus preferencias subyacentes son también reales, a nivel social y mental respectivamente. Y si los académicos de la contabilidad son censurables por toda esta confusión, es que demasiados de ellos

malgastaron su tiempo y el de sus alumnos en busca del "Santo Grial ": el valor absoluto.

Quizás la mayor sorpresa que Macintosh et al. (2000) ofrecen al lector es el entusiasmo súbito por uno de los pilares principales de la contabilidad analítica moderna, a saber, por la teoría de la renta global (*clean surplus theory* o CST -- traducido también como teoría de beneficio limpio) y la valoración del ingreso residual (RIV). Esta teoría ha existido desde los años 30 o antes. Pero al final del siglo XX se reavivó y fue mejorada por Ohlson (1995), Feltham y Ohlson (1995) y otros (véase Mattessich 2002b). La razón de tal entusiasmo del grupo Macintosh, se argumenta en que con esta teoría:

Cambiar la medición del ingreso y del capital no tiene ningún efecto en el cálculo de la valoración con tal de que el cambio satisfaga la relación del CST. Simplemente traslada la representación del valor de la empresa entre el valor contable y el valor actual de futuras ganancias no recurrentes. Una explicación detallado de la demostración algebraica del resultado en el CSM se presenta en la Apéndice A (Macintosh et al., 2000, p. 41).

En este Apéndice los autores ilustran su opinión comparando la fórmula del valor actual (del CST) con la fórmula correspondiente que agrega un "depreciación extra," argumentando correctamente que:

El valor contable a depreciar en el futuro disminuiría por esta cantidad y la suma de todas las ganancias futuras aumentaría por la misma cantidad. No de una forma tan obvia, *el valor actual descontado de todas las futuras ganancias no recurrentes también aumentaría por esta cantidad...* [p. 46]. En la última anotación, el cargo por la depreciación extra se cancela con el valor actual del ingreso no recurrente futuro y el valor de mercado no cambia: $MV^t_0 = MV_0$ Así, las normas contables para distinguir el ingreso del capital son irrelevantes para la valoración. Cualquier definición será suficiente siempre que las cifras contables satisfagan la relación del CST [p. 47] (Macintosh et al., 2000, pp. 46-47).

Puede sorprender que estos autores *no* encuentren obvio que "*el valor actual descontado de toda ganancia futuro no*

recurrente aumentará también por la misma cantidad" que la disminución del valor contable por el gasto adicional de depreciación. ¿No es conocido en la contabilidad moderna o no tan moderna que una depreciación más alta en los primeros años (y por lo tanto unos ingresos más bajos en estos años) conduce, bajo condiciones de *ceteris paribus*, a una depreciación más baja (e ingresos más altos) en los siguientes años? El hecho que el CST trabaje sobre una serie de ingresos *infinita*, puede que haga más obvio tal modificación de los ingresos²². Pero utilizarlo

²² Se puede generalizar esta percepción, expresado hace mucho tiempo por Preinreich (1937, p. 220):

Una verdad fundamental sobre la contabilidad es que, dado una previsión perfecta e ilimitada, no importa el valor de un activo reflejado en los libros y no importa de qué manera se amortiza a lo largo de su vida útil, el exceso de beneficio descontado más el valor registrado siempre dará como resultado el valor real de mercado, aunque ambos, inversión y exceso de beneficio, se midan incorrectamente. Esta expresión es un simple teorema aritmético.

Se puede encontrar una formulación reciente de esta idea en Lo y Lys (2000, pp. 341-342):

En otras palabras, sean dos variables x y b , una de ellas elegida arbitrariamente y la otra definida por la relación CSR. Mientras x se define como las ganancias contables y b como el valor contable de la propiedad, un sistema que define [por ejemplo] b igual a cero o el número de la seguridad social del Director también satisfará RIV

como comprobación de que el ingreso y el capital no tienen referentes en la realidad social, carece de mucho sentido. De nuevo, los autores confunden la cuestión ontológica con la metodológica y de medición. El derecho sobre el capital y el ingreso generado es una realidad social innegable. Aquello que se refiere a las cantidades atribuidos cada año a ese capital y al ingreso, es una cuestión de metodología. Los contables siempre han admitido que la medición del ingreso exacta, si es posible de alguna forma, sólo se puede alcanzar durante la vida completa de una empresa, con tal de que se compare el efectivo disponible al principio y al final del periodo. Pero para llegar a este acuerdo, los contables no han necesitado ni los conocimientos ni la extravagancia de un Baudrillard o cualquier otro antirealista.

(valoración del ingreso residual) mientras que x se define para cumplir las propiedades de serie temporal CSR.

Sin embargo, esta "limitación" del modelo es también su fuerza. Específicamente, incluso en casos en donde el sistema contable no satisface CSR (ej., USA: GAAP), es posible redefinir las ganancias en términos de ingreso, es decir, el cambio en el valor contable de las participaciones de propiedad menos el importe neto de capital (nota a pie de página omitida). Así, todo lo que requiere el RIV es "la articulación" entre b_t y x_t [el subíndice t se refiere al tiempo].

Lo y Lyse (2000, p. 346) también muestran que: "se puede plantear la función de valoración de manera que las *ganancias reemplazan ganancias no recurrentes*" (cursiva agregada).

Sin embargo, estoy de acuerdo con Macintosh et al. (2000, p. 45) cuando dicen que "la contabilidad interpreta el mundo de las empresas y facilita la interacción al proporcionar instrumentos arbitrarios pero exógenos para la contratación y valoración de la actuación". De nuevo, podrían haber llegado a esta conclusión refiriéndose a lo que vengo planteando *durante los últimos 40 años*. Para ilustrar este punto, permítanme ser lo bastante inmodesto al citar unas de mis propias efusiones:

Por consiguiente, la contabilidad y su efectividad se entienden mejor desde un punto de vista psicológico que lógico. Puede que sea exagerado comparar su función principal a lo que Tolstoy atribuyó al General [realmente "Field Marshall"] Kutuzov en su libro *Guerra y Paz*, pero indudablemente existe una cierta analogía. Allí, se relató una institución (el mando general del Ejército Ruso) cuyo importancia residía en la representación de una autoridad estable (quizás completamente ficticia) en medio del caos...es reseñable que este mando, cuyas acciones no fueron respaldados por ninguna estrategia sistemática, acciones que normalmente desafiaban el análisis lógico, finalmente

llevó sus tropas a la victoria sobre la maquinaria de guerra de precisión lógica de Napoleón... La lección de Tolstoy, sin embargo, consiste en la implicación que, a pesar del invierno, Napoleón podría haber ganado la guerra, al no ser por la *fe* depositado por los rusos en un ejército invicto -- aunque retirándose. De la misma forma, la efectividad de la contabilidad no reside en la precisión de la información utilizada en la gestión para lograr el máximo beneficio o cualquier otra meta empresarial, sino reside en su carácter autoritario (Mattessich, 1962; cita de la reedición 1968, pp. 413-414).

Desde el principio de los años 60, he planteado continuamente a los contables que utilicen un enfoque pragmático o instrumental que explora las relaciones medios-fines. Estos juegan un papel decisivo, a menudo oculto, en la práctica actual, aunque demasiado ignorado por los académicos.

Estas hipótesis [pragmáticas o instrumentales] variarán de un momento a otro; la elección de una u otra dependerá de la interrelación de (1) el propósito para el cual se diseñan los datos resultantes de la contabilidad,

(2) en el grado de exactitud o aproximación deseado o asequible, (3) los costes de utilizar el sistema de la contabilidad con un conjunto específico de hipótesis, y (4) los beneficios derivados o esperados de un sistema apropiado de contabilidad (Mattessich, 1964, pp. 41-42).

Se pueden encontrar otras referencias pertinentes en muchas de mis publicaciones hasta la fecha:

En otra parte (en Mattessich, 1995b, pp. 119-124, 187-209 y 220-222), empecé a una "segunda revolución empírica" para resolver estos problemas [instrumentales] y ofrecí algunos ejemplos y sugerencias. Sin embargo, estamos todavía lejos de un principio serio para dominar estos problemas aparentemente irresolubles. Mientras que no estén resueltos (si se pueden resolver científicamente de alguna forma), los contables y legisladores no tienen más remedio que depender de métodos pragmáticos (es decir, inferencias deductivas e inductivas así como prueba y error) cuando se trata de problemas de normativa condicionante para relacionar medios y fines (Mattessich, 2002a, p. 8 de manuscrito).

Aún a pesar de tal planteamiento y de mi oposición a la "teoría de la contabilidad positiva", nunca he vacilado en mi convicción que conceptos como ingreso y capital representan realidades sociales (véase Mattessich 1991; 1995, pp. 41-58) - aunque señalé que puede que algunas otras nociones contables *no* tengan ningún referente en la realidad.

5. Resumen y Conclusión.

Empezamos este trabajo con una discusión del OMR (*el modelo de capas-cebolla de la realidad*), y posteriormente examinamos el suplementario POR (*el modelo de representación orientado al objetivo*). El OMR ve la realidad como una jerarquía de muchas capas y subcapas que van desde la realidad absoluta (por vía de la realidad física, química, biológica y mental) a la realidad social (incluso la de la jurisprudencia, la economía y la contabilidad). El OMR utiliza la noción de propiedades emergentes que nos permite especificar el nivel de la realidad en el que aceptamos algo como real o no. Aplicado a la contabilidad, el OMR indica que el ingreso y el capital (como derechos sociales y legales) son reales a nivel social, mientras el POR describe estas realidades y sus valores a través de los

correspondientes conceptos contables. Por tanto, este modelo no sólo refiere aspectos ontológicos (p.e. del ingreso y de la riqueza) a los epistemológicos (es decir, los conceptos detrás de esos entes), también crea un puente de unión con los aspectos metodológicos de medida o estimación de valores temporalmente atribuidos a tales conceptos. El rasgo más importante de nuestro enfoque es la búsqueda de una representación orientada al objetivo, adecuada para las ciencias aplicadas (en contraste a una representación positiva, como se requiere en las ciencias puras). Un enfoque basado en emparejar los medios apropiados a unos fines correctamente especificados. Así, la determinación de los valores de ingreso y capital en contabilidad es una cuestión independiente pragmática y metodológicamente. Se establecen dos requisitos importantes: (1) la aceptación de varios modelos (como valoración, realización, clasificación, etc.), dependiendo cada uno de un objetivo específico de la información, y (2) un análisis de medios-fines (realizado hasta ahora por medio de prueba y error; y en el futuro, prometedoramente, por medio de un análisis más científico). Aunque tal opinión no aspira a ser ninguna verdad "absoluta", puede ser una solución significativa a los problemas de la realidad, la representación conceptual y la valoración en la contabilidad.

Todo esto es contrastado con las soluciones ontológicas y epistemológicas ofrecidas por las nociones de *hiperrealidad* y *órdenes de simulacro* de Baudrillard, así como las aplicaciones a la contabilidad del grupo Macintosh. Para estos autores "los símbolos contables de ingreso y capital se han librado de sus referentes putativos y ahora pueden moverse en la hiperrealidad" (Macintosh et al., 2000, p. 45). Esto significaría que ya no se puede considerar que esos conceptos tengan una contrapartida en el mundo real. Pero a menudo no está claro si estos autores creen lo que dicen. A veces parecen admitir implícitamente que los conceptos de ingreso y capital tienen referentes en la realidad (aunque no en una "realidad profunda", sea lo que sea lo que eso signifique).

Finalmente, el equipo Macintosh niega que se puede hacer una distinción significativa entre realidad y su representación. Pero si la representación mental llega a ser la única realidad, estamos ante el estado de un paranoico esquizofrénico (a menudo meramente temporal). Ve monstruos cuando no hay nadie alrededor, oye voces donde no hay ningún sonido, es apuñalado sin ser tocado. En otras palabras, desaparecen las limitaciones y restricciones que la realidad

impone a las personas sensatas; las representaciones conceptuales y visuales llegan a ser alucinaciones, es decir falsedades; y se pierde el contacto con la realidad. Aún así, no quiere decir que los miembros del grupo (Macintosh) no sean sensatos. Al contrario, mientras el esquizofrénico actúa de manera compulsiva y *no puede* distinguir entre realidad y representación mental, los miembros del grupo Macintosh decidieron libremente no reconocer esta diferencia. Desgraciadamente, sólo parecen existir pruebas *circunstanciales* o pragmáticas en contra de esta opinión.

Compare, por ejemplo, la situación descrita con la de una humilde lombriz. Su primitivo sistema nervioso le informa sobre algunas relaciones estructurales de 'la realidad terrenal'. Su tacto y su olfato están en contacto con lo que 'realmente' está aconteciendo a su alrededor. De no ser así, el gusano moriría de hambre o se convertiría en presa para aquellos que poseen un mejor contacto con la realidad. Pero vamos a volver a la representación de la contabilidad: Los contables y financieros de la Corporación ENRON deliberadamente falsificaron la situación económica de esta compañía de forma tan exagerada que incluso los académicos, como el propio presidente de su comité de auditoría (un conocido profesor de contabilidad de la

Universidad de Stanford -véase Lavelle, 2002, p. 29)²³ perdió contacto con la propia realidad. Se perdió, de esta forma, una enorme cantidad de dinero (no sólo por parte de los accionistas mayoritarios si no también por los miles de empleados que tenían sus fondos de pensiones invertidos en ENRON). ¿Son necesarios semejantes desastres para que los contables empiecen a darse cuenta que es indispensable hacer una distinción entre la representación conceptual (incluso las representaciones de la contabilidad y otros) y la realidad que se representa? Si aceptamos como única realidad la representación, ¿cómo se podría distinguir entre la representación y la falsedad? A menudo nuestra mente nos engaña, ignora o distorsiona las cosas. Siempre necesita la comprobación de la realidad; no puede ser un sustituto de ésta, ni debe identificarse con ella.

Respecto a mi argumento sobre los errores categóricos de Macintosh et al. (2000), el equipo (en la carta mencionada en la nota a pie de página 7) manifiesta que sólo son

²³ El mismo autor señala que 'en una demanda judicial se alega...que personal de Enron -- incluyendo tres miembros del comité de auditoría -- vendieron 17,3 millones de acciones por 1,1 mil millones de dólares a confiados inversores mientras emitían información financiera que más tarde se descubrió que era pura ficción' (Lavelle, 2002, p. 28).

equivocaciones categóricas desde un punto de vista realista pero no desde el punto de vista del constructivismo social. Sin embargo, tal contraargumento tendría que demostrar, por ejemplo, que una cuestión metodológica, como la medición o la evaluación para un realista, llega a ser una cuestión ontológica para un constructivista. Por ello, ¿qué filosofía consistente puede permitirse abandonar el principio de identidad? Una acción de ENRON, valorada en un momento determinado en 90\$ y unos meses más tarde sólo en 50 centavos, es la misma acción (no sólo como un pedazo de papel sino como un derecho legal proporcional). ¿Alguien puede negar la continuidad sin fisuras de mi propia identidad, antes como niño pequeño y ahora como octogenario? Difícilmente, porque se sostiene en mi identidad legal y social así como biológica, a pesar de los muchos cambios que soporté. Y siendo realista o constructivista social, la identidad de los ingresos tiene su origen en el derecho social y legal que sobre ellos se tiene. En contraste con su valor, no dependen de su tamaño o de su origen, ni del hecho de estar sometidos a una disminución del poder adquisitivo (en el caso de inflación), ni del hecho que se pueden calcular de manera aproximada o precisa, ni del procedimiento de asignación que se aplica para distribuirlos a lo largo de varios años. Así, es improbable que la existencia de algo dependa de características

como la edad, el tamaño, el valor o en cómo se miden²⁴. Esta consideración puede ser particularmente aplicable a la contabilidad, donde la cuestión de la medición es tan incierta que los expertos han discutido durante siglos sobre cómo calcular los recursos, el ingreso y el capital.

Otra de las denuncias del equipo Macintosh parece ser que los contables atribuyen valores incorrectos a entes reales. Justifican esta afirmación con diferentes ejemplos, el primero de los cuales se refiere a la tradicional valoración de las *stock options* de los ejecutivos a "valores intrínsecos". Frecuentemente, se ejerce la opción con un considerable beneficio para su titular. Es decir, el valor intrínseco infravalora mucho la opción desde la perspectiva de los accionistas. Una manera más equitativa de valoración de tal opción sería por medio del modelo de Black y Scholes (o similares).

Macintosh et al. (2000, p. 31) admite que es "un supuesto problema de medición", y por tanto un problema metodológico; y aún así, quieren tratarlo como un problema ontológico. Como

²⁴ Una curiosa excepción, donde la existencia de algo depende de una propiedad cuantitativa sería, por ejemplo, un peso de 40 kgs de hierro forjado. Si se pierde un pedazo, de forma que pesa menos, entonces su existencia como peso de 40 kgs, de hecho, es cuestionable.

se ha comentado, la realidad del ingreso *per se* no está afectada por cuestiones de metodología (véase nota 9). ¿Quién podría dudar de la existencia de un ser humano sólo porque la persona, ella o él, hayan perdido la mitad de su peso? ¿Quién negaría la realidad de un capital porque se haya reducido un 30 % durante el pasado año? ¿O quién cuestionaría la existencia de un billete de cincuenta dólares porque su poder de compra a lo largo de los últimos 30 años ha disminuido drásticamente? Algo similar puede plantearse para un juicio legal o un caso de quiebra. Allí, la primera cuestión es establecer la *existencia* de una deuda o derecho de capital; sólo entonces se podrá determinar el valor que este derecho puede tener -- digamos, con el propósito de compensación. Así, problemas de valoración (bien sean de ingreso o de capital) y su representación, no pueden ser resueltos negando el status de la realidad del correspondiente referente, pero se debe resolver por el POR (*purpose-oriented representation*) y un cuidadoso análisis del objetivo real de la información y el juego de poder implicado.

Otra y más sorprendente conclusión del equipo Macintosh es la opinión que la alegada falta de cualquier correspondencia entre los actuales conceptos contables de ingreso o de capital y cualquier ente en el mundo real, es

irrelevante siempre que se adopte el modelo de renta global (*clean surplus model* -- CSM). La razón de este súbito entusiasmo por un aspecto fundamental de la contabilidad analítica moderna reside en la creencia del equipo Macintosh que el CSM demuestra la irrealdad del ingreso y del capital. Bajo el CSM, el capital (es decir, "el valor de mercado", descontado a lo largo de un horizonte temporal infinito) de una empresa no se ve afectado por el método de valoración o de depreciación aplicado. Pero la prueba, en el Apéndice A, no va mucho más allá del viejo adagio que el exceso de depreciación (y por tanto la disminución del beneficio) en un año conducirá a una depreciación más baja (y por tanto mayores beneficios) en años posteriores (bajo condiciones *ceteris paribus*) -- particularmente si se utiliza el CSM. En este coherente argumento (especialmente considerando lo que se ha dicho en las Subsecciones 2.2 y 4.1 sobre el status de la realidad de los "valores"), el cambio de valor del ingreso y del capital en períodos determinados no demuestra que el ingreso y el capital o sus valores no tienen ningún referente real. Esta constancia demostrada (es decir, su independencia del método de la depreciación) puede incluso ser tomada por algunos expertos como prueba de lo contrario.

Pero lo importante es que las cifras de la contabilidad, tan aproximadas como sean, deben ser la representación adecuada de una realidad subyacente. Si éste hubiera sido el caso de ENRON, no habría ocurrido la quiebra (que, a propósito, empezó hacia el final de 2001 y se espera que continúe durante años). Y respecto a la diferencia en la base filosófica (con el equipo Macintosh), es inútil la discusión. El pastel se prueba comiéndolo; y el futuro decidirá si los contables, los académicos y los que ejercen en la práctica como tales, adoptarán una actitud "realista" o "constructivista social" en sus investigaciones y acciones prácticas.

Me gustaría mencionar algunas conclusiones, en las cuales estoy de acuerdo con el equipo Macintosh. En primer lugar, no cabe duda que la *transparencia* en la presentación de los estados contables actuales es deficiente, siendo necesario mejorarla. Esto es, básicamente, una cuestión "política" y educativa, que reprobé refiriéndome a "la época de la irresponsabilidad contable" y sus problemas en Mattessich (1995, pp. 2-3). Pero sólo ahora, al hilo del escándalo ENRON, hay la oportunidad de revisar la voluntad política de instituciones como el Congreso US, la Security and Exchange Commission, el FASB y otros organismos legislativos y

cuasilegislativos, para tomar en consideración cambios profundos en las normas financieras, contables y de auditoría. ¿Pero podrán terminar con los resquicios legales como la legislación de 'Special Purpose Entities'? Esta peligrosa estratagema permite que las compañías excluyan de sus balances consolidados sociedades participadas hasta en un 97%. Y fue a través de esta estratagema como ENRON creó miles de sociedades fuera de balance para ocultar su enorme deuda; también esto propició que esta compañía crease grandes ganancias fraudulentas al hacer transacciones consigo misma.

Con respecto a la representación pragmática de la realidad económica (como se plantea en Mattessich, 1995b, pp. 203-210), se lleva a la práctica contable por convenio, pero a fin de ser fiable, son necesarios dos requisitos previos: primero, una honesta intención de realizar tal representación contable, y, segundo, poseer las habilidades para hacerlo. Esto no sólo requiere conocer qué medios sirven a qué propósitos, si no también tener la seguridad que el objetivo definido es el pretendido por el auténtico destinatario de la información (p.e. el público en general) y no sólo unos privilegiados. Ello nos lleva al reciente trabajo de Staubus (2003, p. 30), en el cual lamenta la "carencia de apropiadas teorías contables" así como también la "carencia de

interés por parte de los contables académicos en las teorías contables".

Hay que reconocer que el término teoría tiene muchos significados; cubre un amplio rango, desde estructuras desligadas y parciales o fragmentadas, tan comúnmente empleadas en contabilidad, hasta las más rigurosas de las ciencias físicas. Si se trata de un concepto u otro, normalmente depende de la naturaleza de la materia así como de la perspicacia de sus expertos. Quizás la pregunta de si una teoría cumple verdaderamente su propósito o es posible que lo haga en el futuro, es más importante que su "popularidad" o que posea un "el alto grado de rigor". Staubus (2003, pp. 20-25) considera una teoría como satisfactoria si es ampliamente aceptada (menciona, por ejemplo, la teoría de la doble entrada y la teoría de la correlación de ingresos y gastos); pero tal tipo de "aceptación" es un criterio pragmático, no un criterio científico. En las ciencias puras una teoría tiene éxito si refleja la realidad con un alto grado de verdad, determinado por algunos criterios de ésta (como se ha mencionado en la Sección 3). Pero, ¿cuales son los criterios de aceptación en la práctica contable actual?

En la ciencia (positiva o aplicada) una teoría se refiere a la representación o descripción, la explicación y, a veces, la predicción de un segmento de la realidad o, por lo menos, de un fenómeno enraizado en tal realidad. La contabilidad también tiene (paralelamente a sus funciones normativas) una tarea descriptiva. Así, se debería asumir como prerrequisito para una teoría contable el tener una visión clara de qué tipo de hechos reales deben ser representados, y en qué forma deben ser explicado, descrito o predichos. Sobre todo, hay escasa tendencia a construir una teoría sobre nociones contables tales como ingreso, capital, etc., si no se cree que tenga referentes en la realidad. En ese sentido, mis anteriores esfuerzos pueden, esperamos, haber ayudado a apuntar hacia un prerrequisito fundamental para el desarrollo de una adecuada teoría.

La teoría contable, entendida en un sentido amplio, es una miscelánea de muchos fragmentos de teorías, principios, convenios, perspectivas, etc. - aceptados desde hace tiempo. Pero ha llegado a ser más controvertido desde que los académicos han tratado de convertir nuestra disciplina en una ciencia positiva. Mucha de la confusión podría ser clarificada o eliminada si se admite que la contabilidad, incluso la contabilidad académica, es una *ciencia aplicada*. Como se ha

señalado anteriormente, las teorías de las ciencias aplicadas siguen máximas pragmáticas (basadas en las relaciones de medios-fines), siendo así muy diferentes de las teorías de las ciencias puras (basadas en las relaciones causa-efecto). Me llevó una década escribir el libro sobre las epistemología de las ciencias aplicadas (Mattessich 1978), a fin de obtener dos importantes conocimientos. El primero, que el análisis científico de la relación medios-fines puede ser sumamente inabordable. Y, segundo, que esta es la razón por la cual los contables han tenido que confiar tanto en principios pragmáticos en vez de en principios científicos.

Sin embargo, no se puede ignorar la investigación desarrollada durante las tres últimas décadas sobre la base de la economía de la información, la teoría de agencia, etc. Esta investigación ha sido sintetizada recientemente en los trabajos de P.O. Christensen y Feltham (2003, Vols. I y II) y de J.A. Christensen y Demski (2003). Puesto que éste último es más un texto introductorio, aunque demandado, me centraré en el primero, cuya síntesis ofrece una teoría, en sentido formal. Desde luego, la naturaleza axiomática de esta teoría puede vislumbrarse del hecho que contiene no solamente numerosas supuestos básicos y definiciones, si no también (sólo en su

primer volumen) alrededor de 124 proposiciones (teoremas), muchos de ellos con rigurosas demostraciones matemáticas. Los contables deberían considerar este enorme esfuerzo, en vez de menoscabarlo con el argumento de su aceptación "limitada" (muchas grandes teorías de física o biología podría no haber visto nunca la luz si sus creadores hubiesen valorado tal argumento).

Aunque admito que lo que plantean Christensen y Feltham no es una teoría contable si no una teoría de la "economía de la contabilidad" tal y como el título de su libro claramente indica (en contraste con el título de Christensen y Demski). No obstante, rara vez dos contables han trazado una teoría de tal rigor e impresionantes proporciones - lo cual está seguramente más cerca de una teoría verdaderamente científica de lo que los contables hayan logrado jamás.

Obviamente, se pueden hacer objeciones. Además del hecho de que no es una teoría contable en sentido estricto, es predominantemente de naturaleza matemática con numerosas suposiciones simplificadoras y muchas implicaciones empíricas que todavía deben ser verificadas. Además, raramente opera con las tradicionales nociones de contabilidad, dejando de lado

términos básicos como "cuenta", "doble entrada", "pérdidas y ganancias", "balance", etc. Pero puede ofrecer un punto de partida al enfatizar el contenido informativo de la contabilidad, presentando una estructura teórica que algún día podrá integrarse con la contabilidad tradicional, quizás incluso por medio de la metateoría (con determinadas suposiciones - o una estructura similar) que este autor desarrolló, hace alrededor de cuarenta años, precisamente para el caso que algún día pudiese surgir una teoría contable "más científico". Tal integración tendría el beneficio añadido de tomar en consideración la necesidad de la orientación hacia el objetivo y los juicios de valor personales - una necesidad que ambos textos, el de Christensen y Demski (2003) y también el de Christensen y Feltham (2003), parecen confirmar.

Puede sorprender que incluso el equipo Macintosh (como representantes de la corriente crítica-interpretiva) observe la reciente versión analítica y económica de la información de Ohlson's (1995) y Feltham y Ohlson's (1995, 1996), el modelo del *clean surplus*, como digna de alabanza. Ven en ella alguna esperanza que nos guíe en el dilema de la valoración y la contabilidad, en el cual nuestra disciplina se ha debatido a lo largo del siglo XX. Otro punto de acuerdo con el equipo

Macintosh es la necesidad que expresan de mayor transparencia en la contabilidad moderna, cuya carencia se ha puesto tan claramente de manifiesto con los escándalos financieros estadounidenses de los últimos años. Este equipo también recalca las cuestiones de medios-fines anteriormente mencionadas, y la necesidad de un punto de vista de orientación al objetivo. Si los contables "pueden escoger los estándares que sean más útiles para unos propósitos" -- que, por ejemplo, "la contabilidad a coste real puede ser tan válida como la contabilidad a coste histórico para el objetivo de valoración pero no tanto cuando se utiliza para establecer acuerdos de compensación de la gestión basados en resultados" (ambos de Macintosh et al., 2000, p. 43) -- entonces esto implica la aceptación del POR, por mí recomendada, o alguna teoría similar orientada al objetivo. Pero esta opinión ni es nueva ni tenemos que regodearnos en la pantanosa "prosa pretenciosa" de Baudrillard para llegar a esta conclusión.

Finalmente, hay un tercer punto de acuerdo. Es la opinión compartida que el modelo de la renta global (clean surplus -- CSM) o la reciente versión de Ohlson (1995) y Feltham y Ohlson (1995) preserva alguna esperanza de resolver el dilema de la valoración en el que ha estado inmersa la

contabilidad durante todo el siglo XX. Sin embargo, existen aspectos de esta teoría que es necesario desarrollar más, antes del dictamen final (véase Lo y Lys, 2000). Y si esto no fuera suficiente, quizás se podría complementar con un riguroso análisis medios-fines. Al final, puede que sea menos importante (particularmente desde un punto de vista práctico) cómo se llega a las conclusiones que el hecho que éstas sean sólidas; que nos permitan entender las fuerzas que conforman la contabilidad y nos ayuden a alcanzar una auténtica responsabilidad contable. Aún así, es el lector, y no sólo el actual, quien decidirá si el mundo será observado a través de la óptica del hiperrealismo de Baudrillard o a través de la perspectiva del OMR.

Bibliografia

Andersen, Heine and Lars B. Kaspersen, eds. (2000). *Classical and modern social theory*, Oxford, UK: Blackwell Publishers (translated from the Danish *Klassik og Moderne Samfundsteori*, Copenhagen: Reitzels Forlag A/S).

Baudrillard, Jean (1981). *Simulacres et simulation*, Paris: Édition Galilée (English translation as *Simulacra and simulation*, Ann Arbor, MI: University of Michigan Press, 1994).

Baudrillard, Jean (1982). The Beaubourg effect: implosion and deterrence, *October* 20 (Spring), pp. 3-13 (translated from *L'Effet Beaubourg: implosion et dissuasion*, Paris: Galilée, 1977).

Baudrillard, Jean (1983). The orders of simulacra, *Simulations*, New York: Semiotext(e), pp. 81-159.

Baudrillard, Jean (1988). *Jean Baudrillard: selected writings*, ed. by Mark Poster, New York: Semiotext(e).

Baudrillard, Jean (1990). *Cool memories*. Paris: Galilée.

Baudrillard, Jean (1993). *Selected interviews*, ed. by Mike Gane, London, UK: Routledge.

Baudrillard, Jean (1994). *The illusion of the end* London, UK: Polity Press (translated by Chris Turner from *L'illusion de la fin*, Paris: Edition Galilée, 1992).

Black F. and Myron Scholes (1973). The pricing of options and corporate liabilities. *Journal of Political Economy* 81, pp. 637-659.

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.

Butler, Rex (1999). *Jean Baudrillard, the defence of the real* London, UK: Sage Publications.

Campbell, D. T. (1966). Evolutionary epistemology, in P. A. Schilpp, ed., *The philosophy of Karl Popper*, La Sall, IL: Open Court, pp. 413-463.

Christensen, J. A., and Demski, J. (2003). *Accounting theory—an information content perspective*. New York: McGraw-Hill Irwin.

Christensen, P. O., and Feltham, G. A. (2003). *Economics of accounting*, Vol. I: *Information in markets*; Vol. II: *Performance evaluation*. Dordrecht: Kluwer Academic Publisher

Coplestone, Frederick, (1965). *A History of Philosophy, Vol. 7—Modern Philosophy Part II*, New York: Image Books/Doubleday.

Gane, Mike (1991a). *Baudrillard's bestiary--Baudrillard and culture*, London, UK: Routledge.

Gane, Mike (1991b). *Baudrillard, critical and fatal theory*, London, UK: Routledge.

Carnap (1962). *The logical foundation of probability*, Chicago, IL: University of Chicago Press (first edition, London: Routledge, 1950).

Cuddon, H. A. (1991). *The Penguin dictionary of literary terms and literary theory*, 3rd. ed., London, UK: Penguin Books, Ltd.

Feltham, G. A., and J. A. Ohlson (1995). Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities, *Contemporary Accounting Research* 11 (Spring), pp. 689-731.

Hacking, Ian (1999). *The social construction of what?* Cambridge, MA: Harvard University Press.

Hartmann, Nicolai (1940). *Der Aufbau der realen Welt* (Structure of the real world), Berlin: de Gruyter.

Janson, H. W. (with Dora Janson) (1977). *History of art*, 2nd. ed., Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, Inc.

Kline, Morris. (1982). *Mathematics, the loss of certainty*, Oxford, UK: Oxford University Press.

Latour, Bruno and Steve Woolgar. (1979). *Laboratory life: the social construction of a scientific fact*, Beverly Hills, CA: Sage.

Lavelle, Louis (2002). 'Commentary--ENRON: How governance rules failed', *Business Week* (January 21): 28-29.

Levin, Charles (1996). *Jean Baudrillard: A study in cultural metaphysics* Hemel Hempstead: Prentice Hall.

Lo, Kin and Thomas Lys (2000). The Ohlson model: contribution to value theory, limitations, and empirical evidence. *Journal of Accounting Auditing and Finance* 15, pp. 337-370.

Lorenz, Konrad (1973). *Die Rückseite des Spiegels--Versuch einer Naturgeschichte menschlicher Erkenntnis* (translated by Ronald Taylor as *Behind the mirror*, New York: Harcourt Brace Janovich, 1977).

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, pp. 13-50.

Mattessich, Richard (1962). Operations research and accounting: competitors or partners? *Quarterly Review of Economics and Business* 2 (August), pp. 7-14 (reprinted in E. E. Thomas, ed., *Readings in cost accounting, budgeting, and control*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Co., 1968, pp. 412-422).

Mattessich, Richard (1964). *Accounting and Analytical Methods*, Homewood, IL: R. D. Irwin, Inc.

Mattessich, Richard (1978). *Instrumental reasoning and systems methodology*, Dordrecht, Holland: D. Reidel Co.

Mattessich, Richard (1987). Prehistoric accounting and the problem of representation: On recent archeological evidence of the Middle-East from 8000 B.C. to 3000 B.C., *Accounting Historians Journal* 12 (Fall), pp. 71-91.

Mattessich, Richard (1989). Accounting and the input-output principle in the prehistoric and ancient world, *Abacus* 25 (2), pp. 74-84.

Mattessich, Richard (1991). Social versus physical reality in accounting, and the measurement of Its phenomena", *Advances in Accounting* 9 (1991), pp. 3-17.

Mattessich, Richard (1995a). Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science, *Accounting, Organizations and Society* 20 (4), pp. 259-284.

Mattessich, Richard (1995b). *Critique of accounting--examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*, Westport, CT: Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Inc.

Mattessich, Richard (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)*, New York: Garland Publishing, Inc.

Mattessich, Richard (2002a). Accounting schism or synthesis?--a challenge for the conditional-normative approach, *Canadian Accounting Perspectives* 1 (2), a journal of the Canadian Academic Accounting Association: 185-216.(translated by D. Carrasco Díaz as "Contabilidad: cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa", *Partida Doble, Revista de Contabilidad, Auditoria y Empresa* XIII (144, May, 2003), pp. 104-119; and Portuguese translation, forthcoming in *Revista de Contabilidade e Comercio*, 2004).

Mattessich, Richard (2002b). 'The theory of clean surplus and its evolution: survey and recent perspectives', *Revista de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Economicas -- Energeia* 1 (Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, Buenos

Aires (2, invited paper with Spanish text translation on pp. 49-79): 9-79.

Mattessich, Richard (2004). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*, Monograph of the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Ohlson, James A. (1995). Earnings, book values, and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research* 11 (Spring), pp. 661-687.

Pickering, Andrew (1984). *Constructing quarks*, Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

Preinreich, G. A. D. (1937). Good will in accountancy, *Journal of Accountancy* (January), pp. 28-50.

Searle, John R. (1995). *The construction of social reality*, New York: The Free Press.

Staubus, G. J. (2003). The theory deficit in accounting, in M. Dobija, ed. *International Conference: General accounting theory in status nascendi*. Krakow: Akademia Ekonomiczna W Krakowie, pp. 13-31.

Stewart, Ian (1978). *Concepts of modern mathematics*, Harmondsworth, UK: Penguin Books.

Tseëlon, Efrat (1994). Fashion and signification in Baudrillard, in Douglas Kellner, ed., *Baudrillard--a critical reader*, Oxford, UK: Basil Blackwell, Ltd., pp. 119-132.