

INVESTIGACIÓN CONTABLE

Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich⁽¹⁾

Eutimio Mejía Soto
(Colombia)

Especialista en Gerencia Social. U. A.
Contador Público y Filósofo.
Universidad del Quindío

Resumen

(1) "Profesor emérito de la Universidad British Columbia - nacido en Austria en 1922, obtiene la licenciatura en ingeniería en 1940 en Viena, ciudad en la que, en 1944, obtuvo el grado "Diplomkaufmann" (similar M.B.A.) con "ausgezeichnet" (calificación sobresaliente *cum laude*) en la Facultad de Economía y Administración de Empresas. Con tal calificación, obtuvo en dicho centro, el grado de doctor, en 1945. En América, es nombrado, en 1957, censor jurado de cuentas por la *Association of New Brunswick*, y en 1967, por el *New Brunswick Institute of Chartered Accountants*. Desde 1976 a 1988, fue miembro del Instituto de Censores de Cuentas de la British Columbia, universidad de la que hoy es profesor emérito, y del Instituto Canadiense de Censores Jurados"; en la actualidad, es el máximo representante de la investigación de alto nivel en contabilidad, su profusa obra constituye un desafío para los contables de todo el mundo.

El desarrollo de la ciencia y la metaciencia de las diferentes disciplinas del conocimiento y, fundamentalmente, las ciencias naturales han contribuido de manera muy significativa en el desarrollo teórico de la disciplina contable. La obra de Richard Mattessich constituye el mayor avance de la contabilidad en los últimos cincuenta años, sus contribuciones han estado a la vanguardia del desarrollo epistemológico y metodológico de las ciencias naturales y sociales, desde las consideraciones de la formalización axiomática, hasta la reconstrucción de las teorías a partir de la posición de los estructuralistas de la actualidad Wolfgang Balzer y Carlos Ulises Moulines y, más recientemente, desde la filosofía postmoderna de la complejidad y la deconstrucción.

Palabras clave:

Epistemología; Teoría contable; Estructuralismo; Positivismo; Normativismo; Hipótesis instrumentales; Falsacionismo; Racionalismo crítico.

Contenido

Introducción

1. Aproximación a la obra de Richard Mattessich
2. Comparación de supuestos básicos y postulados
 - 2.1. Postulados de Maurice Moonitz
3. Tradiciones de investigación de Richard Mattessich
4. Paradigmas, programas, subprogramas y tradiciones en contabilidad
 - 4.1. Eldon S. Hendriksen
 - 4.2. Leandro Cañibano Calvo
 - 4.3. American Accounting Association

- 4.4. Vicente Montesinos Julve
- 4.5. Butterworth y Falk
- 4.6. Jorge Tua Pereda
- 4.7. Ahmed Belkaoui
- 4.8. José Antonio Gonzalo Angulo y Leandro Cañibano Calvo
5. El normativismo condicional de Richard Mattessich
 - 5.1. Teoría Contable Positiva (PAT)
 - 5.2. Corriente Crítico-interpretativa (CIV)
6. Consideraciones generales de la obra de Richard Mattessich

Conclusión

Bibliografía

Introducción

La teoría contable positivo-normativa presentada por Richard Mattessich, se fundamenta en la representación contable de la realidad económico-social orientada al cumplimiento de propósitos pragmáticos definidos en los entornos específicos donde se desarrollan los sistemas contables. Presenta la contabilidad como una ciencia aplicada, que no posee leyes en sentido estricto como se explicitan en las ciencias puras. Cuenta la contabilidad con una guía de acción determinada por los juicios de valor que emergen en el contexto donde se implementa el sistema.

El desarrollo de las teorías pragmático-normativas (deber ser), implican la utilización de la lógica deóntica, que permita la construcción de hipótesis instrumentales, orientadoras del sistema en la observancia de los fines propuestos. La subjetividad de los juicios de valor, es contrastada teleológicamente con la efectividad de los mismos para el cumplimiento de los propósitos establecidos y es objetivada al explicitar los condicionantes y supuestos que subyacen en la formulación del componente interpretativo-aplicado del sistema, derivado de la teoría general, pero condicionado y prescrito por un itinerario lógico-deductivo que consulta entorno, características del ambiente económico-social y objetivos específicos.

La propuesta de Mattessich, se caracteriza por su visión holística y ecléctica. Tiene una visión global de la contabilidad y de su función como un deber ser social. Su desarrollo teórico consulta y aplica los diversos modelos epistémico-metodológicos desarrollados en la filosofía de la ciencia, desde las corrientes positivas, neo-clásicas, críticas, hasta las visiones post-modernas y post-estructuralistas. La lectura e interpretación de la basta obra de éste autor es un desafío difícil de alcanzar, pero es ante todo, un ejemplo de vida al servicio de la ciencia contable.

1. Aproximación a la obra de Richard Mattessich

La obra de Richard Mattessich constituye el mayor avance de la contabilidad en nuestro tiempo, sus contribuciones, desde la década de los cincuenta, han estado a la vanguardia del desarrollo epistemológico de las ciencias; desde las consideraciones de la formalización axiomática, mejoradas a partir de la epistemología del racionalismo crítico (Popper) y la socioepistemología (Kuhn —y la síntesis Popper— Kuhn de Lakatos), hasta la reconstrucción de las teorías teniendo en cuenta la posición de los estructuralistas de la actualidad, Wolfgang Balzer y Carlos Ulises Moulines, como desarrollos posteriores a la propuesta de Stegmüller, Sneed y Suppes. Más recientemente

su aproximación a los trabajos clásicos en Teoría crítica de Adorno, Habermas y Horkheimer, luego un acercamiento a la obra de Foucault y, últimamente, la aplicación de los criterios de la complejidad y la teoría de la deconstrucción de Jacques Derrida⁽²⁾.

La fundamentación de la contabilidad como una ciencia de carácter empírico, social y positivo-normativo, permite entender la contabilidad en su dimensión cognitiva, pero ante todo en su dimensión teleológica, orientada a fines específicos de los diferentes entornos en los diversos sistemas contables donde se desarrollan los mismos; la esencia de la propuesta de Mattessich está en la distinción entre la teoría general y las interpretaciones, que permiten delimitar el componente positivo y normativo de la contabilidad.

La propuesta de la Teoría Normativo-Condiciona (CoNAT) y la Metodología Normativo-Condiciona (CoNAM) constituyen el desarrollo más elaborado de la contabilidad en cuanto a su orientación epistémica y metodológica, donde la relación tradicional de la ciencia —causa-efecto— es sustituida por la relación —fines-medios— más apropiada para el tratamiento de las disciplinas de carácter social;

en tal sentido, Mattessich no solo logra utilizar los modelos más avanzados en filosofía de la ciencia, sino, además, logra una definición del objeto, método y metodología de la contabilidad.

En su obra “*Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable*” (1957), presenta un esquema del entramado para un sistema axiomático y con la ayuda de los conceptos matemáticos de matrices, desarrolla una base práctica con validez para todos los sistemas de cuentas. “La existencia de muchos sistemas contables en la actualidad valora el intento de desarrollar una base general...”, así queda plasmada la intención de Mattessich en la construcción de una teoría general, universal, polivalente y multipropósito, que sirva de sustento teórico de todos los sistemas contables existentes o por existir, los cuales denominará también como interpretaciones o aplicaciones concretas de la teoría general.

En la obra se presentan tres axiomas⁽³⁾, ocho teoremas, diecisiete definiciones y siete requisitos, desarrollados para la ciencia contable.

Axiomas⁽⁴⁾

1. **Axioma de pluralidad:** Siempre existirán al menos

(2) Entre las obras de Jacques Derrida (1930-2004) se resalta: Mal de archivo; Adiós a Emmanuel Lévinas; Palabras de acogida; Políticas de la amistad; Espectros de Marx y Palabras: instantáneas filosóficas.

(3) En contabilidad el término axioma no se asume en sentido clásico de verdad evidente y cierta en el tiempo y en el espacio; el axioma, en contabilidad, tiene el carácter de ser una verdad temporal, relativa y convencional, que cambia cuando las condiciones de universal aceptación en la contabilidad son modificadas.

(4) Una teoría es un conjunto de afirmaciones que se pueden resumir o concentrar en algunos pocos enunciados, de los que se derivan los restantes de ese conjunto-resumen, que se consideran primitivas, a estas se les denomina axiomas.

dos objetos que tengan una propiedad en común. A la propiedad en común de estos objetos se les atribuye una medida.

2. **Axioma del doble efecto:**

Existe un hecho que produce aumento en la propiedad (más exactamente, en la magnitud de la propiedad) de un objeto como mínimo, y una disminución del mismo grado en la propiedad correspondiente de otro objeto.

3. **Axioma del período:**

Los sistemas de circulación y, en consecuencia, los sistemas contables, se dividen en períodos de tiempo (los estados contables se construyen al final de un período).

Teoremas⁽⁵⁾

1. **Teorema de la igualdad del balance de comprobación:**

La suma de todos los saldos deudores es igual a la suma de todos los saldos acreedores de un sistema.

2. **Teorema del saldo de un estado:**

El saldo de un estado contable es igual al total negativo de todos los saldos (de un sistema contable determinado) no incluidos en el citado estado.

3. **Teorema de la continuidad:**

El traspaso de la matriz de liquidación sigma

de un período $T^{(0)}$, es igual a la misma matriz de apertura del período siguiente $T^{(+1)}$.

4. **Teorema de los dos estados:**

Si se realiza dos estados, en los saldos de todas las cuentas del sistema particular tratado, el saldo deudor de una relación o estado es igual al saldo acreedor de la otra relación.

5. **Teorema de la pluralidad:**

Si tenemos diferentes estados, todos integrados por los saldos de todas las cuentas, el total de saldos de todos los estados debe ser cero.

6. **Teorema de la reducción de estados:**

Los estados de un sistema contable se pueden consolidar en un número menor de ellos, o en uno general, mediante la eliminación de los enlaces complementarios y la absorción de los estados de las cuentas de los estados primitivos.

7. **Teorema de la consolidación:**

Si los estados de dos (o más) sistemas contables se funden en uno (o más) "estado(s) de consolidado(s)", el último se puede considerar como el estado(s) de un nuevo (consolidado) sistema contable.

(5) Son las afirmaciones que se derivan, se infieren deductivamente de los axiomas, por tanto, son consideradas derivadas y, por consiguiente, no contienen información nueva, solo hacen explícita la información contenida implícitamente en los axiomas.

En *Critique of accounting* (Mattessich, 1995a, p. 86), el autor reformula los teoremas presentando los siguientes:

1. Double classification.
2. Trial balance equality.

3. Trial two statements.
4. Combination.
5. Substitution.
6. Consolidation.

Requisitos

1. De la entidad.
2. De ligazón.
3. De la unidad.
4. De fluctuación de volumen.
5. De la valuación.
6. De la duración.
7. De la especificación de estado.

Definiciones⁽⁶⁾

1. De una transacción.
2. De un sistema de circulación.
3. De entidad contable.
4. De sistema contable cerrado.
5. De cuenta (agregación).
6. De sistema contable abierto.
7. De saldar.
8. De balance de comprobación.

(6) Las definiciones son afirmaciones distintas de los axiomas y los teoremas, no son afirmaciones sustantivas de la teoría, sino que expresan meras abreviaturas rotacionales (Moulines, 1997, p. 270). Las definiciones son prescindibles en una teoría, todo lo que se dice con su ayuda, se puede decir sin ella; aunque no se pueda decir exactamente de la misma forma.

9. Del estado o relación.
10. De un elemento sigma.
11. De un elemento delta.
12. De una relación o estado sigma.
13. De un estado delta.
14. De equivalencia de saldos.
15. De matrices de liquidación o de cierre.
16. De matriz de apertura.
17. De enlace complementario.

Entre tanto, en el texto “*Accounting and Analytical Methods*” (1964), Mattessich reformula la construcción de 1957 y presenta un conjunto de dieciocho premisas o hipótesis básicas enunciadas semánticamente, indica (Cañibano, 1974, pp. 52-60) que las premisas son mejoradas y completadas con

la versión alemana de la obra publicada en 1970, en la que introduce ocho términos primitivos y diecinueve supuestos básicos.

Términos primitivos

1. **Número:** elementos del cuerpo de los números reales.

2. **Valor:** número que expresa una preferencia real o supuesta.
3. **Unidad monetaria:** base de un sistema monetario real o ficticio.
4. **Intervalo de tiempo:** momento del tiempo que se desea registrar.
5. **Objetos económicos:** activo y pasivo (riqueza) perteneciente a una persona y otra unidad económica.
6. **Sujetos económicos:** personas físicas, jurídicas o grupos de ellas que llevan a cabo actividades económicas.
7. **Conjunto:** colección de objetos, sujetos o sucesos.
8. **Relaciones:** subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.

Supuestos básicos

Los supuestos básicos se encuentran debidamente explicados en: (Mattessich, 2002, pp. 30-44), (Cañibano, 1974-79, pp. 53-55), en (Tua, 1983, pp. 599-601), referencia de los mismos se encuentra en el artículo de Tascón Fernández, (1995, pp. 67-104) y en Valmayor y Cua-

(7) Valmayor y Cuadrado utilizan en la traducción el término axioma, en el presente texto se prefiere denominar asunciones básicas por ser más exacto con el texto original de Mattessich, donde las denomina "basic assumptions", el término axioma es utilizado por el autor en la versión de 1957 para designar el período, el doble efecto y la pluralidad.

drado, (1999, pp. 110-111), esta última obra recoge la versión de Mattessich, (1995a, pp. 84-86) donde el autor reformula las asunciones básicas presentadas en 1964, de esta autora se tomará la traducción de los supuestos básicos⁽⁷⁾ y en cada supuesto se presentará la concepción según el texto original (1964) tomando como referencia la primera traducción al español (2002):

1. **Atributo:** existen atributos combinables que pertenecen a un objetivo económico; la magnitud de tal atributo se representa con un sistema numérico.

Valores monetarios: existe un conjunto de valores aditivos, expresados en una unidad monetaria; este conjunto es isomórfico al sistema de los enteros (positivos y negativos) más el número cero. La unidad monetaria se refiere aquí a la menor unidad dineraria circulante de un país con autonomía.

2. **Medida de tiempo:** existe una secuencia relativamente pequeña —ejemplo, fechas— que se pueden ordenar, añadir y diferenciar por medio de un sistema numérico.

Intervalo de tiempo: existe un conjunto de intervalos de

tiempo aditivos elementales —o mínimos— (por ejemplo, días)⁽⁸⁾:

a) La suma de un número determinado de intervalos de tiempo sucesivos puede ser elegida como un ejercicio contable.

b) Una suma de intervalos de tiempo sucesivos (no mayor que el ejercicio contable), cuyo comienzo coincide con el comienzo del ejercicio contable, se denomina subperíodo o período abreviado.

3. **Objetos económicos:** existen objetos cambiantes, atributos cambiantes —ejemplos: valores, cantidades— que se representan por un sistema contable.

4. **Sujetos económicos:** hay sujetos económicos que tienen, deben o controlan objetos económicos, tienen preferencias y elaboran objetivos en el sistema.

Agentes económicos: existe un conjunto de agentes económicos que establecen objetivos específicos para un sistema contable, que manejan recursos, y que hacen planes y toman decisiones con respecto a acciones económicas:

a) Los agentes económicos son personas encargadas de actividades económicas de

producción, propiedad, administración, almacenamiento, transferencia, concesión, préstamo y consumo de objetos económicos.

b) Los agentes pueden ser clasificados (en diferentes grupos, tales como propietarios, administradores, empleados, clientes, proveedores, etc.).

c) Este supuesto parece resultar prescindible en algunos sistemas contables a raíz de la existencia del supuesto “la entidad”, el supuesto de “agentes económicos”, sin embargo, constituye un eslabón importante que permite la vinculación con la economía, la ciencia de la administración, las ciencias del comportamiento, etc., y ha promovido reflexiones incidentales en algunas teorías contables, como por ejemplo, la teoría de la propiedad y la teoría de la plana mayor. En la formulación basada en la teoría de conjuntos consideramos a los agentes y a los objetos como conceptos primitivos de los cuales se deriva el concepto de entidad.

5. **Entidad económica:** hay algunas entidades económicas representadas por un sistema contable.

Entidades: existe un conjunto de entidades que establece el marco estructural de las acciones económicas:

(8) Mattessich anota: “Habitualmente, estos intervalos de tiempo se llaman, en contabilidad y en economía, “puntos de tiempo”. Pero debemos ser conscientes de que un punto en el tiempo o en el espacio es un concepto sin dimensiones. Por lo tanto, la adición de puntos en el tiempo nunca podría llegar a constituir un período de tiempo (que es unidimensional). En consecuencia, es conveniente asumir (primariamente) los intervalos de tiempo como un concepto básico).

a) Una entidad es una institución social que puede ser propietaria de objetos económicos y adecuarlos, y puede (aunque no necesariamente) ser propiedad de uno o más agentes o de otras entidades. Una entidad puede ser vista como propietaria o deudora si sus agentes o subentidades son propietarios o deben, respectivamente.

b) Una entidad consta de agentes o de objetos, o de ambos a la vez. Por lo tanto, cada agente puede ser considerado como una entidad, pero no a la inversa.

c) Una entidad cuyas transacciones afecten objetos económicos dentro de ella misma solamente se denomina “cerrada” (o independiente). Tales tipos de entidades cerradas resultan excepcionales; podemos mencionar como ejemplo la economía mundial, o una economía nacional completamente autárquica, o aquella de una tribu de nativos, o la de un monasterio en la época medieval.

d) A veces resulta útil distinguir entre subentidades, supraentidades, etc. La economía mundial puede ser vista como la supraentidad de más alto grado (mientras no se lleven a cabo intercambios económicos interplanetarios).

6. **Estructura:** hay algunas estructuras empíricas —ejemplos, jerarquía de sujetos, objetos econó-

micos— que reflejan las características de la entidad pertinente.

Estructura: existe un conjunto estructurado de clases (una jerarquía de clases de equivalencia) que refleja las categorías significativas de un ente:

a) Este conjunto estructurado de clases (o un conjunto isomórfico al mismo) se denomina plan de cuentas.

b) La agrupación inestructurada de todas las clases de equivalencia incluidas en el plan de cuentas se denomina conjunto de cuentas y sus elementos componentes son las cuentas.

c) Distinguiremos entre cuentas de orden superior o inferior dependiendo de lo abarcativa que resulte una clase y del número de subconjuntos disponibles (las de orden inferior son más específicas y menos abarcativas).

d) En la contabilidad tradicional no destacamos suficientemente la distinción existente entre cuenta como clase de equivalencia que tiene que ver con muchas entidades y cuenta como subconjunto de una entidad específica. Evidentemente, allí el término “cuenta” se está utilizando con dos sentidos distintos simultáneamente, en tanto que aquí el término cuenta se utilizará para referirse a un subconjunto de una

entidad determinada a menos que se establezca de otra forma o se le sustituya por la expresión “clase de equivalencia”.

e) En tanto parece obvio que las cuentas “caja” de dos empresas distintas pertenecen a la misma clase de equivalencia, puede parecer sorprendente que “cuentas a pagar a X S.A.” de la sociedad Y se considere como representando la misma clase de equivalencia que “cuentas por cobrar a Y S.A.” de la sociedad X. Un examen exhaustivo demuestra la identidad de las clases de equivalencia representadas por estos diferentes nombres de cuentas. Sin embargo, las cuentas control “cuentas a pagar” de la empresa Y y “cuentas a cobrar” de la empresa X no representan idénticas clases de equivalencia a menos que todas las cuentas a cobrar de Y sean deudas de X.

7. **Principio de entrada-salida:** cada transferencia de un bien económico concreto da lugar a otro que conserva una propiedad esencial.

8. **Principio de simetría:** para cualquier activo (recurso económico escaso) hay un reclamo, de propiedad o deuda, donde el valor es igual pero no idéntico con el *asset value* (valor del activo).

9. **Transacciones económicas:** hay un suceso empírico

que cambia la composición o estructura de la entidad y se representa por una “transacción contable”.

Transacciones económicas: existe un conjunto de fenómenos empíricos llamados transacciones económicas. Cada una de estas transacciones, a través de hipótesis empíricas, asigna un valor a un par ordenado de transactores (categorías) y a un momento en el tiempo.

10. **Agregación lineal:** para cada cuenta ($a_i=1...n$) en cualquier momento la operación de sumatoria es lineal.

11. **Adición de atributos del mismo tipo:** suma de atributos de la misma clase.

12. **Orientación del propósito:** determina la finalidad hipótesis específica para la cual se suministra los axiomas *placeholder...* las especificaciones de los puntos 13 al 21, nos conducen a los medios que buscan —CoNAT— (Teoría normativo-condicional)⁽⁹⁾.

13. **Valoración:** existe alguna hipótesis específica que en correspondencia con el punto 3 asigna un valor a los objetos de una transacción contable en general.

Valuación: existe un conjunto de hipótesis que determinan el valor atribuible a una transacción contable:

(9) Enmarcar las asunciones básicas de la 13 a la 21 dentro de la Teoría Normativa Condicional es un aporte de las autoras, el texto original no hace dicha mención. El texto original de Mattessich cita, en el mencionado punto, la necesidad de consultar el capítulo 6, el cual titula “*Valuation models, capital maintenance, and instrumental hypotheses*”.

a) La distinción entre la valuación original y los ajustes de valuación deben mantenerse.

b) Las valuaciones originales de los objetos económicos están basadas en un orden de preferencias entre estos objetos en el momento de las transacciones dentro del marco de referencia proporcionado por una entidad determinada y un propósito específico.

c) Los ajustes de valuación se basan en el reconocimiento de los cambios de valor de los objetos económicos que tienen lugar a partir del momento de registro inicial. Generalmente, no se hallan vinculados a nuevas transacciones económicas, sino a simple (y ficticia) transacción contable. Respecto a esto deberíamos efectuar una nueva distinción entre las siguientes categorías:

- Ajustes de valuación debidos a cambios en los precios o en el nivel de precios. Estos son transacciones contables (por lo general, al final de un período contable) que reconocen un cambio de valor de los objetos económicos (desde la fecha del asiento inicial) producido por el uso, la obsolescencia, el agotamiento, el cambio de los riesgos (a los cuales se encuentra sujeto un objeto económico o un grupo de ellos) o a los cambios de vencimiento de un período contable a otro.

- Ajustes de valuación debidos al vencimiento (o no vencimiento) de

objetos económicos (o de partes de ellos); las transacciones económicas reconocen el cambio de valor de los objetos económicos, que se produce por el uso, la obsolescencia, el agotamiento, el cambio en los riesgos o a los cambios de vencimiento de un período contable a otro.

14. **Redención de deudas:** Existe alguna hipótesis específica que regula la amortización de las deudas por el valor nominal, independiente de los cambios en el nivel de precios.

15. **Realización:** existen algunas hipótesis que determinan si una transacción contable:

- Cambia la renta corriente y, por consiguiente, el capital del propietario.
- Cambia el valor del capital del propietario sin cambiar su renta.
- No cambia el capital del propietario durante el tiempo presente.

16. **Clasificación:** existen algunas hipótesis que determinan la estructura y jerarquía de un sistema contable.

Clasificación: existe un conjunto de hipótesis necesarias para establecer un plan de cuentas:

a) Se puede hacer la distinción entre cuentas “homogéneas” y “heterogéneas” (aunque se admite que el criterio para separar unas de otras aún no ha sido formulado satisfactoriamente).

b) Las cuentas homogéneas sirven para la acumulación de objetos económicos que tienen una cualidad destacada en común (es decir, aquellas en que el grado de similitud es de naturaleza bastante concreta, como por ejemplo, maquinaria, deudas, etc.).

c) Las cuentas heterogéneas son aquellas que sirven para resumir y yuxtaponer objetivos (o agregados) económicos disímiles y para determinar el residuo derivado de elementos heterogéneos (es decir, aquellos objetos económicos cuya “similitud” es de naturaleza altamente abstracta como, por ejemplo, la cuenta de pérdidas y ganancias).

d) La mayor parte de los estados contables pueden ser considerados como cuentas heterogéneas. Ejemplos típicos de cuentas heterogéneas son algunas cuentas nominales, el estado de resultados y el balance general. Su saldo está dado por la cifra de ganancias, que constituye un concepto anualmente heterogéneo si se lo compara con los saldos de la cuenta caja y de muchas otras cuentas reales. La distinción, evidentemente, es solo una cuestión de grado.

(10) Rodríguez Ariza, Lázaro. *La agregación en contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990.

e) Una perfecta asignación de clase deberá ser informativa, exhaustiva, consistente y económica. En la práctica, estos requerimientos rara vez se satisfacen completamente. Por consiguiente, sería deseable determinar la combinación óptima de estos requisitos con varios grados de satisfacción, lo cual resulta difícil de llevar a cabo.

17. **Entrada de datos:** existen algunas hipótesis que determinan la entrada de datos.

Ingreso de datos: existe un conjunto de hipótesis necesarias para determinar la forma en que se ingresarán los datos y del nivel de agregación con el que se efectuará el registro de las transacciones contables.

Con un “bajo nivel de agregación” es generalmente posible trabajar sin un “saldo debido a discrepancias estadísticas”, en cambio, con un “alto nivel de agregación” puede ser necesario crear una transacción imputada denominada “discrepancias estadísticas” —sobre la agregación contable consultar Rodríguez (1990)⁽¹⁰⁾—.

18. **Duración:** las hipótesis que determinan la duración del período contable.

Duración: existe un conjunto de hipótesis sobre la vida esperada de la entidad (o entidades) bajo considera-

ción, y la duración de los períodos o subperíodos contables individuales.

a) La duración (o vida) de una entidad es el tiempo de existencia de dicha entidad expresado en la suma de una serie de intervalos de tiempo consecutivos.

b) Si esta duración se extiende (o se espera que se extienda) más de un período contable, se puede identificar la vida de la entidad con un subperíodo (que frecuentemente se considera como de extensión infinita, que puede expresarse como negocio en marcha⁽¹¹⁾).

c) Es costumbre que los períodos contables (o los subperíodos) de una serie de tiempo sean iguales en extensión. Sin embargo, esto último no es una precondition para la existencia de un sistema contable. Los períodos contables pueden identificarse con la duración de ciertos hechos (como por ejemplo, ciertos emprendimientos comerciales) de extensión irregular en el tiempo.

19. Relevancia: aquellas que determinan cuándo un suceso económico requiere una transacción económica.

Relevancia: existe un conjunto de hipótesis (criterios)

que determinan si y cuándo, una transacción económica, o hecho relacionado con la misma, debe ser reflejado por una transacción contable.

Se considera que este supuesto de relevancia no incluye las hipótesis que se toman en cuenta en el supuesto básico de realización.

20. Distribución: son las hipótesis que determinan la distribución del flujo de valor hacia subunidades de la entidad.

Asignación: existe un conjunto de hipótesis que determinan la asignación de los objetos económicos o de los flujos de servicios de una entidad a las subentidades y categorías similares.

La subdivisión de la entidad principal en áreas funcionales (por ejemplo, en contabilidad patrimonial o contabilidad del ingreso nacional) constituye una característica dominante de los sistemas contables. Un desarrollo más reciente está dado por la división en subentidades de un tipo más institucional. Esto se refleja en la contabilidad de costos en el nivel microeconómico o en la contabilidad de flujos de fondos y en el análisis intersectorial en el nivel macroeconómico. (Ver: *Contabilidad social*, García G. Moisés, 1980 y *Formula-*

(11) El "aspecto relevante" del "negocio en marcha" afecta el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, su medición-valoración, la preparación de los reportes financieros y la información a revelar; no es la misma condición la de una empresa en pleno funcionamiento y una en proceso de liquidación.

ción metodológica de cuentas regionales⁽¹²⁾, Álvarez y García, 2001).

21. **Consolidación:** son aquellas hipótesis que determinan las condiciones bajo las cuales dos o más sistemas contables se consolidan.

Extensibilidad: existe un conjunto de hipótesis que especifican las condiciones empíricas bajo las cuales dos o más sistemas contables pueden ser consolidados y extendidos para conformar un sistema más abarcador.

2. Comparación de supuestos básicos y postulados

Mattessich presenta un resumen y comparación de los supuestos básicos con los postulados de Moonitz (Mattessich, 2002, pp. 44-49), y, a continuación, se presentan los postulados de Moonitz (tomados de Tua, 1983; Belkaoui, 1993 y Cañibano, 1974).

El resultado de la comparación realizada por Mattessich no es unívoca; diferentes autores pueden encontrar una relación diferente entre los supuestos y los postulados.

2.1. Postulados de Maurice Moonitz

Los postulados de Moonitz son presentados en el

Accounting Research Study ARS 1 de 1961. Este documento tiene un valor histórico muy significativo; se puede observar en las actuales regulaciones de los organismos emisores más importantes en el ámbito internacional una gran influencia de los desarrollos investigativos de los ARS (ver: IASB-FASB-UK-ICA).

Postulados emanados del ambiente económico y político

El título corresponde a la denominación de Belkaoui (1993, p. 341), tales postulados son denominados en Tua (1983, p. 569) como los "Postulados del entorno":

Postulado A.1: La cuantificación.

Los datos cuantitativos son útiles para tomar decisiones económicas racionales, es decir, para escoger entre varias alternativas de tal forma que las acciones estén correctamente relacionadas con las consecuencias.

Postulado A.2: Intercambio.

Muchos de los bienes y servicios producidos son distribuidos a través del intercambio y no son consumidos directamente por los productores.

Postulado A.3: Entidades (Incluyendo la identificación de la entidad).

Actividad económica que se lleva a cabo a través de unidades o entidades específicas.

(12) La investigación tenía el objetivo de "formular un sistema metodológico para la conformación de las cuentas regionales departamentales (provinciales o territoriales), fundamentado en el criterio de agregación y consolidación de cuentas micro-contables hasta la obtención de la información macro-contable".

Cualquier reporte de la actividad debe identificar claramente la unidad o entidad particular involucrada.

Postulado A.4: Período de tiempo (Incluyendo la especificación del período de tiempo). Actividad económica que se lleva a cabo durante períodos específicos de tiempo. Cualquier reporte sobre esa actividad debe identificar claramente el período de tiempo especificado.

Postulado A.5: Unidades de medida (Incluyendo la identificación de la unidad monetaria). El dinero es el común denominador en términos de cuáles bienes y servicios, incluyendo la mano de obra, los recursos naturales y el capital, son medidos. Cualquier reporte debe indicar claramente cuál moneda es la que se está utilizando (por ejemplo, dólares, francos, libras).

Postulados emanados de la misma contabilidad

El título corresponde a la traducción de Belkaoui (1993, p. 341), son denominados en Tua (1983, p. 572) como los “Postulados del ámbito propio de la contabilidad”:

Postulado B.1: Los estados financieros (Relacionado con A.1). Los resultados del proceso contable aparecen expresados en un conjunto de estados financieros fundamentalmente relacionados que se ar-

ticulan entre sí y descansan sobre los mismos datos.

Postulado B.2: El precio del mercado (Relacionado con A.2). Los datos contables se basan en los precios generados en los intercambios pasados, presentes o futuros, los cuales tienen lugar actualmente o se espera que sucedan.

Postulado B.3: Las entidades (Relacionado con A.3). Los resultados del proceso contable están expresados en términos de unidades o entidades específicas.

Postulado B.4: Carácter experimental (Relacionado con A.4). Los resultados de las operaciones durante períodos de tiempo relativamente cortos son tentativos donde quiera que se requieran las distribuciones entre períodos pasados, presentes o futuros.

Postulados urgentes o imperiosos

El título corresponde al texto de Belkaoui (1993, p. 342), denominados en Tua (1983, p. 574) como los “Postulados imperativos”; frente a este grupo de postulados Tua hace el siguiente comentario: “El tercer grupo de proposiciones presenta rasgos diferenciadores que dificultan cualquier tipo de analogía con las anteriores. Ya no se trata de postulados descriptivos, sino de asertos que se enuncian de manera imperativa, refiriéndose, según

el mismo Moonitz indica, al área del deber ser, en relación, por tanto, con objetivos y fines de la información contable”.

Postulado C.1: Continuidad (Incluyendo el concepto correlativo de la vida limitada). En ausencia de evidencia que exprese lo contrario, la entidad debe ser vista como un remanente de una operación indefinida. En presencia de evidencia de que la entidad tiene una vida limitada, no se debería observar como el remanente de una operación indefinida.

Postulado C.2: Objetividad. Los cambios en los activos y pasivos y sus efectos relacionados (si es que los hay) sobre los gastos y ganancias retenidas, no deberían tener un reconocimiento formal en las cuentas antes de llegar a un punto del tiempo donde pueden ser medidos en términos objetivos.

Postulado C.3: Consistencia. Los procedimientos utilizados en la contabilidad para una entidad determinada, deberían ser apropiados para llevar a cabo la medición de su posición y sus actividades. Además, deben ser seguidos consistentemente de período a período.

Postulado C.4: Unidad estable. Los informes contables deben elab-

borarse con base en una unidad de medición que sea estable.

Postulado C.5: Presentación. Los informes contables deben presentarse con la información necesaria para que no resulten confusos.

Cañibano (1974, pp. 59-60) anota frente a la presentación y comparación de los supuestos y los postulados que: “Reunir en un conjunto de hipótesis básicas todo el entramado sobre el que ha de descansar un sistema contable, sea del tipo que sea, no es tarea fácil, y en la inevitable síntesis hay que prescindir de ciertos matices, cuya graduación en un orden de importancia reviste ciertas características subjetivas”.

Con gran pertinencia Cañibano pone en tela de juicio las construcciones de ambos autores, asumiendo una actitud congruente con la honestidad intelectual, teniendo el valor de enjuiciar posiciones que aún décadas después permanecen como verdades absolutas, al respecto anota: “Quizá Moonitz da por sobreentendidas demasiadas cosas y quizá Mattessich resulta demasiado minucioso en otras; no obstante, una crítica seria no debe quedarse solamente en eso, sino que debe aportar algo equiparable a lo que está sometiendo a revisión, en nuestro caso, un sistema estructurado de hipótesis para el funcionamiento del método contable”.

Comparación Mattessich-Moonitz⁽¹³⁾

Moonitz	1a	2a	3a	4a	5a	1b	2b	3b	4b	1c	2c	3c	4c	5c
Mattessich 1964	8	10	9	2	1	5	11	3	12	15	12 y 17	T ⁽¹⁴⁾	7	13
Mattessich 1973	4	7	5	2	1	9	11	6	13	16	13 y 17	t	12	14

3. Tradiciones de investigación de Richard Mattessich

Siguiendo el lenguaje y la metodología de la filosofía de la ciencia, Richard Mattessich formula tres tradiciones de investigación, coincide este autor con el criterio de enfoque ecléctico de Hendriksen (1974), con la concepción de programas⁽¹⁵⁾ complementarios y no excluyentes que presenta Montesinos (1978), con la de paradigma múltiple de Belkaoui (1993) y las consideraciones multiparadigmáticas de Gonzalo y Cañibano (1995), de forma subsidiaria Tua (1983-1988-1995), en la presentación de los programas y subprogramas de investigación.

Las profesoras Valmayor y Cuadrado de la obra de Mattessich (1993, pp. 205-206) expresan que “es importante tener presente dos cues-

(13) El cuadro comparativo es elaborado por Cañibano (1974, p. 57); la justificación de la utilización de este cuadro es la inclusión de la versión de Mattessich de 1964 y 1973 en un mismo cuadro, lo que permite evidenciar la evolución del pensamiento del autor (Mattessich) en diez años.

(14) Determina la relación con todos los supuestos de Moonitz.

(15) Montesinos utiliza el término “programa de investigación científico”, tomado de Imre Lakatos en su texto *“Metodología de los programas de investigación científica”*, obra en la que el autor realiza una síntesis (crítica en el sentido kantiano) entre la obra de Karl Popper y Thomas Kuhn (racionalismo crítico y socio-epistemología).

(16) “Laudan distingue claramente entre tradiciones de investigación y teorías específicas. Las tradiciones de investigación tienen una duración más larga (siglos) que las teorías que contienen y presentan diferentes formulaciones a lo largo de su desarrollo. Ejemplos de darwinismo, la teoría cuántica, el marxismo, el freudismo, para citar solo algunas. Estas tradiciones constituyen

tiones: que en contabilidad como en cualquier otra disciplina existen diferentes tradiciones de investigación que compiten entre sí... y que cada tradición constituye una red de elementos teóricos, que de alguna forma compiten entre sí...”.

El concepto “Tradición de investigación” es acuñado por Laudan⁽¹⁶⁾, tal como lo expone Moulines (1997, pp. 320-324) en la distinción de las dos “redes proposicionales” del término “teoría científica”, el sentido riguroso y el sentido de “conjunto de doctrinas o supuestos mucho más generales y mucho menos fácilmente corroborables empíricamente”, los principales elementos de la “tradición de investigación” son: supuestos compartidos —compromisos metafísicos y normas epistémicas y metodológicas—, articulación teórica, resolución de problemas —problemas empíricos y conceptuales—, desarrollo histórico y coexis-

tencia. En el tratamiento contable la utilización del término “tradición investigativa” no compromete a Mattessich en la línea conceptual completa de Larry Laudan.

La teoría de la tradición investigativa puede sintetizarse en términos de Laudan en los siguientes aspectos:

1. Un conjunto de teorías específicas en continuo proceso de revisión y reconstrucción.
2. Un conjunto de presupuestos metafísicos que especifican el tipo de objetos que constituyen un dominio de estudio de una disciplina.
3. Un conjunto de presupuestos metodológicos y epistemológicos que acotan los procedimientos legítimos para la formulación y solución de problemas, construcción y validación de teorías, así como los criterios mismos para evaluar soluciones que ofrecen las teorías.

El profesor Mattessich sigue una línea estructuralista, aunque hoy más cercano al postmodernismo, sin abandonar por completo los enfoques positivos, normativos y de la teoría crítica, lo que permite ubicarlo en una línea ecléctica de la filosofía de la

ciencia. A continuación se presenta una síntesis de la propuesta de Mattessich, a partir de la estructura de Laudan (1988, pp. 273-291)⁽¹⁷⁾:

Tradición de investigación n.º 1: Programa de gerencia

Mattessich afirma con respecto a la tradición del “Programa de gerencia” que “siendo la contabilidad una ciencia aplicada⁽¹⁸⁾ debe reemplazar la “ley fundamental” de los estructuralistas por la función primaria (con sus principios básicos). Esta

función, de acuerdo con la tradición es la supervisión del principal sobre la dirección⁽¹⁹⁾... la información provista para una inversión en el corto y mediano plazo es relegada a un análisis financiero que incluye la “presupuestación” del capital y deviene en una nueva segunda función de contabilidad”.

La tradición n.º 1 se subdivide en tres fases, a saber:

1. Propuestas de la periodificación.
2. Propuesta original de la agencia.
3. Propuesta agencia-información, desarrollada en tres modelos: economía de información, básico de la agencia,

(Continuación nota 16)

el trasfondo general en el que deben ser evaluadas las teorías específicas que la constituyen, de acuerdo con los criterios propios de la tradición” (Ambrosio Velásquez. U.A.M.).

(17) Mattessich, Richard. *Un examen científico aplicado para una estructura metodológica*. En: Revista de Investigación Contable Teuquen n.º 3, tercer trimestre de 1988.

(18) Clasificación de la ciencia en dos componentes: ciencias puras y ciencias aplicadas.

(19) Clara alusión a la teoría de la agencia que da cuenta de las relaciones que se presentan entre el principal (inversionista) y el agente (manager), para ampliar tal concepto ver: Gago Rodríguez, Susana. *La relación de agencia en la empresa. Análisis y control de los costos de la agencia*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1991.

y básico del análisis agencia-información.

Tradición de investigación n.º 2: Programa valuación-inversión

La tradición contempla que el propósito fundamental de la contabilidad es la “correcta” o “aproximación correcta” a una valuación económica de recursos y derechos... se mantiene el tema de una determinación de ingresos y una disposición óptima del capital “económicamente correctas”. Esta tradición presenta tres fases:

1. Valor presente y valor corriente.
2. Participación del riesgo o enfoque del riesgo compartido.
3. Mercado de capitales.

Tradición de investigación n.º 3: Programa información estratégica

“Es más un programa que una tradición de investigación”, en donde se ha logrado la diferenciación de campos contables de acuerdo a sus objetivos, la distinción entre la contabilidad financiera y la de costos o la gerencial; desarrollando un esquema de contabilidad orientada a partir de los diversos objetivos, lo que justifica la existencia de diferentes modelos para satisfacer las diferentes necesidades.

4. Paradigmas, programas, subprogramas y tradiciones en contabilidad

Diferentes autores han sistematizado el desarrollo de la contabilidad en paradigmas (utilizando el lenguaje Kuhniano), programas y subprogramas de investigación (acudiendo a la propuesta Lakatosiana) y tradiciones de investigación (retomando el término acuñado por Laudan); también puede hacerse referencia a redes, familias o campos de investigación, ya sea desde el lenguaje del estructuralismo o el realismo científico. A continuación, se presentan los esquemas de los desarrollos más significativos en la teoría contable; correspondiendo a los investigadores los niveles de pertinencia, comparación o contrastación de tales presentaciones. En el presente texto su objetivo es poder tener elementos de comparación con la propuesta de Richard Mattessich, referenciada anteriormente.

4.1. Eldon S. Hendriksen

Utilizando la terminología de Thomas Kuhn presenta once enfoques o paradigmas en la contabilidad, en su texto “Teoría de la contabilidad” (1970):

1. Razonamiento deductivo.
2. El enfoque inductivo.

3. El enfoque ético.
4. El enfoque sociológico.
5. Enfoque basado en la teoría de la comunicación.
6. Enfoque basado en la conducta.
7. Enfoque macroeconómico.
8. El enfoque pragmático.
9. Enfoques no teóricos.
10. Enfoque basado en la teoría de las cuentas.
11. Enfoques eclécticos de la teoría de la contabilidad.

4.2. *Leandro Cañibano Calvo*

En el texto “Teoría actual de la contabilidad” (1974), el profesor Cañibano utilizando el lenguaje Lakatosiano, presenta tres programas de investigación en el desarrollo de la contabilidad desde 1494, en el que aparece la primera obra en imprenta donde se desarrolla la partida doble.

1. Programa de investigación legalista.
2. Programa de investigación económica.

3. Programa de investigación formalizada.

4.3. *American Accounting Association*

En 1977 la AAA publicó la declaración “*Statement on accounting theory and theory acceptance*” en la cual se presentan los siguientes paradigmas.

1. El enfoque clásico (inductivo-ingreso verdadero).
2. El enfoque de la utilidad de la decisión.
3. El enfoque de información económica.

4.4. *Vicente Montesinos Julve*

En su texto “Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad” (1978), el profesor Montesinos presenta su propuesta de períodos, doctrinas, enfoques, escuelas y programas de investigación (desde el lenguaje de Lakatos) que ha presenciado la contabilidad. Para el interés del presente texto se reseñarán únicamente los programas y subprogramas propuestos.

1. Doctrina jurídico-personalista.
2. Doctrinas contistas y neocontistas.

3. El enfoque económico, que incorpora los siguientes subprogramas:

- a) El controlismo.
 - b) El patrimonialismo.
 - c) La escuela de la economía hacendal.
 - d) La doctrina alemana de la economía de la empresa.
 - e) El patrimonialismo.
 - f) La teoría de las causas económicas.
 - g) El desarrollo de la contabilidad de costes.
 - h) Contabilidad no monetaria.
 - i) La contabilidad social.
 - j) El enfoque integral de la contabilidad económica.
4. La teoría matemática y el empeño formalizador que incluye dos subprogramas:
- a) La teoría matemática.
 - b) El empeño formalizador.
5. La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

4.5. *Butterworth y Falk*

Butterworth J. F. y Falk Haim (Lara, 1991, pp. 243-244), presentan los siguientes paradigmas de contabilidad, en los textos de “Implicaciones metodológicas de una teoría contractual de la contabilidad” (1982) y “Los sistemas contables como una función de información” (1972):

1. Valuación I: Teoría del valor actual y de los costos.
2. Valuación II: Teoría del riesgo compartido.
3. Valuación III: Teoría de los mercados financieros.
4. Gerencial I: Teoría del costo histórico de adquisición.
5. Gerencial II: Teoría de la agencia.
6. Gerencial III: Teoría de la información asimétrica.

4.6. *Jorge Tua Pereda*

En la obra “Principios y normas de contabilidad” (1983-1995), el profesor Tua partiendo y aceptando los programas de investigación contable formulados por Cañibano (1974), desarrolló la propuesta de tres subprogramas que se han realizado en el programa formalizado.

Los subprogramas de Tua, inicialmente permiten explicar el desarrollo de la emisión regulativa norteamericana. Posteriormente, Tua y Gonzalo (1988) precisan que los subprogramas formulados en 1983, dan cuenta del desarrollo normativo internacional. Los subprogramas son:

1. Subprograma previo de búsqueda, o aceptación generalizada.
2. Subprograma lógico.
3. Subprograma teleológico.

El estudio de la obra de Tua no puede abordarse sin la distinción que hace el autor a lo largo de toda su obra, de los dos paradigmas de la contabilidad:

1. Paradigma del beneficio verdadero.
2. Paradigma de la utilidad.

4.7. Ahmed Belkaoui

En el texto de “*Accounting theory*” (1992), en el capítulo 17 “Contabilidad un paradigma múltiple”, Belkaoui identifica los siguientes paradigmas:

1. Paradigma antropológico-inductivo.
2. Paradigma deductivo-ingreso verdadero.

3. Paradigma de la utilidad de la decisión-modelo de decisión.

4. Paradigma de la utilidad de la decisión-comportamiento agregado del mercado.

5. Paradigma de utilidad de la decisión-del usuario individual.

6. Paradigma de la información-economía.

4.8. José Antonio Gonzalo Angulo y Leandro Cañibano Calvo

En el artículo “Los programas de investigación en contabilidad” (1995), los autores retoman y aceptan la presentación de los tres programas de investigación contable de Cañibano (1974), dividiendo cada uno de estos en subprogramas con el fin de dar cuenta de manera detallada del desarrollo de los mismos; tales programas y subprogramas se enuncian a continuación:

1. Programa legalista, el cual tiene los siguientes subprogramas:

a) Códigos y leyes.

b) Determinación de principios contables: en este subprograma se incluyen los formulados por Tua (1983).

c) Marco conceptual de la regulación de principios.

2. Programa económico: el cual tiene los siguientes subprogramas:

a) La búsqueda del beneficio verdadero.

b) Utilidad para el decisor.

c) Teoría contable positiva.

3. Programa formalizado: el cual se divide en los siguientes subprogramas:

a) Axiomatización contable.

b) Análisis circulatorio.

c) Teoría de la agencia.

d) La economía de la información.

e) El modelo CAMP/HEM.

5. El normativismo condicional de Richard Mattessich

Este autor tiene una gran influencia de filósofos de la ciencia como: Popper, Kuhn,

Lakatos, Suppes, Sneed, Stegmüller, Balzer y Bunge; en el campo contable sus últimas obras, de un lado, tienen la influencia de Butterwork y Falk que tienen orientación kuhniiana; de otro lado, obras recientes muestran su gran influencia con las corrientes de la teoría crítica clásica y las corrientes actuales de la deconstrucción y la hiperrealidad.

(20) "La escuela del pensamiento positivo, en términos generales, enfoca la contabilidad de forma sistemática, en base a una rigurosa lógica y correspondencia empírica, poniendo énfasis en la neutralidad, o ausencia de los juicios de valor en lo referente a los acontecimientos contables". (Valmayor y Cuadrado, 1999, p. 100). "El positivismo huye de la razón imaginativa para acogerse a la mecánica empírica. La observación de los fenómenos bajo esta óptica lleva, según los positivistas, a la única posibilidad de predicción neutra... el positivismo pretende atenerse a las cosas mismas, a los fenómenos tal como son dados, a los hechos, y a sustituir la imaginación y el raciocinio por la observación" (Tua, 1983, p. 347).

(21) "Su fundamento se basa en una concepción teleológica, donde los conceptos de ética y bienestar, relacionados con la determinación de objetivos, necesidades del usuario e interpretación de la información contable, toman un papel relevante" (Valmayor y Cuadrado, 1999, p. 108).

Mattessich considera a la contabilidad como una ciencia aplicada, que persigue un fin práctico como es el medir los factores de riqueza en una entidad económica, "el flujo de la riqueza económica en cuanto a su creación, distribución y destrucción". Para ser más puntual la diferencia entre ciencia pura y ciencia aplicada radica en que mientras la primera busca la relación causa-efecto, la segunda se orienta a la relación fines-medios; aspecto que lleva a tener un tratamiento diferente con respecto a los juicios de valor y, por consiguiente, enriquece la distinción entre el positivismo⁽²⁰⁾ y el normativismo⁽²¹⁾.

Se establece una distinción en el proceso de validación de la contabilidad, dependiendo de la vertiente que se somete a testación; al respecto, de tal distinción anota

Mattessich (1995a, p. 86) que “*The pure sciences test the truth of hypotheses and theories by means of verification, confirmation, or refutation. The applied sciences test the efficiency, relevance, reliability, or other properties of a normative theory or a system (like a machine) by a variety of means*”. Relación que indica que las ciencias puras tienen un criterio positivista de validación⁽²²⁾ y las ciencias sociales un criterio de tipo teleológico o normativo, en contraste de la relación medios-fines⁽²³⁾.

Para determinar cómo se complementa lo positivo y lo normativo en una ciencia, tomemos como ejemplo el de la economía y su clasificación, “la ciencia económica presenta inicialmente dos grandes divisiones: la economía positiva, que comprende la economía descriptiva y la teoría económica, y la economía normativa, constituida por la política económica”.

El profesor Mattessich propone la metodología de CoNAT (Teoría Normativa Condicional), como instrumento para alcanzar los fines propuestos por el sistema contable, lo que exige una jerarquía de objetivos, donde juega papel fundamental los juicios de valor; el desarrollo de esta teoría requiere una metodología lo suficien-

temente flexible que permita el tratamiento adecuado a los diversos objetivos; a este respecto, Mattessich propone el CoNAM (Metodología Normativa Condicional), que incorpora juicios de valor en la propia teoría y ofrece diversos modelos para la determinación de objetivos contables específicos.

Mattessich (2003, p. 119) expone cinco criterios necesarios para el fortalecimiento y direccionamiento riguroso de la implementación contable de la metodología CoNAM:

1. Respetar y reproducir los trabajos de los teóricos normativos de tiempos pasados.
2. Aceptar que la contabilidad es una disciplina aplicada.
3. Distinguir entre fines y medios e intentar coordinar ambos en una relación deductiva cargada de sentido.
4. Superar los procedimientos de ensayo y error, comprobando si se puede desarrollar una teoría más científica de relaciones entre medios y fines.
5. Comprender que el entorno académico de la contabilidad está contenido en el orden superior de la ciencia.

(22) La validación del componente positivo de la contabilidad (teoría general) se hace conforme a la propuesta del racionalismo crítico de Popper, sometimiento a contrastación con intentos genuinos de falsación de las hipótesis formuladas en el componente positivo de la contabilidad (La T.G.C). La propuesta validativa se formula sustentada en el *modus tollendo tollens*. Ver: (Tua, 1983), (Requena, 1981), (Mejía, 2003).

(23) La validación del componente normativo de la contabilidad (interpretaciones) se hace bajo una falsación de tipo instrumental-teleológico, donde se evalúa la relación fines-medios, a través de la contrastación de efectividad del medio utilizado en logro de los fines propuestos. La validación instrumental se sustenta fundamentalmente en la deontica. Ver: Wright, Georg Henrik. *Un ensayo de lógica deontica y la teoría general de la acción*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1998.

La propuesta de Mattessich (2003, p. 111) busca la complementariedad de dos métodos aparentemente excluyentes (P.A.T. y el C.I.V), de los cuales presenta, en síntesis, los principales elementos que los caracterizan:

5.1. Teoría Contable Positiva (PAT)

Es una tendencia empírica que se ajusta a los criterios clásicos del desarrollo científico, se sustenta en los principios positivistas y postpositivistas de la ciencia, incluyendo el modelo del falsacionismo del racionalismo crítico (a pesar de la explícita e insistente posición de Popper al declararse no ser positivista, además de contra-inductivista). En contabilidad los máximos representantes del PAT son los profesores Watts y Zimmerman.

La profesora Wirth (2001, pp. 95-96) expone, con respecto al PAT, que “es una teoría que pretende explicar el mundo como es, en la obra de *“Positive Accounting Theory”* de Wattz y Zimmerman (1986) definen el objetivo de la teoría contable como el de explicar y predecir la práctica contable, incluida la práctica de la auditoría. Una teoría positiva de la contabilidad es una teoría que explica por qué la

contabilidad es lo que es, por qué los contadores hacen lo que hacen y qué efectos tienen estos fenómenos sobre la gente y la utilización de los recursos”.

En términos de Roos L. Watts y Jerold L. Zimmerman una teoría contable consiste en:

1. Un conjunto de supuestos, definiciones y la lógica, que se emplean para organizar, analizar y comprender los fenómenos que interesan.
2. El conjunto de hipótesis sustantivas, que son las predicciones generadas en el análisis.

5.2. Corriente Crítico-interpretativa (CIV)⁽²⁴⁾

La CIV se sustenta en las filosofías postestructuralistas y postmodernas, y, a partir de ello, se presentan cuatro relaciones básicas entre estas corrientes filosóficas y el CIV, a saber:

1. Una concepción relativista de la verdad, la razón, la ciencia y la historia.
2. Un antirealismo por lo que adopta el constructivismo social y sus consecuencias ontológicas y epistemológicas.

(24) La profesora Wirth (2001, p. 107) hace una relación de los trabajos que fueron publicados en la revista *“Accounting, Organizations and Society”*, entre los cuales cita: El rol social de la contabilidad; Contabilidad para recursos escasos; Los procesos que influyen las innovaciones contables y los aspectos sociales y políticos de la determinación de normas contables; Estudios del comportamiento de los usuarios de la información contable y los enfoques de la organización como procesadora de información; La relación entre la contabilidad y otros sistemas de información y Estructuras organizacionales y procesos.

3. Un interés por las relaciones de poder en el ámbito de la sociedad moderna.

4. Una actitud crítica hacia los métodos científicos y sociales tradicionales.

En desarrollo de los cuatro puntos mencionados Mattessich (2003, p. 113) presenta una síntesis de las bases filosóficas de CIV en diez puntos, de los que se extraen los siguientes aspectos:

1. La objetividad y la “verdad absoluta” son ilusiones.

2. El pensamiento racional no domina el lenguaje, pues este es principalmente metafórico.

3. La ciencia no es una entidad ajena al tiempo, sino ligada a cada período concreto y determinado por valores como cualquier proceso de razonamiento, por lo que no sirve como representación válida de la realidad.

4. La labor de la ciencia no es ni describir, ni explicar la realidad, sino construir realidades nuevas.

5. La lógica tradicional, el razonamiento a priori y los mecanismos de la ciencia para la verificación empírica resultan engañosos; no son más que rituales supervisados por “medios científicos de dirección”.

6. Los pensadores han de ser capaces de aislarse del tiempo, del espacio y de la cultura para alcanzar un entendimiento genuino de la realidad social.

7. También la filosofía es “logocéntrica” dado que se centra en la evaluación lógica y en los argumentos.

8. Tanto la ciencia como la tecnología dejan de ser objetivos (propósitos) desinteresados del conocimiento, para convertirse en instrumentos de dominación, camuflados entre muchos de sus actuales organismos institucionales.

9. Los seres humanos, sus propósitos y sus instituciones solo se pueden comprender en relación con otros seres humanos, pero nunca *per se*.

10. La historia, por su parte, suele considerarse también una actividad intelectual ligada al tiempo y al espacio.

Como síntesis de su trabajo, Mattessich (2003, p. 117) reseña los siguientes puntos:

1. La ciencia no puede ofrecer verdades absolutas, pero es una fuente razonablemente fiable de información acerca de la estructura de las muchas facetas y planos en que se muestra la realidad;

hasta el punto de ser significativamente útil a la humanidad.

2. La necesidad de enjuiciar la dominación de la ciencia, la tecnología y la economía a cargo de una élite política y financiera. En especial, se analiza el poder supranacional y desmedido de las grandes corporaciones que en su afán desmedido de la maximización de beneficios en el corto (y largo) plazo no miden las consecuencias sociales y ambientales de sus actos.

3. Los juicios de valor y el normativismo merecen gran atención, incluso en la ciencia, éticamente la contabilidad debe revelar los fines y los medios proyectados, para evitar “dar carta blanca a los intereses creados para que encubran la persecución de un objetivo bajo la apariencia de otro distinto”.

Esta metodología tiene, de igual forma, un criterio de validación de sus proposiciones y es la contrastación empírica de la efectividad de los medios para alcanzar los fines, pero no renuncia a su componente positivo, donde el *Positive Accounting Theory* (PAT)⁽²⁵⁾ juega un papel significativo, a partir de la observación empírica construye la teoría general multipropósito, pero sin quedarse exclusivamente en el campo descriptivo, desde

donde se desprenden las hipótesis instrumentales que son contrastables teleológicamente (prescriptivo).

La teoría positiva de la contabilidad, en el concepto de Watts y Zimmerman, consiste en dos puntos fundamentales: primero, en un conjunto de supuestos, definiciones y la lógica, que se emplean para organizar, analizar y comprender los fenómenos que interesan; y segundo, el conjunto de hipótesis sustantivas, que son las predicciones generadas en el análisis (Wirth, 2001, p. 96). Para Mattessich, al no ser posible explicar la contabilidad solo en términos positivos, desarrolla una línea de trabajo conjunto entre el positivismo y el normativismo; en la parte normativa incluye toda la relación instrumental teleológica.

La relación fines-medios no es biunívoca, sino que, por el contrario, un fin puede alcanzarse con diferentes medios y un medio puede servir para alcanzar diferentes fines. En el CoNAT los juicios de valor están incorporados a la propia teoría, además, hay que añadir que en la relación medios, hipótesis instrumentales, fines y contrastación teleológica, interviene también el criterio de los condicionantes (Ej. “Tipo de empresa, individuo, físico, otras restricciones, impuestos sobre beneficios”); queda

(25) La teoría positiva de la contabilidad es una teoría que pretende explicar el mundo, y en el caso contable, las relaciones contables tal como son y no tal como se considera que deberían ser (normativismo). Los autores más representativos son Watts y Zimmerman y el texto a resaltar es “Positive accounting theory”.

claro que la teoría general no es un proyecto acabado, sino, por el contrario, se construye con investigación permanente (Valmayor y Cuadrado, 1999, p. 158).

En “*Critique of accounting*” (1995), Mattessich propone el desarrollo de una crítica de la contabilidad —entendiendo el término “crítica” en el sentido kantiano— entre la *Positive accounting theory* y la *Critical-interpretive View*, con el propósito de lograr una construcción positivo-normativa (normativo en el sentido prescriptivo y no nomológico regulativo) que permita el progreso de la ciencia contable desde bases objetivas y reconociendo su condición de ciencia social y aplicada.

Se han presentado diversos estudios positivos en la contabilidad, trabajos empírico-estadísticos que buscaban dar a la misma el carácter de ciencia pura; dichos análisis no han logrado resolver de forma satisfactoria factores esenciales de la contabilidad, tales como “el tema de la valoración” (Mattessich, 2003, p. 105).

Los positivistas argumentaban a favor de una ciencia libre de juicios de valor, consideración no posible en términos absolutos, ya que implica la distinción de una ciencia objetiva y un sujeto que aborda el objeto de estudio desde una condición neutral y sin carga emotiva e intencional. Al respecto, Mattessich

(2003, p. 106) argumenta que desde un punto de vista estrictamente lógico, debemos admitir que la investigación científica —en sentido amplio— no puede llevarse a cabo sin tener en cuenta determinados juicios de valor (por lo menos los llamados juicios de valor precientíficos).

La teoría normativo-condicional es una relación de medios-fines, situación necesariamente intervenida por juicios de valor, que no solo analizan de forma pragmática los mejores medios para alcanzar los fines propuestos, sino que también incluyen un enjuiciamiento de tipo: deontológico (axiológico), teleológico (deóntico) y nomológico (en sentido relativo-no estricto) de los fines.

El CoNAM permite la formulación de hipótesis instrumentales o pragmáticas que están basadas en hipótesis positivas (causa-efecto) en una relación que permite la apropiación del conocimiento nomológico (leyes-regularidades-objetividad) del positivismo y aplicarlo a condiciones orientadas a un deber ser, determinado a partir de la fijación de unos objetivos.

6. Consideraciones generales de la obra de Richard Mattessich

Mattessich es, sin duda, el autor que en el campo epistémico-meto-

dológico más aportes ha hecho en la investigación contable, desde su obra “Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable” (como una introducción a la formulación matricial de los sistemas contables, donde concluye que: la contabilidad es un método científico, no se limita únicamente a transacciones comerciales, tiene una base reducida, sólida y axiomatizable; un sistema económico es un sistema de circulación, los sistemas contables miden la circulación de la riqueza), hasta las más recientes consideraciones del CoNAT donde se resalta una búsqueda de una teoría científica, empírica-normativa y la formulación de las bases de contabilidad, desarrolladas en modelos de la reconstrucción de teorías bajo la metodología estructuralista, como se aprecia en el artículo “*Formalizing the basis of accounting*” escrito con Wolfgang Balzer, en el año 2000.

Las consideraciones relacionadas con la filosofía crítica y deconstruccionista se aprecian claramente en el artículo “Contabilidad: ¿cisma o síntesis?, el desafío de la teoría condicional-normativa” (2003) con una concepción de la realidad concebida desde las más modernas corrientes epistemológicas como lo muestra el propio título de su artículo “La representación contable y el método de las capas de la cebolla de la realidad: Una comparación con las “ordenes de simulacro” de

Baudrillard y su Hiperrealidad” (AECA 2004).

Cuenta Mattessich con una amplia formación en filosofía de la ciencia conociendo y aplicando en su construcción contable el falsacionismo popperiano, los paradigmas kuhnianos, los programas de investigación lakatosianos, las tradiciones de investigación de Larry Laudan, además de los conceptos de Sneed, Suppes, Bunge, Stegmüller y Balzer entre otros, que le permiten una evolución en el campo del conocimiento científico para nuestra disciplina.

La obra de Mattessich refleja en él un conocedor en profundidad de la matemática en sus aplicaciones de teoría de conjuntos, matrices y procesos de formalización; en el campo de la filosofía de la ciencia ha recorrido el pensamiento de los positivistas lógicos del Círculo de Viena, la concepción heredada y los trabajos posteriores del racionalismo crítico y el historicismo, hasta las más actuales vertientes estructuralistas; ello después de haber desarrollado los más elaborados procesos de formalización (axiomatización) de la contabilidad. De igual forma, ha estudiado los documentos y autores de la Escuela de Frankfurt, desde los clásicos Marcuse, Horkheimer y Adorno, hasta las posiciones más actuales del pensamiento crítico de Deleuze, Foucault y Habermas, hasta Derrida y Baudrillard.

Es el investigador contable que mayor influencia ha dejado en la obra escrita de los máximos representantes de la Teoría Contable Universal, así lo demuestra el siguiente listado parcial de obras y autores del mayor reconocimiento contable, en las cuales subyace el pensamiento contable de Richard Mattessich:

Leandro Cañibano Calvo, *Teoría actual de la contabilidad* (1974); José María Requena Rodríguez, *Epistemología de la contabilidad como teoría científica* (1977-1981) y *Homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad* (1986); Jorge Tua Pereda, *Principios y normas de contabilidad* (1983), *Lecturas de teoría e investigación contable* (1995) y *Evolución y situación actual del pensamiento contable* (2004); José Antonio Gonzalo Angulo y Jorge Tua Pereda, *Introducción a la contabilidad internacional* (1988); Ahmed Riahi Belkaoui, *Accounting theory* (1992); José Antonio Gonzalo Angulo y Leandro Cañibano Calvo, *Los programas de investigación en contabilidad* (1995); Moisés García García, *Ensayos sobre teoría de la contabilidad: origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio* —incluye el análisis de su obra cumbre “*Contabilidad social*”. (1997); Amparo Cuadrado Ebrero y Lina Valmayor López, *Metodología de la investigación contable* (1999); Carlos Luis García Casella, *Elementos para una teoría general de la con-*

tabilidad (2001). La relación anterior que no es ni completa ni exhaustiva, muestra la influencia de Richard Mattessich en el pensamiento contable durante más de medio siglo.

La contabilidad, para Mattessich, tiene una orientación de carácter económico, cuestión que ha mantenido a lo largo del tiempo el autor, en su función de estudiar “el flujo de la riqueza económica en cuanto a su creación, distribución y destrucción”, esta consideración ya estaba explícita en la obra de 1957; su condición de ciencia que necesariamente se interrelaciona con otras ciencias y disciplinas es otra nota característica, además, y como criterio fundamental, su carácter no dogmático, al quedar en claro en su teoría que la contabilidad no es un cuerpo de conocimientos acabados, sino que, por el contrario, es un largo proceso diacrónico de construcción permanente, al igual que se resalta el papel fundamental de la formación amplia que requiere el contable, no solo para contribuir a la consolidación de la teoría general contable, sino para la determinación racional u objetiva de los propósitos de los sistemas contables, sus condicionantes y las hipótesis instrumentales debidamente contrastadas que permitan efectividad en la consecución de fines.

El profesor Henry Antonio Romero León (2001, pp. 145-154) hace

una crítica a la propuesta de una teoría general contable, considera que los términos primitivos merecen una revaloración, cita los diecinueve supuestos básicos de Mattessich presentados en la década de los sesenta, pero omite las reconsideraciones posteriores alrededor de la misma, que Mattessich formula en la década del noventa; la teoría y metodología CoNAT y CoNAM también son pasadas por alto (donde Mattessich justifica el objeto de la contabilidad y argumenta por qué es una ciencia aplicada y empírica) y su orientación actual de corte estructuralista; cita en su crítica el profesor Romero al itinerario lógico deductivo expuesto por Tua (1995, pp. 53-55) —inspirado en Mattessich—, expone Romero que la contabilidad no tiene un objeto material o ideal de estudio [(Requena, 1981, p.149) ha planteado que la contabilidad posee el mismo objeto material que la economía “la realidad económica” y un objeto formal propio “el conocimiento cualitativo y cuantitativo de esta realidad” a pesar de lo reduccionista de esta determinación del objeto de la contabilidad es mejor que negar la existencia del mismo].

Hace una crítica —rigurosamente sustentada— a los axiomas, supuestos y términos primitivos, por no responder a su exigencia fundamental, independencia y totalidad, y la simplicidad de los mismos. Al respecto, se transcribe la cita de

Mattessich en la conclusión a su texto de 1957: “no debemos olvidar que las estructuras intelectuales más poderosas se apoyan en trivialidades que por sí mismas son absolutamente estúpidas... un cuerpo en posición estática permanecerá siempre así, a menos que una fuerza lo ponga en movimiento —primera ley de Newton—”.

Conclusión

Las afirmaciones que a continuación se presentan son responsabilidad del autor del artículo, no se derivan necesariamente de la propuesta de Richard Mattessich y se presentan únicamente como enunciados que requieren un proceso de sustentación teórico-práctico; además, requieren un análisis crítico de los investigadores contables. En tal sentido, las mismas serán lo más explícitas posibles.

1. La contabilidad es una ciencia social, aplicada, empírica y multiparadigmática.
2. La contabilidad no es una ciencia de naturaleza económica, esta afirmación es de carácter reduccionista, al igual que las calificaciones de la contabilidad como ciencia-instrumento-método de la matemática, del derecho, de la estadística; tales definiciones desconocen la autonomía propia de la ciencia contable y limitan su campo de acción.

3. La contabilidad para su desarrollo alcanza un nivel de interdisciplinariedad en la cual se nutre de las ciencias formales, fácticas y sociales, sin pertenecer a ninguna de ellas, ni perder su autonomía frente a ellas, por ejemplo: matemática, lógica, estadística, economía, administración, derecho, biología, la conducta, la psicología, la sociología, etc., (el profesor Fernández Pirla (Requena, 1991, p. 179) establece cuatro relaciones de la contabilidad: 1. Esenciales; 2. Formales; 3. Instrumentales y 4. Teleológicas).

4. La teoría contable cuenta en la actualidad con una poderosa herramienta epistemológica, como es la teoría crítica, el estructuralismo, con la ayuda de la cual esta disciplina científica puede lograr un mayor nivel de coherencia lógica, conceptual y lingüística, lo que permite conocer las relaciones contables a partir de la definición de sus elementos y vínculos de interdependencia interna y externa. En este punto hay que diferenciar la visión netamente instrumentalista o pragmática, que valora las teorías a partir de su utilidad, de la visión integral que contempla todos los aspectos y variables que se relacionan con una construcción disciplinal.

5. La contabilidad no es positiva, ni normativa, ni es inductiva o deductiva, no tiene un método úni-

co, ni una manera exclusiva de abordar su estudio, asume una posición ecléctica en la cual toma de cada herramienta metodológica lo más útil, al igual que hacen otras ciencias humanas. Se descarta el monismo metodológico, como el fisicalismo y aun el falsacionismo, y se aboca por un pluralismo conceptual constructivo. Hendriksen, 1974, p. 19, presentó un enfoque denominado el ecléctico.

6. El problema de la verdad en contabilidad es desplazado por la utilidad de la información para la toma de decisiones, condicionado por la relación costo-beneficio, se determina el costo de obtener la información y la utilidad que la misma representa para el usuario tanto interno como externo, como por ejemplo, en la medición (problema central de la contabilidad, a pesar de que se puede argumentar que la medición es un problema de la economía y se resuelve a través del mercado), de la valoración y de la asignación de costos, determinación de la utilidad y el mantenimiento del capital, lo que exige la comprensión de los problemas del poder adquisitivo de la moneda (valores reales y nominales). En la actualidad, se puede estar frente a una crisis del paradigma de utilidad y se encuentra un paradigma emergente en la práctica contable internacional, paradigma que se caracteriza por privilegiar la información del inversor bursátil, de igual forma, un nuevo paradigma puede

emerger “Ético-socio-humanístico” que asume una visión holística de la contabilidad y su función histórico-social.

7. La contabilidad tiene dos componentes, uno de carácter teórico conceptual, de nivel abstracto en su lenguaje, denominado la parte científica, y un componente de nivel empírico, aplicado a los hechos concretos, denominado la parte técnica; en la medida en que la parte técnica se sustente en la parte científica, la contabilidad alcanzará mayor nivel de utilidad y progreso dentro de las disciplinas científicas; pero si existe distanciamiento entre lo científico y lo técnico estaremos hablando de una construcción conceptual científica, por un lado, y, por el otro, de una aplicación primitiva (débil técnicamente), con ausencia de soporte teórico y con escasa utilidad en lo científico y en lo pragmático.

8. El avance de las comunicaciones y la informática no disminuye el trabajo del contable, por el contrario, aumenta el nivel de responsabilidad y la exigencia de presen-

tar modelos que representen la realidad, en sus aspectos económicos, sociales, ambientales, psicológicos, etc. Una vez que la teoría busca acercar la representación conceptual de la realidad, con la realidad misma, en cuanto a los procesos de producción, distribución, uso y consumo de bienes y servicios escasos y no escasos, los cuales se representan en valores monetarios y no monetarios.

Estos bienes y servicios (producidos, distribuidos y consumidos) y su flujo que se convierte en el objeto de la contabilidad, tienen una característica fundamental: su movimiento permanente es un objeto dinámico, que no permanece en un estado único, sino que, por el contrario, presenta una constante y permanente fluctuación, cualquier descripción estática del mismo no es más que una visualización de lo que fue, pero que ya no es. En tal sentido, cobran vigencia dos funciones fundamentales, la de explicar dialécticamente y de predecir los estados futuros de los mismos, en cuanto a su demanda, necesidad y valoración cualitativa y/o cuantitativa.

Bibliografía

Álvarez Álvarez, Harold. *Adopción o armonización de la normativa contable*. En: Cuadernos de Administración n.º 28 de la Universidad del Valle, Dic. 2002, pp. 137-180.

_. *Desarrollos teóricos en contabilidad*. En: Revista Universidad del Quindío. n.º 1, feb.-jul., 2001, pp. 9-70.

_. y García González, María Dolly. *Formulación metodológica para las cuentas regionales*. Armenia: Universidad del Quindío, 2001.

Aristóteles. *Metafísica*. Séptima edición. Madrid: Espasa-Calpe, 1972.

Balzer Wolfgang y Mattessich Richard. *Formalizing the Basis of accounting*. En: Poznan Studies in the sciences and the hemanities, n.º 75, 2000, pp. 99-126.

Barragán Linares, Hernando. *Epistemología*. Bogotá: Universidad Santo Tomas, 1988.

Belkaoui, Ahmed Riahi. *Accounting theory*. Great Britain: Hartcourt Brace, 1993.

Botero Jiménez, Nodier. *Discurso y ciencia*. Armenia: EUC, 2002.

Bunge, Mario. *La investigación científica: su estrategia y su filosofía*. Barcelona: Ariel, 1985.

Cañibano Calvo, Leandro. *Teoría actual de la contabilidad*. Segunda edición, Madrid: Ediciones ICE, 1979.

_. y Gonzalo Angulo, J. Antonio. *Los programas de investigación en contabilidad*. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, n.º 29, sep. 1996, pp. 12-53.

Cardona López, Gonzalo. *Introducción a la epistemología*. Armenia: Universidad del Quindío, 1991.

Cardona, John. *Diccionario de términos contables para Colombia*. Medellín: Universidad de Antioquia, 1998.

- Comte, Augusto. *Discurso sobre el espíritu positivo*. Madrid: Sarpe, 1984.
- Cuadrado Ebrero, Amparo y Valmayor López, Lina. *Metodología de la investigación contable*. Madrid: Mc Graw Hill, 1999.
- Dancy, Jonathan. *Introducción a la epistemología contemporánea*. Madrid: Tecnos, 1993.
- De Ockham, Guillermo. *Suma de lógica*. Bogotá: Norma, 1994.
- Descartes, Rene. *Discurso del método*. Bogotá: Norma, 1992.
- Einstein, Albert. *Sobre la teoría de la relatividad*. Madrid: Sarpe, 1983.
- Fernández Pirla, José M. *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE, 1970.
- Feyerabend, Paúl. *Adiós a la razón*. Madrid: Tecnos, 1992.
- _. *Contra el método. Esquema de una teoría anarquista del conocimiento*. Barcelona: Folio, 2000.
- Franco Ruiz, Rafael. *Contabilidad integral*. Armenia: Investigar, 1995.
- _. *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Armenia: Investigar, 1996.
- _. *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar, 2002.
- _. y Gustavo. *Principios de contabilidad para Colombia*. Armenia: Quingráficas, 1986.
- Galilei, Galileo. *El ensayador*. Madrid: Sarpe, 1984.
- Gallizo Larraz, José Luis. *El valor añadido en la información contable de la empresa: Análisis y aplicaciones*. Madrid: ICAC, 1990.

García Casella, Carlos Luis. *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La Ley, 2001.

García Duque, Carlos Emilio. *Introducción a la lectura de Popper*. En: Cuadernos Filosóficos n.º 11. Manizales: Universidad de Caldas, 2001.

Gonzalo Angulo, José Antonio y Cañibano Calvo, Leandro. *Los programas de investigación en contabilidad*. Primera Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad, Madrid: 1995.

Gonzalo Angulo, José Antonio y Tua Pereda, Jorge. *Introducción a la contabilidad internacional*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1988.

Gutiérrez Pantoja, Gabriel. *Metodología de las ciencias sociales*. México: Harla, 1986.

Habermas, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa*. Madrid: Taurus, 1987.

Hendriksen, Eldon S. *Teoría de la contabilidad*. México: U.T.E.H.A, 1974.

Jaramillo Uribe, Juan Manuel. *¿Es la ciencia una rama de la literatura fantástica?* Manizales: Universidad de Caldas, 2001.

Kuhn, Thomas S. *La estructura de las revoluciones científicas*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica, 1992.

_. *¿Qué son las revoluciones científicas?* Barcelona: Altaya, 1995.

Lakatos, Imre. *Matemática, ciencia y epistemología*. Madrid: Alianza, 1981.

_. *La metodología de los programas de investigación*. Madrid: Alianza Editorial, 1983.

Lara Dorado, Juan Abel. *Teoría contable y estructuras paradigmáticas*. En: Contaduría de la Universidad de Antioquia, mar. 1991, pp. 231-250.

Mardones, J. M. *Filosofía de las ciencias humanas*. Barcelona: Anthropos, 1991.

Mantilla Blanco, Samuel Alberto y Tristancho Vásquez, Gabriel. *Conocimiento, metodología e investigación contable*. Bogotá: Roesga, 1997.

Mattessich, Richard. *Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa*. En: Partida Doble n.º 144, mayo, 2003, pp. 104-119.

_. *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley, 2002.

_. *Critique of accounting*. London: Quorum Book, 1995a.

_. *Foundational research in accounting*. Vancouver: University of British Columbia, 1995b.

_. *Instrumental reasoning and systems methodology*. Boston: Dordrecht Holland, 1978.

_. *Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable*. En: Revista Técnica Económica, n.º 4, abr., 1956.

Mejía Soto, Eutimio. *Análisis crítico de la aplicación de los criterios lógicos de la epistemología de las ciencias naturales (racionalismo crítico) al desarrollo del conocimiento de las ciencias sociales (disciplina económico-contable)*. En: Revista Paradoxa, Universidad Tecnológica de Pereira, n.º 6, dic., 2003a, pp. 33-45.

_. *Directrices para contabilidad e información financiera de las Pymes (DCPYMES)*. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

_. *Evolución del pensamiento de Richard Mattessich*. En: Revista Universidad del Quindío n.º 10, 2004.

_. *Introducción a las normas internacionales de contabilidad*. Armenia: Universidad del Quindío. 2003.

_. *Resumen del marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad para la preparación y presentación de estados financieros*. En: Revista Universidad del Quindío n.º 10, 2004.

_. *Visión crítica de la armonización o estandarización contable*. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría n.º 20, oct.-dic., 2004.

Mejía Soto, Eutimio y Montes Salazar, Carlos Alberto. *Contaduría internacional: Aproximación a los estándares internacionales*. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

Montesinos Julve, Vicente. *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*. En: Revista Técnica Contable, oct., 1978.

Moulines, Ulises y Díez, José. *Fundamentos de filosofía de la ciencia*. Barcelona: Ariel, 1997.

Pacioli, Luca. *De las cuentas y las escrituras*. Madrid: AECA, 1994.

Popper, Karl R. *Conjeturas y refutaciones*. Barcelona: Paidós, 1994.

—. *Conocimiento objetivo*. Madrid: Tecnos, 1982b.

—. *La lógica de la investigación científica*. Madrid: Tecnos, 1982a.

—. *La miseria del historicismo*. Madrid: Alianza-Tauros, 1981.

—. *La responsabilidad de vivir*. Barcelona: Paidós, 1995.

Reglamento General de la Contabilidad y Plan Único de Cuentas. Decretos 2649 y 2650 de 1993. Legis: 2002.

Requena R., José M.^a. *Epistemología de la contabilidad como teoría científica*. 2.^a edición. Málaga: Editorial Universidad de Málaga, 1981.

—. *Homogeneización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid: ANCO, 1986.

Rodríguez Cano, Manuel. *La contabilidad creativa*. Madrid: Prentice Hall, 2001.

Romero León, Henry Antonio. *Teorías científicas y teoría contable*. En: Revista Legis del Contador, n.º 8, oct.-dic., 2001, pp. 107-174.

—. *Hacia una crítica de la racionalidad contable*. En: Revista Legis del Contador, n.º 3, jul.-sep., 2000, pp. 9-65.

Rueda Delgado, Gabriel. *Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación*. En: Revista Legis del Contador, n.º 9, ene.-mar., 2002, pp. 11-128.

Russell, Bertrand. *La perspectiva científica*. Madrid: Sarpe, 1983.

Salmon, Wesley. *Lógica*. México: Uteha, 1965.

Stuart Mill, John. *Comte y el positivismo*. Buenos Aires: Aguilar, 1972.

Suárez Pineda, Jesús Alberto. *Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica*. En: Revista Legis del Contador, n.º 5, ene.-mar., 2001, pp. 135-194.

_. *Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica*. En: Revista Legis del Contador, n.º 6, abr.-jun., 2001, pp. 141-198.

Tarski, Alfred. *La concepción semántica de la verdad y los fundamentos de la semántica*. Buenos Aires: Nueva Visión, 1972.

Tascón Fernández, María Teresa. *La contabilidad como disciplina científica*. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, n.º 26 y 27, mar.-sep., 1995, pp. 67-104.

Tua Pereda, Jorge. *Evolución y situación actual del pensamiento contable*. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. n.º 20, oct.-dic. 2004, pp. 43-128.

_. *La investigación empírica en contabilidad - la hipótesis de eficiencia del mercado*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1991.

_. *Lectura de teoría e investigación contable*. Medellín: CIJUF, 1995.

_. *Normas internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera*. En: Revista Contador, n.º 7, jul.-sep., 2001, pp. 117-166.

_. *Principios y normas de contabilidad*. Madrid: ICE, 1983.

Vlaemminck, Joseph H. *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Editorial EJES, 1961.

Weber, Max. *El político y el científico*. Barcelona: Altaya, 1995.

_. *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. Barcelona: Orbis, 1985.

Wesley C., Salmon. *Lógica*. México: Uteha, 1965.

Wirth, María Cristina. *Acercas de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley, 2001.