



La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de *ingreso y capital* en contabilidad*

Recibido: 4 de enero de 2013. ● Aceptado: 6 de marzo de 2013.

**Understanding the Debate Macintosh-
Mattessich on the Reality of the Notions
of *Income* and *Capital* in Accounting**

**La controverse Macintosh-Mattessich au
sujet de la réalité des concepts de *revenu*
et de *capital* en comptabilité**

**Para entender o debate Macintosh-
Mattessich sobre a realidade das noções
de *Receita* e *Capital* em Contabilidade**

Rafael Franco Ruíz^a

Resumen. Este artículo realiza avances en estudios interdisciplinarios, tales como: las ciencias orientadas por objetivos estratégicos, v. gr.: las ciencias militares y las ciencias contables. La comprensión de la polémica Macintosh-Mattessich sobre los conceptos contables de *ingreso* y *capital* permanece sin resolver en la actual teoría de la representación contable. El artículo plantea que el problema es imposible de resolver mientras se confundan los conceptos de medición y valoración contables. Por lo demás, la aplicación del método hermenéutico permite ubicar el debate de dos corrientes de pensamiento, el objetivismo y el subjetivismo, en sus múltiples dimensiones ontológica, epistemológica, metodológica y social. Macintosh y sus seguidores se ubican en el enfoque subjetivista, mientras que Mattessich adopta una posición ecléctica mediante la cual sustituye el determinismo fundado en la dualidad causa-efecto por un razonamiento instrumental con fundamento en la dualidad medios-fines, reconociendo la acción humana en el desarrollo del conocimiento, basado en su método normativo condicional, en la búsqueda del justo medio aristotélico para el trabajo científico.

Palabras clave. Macintosh, Mattessich, ingreso, capital, Contabilidad como simulación e hiperrealidad, evolución de la contabilidad.

Abstract. This paper makes advances in interdisciplinary studies, such as the sciences oriented by strategic objectives, i. e. the military studies and the accounting knowledge. Understanding the Macintosh-Mattessich debate about accounting concepts of income and capital remains unsolved in the current accounting representation theory. The article argues that the problem is impossible to solve while confusing the concepts of measurement and valuation in accounting. Moreover, the application of critical-hermeneutical method allows locating the debate in the controversy between two schools of thought, objectivism and subjectivism, in its ontological, epistemological, methodological and social dimensions. Macintosh and his followers are located in the subjectivist approach, while Mattessich adopts an eclectic position by means of which he replaces a determinism based on cause-effect duality by an instrumental reasoning on a means-ends duality basis, recognizing human action in the development of knowledge, based on its conditional-normative method, in pursuit of Aristotelian golden mean for scientific work.

Keywords. Macintosh, Mattessich, Income, Capital, Accounting as Simulacrum and Hyperreality, Evolution of Accounting.

Résumé. Cet article fait des progrès dans les études interdisciplinaires, tels comme les sciences orientés par d'objectifs stratégiques, i. e. les études militaires et la discipline comptable. Comprendre le débat Macintosh-Mattessich sur les concepts de la comptabilité du revenu et du capital demeure sans résolue dans la théorie actuelle de la représentation comptable. L'article soutient que le problème est insoluble en confondant les notions de mesure et de la valoration comptable. En outre, l'application de la méthode critique-herméneutique permet situer le débat dans la controverse entre deux écoles de pensée, l'objectivisme et le subjectivisme, dans ses dimensions ontologique, épistémologique, méthodologique et sociale. Macintosh et ses partisans se trouvent dans l'approche subjectiviste, tandis que Mattessich adopte une position éclectique selon laquelle il remplace le déterminisme fondé sur la dualité cuase-efet par un raisonnement sur la base d'une dualité moyens-fins, tout en reconnaissant l'action humaine dans le développement de la connaissance, fondée sur sa méthode normative-conditionnelle, à la poursuite de l'aristotélienne juste moyen pour le travail scientifique.

Mots-clés. Macintosh, Mattessich, revenu, capital, comptabilité comme simulation et hyper-réalité, evolution de la comptabilité.

Resumo. Este artigo faz avanços em estudos interdisciplinares, tais como as ciências orientadas por objetivos estratégicos, i. e. os estudos militares e as ciências contábeis. Compreender a discussão Macintosh-Mattessich sobre conceitos contábeis de Receita e de Capital continua por resolver na teoria

atual da representação contábil. O artigo argumenta que o problema é insolúvel enquanto confundir conceitos de medição e avaliação contábeis. Além disso, a aplicação do método hermenêutico permite localizar o debate das duas escolas de pensamento, o objetivismo e o subjetivismo, em suas múltiplas dimensões ontológica, epistemológica, metodológica e social. Macintosh e seus seguidores estão localizados na abordagem subjetivista, enquanto Mattessich adota uma posição eclética em que ele substitui o determinismo baseado na dualidade causa-efeito pelo raciocínio com base na dualidade de meios-fins instrumental, reconhecendo a ação humana no desenvolvimento do conhecimento, com base na sua abordagem normativa condicional, em busca do justo-meio de Aristóteles para o trabalho científico.

Palavras-chave. Macintosh, Mattessich, Receita, Capital, Contabilidade como Simulacro e Hiper-realidade, Evolução da Contabilidade.

En aquel Imperio, el Arte de la Cartografía logró tal Perfección que el mapa de una sola Provincia ocupaba toda una Ciudad, y el mapa del imperio, toda una Provincia. Con el tiempo, esos Mapas Desmesurados no satisficieron [sic] y los colegios de Cartógrafos levantaron un Mapa del Imperio, que tenía el tamaño del Imperio y coincidía puntualmente con él. Menos adictas al Estudio de la Cartografía, las Generaciones Sigüientes entendieron que ese dilatado Mapa era inútil y no sin Impiedad lo entregaron a las Inclemencias del Sol y de los Inviernos. En los desiertos del Oeste perduran despedazadas Ruinas del Mapa, habitadas por Animales y por Mendigos; en todo el País no hay otra reliquia de las Disciplinas Geográficas.

Borges, Del Rigor en la Ciencia, 1960

Introducción

El debate académico entre los pensadores contables Norman Macintosh y Richard Mattessich ha ocupado un espacio significativo en los análisis del pensamiento contable reciente, colocando los conceptos de *capital* e *ingreso* en el centro de la polémica, la cual gira en torno a la ontología, la epistemología y la metodología contables, con fundamento en dos corrientes antitéticas de pensamiento contable, una objetivista y otra subjetivista. La controversia, de orden filosófico, pone en tela de juicio el objeto de conocimiento de la contabilidad, que tradicionalmente corresponde a hechos relacionados con la *riqueza* (realidad material) y la *propiedad* (realidad social) pero se deslizan a los propios signos en la economía simbólica, cuando las representaciones se desplazan de los referentes materiales para fundamentarse en pronósticos, pasando de la realidad a los sueños, a las meras intenciones.

Comprender y resolver esta polémica resulta de importancia capital para el desarrollo del pensamiento contable. Es posible que nos encontremos en el umbral de una transformación cualitativa del conocimiento contable, lo que implica cambios profundos en las bases ontológicas y epistemológicas de nuestra disciplina que se apartan del objetivismo para reconocer la emergencia de una acción con arreglo a fines, que puede establecer la consolidación de una expresión ideológica sobre las posibilidades de una consolidación científica del pensamiento contable.

La comprensión de la polémica se sitúa en los enfoques objetivistas y subjetivistas del conocimiento y sus características ontológicas, epistemológicas y metodológicas, dados los referentes filosóficos de los dos pensadores contables que nos ocupan. Macintosh se apoya en Jean Baudrillard, un subjetivista posmoderno quien plantea el problema de hiperrealidad, una simulación de la realidad mediante

modelos de algo supuesto sin bases reales, y Richard Mattessich en Mario Bunge, un objetivista de toda una tradición de filósofos de la ciencia que defienden la teoría axiomática de la llamada *concepción heredada* formulada por Carnap (Cf. Carnap, 1923, citado por Supe, 1979, 35-36).

Baudrillard recrea la simulación de la realidad en el cuento *Del Rigor de la Ciencia* de Jorge Luis Borges (Cf. Borges, 1960), como él mismo lo explicita en el comienzo de su libro *Cultura y simulacro*:

Si ha podido parecernos parecemos la más bella alegoría de la simulación aquella fábula de Borges en que los cartógrafos del Imperio trazan un mapa tan detallado que llega a recubrir con toda exactitud el territorio (aunque el ocaso del Imperio contempla el paulatino desgarrar de este mapa que acaba convertido en una ruina despedazada cuyos girones se esparcen por los desiertos —belleza metafísica la de esta abstracción arruinada, donde fe del orgullo característico del Imperio y a la vez pudriéndose como una carroña, regresando al polvo de la tierra, pues no es raro que las imitaciones lleguen con el tiempo a confundirse con el original) pero ésta es una fábula caduca para nosotros y no guarda más que el encanto discreto de los simulacros de segundo orden.

(Baudrillard, 1993, 9).

Según el autor, hoy en día la simulación de la realidad ha generado lo hiperreal, aduciendo que el territorio ya no precede al mapa ni le sobrevive, pues en adelante será el mapa el que precede al territorio, es decir, se trata de lo que él llama la “precesión de los simulacros”, configurados por girones del territorio que se pudren lentamente sobre la superficie del mapa, de modo que: “*Son los vestigios de lo real, no los del mapa, los que todavía subsisten esparcidos por unos desiertos que ya no son los del imperio, sino nuestro desierto. El propio desierto de lo real*” (Baudrillard, 1993, 9-10). Baudrillard considera que los objetos han sido enmascarados por influencia de lo social, sus costumbres y relaciones, desnaturalizando su naturaleza material para transformarlo en un signo de esa imbricación de objeto-sociedad, que se autonomiza y se hace autoreferente.

En la concepción heredada, la representación del conocimiento es coherente con el criterio de verdad como correspondencia de la teoría con los fenómenos explicados, la cual contiene proposiciones del tipo: «si se coloca el objeto x en una balanza y el indicador de la balanza coincide con el número y , entonces la masa de x es el número designado por y ». En este sentido, la indagación sobre el significado de conceptos como *ingreso* o *capital* en el lenguaje contable, depende de su significado lógicamente verdadero o de un significado esencial en clave ontológica, con referencia a reglas de correspondencia. Así pues, si por *verdadero* se entiende el significado lógico del término, entonces el sujeto de observación queda por fuera, so pretexto de hacer una explicación objetiva que asume que el significado verdadero o propio de las palabras no es arbitrario sino que está establecido de manera exacta por los términos de una teoría científica fundada en *reglas de correspondencia*, puesto que el lenguaje no es más que un recipiente de experiencias donde no hay lugar a las ideologías.

Mattessich se centrará en este pensamiento objetivista para controvertir a Baudrillard, ponderando la historia interna de la ciencia y el contexto de justificación, pero dando un giro en las argumentaciones específicamente contables, basándose en su método normativo condicional para avanzar en una postura ecléctica a explicar sus coincidencias con el discurso contable de Macintosh y su equipo o por lo menos parte sustancial de este.

El análisis comprensivo de esta polémica no se clausura en este trabajo se requiere hacer seguimiento de argumentaciones y contra-argumentaciones posteriores, pero se logra iniciar el camino identificando más coincidencias que contradicciones que se profundizan cuando se logra controlar cierto despotismo ilustrado en la exposición argumental.

Macintosh et al. (2000) y su equipo originan la polémica con la publicación del artículo *Contabilidad como simulacro e hiperrealidad: perspectivas sobre el ingreso y el capital* (traducido), escrito con fundamento en *Las eras del signo en los órdenes de simulacro* de Jean Baudrillard, y que los autores aplican a la reconstrucción de la historia de los signos contables. Los resultados de la investigación arrojan que éstos han perdido sus referentes en la realidad, en el sentido de que solo se refieren a signos propios de la economía simbólica, en tanto que conceptos autorreferenciales.

Contrario sensu y fundamentado en la filosofía de la ciencia de Mario Bunge, Richard Mattessich reivindica el objetivismo y la ontología realista, sosteniendo que la contabilidad se mantiene anclada en la realidad y que los conceptos de *ingreso* y *capital* mantienen su referente objetivo, aduciendo que la posición subjetivista se centra en la confusión de los asuntos ontológicos con los metodológicos, sintetizando el problema en cuatro aspectos: (1) la inconveniencia del enfoque de Baudrillard para el análisis científico; (2) los referentes reales de los conceptos de *ingreso* y *capital*; (3) la necesidad de una representación contable basada en el objetivo para realizar la valoración; y (4) la importancia del ingreso limpio para el desarrollo del conocimiento contable.

Mattessich concluye que hay acuerdo en los dos últimos aspectos, coincidentes con sus formulaciones teóricas pero no sobre los dos primeros que corresponden a la fundamentación filosófica de Macintosh, en verdad su controversia se orienta a descalificar la filosofía Baudrillardina desde el pensamiento de Bunge, desarrollando análisis ontológicos, epistemológicos y metodológicos, pero reconociendo muchas de las argumentaciones de su contradictor. Mas tarde, al analizar la problemática de Enron terminaría retirando sus argumentaciones sobre el segundo eje de la controversia.

1. Aspectos metodológicos

La indagación que soporta este escrito es cualitativa, su problema es la identificación de los factores subyacentes en la controversia académica entre Richard Mattessich (2003a) y Norman Macintosh (Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000) en su artículo *Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital*. Los textos constituyen una controversia sobre el problema de la realidad de las representaciones contables, en especial las referidas a ingresos y capital.

El método de indagación se basa en la hermenéutica, incorporando métodos específicos que van desde los análisis exegéticos, a la interpretación lógica e histórica, con el fin de develar los orígenes de la controversia en los desarrollos de la teoría contable y como consecuencia de la existencia de concepciones opuestas sobre la naturaleza, objeto y método de la contabilidad. Ello requiere la ubicación histórica de la polémica y su génesis.

Las fuentes de información son bibliográficas y se constituyen de una parte por los textos incorporados en la controversia y otros relacionados con ella, para poderla abordar no en una condición estática sino en su proceso evolutivo y en segundo lugar por formulaciones teóricas relacionadas con los conceptos y su función en la controversia, dentro de la teoría contable. Esta intención no sería posible sin abordar, aunque de manera incipiente, los fundamentos filosóficos y epistemológicos que

respaldan los argumentos en controversia, el realismo en la concepción de Mario Bunge como soporte de Mattessich y el hiperrealismo de Jean Baudrillard en el caso de Macintosh y su equipo.

Develar el origen y efecto de la controversia conceptual constituye el objetivo de este trabajo, para contribuir al proceso de clarificación de los constructos contables y avanzar en la formación epistemológica del autor.

2. El entorno de la polémica

La polémica entre los pensadores Mattessich y Macintosh no es un evento casual surgido de eventualidades accidentales, darle tal tratamiento implica el riesgo de no entender el asunto de fondo; la controversia se sitúa en la existencia de diversas maneras de concebir y desarrollar el pensamiento contable, en perspectivas intelectuales del conocimiento. En la actualidad compiten dos escuelas o formas de abordar la teoría de la contabilidad, una de corte objetivista y otra de corte subjetivista, aunque dentro de ellas se consideren vertientes mucho más específicas.

La primera tradición investigativa se conoce como teoría positiva de la contabilidad (PAT por sus iniciales en inglés, *Positive Accounting Theory*), la cual se orienta a la explicación de la contabilidad, considerando que la teoría contable explica y predice una práctica contable empíricamente contrastable (Aquel, Cicerchia, & Mileti, 2012) y se considera parte de la economía. Se inscribe dentro del positivismo para el cual la realidad es lo dado, valorando el concepto de sistema; explica la teoría como evolución mediante leyes generales, ponderando la historia interna, el contexto de justificación y la racionalidad contable. Se postula la importancia del hecho contable en una realidad concreta, independiente, anterior y externa al sujeto que conoce por observación, el cual se comporta por determinismo social. En ese sentido la ontología se constituye por el realismo, la epistemología por el positivismo, su metodología es básicamente cuantitativa y la naturaleza humana determinista (Larrinaga, 1999).

La investigación contable se desarrolla en dos planos, el primero relativo al mercado de valores en el que se construyen explicaciones contables referentes a la eficiencia de los mercados (Watts & Zimmerman, 1986), destacando los comportamientos del inversor frente a la información contable, determinando la importancia de datos relativos a objetivos de los oferentes de valores, dando base a probables aspectos predictivos de la contabilidad.

El segundo plano de la investigación contable se sitúa en la teoría de la firma, concentrándose finalmente en la teoría de la agencia, campo en que la contabilidad debe describir las relaciones entre inversionistas y gestores y entre proveedores, gestores e inversionistas privilegiando el aspecto financiero de la contabilidad y el énfasis en usuarios externos de la información. Este es el campo en que Mattessich desarrolla sus esfuerzos de formalización matemática.

La segunda tradición contable se conoce como Corriente Crítica Interpretativa (*Critical Interpretive View*, CIV) que postula que la contabilidad no se puede ver en contextos exclusivamente organizacionales, se debe considerar su contexto social e institucional (Aquel, Cicerchia, & Mileti, 2012). Parte de concepciones interpretacionistas según las cuales la realidad es creada por el hombre, por lo cual es determinante el proceso en situaciones históricas de tiempo y lugar, es decir se reivindica la historia externa de la ciencia y el contexto de descubrimiento, sin ignorar la historia interna y el contexto de justificación.

Considera que lo real es la contradicción. En un sentido considera que como resultado de la observación empírica, la contabilidad explica la naturaleza racional de los procesos organizacionales y en otro considera que el estudio sobre las prácticas, hechos y procesos se determina por la naturaleza cambiante de las instituciones, sus roles y procesos. Es claro su carácter subjetivista, considera al sujeto actor y no simple observador, el sujeto es parte de la realidad estudiada.

Existen consideraciones sobre diversas corrientes de esta tradición, dando lugar a subclasificaciones como el interpretacionismo, la concepción crítica y las relaciones de poder (Larrinaga, 1999), pero en general se postula que el conocimiento se construye por el sentido de la acción humana por cuanto el sujeto es autónomo y practica acciones volitivas que impactan la realidad. Sus métodos provienen de la hermenéutica que permite interpretar la acción humana y los medios culturales en que ella se objetiva. Su ontología es nominalista, su epistemología interpretacionista, su metodología cualitativa y expresa el aspecto volitivo de la naturaleza humana.

Tabla 1. Naturaleza del conocimiento.

Ámbito cognitivo	Dimensión cognitiva	
	Objetivista	Subjetivista
Ontológico	Realismo	Nominalismo
Epistemológico	Positivismo	Interpretativismo
Metodológico	Cuantitativa	Cualitativa
Naturaleza humana	Determinismo	Voluntarismo

Fuente: Original del autor, a partir de Larrinaga 1999.

Estos elementos son claves para la comprensión de las posturas intelectuales de Mattessich y Macintosh. El primero podría ubicarse en los enfoques positivos pero ello resultaría fuera de la lógica de su pensamiento, él afirmó que no considerar las condiciones históricas, metodológicas y morales de la investigación contable es equivalente a retirar las raíces a una planta (Mattessich, 2003).

Al tomar la ruta de la teoría y la metodología normativo condicional Mattessich toma distancia de los enfoques positivos sin renunciar a ellos, es un realista de tradición bungeana, pero concede la existencia de factores subjetivos que inciden en las formulaciones teóricas y acepta un desplazamiento de las tesis eterinistas fundamentadas en causa-efecto a otras fundamentadas en la dualidad fines medios, que desde luego son construcciones sociales.

Macintosh por su parte se fundamenta en la filosofía de Baudrillard, un filósofo posmoderno claramente identificado con enfoques subjetivistas del conocimiento, en conceptos semióticos como la hiperrealidad que denota la incapacidad de la conciencia para distinguir entre la realidad y la fantasía concibiéndola como un medio para definir lo que es verdaderamente real en un medio en que no se relaciona el sujeto con el objeto.

La teoría axiomática de la concepción heredada, en el contexto de las bases filosóficas y metodológicas de Mattessich es analizada por las españolas Amparo Cuadrado y Lina Valmayor, prologadas por el mismo Mattessich (Cf. Cuadrado & Valmayor, 1998, 1-67). Según esta concepción, los filósofos de la ciencia construyen teorías científicas como cálculos axiomáticos a los que se da una interpretación observacional por medio de reglas de correspondencia de la verdad. En lo esencial, la Concepción Heredada concibe las teorías científicas como teorías axiomáticas formuladas en una lógica matemática L, que reúne las siguientes condiciones:

La teoría se formula en una lógica matemática de primer orden con identidad, L.

Los términos no lógicos o constantes de L se dividen en tres clases disjuntas llamadas *vocabularios*:

El *vocabulario lógico* (Vl) constituido por constantes lógicas (incluidos términos matemáticos).

El *vocabulario observacional* (Vo) que contiene términos observacionales..

El *vocabulario teórico* Vt que contiene términos teóricos.

Los términos de Vo se interpretan como referidos a objetos físicos o a características de los objetos físicos, directamente observables.

Hay un conjunto de postulados teóricos T, cuyos únicos términos no lógicos pertenecen a Vt.

Se da una definición explícita de los términos de Vt en términos de Vo mediante *reglas de correspondencia C*.

El conjunto de axiomas T es el conjunto de leyes teóricas de la teoría. El conjunto de reglas de correspondencia C estipula las aplicaciones que pueden hacerse de la teoría a los fenómenos. La teoría se identifica con la conjunción TC de T y C.

La polémica se inicia por el trabajo de Macintosh, construido como un comentario a las pretensiones de FASB de fundamentar una contabilidad para representar la realidad a partir de un marco conceptual que sustente los principios contables o reglas, que se considera una simulación de información dado que los signos contables de ingreso y capital han perdido su contacto con la realidad. A ese planteamiento responde Mattessich reivindicando una ontología realista fundamentada en Bunge pero tomando distancia del extremo positivista.

3. Las argumentaciones en conflicto

En coherencia, las argumentaciones tienen un orden de presentación, inician con una fundamentación filosófica, ontológica y epistemológica, encuadrando dentro de ella las argumentaciones referidas al problema contable, dado que resulta complejo afirmar que la referencia es al hecho contable, eso por lo menos sesgaría el análisis.

3.1. El planteamiento de Macintosh

Los argumentos de Macintosh se fundamentan en los trabajos de Baudrillard aceptando su afirmación de que el lenguaje y el discurso dominan la naturaleza del ser en la posmodernidad apoyándose en la semiótica estructural de Saussure (Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000) en que se identificaron cuatro elementos: *Significantes* (palabras escritas o habladas); significados (la imagen mental que evoca cada palabra); signos (combinaciones uno a uno de significantes únicos con significados particulares); y *referentes* (los objetos o ideas reales a los que los signos se refieren). Ambas relaciones, el signo a referente y el significante a significado, reveló Saussure (1959) son arbitrarias, así que un signo no tiene significado por sí mismo. Tiene significado sólo porque difiere de todos los otros signos en su sistema lingüístico.

Baudrillard plantea una evolución del signo determinando cuatro eras o etapas que son asimiladas por Macintosh para explicar la evolución de los conceptos de ingreso y capital como signos de la

contabilidad. Esas cuatro etapas del signo caracterizan los ordenes de simulacro, es decir las formas como se representan los referentes en las referencias (Baudrillard, 1994), creando una clasificación que integra la realidad profunda, la falsificación, la producción y la simulación, dejando claro que el simulacro es verdadero y no lo que oculta la verdad.

Macintosh utiliza los ordenes de simulacro de Baudrillard para reconstruir la historia de la contabilidad como signo, fundamentándose en diversos autores, entre los cuales Mattessich, para ir reconociendo las transformaciones de la contabilidad, en especial los signos de ingreso y capital, hasta llegar a la condición actual de simulación en la cual la contabilidad perdió su conexión con la realidad, la antecede, desnaturalizando su carácter de forma de representación de hechos.

3.1.1. La era de la realidad profunda

La contabilidad se ha estructurado como representación de una realidad dual en la que se significan la realidad física, material, expresión de la riqueza y la realidad social, las relaciones sociales en las cuales se tiene y produce tal riqueza representando la propiedad de la misma.

Esa propiedad de la contabilidad como signo de una realidad dual no es nueva, es constituyente de la naturaleza misma de la contabilidad desde sus orígenes como se verifica en los trabajos arqueológicos Schmandt-Bessarat (Suárez & otros, 2004, 51-98), interpretados por Mattessich, confirmando que en la contabilidad por fichas se representa la realidad física en las fichas que representan bienes y la realidad social en las urnas que representan la propiedad o financiamiento (Suárez & otros, 2004, 62-100).

Macintosh et ál, (2000) argumentan que esa misma función-signo se mantiene en las prácticas de contabilidad a costo histórico la cual representa la realidad de manera similar a como lo hicieran los sumerios y que caracterizó las prácticas hasta el feudalismo; el simulacro de la realidad profunda ligado ahora a la contabilidad de carga y data que es un sistema de partida simple que no sirve a propósitos comerciales.

3.1.2. La era de la falsificación

La partida doble es reciente en la historia de la contabilidad, no tiene mas de siete siglos, y de ella se derivó la idea de la contabilidad como representación fiel de realidades físicas y sociales; la contabilidad de costo histórico registra la riqueza, los recursos constituyentes de una realidad material que se hallan controlados por entidades constituyentes de una realidad social. El financiamiento constituye el origen de fondos proporcionados bajo una relación de propiedad, esta es la esencia de la realidad social y se aplican como inversión en diferentes formas de riqueza que constituyen una realidad material, He ahí uno de los componentes básicos de la teoría de la partida doble, que logra entenderse por el análisis de los signos.

El origen de la partida doble se sitúa en las ciudades-estado de Italia y con ella se inicia el simulacro de falsificación en que el signo disfraza y desnaturaliza una realidad profunda, proporcionando imágenes distorsionadas que privan a la realidad de su calidad profundamente arraigada. La partida doble representa de manera directa la correspondencia entre la realidad física y la realidad social e inicia la diferenciación entre capital e ingreso por los procesos de representación; hasta ese momento tal diferenciación no se realizó y el ingreso se determinó como la diferencia entre el

capital en un momento dado y uno anterior, en verdad no existe una diferenciación de los conceptos, se reconoce la capacidad del capital para variar en el tiempo. La contabilidad por doble entrada origina la diferenciación entre cuentas nominales o transitorias mediante las cuales se controla y calcula el ingreso y cuentas reales o permanentes que representan la realidad física (la riqueza) y la realidad social (la propiedad). Las cuentas nominales son solo nombres, valores extinguidos que no representan riqueza (Macintosh, 2008). Son simplemente signos autorreferentes.

Tabla 2. Historia de los signos contables ingreso y capital.

Órdenes de simulacro	Elementos característicos			
	Definición	Vigencia	Expresión contable	
			Ingreso	Capital
Realidad profunda	Fidelidad y transparencia	Hasta la era feudal	Diferencial de capital inicial y final. Operaciones discretas	Capital inicial más resultados, medidos por operaciones discretas
Falsificación	Desnaturaliza la realidad profunda. Representación distorsionada	Del renacimiento hasta la primera revolución industrial	Partida doble. Operaciones discretas	Capital inicial más resultados, medidos por operaciones discretas en unidades monetarias
Producción	Enmascaramiento de la ausencia de realidad profunda. Apariencia de la realidad.	Era industrial	Separación de costo y gasto, ocultamiento del origen de la riqueza. Operaciones continuas	Capital inicial más resultados, medido por operaciones continuas
Simulación	El signo precede a la realidad, no hay relación con la realidad	Era postindustrial	Diferencia de capital inicial y final. Teoría del ingreso limpio	Capital inicial más resultados, medidos por operaciones continuas; más cambios en la valoración de la riqueza

Fuente: Original del autor, a partir de Macintosh et ál. (2000).

La contabilidad se posiciona como elemento básico de la actividad mercantil que se consolida en el origen del capitalismo y comienza a incorporar factores de distorsión de la información a partir de variables determinantes en el desarrollo del comercio como son la consolidación de la cultura monetaria, los problemas de precio justo y la usura, como lo explica Raymond de Roover (1904-1972) (Suarez & otros, 2004, 125-139). Ya no hay representación directa de la realidad física, esta es mediada por el dinero un nuevo signo incorporado en la representación a más de los problemas de valoración surgidos de la determinación del precio justo y la influencia de la usura. La realidad física es distorsionada para su representación y dado que la realidad social es su reflejo también los conceptos de ingreso y capital empiezan a distorsionarse.

Los comerciantes individuales no se preocuparon mucho del asunto, continuaron determinando el ingreso de manera posterior a las transacciones discretas por la deducción de los costos a los ingresos correlacionados. La complejidad es incorporada por la aparición de empresas de propiedad colectiva

con aportantes pasivos, antecedente de las sociedades mercantiles; se determina la necesidad de una contabilidad de agencia y surge la importancia de la rendición de cuentas, aunque el problema no es fundamental dado que el concepto de empresa estaba relacionado con acciones discretas (un viaje de ida y vuelta al lejano oriente) y no con la actividad continua que posteriormente se consolidaría requiriendo el desarrollo del convenio de período contable. El ingreso se puede determinar al final de cada período dentro de la vieja concepción del diferencial del capital antes y después de la empresa y se distribuía en dinero y bienes al liquidarse tal empresa. "Estas eran ganancias en el verdadero sentido de la palabra y no ingresos. Era el resultado de la liquidación; medía el valor neto de una operación cerrada, no un cálculo periódico de operaciones continuas. (Littleton, 1968, 290)"¹.

El ingreso, entonces, no se distinguía del capital invertido, excepto hasta el punto en que la participación de cada socio en los dividendos difería de su costo inicial. Los signos contables eran reflexiones transparentes de recibo y disposición de bienes en agencia; aún el ingreso era un reflejo obligado del resultado de liquidación de una transacción comercial concluida.

3.1.3. La era de la producción

La revolución industrial conduce al simulacro de producción al incorporar nuevas variables en la realidad física como producción en serie, desarrollo tecnológico, operación continua, desarrollo de la empresa, administración por delegación. La operación continua determina el fin de la liquidación del ingreso sobre bases discretas y establece su estimación periódica, no ya como acumulación del empresario individual sino de un propietario despersonalizado derivado de las sociedades de capital en la organización, al interior de la cual se sede el dominio directo a los administradores que incorporan sus propios intereses y todo ello incide en el significado de ingreso y capital.

La actividad empresarial ya no solo se sustenta en el intercambio, aparece como nueva esfera la producción realizada en ausencia de las condiciones de la demanda pero aportante de elementos del concepto de ingreso, desde luego entendido como acumulación del capital y en este aspecto es importante la mutación del signo en relación con la realidad (Baudrillard J. , 2005).

El ingreso en el orden de falsificación constituyó una analogía de dividendos o rendimientos del capital para el propietario en la liquidación de la empresa, ahora es concebido como el retorno periódico al capital despersonalizado señalando un profundo cambio en la relación entre signo y realidad, la lógica del mercado ahora los gobierna. La comparación y la reproducción se convirtieron en la finalidad y la medida del sistema. El capital deja de ser una herramienta para la actividad económica y se convierte en un factor de producción que origina rendimientos que ya no son estímulos al emprendimiento sino rentabilidad, un bien de producción estandarizado, en serie, cuyo principal valor es facilitar el intercambio de mercado del capital despersonalizado. El capital y el ingreso se transforman en elementos de un nuevo mercado, el de valores. En este proceso fue determinante el concepto de organización que fue mutando de su disponibilidad para la actividad a su capacidad para generar ingresos futuros que caracteriza la etapa de la gerencia del valor del paradigma de utilidad, según argumenta Macintosh y su equipo:

Esto sugiere que era, quizás, el impacto más significativo de la forma corporativa en la contabilidad: una transformación de la fuente del valor de los activos de la corporación. Como la importancia de la calidad de la corporación, como una preocupación continua, vino a ser apreciada, asimismo lo fue el

1 Citado por Macintosh et ál.

punto de vista de que los valores de la hoja de balances “real” no dependen del costo, ni de la liquidación, ni de los valores del mercado. Ellos dependen de la futura capacidad de la firma para generar ganancias, la cual se refleja en su lucro actual (Irish, 1968, 71). Las cuentas nominales se vieron como, por lo menos, siendo tan importantes como, y ciertamente no menos “reales”, que las cuentas reales.

(Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000).

3.1.4. La era de la simulación

Estos conceptos iniciaron su influencia en la regulación; poco a poco se abandonaron los criterios de ingreso como dividendo, como diferencial de capital en mediciones periódicas, se considera realizado el ingreso en el momento de la venta reconociendo los costos asociados, para iniciar un reconocimiento que no se fundamenta en el hecho (la venta) sino en pronósticos (capacidad de generación de beneficios futuros). “En la tercera fase el signo enmascara la ausencia de cualquier realidad profunda. Como en la magia, juega a ser una apariencia de una realidad” (ibíd).

Emerge el cuarto orden de simulacro, la simulación. El signo no representa la realidad como en el orden de realidad profunda, ni se refiere a un referente que se puede distinguir, como las cuentas nominales y reales en la falsificación, no absorbe y domina el referente opacando la diferencia entre nominal y real en la producción, el signo es su propia simulación, ha sustituido al referente.

Estamos en el escenario de la economía simbólica, el desarrollo tecnológico eliminó las distancias y comprimió el tiempo. La producción dio paso a la especulación financiera como generadora de ingresos. El riesgo se minimiza, se terceriza a través de un aseguramiento escalar, aparecen activos no transaccionales originados por las dinámicas endógenas de las empresas o por sistemas de relación antes que de intercambio y la fuente de creación de valor se desplaza del trabajo a los símbolos, al tiempo que surgen activos derivados, inexistentes pero reconocidos con base en activos existentes.

El cambio de la economía real a la economía simbólica debe generar cambios en los signos contables, pero tal cosa no está sucediendo, los estudios recientes siguen anclados en ontologías realistas que reclaman un anclaje en la realidad y los avances en la regulación desarrollada por FASB en Estados Unidos y Asimilada por IASB a nivel internacional continúan basados en los conceptos del orden de simulacro correspondiente a la producción en serie. Esto genera cuestionamientos de coherencia en la regulación y en la teoría contable desarrollada sobre ontologías realistas. Todas ellas postulan la transparencia como valor empresarial y en términos de la información esta se entiende transparente no solo porque se elabore con base en estándares técnicos de alta calidad sino porque incorporan un criterio de verdad como correspondencia, es decir, la información representa la realidad, se fundamenta en hechos. Los requerimientos de transparencia son exigidos por los órganos de regulación y control, así lo argumenta Macintosh y su equipo:

En 1998, por ejemplo, el jefe de la Comisión de Valores y Cambio (SEC) pidió “cambios en las normas para que los reguladores y los que establecen estándares mejoren la transparencia de los estados financieros” (Levitt, 1998) y afirmó que “la administración corporativa y Wall Street necesitan pasar por un cambio cultural de ventas: premiando a quienes practican la mayor transparencia y castigando a quienes no (Levitt, 1998). Previamente la Junta de Estándares de Contabilidad Financiera (FASB por su nombre en inglés) expuso un borrador sobre contabilidad para instrumentos financieros y actividades identificadas como “falta de transparencia” como una de las cuatro fallas en contabilidad para instrumentos financieros que

las propuestas normas de contabilidad para derivados buscaría superar (FASB, 1996d, 42). De hecho, las palabras "transparente" y "transparencia" aparecen siete veces en ese importante borrador de exposición. Entonces, el pensamiento sobre contabilidad convencional contemporáneo parece casado implícitamente con la proposición de que hay una realidad objetiva subyacente a la cual los signos contables deben corresponder y contra la cual la fidelidad del signo puede ser juzgada.

(Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000).

Es una manifestación de compromiso de FASB y SEC con una ontología realista, mientras la realidad reclama una ontología ligada a objetivos e intencionalidad, una ontología subjetivista, única probabilidad de garantizar la transparencia y fidelidad de la información,

Se establece que el ingreso constituye el valor neto de las rentas menos los gastos en un período determinado de tiempo pero se exige información que requiere informar el resultado integral, el cual puede definirse como la variación del capital en un periodo menos el resultado periódico determinado por la síntesis de rentas y gastos durante el mismo. Es el concepto de ingreso limpio (Mattessich, 2002) que inició su formulación a finales del siglo XIX y que origina algunas reflexiones. Si el ingreso limpio se constituye por la diferencia en el capital en dos momentos del tiempo que pueden o no delimitar un periodo contable y la representación contable incorpora una realidad material (la riqueza) que se refleja en una realidad social (la propiedad), entonces el ingreso limpio de integrará por los resultados de la actividad y la variación de los valores de la riqueza que ya no se determinan con base en el costo histórico sino en valor razonable.

A estas condiciones debe agregarse que el valor razonable se originó en la necesidad de reconocer activos inexistentes que se soportan en activos reales como es el caso de los derivados (FASB, 2011) y de algunos tipos de transacciones virtuales como los futuros. Sin duda surgen nuevos criterios para el reconocimiento del ingreso y muchos de ellos no tienen referente en la realidad, corresponden a pronósticos y estos constituyen un elemento diferente de los hechos, los cuales deben ser los referentes de los signos contables (Glover, Ijiri, Levin, & Jinghong, 2008).

3.2. El planteamiento de Mattessich

Mattessich argumenta que la contabilidad gira alrededor de la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones y su ontología debe adaptarse a la realidad cotidiana y a la realidad científica. Si el derecho de propiedad es real, el ingreso es real por constituir un derecho de propiedad derivado del control, postula en un ejercicio silogístico de carácter determinista para oponer una idea al pensamiento de Macintosh, quién sostiene que el capital y el ingreso perdieron sus referentes con la realidad al dejar de representar hechos y hacerlo con pronósticos, lo que Mattessich considera un problema de valoración que no corresponde a la ontología sino a la metodología, en clara contradicción con su argumentación primera, según la cual *la contabilidad gira alrededor de la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones*. (Mattessich, 2003a).

3.2.1. La problemática ontológica

Su ontología de las capas de cebolla resulta impactante para explicar niveles diversos de realidad, con ella rompe las ideas de criterios lineales en el pensamiento contable. Un derecho

de propiedad es una representación contable con un referente real, una sustancia y no se puede confundir el derecho con el bien, lo cual ocurre cuando se recurre a analogías metafóricas. Si desaparecen los bienes desaparece el derecho de propiedad sobre ellos y en consecuencia desaparece su representación. Esos bienes no han desaparecido y por tanto los signos contables no han perdido sus referentes en la realidad y ese es un problema diferente a los efectos de los métodos de valoración de tales bienes, aunque es cierto que la valoración puede originar cambios en la representación de los bienes y por tanto es un componente del ingreso, que determina un cambio en el valor de la propiedad pero no un cambio en la propiedad.

La teoría de las capas de cebolla avanza en el reconocimiento de varios niveles de la realidad, entre los cuales está la biológica, la material y, desde luego, la social. Explica como surgen las características emergentes, el fenómeno según el cual la combinación de varios elementos de la realidad origina otros elementos diferentes, con propiedades diferentes a sus componentes y en tal circunstancia, se puede considerar que el valor de la riqueza se une a la riqueza para proporcionar una nueva forma de representación, pero sus elementos continúan siendo existentes, son porque así lo determina el sentido común y la general aceptación, dado que la realidad científica no se puede separar de la realidad cotidiana.

3.2.2. La argumentación epistemológica

Si un derecho de propiedad es real, un ingreso es real y su reconocimiento como realidad social es independiente de su valor, se fundamenta en la general aceptación y en la manera como esta se asume por la cotidianidad, se establece ontológicamente en la realidad cotidiana (Mattessich, 2003a). El ingreso es un concepto y los conceptos son entes mentales, son conocimiento puro, tienen referente en la realidad a diferencia del nombre que es un ente semántico cuyos referentes pueden o no ser reales, argumenta en actitud crítica frente al subjetivismo que subyace en el pensamiento de Baudrillard, fundamento filosófico de los análisis de Macintosh. Mattessich se ubica en una posición ecléctica, ni muy positiva ni muy crítica como puede confirmarse en su afirmación (2006):

Ello dio el impulso a una ingente literatura sobre contabilidad estadístico-empírica, fuera de la cual surgió a final de los setenta y durante los ochenta la línea extrema de la “teoría positiva de la contabilidad” de Watts y Zimmerman (1978). Pero hubo una reacción a esta tendencia radical. Llegó de Gran Bretaña, en forma de una nueva línea, conocida hoy día como campo crítico-interpretativo (o interpretativo). Su líder intelectual es Anthony Hopwood (1978), y su principal órgano es la revista de Accounting Organizations, and Society (Contabilidad, Organización y Sociedad), que el editó desde su inicio en 1975. Esta línea está fuertemente influenciada por la sociología y las ciencias del comportamiento tales como la sociología, psicología, y filosofía. Es sumamente crítica con la economía neoclásica y moderna, y abarca un amplio espectro político que va desde las ideas sociales moderadas al socialismo más radical (como se manifestó, por ejemplo, en los escritos de Tinker, 1985). Esta ha encontrado discípulos tanto en el continente europeo como en Norte América y otros lugares. Yo, personalmente, simpatizo con la rama moderada de esta línea, principalmente por su interés en las cuestiones filosóficas (a las cuales yo también intente contribuir).

(Mattessich, 2006).

3.2.3. Las tesis contables

En las críticas relativas a las tesis de Macintosh la intensidad de las contradicciones se abrevia, en cierto modo se llega a identidades fundamentadas en el método normativo condicional, constituyente

de una vía de escape al determinismo objetivista para acercarse al voluntarismo subjetivista y la aceptación de la teoría del ingreso limpio a la que reconoció y soportó en sus formulaciones teóricas (Mattessich, 2002). En el plano filosófico una gran controversia en el plano contable mas identidades que contradicciones, puede ser una síntesis de este debate.

4. Los resultados de la controversia

Bien puede concluirse que en la controversia Macintosh-Mattessich existen dos niveles o tal vez dos debates, uno filosófico y otro contable. En el primero hay un escenario de inconmensurabilidad, se está argumentando desde dos posiciones diferentes, el objetivismo de Bunge y el subjetivismo de Baudrillard, una controversia por encargo, mediada por pensadores contables en la consideración de que si una filosofía puede descalificar a la otra el debate contable está resuelto.

4.1. Comprensión crítica de los argumentos en controversia

En la polémica filosófica el primer escenario de la controversia está en la ontología, el estudio de lo que es; la ontología de Bunge es realista, se ubica en la tradición heredada y por tanto se soporta en la verdad como correspondencia entre el objeto y la representación. No debe olvidarse que la realidad es una representación del objeto, propiedad descuidada en las argumentaciones en controversia y en verdad lo que se conoce es la realidad, la representación y no el objeto mismo. Los hechos son manifestaciones de la realidad, esta representa objetos que son, se refiere al uso de algo y desde luego están anclada en el pasado y por tanto descarta los pronósticos. En el plano epistemológico Bunge es positivista, el conocimiento es científico y se desarrolla por la afirmación de teorías en el marco de la verificación por la experiencia.

Baudrillard es subjetivista, lo que es constituye una virtualidad y en su ontología nominalista recupera al sujeto con su carácter volitivo en el tránsito de objeto-método-objetivo. Su concepto de verdad es la utilidad del conocimiento y no la correspondencia. La epistemología de este pensador es interpretativa partiendo del criterio de que la realidad no está dada, es creada por el hombre y en ella se destaca el proceso en sus manifestaciones o sobre el sistema para buscar la comprensión de las situaciones históricas, a los aspectos espacio-temporales, la historia externa del conocimiento y el contexto de descubrimiento, sin descuidar la historia interna y el contexto de justificación, lo real es la contradicción.

Dos concepciones filosóficas caracterizadas por tan profundos elementos diferenciadores resultan inconmensurables, no es posible buscar explicaciones de la una a partir de la otra ni explicar los hechos en pretendidas armonías.

Mattessich decide descalificar la filosofía de Baudrillard con criterios más afectivos que racionales, por eso apela a descalificaciones burdas y se fundamenta para tal intención en la filosofía de Bunge en sus manifestaciones más radicales, incluso olvidando por momentos que el mismo tomó vía de escape de tal radicalismo al concebir su teoría y método normativo-condicional, que como el subjetivismo reconoce al sujeto y su acción volitiva para fundamentar la dualidad medios-fines. En este campo el debate resulta estéril, se fundamenta en un despotismo ilustrado.

Se puede argumentar y de hecho se argumenta (Mattessich, 2003a) que la representación contable se basa en activos reales y el asunto de la valoración no es un problema ontológico sino

metodológico, pero este es un argumento pobre dado que los hechos representados por los signos contables corresponden a riqueza valorada y no a la riqueza física como pudo ocurrir en el orden de simulacro de la realidad profunda.

El otro nivel de la controversia radica en el pensamiento contable y en este escenario aflora el eclecticismo de Mattessich, su reconocimiento de un sujeto activo en la producción de conocimiento, lo cual conduce a que solo mantenga un punto de contradicción con Macintosh, el relacionado al anclaje de los conceptos contables de ingreso y capital con la realidad y reconociendo identidades en la influencia de los objetivos, acción volitiva del sujeto, en los procesos de valoración y desde luego el reconocimiento del modelo de ingreso limpio como alternativa de progreso del pensamiento contable. En verdad Mattessich se acerca a las argumentaciones contables de Macintosh y ello se confirma en su análisis del problema de Enron (Mattessich, 2003b).

Mattessich reconoce el trabajo de Macintosh, en especial los argumentos que coinciden con su teoría y método normativo condicional, pero siguiendo los criterios de su mentor filosófico rechaza el pensamiento de Baudrillard como guía de análisis y construcciones contables, como se evidencia en su afirmación:

Aunque no estoy plenamente de acuerdo con aplicar a la contabilidad las teorías de Baudrillard, según se sugiere en Macintosh et al (2000), si puedo suscribir muchas de sus conclusiones (cf Mattessich 2001b) desde su enfoque orientado a los fines (en Macintosh et al. 2000: 41-44) hasta las críticas al acercamiento de diversos aspectos del acercamiento de Baudrillard, como por ejemplo los siguientes: el uso de metáforas cuasicientíficas; unas descripciones excesivamente rígidas; una visión dramática y totalizadora; la distorsión de la genealogía de los signos o de la noción de simulacro; la idea de que los signos ya no remiten a la realidad o que incluso la preceden o que la información queda neutralizada por las masas; y por último, las exageraciones y la obsesión con el mundo de los signos en general.

(Mattessich, 2003).

Se mantiene una controversia filosófica irresoluble por inconmensurable que requiere un metanivel de análisis que bien puede constituirse por el pensamiento crítico por el pensamiento complejo. Pero en los referente a los aspectos contables la controversia resulta inexistente, los dos comulgan con ideas centrales al reconocer que la dualidad contable se determina por la existencia de un mundo material, en un caso, o de signos o nominaciones en el otro, como base ontológica que se reflejan en la realidad social, en la propiedad y allí existe un problema trascendental para el desarrollo de la contabilidad que ninguno de los devela.

4.2. Elementos para superar la polémica

No existe controversia sobre el concepto de dualidad contable, la controversia surge en la determinación del valor razonable, dado que este dejó de calcularse sobre la base del costo histórico y de hechos económicos que influyan en la valoración de la riqueza y se centró en pronósticos de ingresos futuros fundamentados en “expectativas válidas”, es decir la valoración se separó de los hechos, no tiene un referente en la realidad y no puede ser explicado a partir de una ontología realista.

El problema no es de menor factura y no puede despacharse con el argumento de que la valoración constituye un elemento metodológico y por tanto excluyente de discusiones ontológicas y epistemológicas, en el núcleo del problema hay una equivocación ontológica y consecuentemente epistemológica en las dos argumentaciones en controversia.

De una parte Macintosh, fundamentado en el pensamiento postestructuralista de Baudrillard, al construir su ontología nominativa conceptualiza el signo como una construcción social que por efectos de el consumismo, los mercados, los estilos de vida y demás elementos de una sociedad caracterizada por las modas y otros factores del consumo, envolvieron, enmascararon al objeto real hasta transformarlo en algo nuevo, desconectado de la realidad, hiperreal, una especie de fantasía, una virtualidad, una potencia para existir sin referente, un ente aureferencial; y al hacerlo en verdad se desprende de la realidad a partir del desconocimiento del sujeto en la construcción del signo, porque este se origina en una realidad social informe, una mayoría silenciosa que no influye en la determinación de la verdad contable de manera conciente, ni siquiera desde la perspectiva pragmática de que lo verdadero es lo útil.

Mattessich por su parte se sitúa ontológicamente en un realismo ingenuo según el cual la riqueza esta en la realidad material y se refleja en la realidad social, constituida por la propiedad como conjunto de derechos y obligaciones, una concepción profundamente jurídica. Asegura que las prácticas metodológicas de la valoración afectan la riqueza pero no la propiedad, como si esto fuera posible; en verdad la representación contable es una representación valorada y en consecuencia influye la realidad en su conjunto, no solo la riqueza, también la propiedad. Quizá la teoría de las capas de cebolla le puede permitir el fenómeno pero su dogmatismo filosófico no lo permite, aún a costa de sus propias formulaciones sobre la dualidad medios fines, que sustenta sus afirmaciones sobre el normativismo condicionado con el cual se había separado significativamente de las ontologías realistas y las epistemologías positivistas.

Hay un asunto que los dos ignoraron y constituye uno de los enigmas fundamentales, cuya develación puede permitir un gran paso en la teoría de la contabilidad. Se trata de la imbricación de los conceptos de medición y valoración; la contabilidad los ha considerado una única instancia, se refiere a ellos como partes integradas, como elementos constitutivos de un mismo hecho y tal razonamiento es equivocado y constituye un obstáculo epistemológico fundamental para el crecimiento del pensamiento contable.

La medición se ubica en la realidad material es parte integrante de las características de esa realidad material, es inherente a ella, su funcionalidad depende de la observación directa o mediada por ayudas instrumentales y contribuye a describir, pero no ha transformar la s cualidades del objeto.

La valoración es un proceso de asignación de cualidades a la realidad material, incorpora elementos subjetivos, es mediada por la voluntad del sujeto y en tal circunstancia se afecta por intereses y valores sociales. La medición es única, la valoración es diversa y depende de la acción volitiva de los sujetos que valoran.

Conclusión

En consecuencia la realidad social no es reflejo de la realidad material, no es pasiva en la dualidad contable, los dos planos, material y social son activos en la representación, la realidad material se refleja en una realidad social con determinada organización y régimen de propiedad y la realidad social valora con base en intereses y valores en ejercicio de poder influyendo las características de la representación de la realidad material, estos planos de la realidad no se relacionan unidireccionalmente por causa efecto, se interrelacionan e interafectan dialécticamente.

La controversia continua frente a la regulación, FASB y por reflejo IASB han incorporado reglas de valoración reconociendo pronósticos y no hechos, sin renunciar al anclaje positivo de hechos y realidad y esto ha generado nuevas argumentaciones en dos versiones adicionales del trabajo de Mattessich en 2004 y 2006 y un nuevo artículo de Macintosh (Contabilidad: verdad, mentira o embuste, 2006). El debate continúa.

Bibliografía

1. Aquel, S., Cicerchia, L., & Mileti, M. (2012). Documento disponible en: http://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuertas/aquel_cicherchia_perspectivas_de_investigacion_contable_0.pdf
2. Baudrillard, J. (1994). *Simulacra and simulati3n*. Ann Arbor. University of Mihigan Press.
3. Baudrillard, J. (2005). Crítica de la economía política del signo. México: Siglo XXI.
4. FASB. (2011, mayo). *Fair value measurement. Topic 820. Norwalk, Connecticut, Estados Unidos: Financial Accounting Foudation*.
5. Glover, J., Ijiri, Y., Levin, C., & Jinghong, P. (2008, 18-31, 135-146). Separación de los hechos y los pronósticos en los estados financieros. *Innovar*.
6. Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de contabilidad*, 103-131.
7. Macintosh, N. (2006, 6, 22-36.). Contabilidad: verdad, mentira o impostura. *Accounting and the public interest*.
8. Macintosh, N. (Mayo de 2008). Contabilidad y verdad en los informes de ganancias: consideraciones filosóficas. Documento disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1155184> Recuperado el 22 de Febrero de 2013.
9. Macintosh, N., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000, 25, 13-50). *Accounting as simulacrum and hyperreality. Accounting, Organizations and Society*.
10. Mattessich, R. (2002, 2, 9-48). Teoría del excedente limpio y su evolución revisión y perspectivas recientes. *Energia*.
11. Mattessich, R. (2003, 144, 104-119). Contabilidad: cisma o síntesis. El desafío de la teoría condicional normativa. *Partida doble*.
12. Mattessich, R. (2003a, 443-470). La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad. *Accounting, Organizations and Society*.
13. Mattessich, R. (2003b). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Documento disponible en: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%202%20Gestion%20de%20beneficios/Enron-Malaga_LV.pdf Recuperado el 5 de Noviembre de 2012.
14. Mattessih, R. (2006, 50-51, 219-226). ¿Que le ha sucedido a la contabilidad? *Cuadernos de Cc .Ee . y ee*.
15. Suarez, J., & otros, y. (2004). *Arqueología e historia de la contabilidad*. Bogotá: Unversidad INCCA de Colombia.
16. Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice Hall.