

Machado, M. (2012). Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 219-237.

*Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable**

C.P. Marco Antonio Machado Rivera

Profesor de la Universidad de Antioquia (Medellín-Colombia).

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia.

Doctorando en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela).

Maestrando en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT.

Director del Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO) de la

Universidad de Antioquia.

mmachado@economicas.udea.edu.co

* Este artículo tiene por base el paper de la Conferencia central que dictó el autor en el marco del “Primer Simposio internacional sobre las fronteras de la investigación y el conocimiento contable” realizado en Huancayo (Perú) del 28 al 30 de julio de 2012.

Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable

Resumen: El positivismo como corriente de pensamiento involucra tanto sentidos prácticos como aspectos epistemológicos, ontológicos y metodológicos en la cotidianidad de los contables; este pensamiento imprime un sello al desarrollo de todo lo contable (investigación, práctica académica, profesión y regulación). Si bien, el positivismo se legitimó como pensar hegemónico por sus alcances para reflejar el mundo empresarial, lograr eficacia instrumental y manipular lo real en un contexto capitalista urgido de cifras confiables, veraces y útiles, sus visiones (fragmentadas, reduccionistas y determinísticas) así como sus pretensiones (objetivistas, causalistas y homogenizantes) han limitado sus posibilidades y convertido sus discursos en ficciones convencionalistas. Surgen nuevos planteamientos que le otorgan identidad óptica a lo inmaterial, simbólico, mental y complejo, al igual que propuestas metodológicas que aportan posibilidades cognitivas. Se presenta una reflexión que propende por una Contabilidad más humana y social, orientada a construir saber socialmente útil y comprometido con el devenir de la humanidad.

Palabras clave: Positivismo, positivismo contable, pensamiento contable, diversidad epistemológica.

From Positivism to the Epistemological Diversity: a Necessary Step for the Construction of Accounting Thought

Abstract: Positivism as a school of thought involves both practical sense and epistemological, ontological and methodological sense in everyday accounting life. This thought brings its own stamp to the accounting development (research, academic practice, profession, and regulation). Positivism was legitimized as a hegemonic thinking due to its scope to reflect the business world, to achieve instrumental efficacy and to manipulate reality in a capitalist context where reliable, true and useful figures are needed. However, positivism insights (fragmented, reductionist and deterministic) and claims (objectivist, causalist, and homogenizing) have limited its chances and turned its speeches into conventionalist fictions. There are new approaches that give ontological identity to the immaterial, symbolic, mental and complex, as well as methodological approaches that provide cognitive possibilities. We present a reflection that aims for a more human and social accounting, designed to build a socially useful knowledge and committed to human future.

Keywords: positivism, accounting positivism, accounting thinking, epistemological diversity.

Du positivisme à la diversité épistémologique: un pas nécessaire pour la construction de la pensée comptable

Résumé: Le positivisme comme courant de pensée implique à la fois des aspects pratiques, épistémologiques, ontologiques et méthodologiques dans le quotidien des comptables ; cette pensée imprime une marque au développement de toute la comptabilité (la recherche, la pratique académique, la profession et la régulation). Le positivisme s'est légitimé en tant que pensée hégémonique grâce à ses portées, à savoir, refléter le monde de l'entreprise, atteindre l'efficacité instrumentale et manipuler ce qui est réel, dans un contexte capitaliste qui a besoin de chiffres fiables, vraies et utiles. Ses visions (fragmentés, réductionniste et déterministes) et ses prétentions (objectivistes, causalistes et homogénéisantes) ont cependant limité ses chances et ses discours à des ficciones conventionnalistes. On constate l'émergence de nouvelles approches donnant au positivisme une identité onctique dans l'aspect immatériel, symbolique, mental et complexe, ainsi que des propositions méthodologiques qui fournissent des possibilités cognitives. Ce document présente donc une réflexion qui vise à une comptabilité plus humaine et sociale, orientée vers la construction d'un savoir socialement utile et engagé dans l'avenir de l'humanité.

Mots-clés: positivisme, positivisme comptable, pensée comptable, diversité épistémologique.

Do positivismo a diversidade epistemológica: um passo necessário para a construção de pensamento contábil

Resumo: O positivismo como corrente de pensamento envolve tanto sentidos práticos como aspectos epistemológicos, ontológicos e metodológicos na cotidianidade dos contábeis; este pensamento marca um selo para o desenvolvimento de todo o contábil (investigação, prática acadêmica, profissão e regulamento). Enquanto o positivismo se legitimou como pensar hegemônico por seus alcances para refletir o mundo empresarial, obter eficácia instrumental e manipular o real em um contexto capitalista urgido de cifras confiáveis, verdadeiros e úteis, as suas visões (fragmentadas, reducionistas e determinísticas) assim como suas pretensões (objetivistas, casualistas e homogeneizantes) limitaram suas chances e convertido seus discursos em ficções convencionalistas. Surgem novas abordagens que dão identidade óptica ao imaterial, simbólico, mental e complexo, ao igual a propostas metodológicas que proporcionam possibilidades cognitivas. Apresenta-se uma reflexão que inclina por uma Contabilidade mais humana e social, projetada para construir conhecimento socialmente útil e comprometido com o futuro da humanidade.

Palavras chave: Positivismo, positivismo contábil, pensamento contábil, diversidade epistemológica.

Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable

Marco Antonio Machado Rivera

Primera versión recibida junio de 2012 – Versión final aceptada junio de 2012

I. Introducción: un pretexto para reflexionar la ciencia

Asumir el tema del positivismo como objeto de reflexión, es una tarea que debe ser asumida por los profesores, investigadores, practicantes, reguladores y usuarios del conocimiento contable so pena de coonestar con el ritualismo dogmático y la defensa inconsciente de dogmas.

La generación de conocimiento desde diversos escenarios, permite fortalecer las comunidades disciplinares o investigativas y desarrollar los procesos de tradición escrita, así como el tejido conversacional, las nuevas narrativas y las posturas alternativas. Ello demanda y genera las condiciones para que emerjan múltiples orientaciones en procura de discernir la compleja realidad y el momento histórico por el que transita la humanidad.

La Contabilidad como conocimiento socialmente útil avanza en la construcción de un saber que dé cuenta del tiempo actual, su historia se prodiga de personajes y aportes que permiten sospechar una madurez en el reconocimiento de sus debilidades y la asunción de mejoras a partir de la formación de comunidad disciplinal y el fomento a la tradición escrita.

Los retos que generan los sistemas económicos y sociales, son el pretexto para construir problemas que motivan el encuentro, la conversación y el esfuerzo conjunto; es un inicio para abrir el diálogo disciplinario y el intercambio transdisciplinario. Un camino para ello es reconocer cómo hacemos lo que hacemos en los procesos de generación de conocimiento, lo cual exige la construcción de pretextos para el encuentro que permita reconocer las limitaciones de los métodos actuales y las posibilidades de las propuestas que emergen del saber colectivo.

Los académicos, investigadores y practicantes contables deben reflexionar en torno a los problemas epistemológicos, ontológicos y metodológicos que

se presentan en la construcción de conocimiento socialmente útil, lo cual implica trascender el tradicional enfoque limitante de ser elaboradores de información o confeccionadores de estados financieros para asumir un rol más trascendental en las organizaciones, su lenguaje y su entorno. La ciencia contable tiene vincularidad potencial con las posibilidades de los contextos locales, regionales y nacionales, de cara a aportar a los problemas sociales que ponen en tela de juicio su participación en el seno de las ciencias sociales.

Las universidades como cultoras del saber, las organizaciones como espacios de transformación, los grupos de investigación como constructores del pensamiento y los gremios como fuerza social transformadora, deben cumplir con sus legados misionales sobre bases de solidaridad y comunidad de intereses en procura de una ciencia comprometida con la historia y el deber ser de nuestras naciones.

II. El positivismo como eje del pensamiento

El positivismo o pensamiento positivo es una corriente, una escuela, de pensamiento que, con sus fundamentos, guía el actuar de diversos seres humanos y, en sus expresiones, permite identificar a sus defensores.

El programa de investigación positivista “se centró, sobre todo, en alcanzar el rigor analítico y deductivo propio de la física. Este fue el modelo que trataron de seguir tanto T. Hobbes como A. Smith y S. Mill, en el terreno del pensamiento político-social y económico, pero también A. Comte en el de la sociología” (Gómez, 2003, p. 17).

El positivismo parte de Galileo, pues esa es la tradición que persigue con su ideal de ciencia. El saber positivo (científico) es considerado por sus seguidores, como una respuesta del conocimiento humano en un estadio superior que rebasa los estadios previos conocidos como teológico (de base mitológica) y metafísico (de base especulativa).

Cuatro son los rasgos característicos de esta corriente a saber (Mardones, 1991, p. 19):

- El monismo metodológico. Es válido como auténtica explicación científica aquello que aplique el método positivo (unidad de método) y acepte la homogeneidad doctrinal.
- El modelo o canon de las ciencias naturales exactas. El método positivo es el ideal que desde un punto de vista metodológico, evidencia “el grado de desarrollo y perfección de todas las demás ciencias”.
- La explicación causal. Se busca la causa que explique el efecto, es decir, “las leyes generales hipotéticas de la naturaleza que subsuman los casos o hechos individuales” con fines predictivos. La física-matemática es el “ideal regulador de toda explicación científica”.

- El interés dominador del conocimiento positivista. Se hace énfasis en los fenómenos con el fin de controlar y dominar la naturaleza.

Es el positivismo el eje del pensamiento de la sociedad moderna, que pretende ser la doctrina unificadora de las formas de pensar, la única proveedora del método para pensar y expresar lo pensado y, en consecuencia, el paradigma o el saber hegemónico por encima de todas las formas interpretativas y expresivas del mundo. “El modelo de ciencia es obtenido de disciplinas cuya eficacia instrumental, utilidad y poder de manipulación de lo real no es puesto en duda” (Ramírez, 2011, p. 56).

El positivismo como corriente hegemónica presenta una serie de fisuras en su discurso, dadas las nuevas connotaciones epistemológicas, ontológicas y metodológicas que surgen desde vertientes opositoras (alternativas).

Una de las fisuras más relevantes es la relacionada con el método inductivo o la pretensión de las generalizaciones a partir de observaciones particulares que conlleva el descubrimiento de regularidades que se transforman en leyes. Según Popper (1990, p. 34), “mi principal razón para rechazar la lógica inductiva es precisamente que no proporciona un rasgo discriminador apropiado del carácter empírico, no metafísico, de un sistema teórico; o, en otras palabras, que no proporciona un criterio de demarcación apropiado”.

Otra fisura del positivismo es la pretensión de objetividad, mediante la cual no solo existe una separación entre el sujeto y el objeto, sino que el primero puede revelar de manera fiel y refleja al segundo. Frente a este aspecto debe reconocerse el papel de las interpretaciones en la construcción del conocimiento y su carácter relativo como pretensión de verdad. Según Nietzsche (citado por Gutiérrez, 2004, p. 95), “el conocimiento es fábula [...] y la verdad un ejército móvil de metáforas necesarias en su momento para la autoafirmación del ser humano y, como tales, ilusiones de las que se olvida que lo son; de ahí que la objetividad no pase de ser la convención de mentir según una convención fija”.

Una fisura más, conexa con la anterior, es la existencia de los hechos, concebidos sin contexto, hechos para los cuales el entorno pasa desapercibido. En lugar de asumir los hechos como cosas, “lo lógico sería [...] intentar examinar a fondo la conexión entre las teorías científicas y los presuntos hechos. Pues con ello aprenderíamos el marco de nuestra interpretación previa de la experiencia. [...] Solo así se entenderían los hechos como lo que en realidad son. Como algo producido y el concepto de hecho del positivismo se revelaría como un fetiche que se limita a conferir a lo mediado la apariencia de inmediatez” (Habermas, 1990, p. 50).

Es probable que el positivismo como corriente de pensamiento, siga teniendo muchos adeptos, aún sin reconocer (de manera consciente) muchos de estos, su inclinación epistemológica; pero la insurgencia de nuevas

formas de pensar (sistemismo, complejidad, *fuzzy logic*, constructivismo, hiperrealismo, etc.), el afloramiento de fenómenos intangibles e inobservables (capital intelectual, cultura empresarial, clima organizacional, circulación de valor, etc.) que son ignorados, así como el reconocimiento de variables más complejas (competitividad, rentabilidad pública, rentabilidad social, inteligencia emocional, etc.) han horadado los discursos que se asumen como corrientes principales o hegemónicas de las disciplinas.

Este escenario de novedades y orientaciones, en el marco de las posibilidades del conocimiento, configura, de un lado, la formulación de posturas que intentan revivir algunos preceptos del positivismo (neopositivismo) y, de otro, una rebelión disciplinal que exige no referir la ciencia sino las ciencias y rompe con las tradicionales visiones del conocimiento científico, sus supuestos, método y fronteras.

III. Manifestación del positivismo en contabilidad

La contabilidad se erige como un campo de conocimiento cuyo dominio de discurso converge en múltiples manifestaciones de la circulación de valor. En la clasificación convencional de los positivistas, su carácter se orienta hacia las ciencias fácticas, factuales o empíricas, aun cuando está en duda su científicidad (desde la lógica positivista) dada la multiplicidad de objetos abordados, la falta de objetividad y la débil aplicación del “método científico”, lo cual hace dudar de la contrastación y comprobación científica en su seno, connotada como verificación de hipótesis (mediante observación o experimentación), a diferencia de las ciencias formales que requieren de demostración (Rivera, 1978). Como escenario de pensamiento, la contabilidad hace posible la coexistencia de diversas escuelas y tendencias, lo cual no solo genera tensiones sino que permite evidenciar la dinámica de su comunidad disciplinal.

La contabilidad como disciplina, ha empezado a ser reconocida en los escenarios del conocimiento científico; para autores como Boter Mauri (1959), “la contabilidad es una ciencia, pero por su propia naturaleza no puede ser incluida en el grupo llamado de ‘ciencias puras’. Forma parte del grupo de las ‘ciencias aplicadas’”.

La Contabilidad, también ha comenzado su período científico; sin embargo, se requiere reflexionar a partir de cuándo empieza este, pues para algunos (Melis y Montesinos), se inicia con la obra de F. Villa, mientras que para otros (Fernández y Tascón), comienza con la obra formalizadora de E. Fages de Latour. En la Tabla 1 se presentan los períodos de la Contabilidad a la luz de cuatro autores (F. Melis, V. Montesinos, J. M. Fernández y M. T. Tascón), quienes coinciden en agregar un período científico de la contabilidad, al final de sus exposiciones; ello no solo indica que en ese período se encuentra

actualmente la Contabilidad, sino que, esencialmente, el período científico de la Contabilidad ya ha comenzado.

Para escenificar los cambios en el desarrollo de la Contabilidad, se marcan tres hitos históricos importantes, a saber:

- “*Liber abaci*” (1202) de Leonardo de Pisa (Fibonacci),
- “*Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni, et Porportionalita*” (1494) de Fray Luca Pacioli,
- “*La contabilita` applicata a lle amministrazione private e publike*” (1840) de Francesco Villa, y
- “Aproximación de la contabilidad a la ciencia matemática” (1914) de Eugene de Fages de Latour.

Tabla 1. *Evolución de la Contabilidad*

	MELIS	MONTESINOS	FERNÁNDEZ	TASCÓN
1202	1. Período empírico	1. Partida simple	La cuenta, lo económico, registro de transacciones (Cuenta y partida simple)	Empírico: Mental Escrita Simple
1494	2. Génesis y aparición de la partida doble	2. Partida doble	Escuela contista, personalista (Cerberoni), materialista (Besta), hacendalista (Rossi) y lo jurídico	Clásico: Partida doble Contista E. Degranges F. Villa, Cerboni y Besta Escuelas Lombarda, Personalista, materialista y hacendalista
1840	3. Expansión y consolidación de la partida doble			
1914	4. Período científico (Obra de F. Villa)	3. Contabilidad científica	Instrumentos metodológicos: -Formalización matemática -Formalización de sistemas abstractos	Neocontismo (Científico): Concepción industrialista Concepción económica Otras tendencias modernas

Fuente: Construcción propia a partir de los autores

La inquietud que surge a partir de este acercamiento de los autores, en cuanto al período científico de la Contabilidad, lleva a reflexionar acerca de cuál es la razón de la diferencia entre 1840 y 1914 como inicio del período científico de la Contabilidad. Parece difícil encontrar una razón obvia, pero sin duda, tal diferenciación tiene que ver con la disputa positivo-normativa. Si analizamos la obra de F. Villa, concluimos que con ella se pretende realizar precisiones semánticas entre lo que es Contabilidad y lo que es teneduría de libros, no contenía una formalización matemática, como era el caso de obra de

E. de Fages de Latour, la cual si presentaba los instrumentos metodológicos o formalizaciones matemáticas que expresaban el saber contable de la época.

El pensamiento positivista brindó a la ciencia contable un escenario de certezas y verdades con bases estadísticas y matemáticas, un cúmulo de datos y cifras con garantía de objetividad que brindaban la posibilidad de prever incluso, el futuro. El registro sistemático de todas las operaciones o transacciones brindaba una sensación de completitud dado que el dato agregado se convertía indefectiblemente en información y el dato novelado se tornaba en objetivo sobre la base de un método registral infalible que reflejaba fielmente la realidad económica, motor del capitalismo.

El pensamiento positivo se expresa en diversos escenarios contables, bien aplicado al caso de la formación de teorías, el desarrollo de investigaciones en sus diversas ramas de estudio (macro y micro), el ejercicio práctico contable o la definición de marcos regulativos.

La formación de teorías desde el positivismo se concibe como la construcción vía inductiva de leyes a partir de observaciones de fenómenos o hechos particulares que, mediante la aplicación de métodos estadísticos que permiten visibilizar las regularidades y las tendencias de base explicativa (causal). Montesinos aboga por un enfoque con predominio de lo normativo (área pragmática: praxis contable más satisfactoria) sobre lo descriptivo (lo que hacen los contables) con una adecuada conexión entre ambos enfoques; asevera que “la contabilidad como ciencia es, ante todo, una disciplina normativa [...] cuyo nacimiento, desarrollo y futuro vienen orientados, en definitiva, por el cumplimiento de finalidades de tipo eminentemente pragmático” (1990, p. 60).

Según García C. y Rodríguez (2001, pp. 49-50) citando a Christerson (en referencia a la escuela de Rochester), el positivismo no permite el desarrollo de la teoría contable, tan solo descripciones y enunciados propositivos; según estos autores “las teorías positivas de la Contabilidad deberían explicar la práctica contable ‘como es’ en realidad; por qué la contabilidad es como es, por qué los contadores hacen lo que hacen y qué efectos tienen estos fenómenos en la gente y en la utilización de recursos [...] la escuela tradicional y la de Rochester [...] no hacen teoría contable [...] sino [...] proposiciones y propuestas sobre [...] estado y comportamiento de entidades contables”.

Para Tascón (1995) los trabajos más representativos dentro del paradigma positivo de la Contabilidad (o neopositivismo inductivo), son los de Watts y Zimmerman (1978 y 1979), orientados a contrastar los resultados de la investigación empírica. Menciona como materia de estudio la realidad contable (entes, normas y efectos de su implementación), así como la concurrencia de la teoría de la agencia, la de la red contractual y la del comportamiento. Caracteriza el método utilizado en términos de “una orientación inductiva y positivista. En lo que se refiere al proceso regulador, éste se explica a través

del modelo político, y no dentro del marco teórico, por lo que es básicamente descriptivo” (p. 80).

Mattessich (2003) hace referencia a *Positive Accounting Theory (PAT)* como una tendencia norteamericana de corte radical y empírico, que se contrapone a la tendencia crítico-interpretativa (*Critical-Interpretative View –CIV-*) británica. Los defensores de las teorías resultantes bajo este enfoque (Beaver, Watts y Zimmerman) “afirman que su postura no está contaminada por juicios de valor” frente a lo cual Mattessich (2003) relaciona los planteamientos de CIV y de Baudrillard -“todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y [...] ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real” (p. 106)-, para postular una teoría condicional-normativa de corte pragmático (relación fines-medios, que insta los medios apropiados para un fin determinado) que establece una relación entre lo positivo y normativo.

El desarrollo de investigaciones imprime una tendencia al uso de instrumentos estadísticos y lenguaje matemático, así como la urgencia de trabajo de campo que redunde en la construcción de cifras en correspondencia con la realidad y en coherencia con los principios contables. Según Cuadrado y Valmayor (1998) “una postura extrema por su metodología radical, íntimamente ligada a la investigación empírico-estadística, es el PAT americano [...] practicada en nuestros días y es en buena medida consecuencia de este enfoque general inductivo-positivista [...] basado en investigaciones sistemáticas sobre la realidad existente y su pragmatismo se caracteriza por la total ausencia de juicios de valor” (p. 106). Adicionalmente, debe agregarse, que en los procesos de tradición escrita, fase comunicacional de los procesos de investigación, algunas revistas exigen como requisito para la publicación, el muestreo y la aplicación de instrumentos estadísticos al trabajo de campo que ha arrojado una serie de datos empíricos que corroboran las hipótesis planteadas.

Para Ryan, Scapens y Theobald (2004, p. 59) la investigación contable dominante es de carácter funcionalista “que combina una visión objetivista del mundo con la preocupación por la regulación [...] parten de una visión objetiva de la sociedad, consideran la conducta individual como determinística y usan la observación empírica y una metodología positiva de la investigación”.

En marco de este pragmatismo, se cree que al aplicar correctamente una serie de reglas sobre unos datos que se procesan, la información resultante será fidedigna, verdadera y creíble. Es este el criterio de verdad y la garantía del éxito en la práctica contable, si el método y sus técnicas son bien aplicados se obtendrá una representación objetiva de la realidad. La verificabilidad (contrastación empírica) no importa en función del conocimiento más sí de la necesidad de corroborar unas cifras para generar confianza o disminuir la presunción de falsedad intencionada.

En referencia a la regulación contable, el positivismo se expresa como una extensión del positivismo jurídico heredado de H. Kelsen y H. Hart, quienes consideran como realidad, lo que está contenido en la ley, “lo que es” a diferencia de los iusnaturalistas que consideran que la ley regula lo que existe en el entorno, como un “deber ser”. Esta tendencia se observa claramente en la supremacía que para los reguladores tiene la norma contable y la creencia de los practicantes en que aplicada la norma, se lograrán los objetivos que esta persigue (proporcionar información útil para tomar decisiones, medición y representación de la realidad, generar confianza pública, etc.). Mattessich (2003, p. 106) refiriéndose a Kelsen afirma que este habla de “positivismo legal”, de “normas legales positivas” y afirma que “toda norma es válida sólo de manera condicional”.

IV. Alcances y limitaciones del positivismo en contabilidad

El positivismo como escuela de pensamiento ofrece una serie de ventajas o alcances y presenta una serie de limitaciones en la asunción de problemas de la disciplina contable y, por ende, en el avance del pensamiento contable.

El positivismo sigue arraigado a las formas de relacionarse con el mundo de los contables dada la seguridad que brinda como postura que permite dar cuenta de una realidad segmentada (lo económico separado de lo social y lo político), reducida (a lo financiero que afecta el patrimonio), cuantificada (regularmente en unidades monetarias), disyuntiva (connotada en los pares débito-crédito), lineal o causal (relación hecho-dato, así como en el determinismo información-toma de decisiones). Por ello se le acepta de manera irrestricta. “Durante un tiempo el paradigma reinante hace un gran servicio a la ciencia, ya que arroja mucha luz en el área, al integrar en forma coherente la mayoría de los conocimientos existentes en la misma, proveer métodos y técnicas para explorarla, y enriquecerla con nuevos hallazgos” (Martínez, 2007, p. 66).

Con base en los cuatro rasgos característicos del positivismo esbozados por Mardones (2001), se sintetizarán en la Tabla 2 los alcances y las limitaciones de este enfoque epistemológico, como forma de pensar el mundo.

Tabla 2. Alcances y limitaciones del positivismo

RASGO CARACTERÍSTICO	ALCANCES	LIMITACIONES
El monismo metodológico. Es válido como auténtica explicación científica aquello que aplique el método positivo (unidad de método) y acepte la homogeneidad doctrinal.	La inducción brinda la seguridad de conocer la realidad a partir de sumar hechos fragmentados que la componen o constituyen. Ello conlleva la manipulación y control de la realidad.	Las ciencias sociales deben aplicar el mismo método de las ciencias naturales, sin considerar que intereses, imaginarios y entornos hacen parte de la realidad compleja.
El modelo o canon de las ciencias naturales exactas. El método positivo es el ideal que desde un punto de vista metodológico, evidencia “el grado de desarrollo y perfección de todas las demás ciencias”.	La objetividad brinda cierta idea de verdad y certeza a partir de concebir hechos cuantificables y verificables.	Hay aspectos de tipo cualitativo que se desechan desde el canon de las ciencias naturales exactas por ser considerados subjetivos, aun cuando son fundamentales para comprender la realidad.
La explicación causal. Se busca la causa que explique el efecto, es decir, “las leyes generales hipotéticas de la naturaleza que subsuman los casos o hechos individuales” con fines predictivos. La física-matemática es el “ideal regulador de toda explicación científica”.	El determinismo como consecuencia de la explicación causal, definido sobre las leyes inducidas brinda cierta sensación de certeza y la matemática como única narrativa científica brinda la sensación de precisión y claridad.	Diversos aspectos de la realidad no solo presentan relaciones causa-efecto sino que presentan recursividad que escapa del determinismo causal y que, por lo tanto, deben ser expresados con otras narrativas científicas.
El interés dominador del conocimiento positivista. Se hace énfasis en los fenómenos con el fin de controlar y dominar la naturaleza.	Dominar la naturaleza y la sociedad es una pretensión que permite evidenciar que se superó el estadio metafísico y el especulativo.	Cosifica, reduce todo a objeto: los hechos, las relaciones, los seres humanos. La razón se vuelve instrumental.

Fuente: Construcción propia a partir de Mardones (2001, p. 19)

En este inventario de aspectos favorables y desfavorables del paradigma o enfoque positivista de la ciencia, subyacen los aspectos que hacen que esta postura siga prevaleciendo dentro del contexto de los descubrimientos, las explicaciones, las argumentaciones y las pruebas de verdad. Sin embargo, tales reforzamientos llevan a que las estructuras positivas se endurezcan, se resquebrajen y presenten fisuras que abren espacio o ceden su lugar, a nuevas formas de entender el mundo, nuevos caminos para desarrollar el pensamiento desde disciplinas como la Contabilidad.

Casal y Vilorio (2002) enuncian que el positivismo fue útil hasta mediados del siglo XX, acotando que “al presentar frías cifras sin contexto, no tomar posiciones frente a la valoración y registro de los recursos naturales, no cuantificar los verdaderos costos sociales de la educación o la salud, hacen que parezca que el actual esquema de registrar sólo lo acontecido y presentar información que luce razonable [...], esté fuera de contexto o incompleto” (p. 10).

Whitley (1998/1990) cuestiona el positivismo, dado que si bien “es probable que tengan éxito, su análisis es seriamente deficiente y depende de teorías del método científico que son incoherentes e inaplicables a la investigación contable” (p. 37). Igualmente, Larrinaga (1999) inquiriere los preceptos funcionalistas, empiristas y objetivistas de la investigación contable y defiende una serie de corrientes alternativas que toman por objeto de estudio el funcionamiento de la contabilidad en la sociedad.

Viloria (2001) señala que la forma de investigar positivista “obtuvo y aún obtiene, resultados satisfactorios para algunos investigadores, pero en el caso particular de las ciencias sociales, donde delimitar fronteras entre objeto-sujeto-contexto no es posible, este método pierde vigencia [...] desemboca en una excesiva cuantificación y determinismo” (p. 65).

V. La posibilidad del pensamiento contable

La definición de la realidad es una necesidad en diversos círculos de la vida de los seres humanos. La ciencia, el arte, la técnica y las prácticas profesionales, se nutren de las concepciones de realidad que están en juego en la vida cotidiana. Según Maturana (1997), “la cuestión central que la humanidad enfrenta hoy en día es la pregunta acerca de lo que es la realidad [...] y que esta pregunta puede ser contestada apropiadamente sólo si observación y conocimiento son explicados como un fenómeno biológico generado a través de la operación del observador como un ser humano viviente” (p. 14).

Por su parte, la ciencia se apropia de este vocablo para sus interpretaciones del mundo; según Maldonado (2005), “el reto o la tarea más grande de la ciencia moderna consiste en la identificación de lo real, esto es, la determinación de aquello que posee realidad [...] la ciencia tan sólo se refiere a aquello que puede medir y nada es real si no se puede medir” (p. 49).

Entonces lo real es ese mundo al cual se hace referencia por parte de los científicos adscritos a alguna disciplina o campo de saber: la ciencia da cuenta de la realidad a través de sus teorías y modelos. “Las teorías científicas explican los objetos y fenómenos que conocemos por medio de la experiencia en términos de una realidad subyacente que no experimentamos de modo directo. Pero la capacidad de una teoría para explicar lo que conocemos solo por la experiencia no es su más valioso atributo, sino el hecho de que explique la estructura de la realidad” (Deutsch, 1997, p. 15).

Cuando se hace referencia a la realidad o al mundo real, es posible pensar que se tiene una profunda claridad sobre este tema o concepto; sin embargo, cuando se hace un recorrido por las diversas definiciones y conceptos sobre el signifiante “realidad” o lo “real”, nuestra seguridad es aparente. Para algunos, el mundo real es el mundo material (lo que existe) y la realidad es el mundo mental (lo interpretado); para otros, lo real y la realidad son términos similares.

Para algunos, lo real es lo que se capta con los sentidos, para otros, es lo que a diario se experimenta, para otros más, lo que la mente humana construye, para algunos es real lo que se comparte en el diálogo.

Lacan plantea una diferenciación entre lo “real” y la “realidad”, planteando que la segunda es la interpretación, por sentido común, de la primera. En el marco de la vertiente cognoscitiva de la complejidad, por realidad se hace referencia (Maldonado, 2005), a “dinámicas no-lineales, a inestabilidades, emergencia y procesos de autoorganización” (p. 74).

Bunge, a través de toda su prolífica obra; Lacan (1936) con sus tres registros o nudo borromeo; Penrose (2006) con los tres mundos; Odgen y Popper (citados por Padrón, 2007) con sus niveles y mundos, coinciden en señalar que la realidad se manifiesta en tres mundos a saber: mundo material, mental y simbólico (Ver Tabla 3). Ello nos da a entender que el ser humano se enfrenta, convive y permanece en un mundo de cosas materiales que interpreta en su cerebro y que luego representa para facilitar su comprensión y comunicación con otros seres; los tres mundos son reales. A partir de los planteamientos de estos autores, es posible evidenciar su influencia en la subjetividad de los diversos campos del conocimiento y, por supuesto, de la Contabilidad.

Tabla 3. Dimensiones de la realidad

DIMENSIÓN AUTOR	MUNDO MATERIAL	MUNDO MENTAL	MUNDO SIMBÓLICO
Popper	Mundo 1: Las cosas, lo objetivo	Mundo 2: Yo, lo subjetivo	Mundo 3: Constructos compartidos, lo intersubjetivo
Odgen	Referente	Pensamiento, la idea	Símbolo
Penrose	Mundo físico: Existencia física	Mundo mental: Percepciones mentales	Mundo matemático (Platónico): Existencia matemática
Lacan	Lo real: Lo indeterminado, lo incontrolable	Lo imaginario: pensar en imágenes	Lo simbólico: El lenguaje y la cultura
Bunge	Nivel fáctico: objetos físicos, lo empírico	Nivel conceptual: conceptos, lo ideal	Nivel lingüístico: objetos sintácticos, lo semiótico

Fuente: Elaboración a partir de los autores

Responder la pregunta por la realidad (¿qué es la realidad?, ¿qué es real?, ¿cuál es la estructura de la realidad?, ¿qué caracteriza a lo real?) se constituye en un asunto de tipo ontológico, relacionado con la posibilidad de aprehender lo que es y lo que debe ser del mundo real, en un contexto dinámico o de continuas transformaciones, emergencia de nuevas visiones y anquilosamiento de dogmas y saberes sin contexto.

Para algunos individuos y autores, el mundo real es exclusivamente el mundo material (lo que existe) y la realidad es el mundo mental (lo interpretado); para otros, lo real y la realidad son términos similares. Desde las posturas positivistas

descritas previamente, lo real se identifica con 'lo que es', 'lo que ha sido' y 'lo que será', en tanto que desde el enfoque normativo lo real es 'el deber ser'.

La posibilidad de conocer o aprehender la realidad enfrenta diversas concepciones de tipo gnoseológico, ontológico y epistemológico; frente a ello, los seres humanos simulan a los habitantes de la caverna de Platón (siempre de espaldas a la realidad, sin acceso directo, solo a través de los sentidos; se observan las sombras). Los seres humanos construyen la realidad mediante el tejido conversacional que brinda el lenguaje, su interacción comunicativa. Entonces, la realidad no solo es reflejada o captada sino, ante todo, construida.

El carácter subjetivo de la Contabilidad ha sido expresado por autores como Robles (2006), al plantear que "en el mundo de la contabilidad es donde se ha llegado a demostrar que la generación espontánea existe y donde se ha echado abajo eso que sostienen los científicos de que nada desaparece, que todo se transforma. En las empresas, aplicando adecuadamente los instrumentos contables, las cosas aparecen y desaparecen a voluntad. Es más, hay cosas que pueden estar y no estar al mismo tiempo; algo inconcebible en otros ambientes y órdenes de la vida" (p. 1). En ese mismo sentido, aportan Carrizo y León (2007), al plantear que "la 'realidad' que la contabilidad 'representa' queda definitivamente atada a los propósitos que persigue quien elabora, diseña y transmite la información" (p. 25), a lo cual habría que agregar, de igual manera, los intereses de los reguladores y de los usuarios de la información contable.

La diversidad epistemológica en las concepciones y el proceder científico, conlleva nuevas posturas epistemológicas (positivismo, construccionismo o enfoques críticos e interpretativos), diversos enfoques teóricos (funcionalismo, sistemismo o complejidad), y diversidad metodológica (cuantitativo, cualitativo, mixtos).

La posibilidad del pensamiento contable admite y exige la construcción de conocimiento contable desde diversas posturas epistemológicas, concepciones ontológicas y alternativas metodológicas.

Desde lo epistemológico se deriva la posibilidad de abordar el conocimiento como una relación de los seres humanos con diversos mundos (lo material, lo mental y lo simbólico) que son mediados por el lenguaje, fruto de las interacciones sociales.

Desde lo ontológico, implica reconocer que la dualidad objeto-sujeto no es más que una ficción al estar el ser humano inmerso en procesos sociales que dependen de sus formas comprensivas y estructuras interpretativas (modelos mentales, imaginarios colectivos o representaciones sociales).

Desde lo metodológico, implica abandonar el monismo metodológico y asumir una diversidad metodológica, que exige el acercamiento y el diálogo (reconocimiento y atravesamiento de discursos) entre los miembros de la comunidad investigativa, a partir de generar espacios para discutir y construir las formas de aproximarse a los objetos de dominio del discurso contable. Esta

diversidad metodológica no es asimilable ni se debe confundir con un “todo vale” (como regularmente es caracterizado el pluralismo), donde se le otorga *per se* (sin reflexión ni conversación) igual peso epistemológico, ontológico y metodológico a los diferentes enfoques, ontologías y metodologías, sin importar los dogmas ni los aislamientos de los miembros de la comunidad.

Podría decirse que la diversidad epistemológica supera el tradicional pluralismo episte-metodológico (que redundaba en la evasión de la reflexión) y le agrega el debate y la crítica como un reconocimiento de la importancia del lenguaje y la interacción simbólica y social en la construcción de conocimiento. Esta diversidad admite o tolera diversos discursos contentivos de posturas, objetos y metodologías, propiciando así un escenario de libertades en materia de visiones, realidades y rigores, para generar conversaciones y evitar tanto las posturas hegemónicas (ortodoxias y dogmatismos), las agresiones así como los rechazos que imposibilitan la vitalidad de la ciencia contable.

Los avances del pensamiento y la emergencia de nuevas propuestas de interpretación del mundo impactan las concepciones de realidad, el conocimiento de esta, la información y el control; surgen nuevos planteamientos como luces orientadoras del pensamiento y la práctica contable en el mundo. Como elemento de reflexión, se relacionan algunas tendencias generales en la Tabla 4, con base en autores visionarios como Towlfer, Thurow, Naisbitt y Drucker; algunas tendencias globales relacionadas con la información (Moutardier citada por Machado, 1998, p. 196), y se adicionan las relacionadas con el control, en coherencia con las anteriores.

Tabla 4. *Tendencias de la información y el control*

TENDENCIA GENERAL	TENDENCIA DE INFORMACIÓN	TENDENCIA DE CONTROL
De la segmentación a la Integración	Información integrada	Control integrado de la gestión
De lo histórico a lo actualizado	Información en tiempo real	Seguimiento permanente con base en un sistema de señales
De la retrospectiva a la prospectiva	Información en perspectiva analítica	Control oportuno con base en análisis y evaluación
Del corto al largo plazo	Información de impactos	Control en el tiempo de efectos e impactos
De lo unidimensional a lo multidimensional	Información multidimensional	Control multidimensional con participación externa
De la regulación externa a la autoregulación	Información de gestión y resultados	Autocontrol
Del énfasis en la economía al análisis de efectividad	De la noción de costo a la noción de valor	Control de procesos de valoración
De lo tangible a lo intangible	Valoración de intangibles	Control de intangibles
De lo cuantitativo a lo cualitativo	Estados contables cualitativos	Control de aspectos cualitativos
De los informes a las bases de datos	Bases de datos para lograr estados contables a la medida	Control con base en información múltiple

Fuente: Construcción propia a partir de Moutardier

Estas tendencias reflejan cambios profundos del conocimiento y prácticas contables, que implican asumir el análisis prospectivo (escenarios deseables), la orientación hacia la macrocontabilidad, el análisis del entorno, visiones que superan el tradicional análisis descriptivo, la reducción a la microcontabilidad, contabilidad financiera y empresarial, así como el análisis cuantitativo reduccionista. En este sentido, se requiere de visiones más estructuradas, más holísticas, centradas en relaciones complejas, menos lineales. Estos cambios difícilmente podrán ser atendidos bajo las orientaciones positivistas, pues tienen un cierto sentido subjetivo, abandonan lo cuantitativo y permiten sospechar que se perdió el control sobre la realidad.

Es necesario crear nuevos espacios y tomar nuevos rumbos en materia de pensamiento contable para “ser capaces de producir bases culturales, económicas, políticas y sociales que sustenten el mundo contemporáneo con nuevas constelaciones conceptuales, mediante la formulación de nuevos axiomas que expliquen las complejas verdades contables de hoy” (Casal, Vilorio y Zaá, 2005, p. 18).

Es menester que la comunidad contable y la Contabilidad como disciplina, asuman la complementariedad de los enfoques cualitativo y cuantitativo en materia de investigación y comunicación, en el marco de la práctica contable. Regularmente las cuantificaciones ocultan la multidimensionalidad (tal como la pondera Ijiri) de las transacciones y operaciones contables; un espacio asignado como un estanco para albergar una cuantía monetaria es posible que oculte un cúmulo de posibilidades y descriptores, datos importantes y narrativas que en su comunicación, podrían ayudar a comprender el valor que estas agregan a las organizaciones, su recurrencia en relación con las expectativas de los clientes o vendedores, los circuitos de valor en el sistema económico o, simplemente, el impacto de ciertas políticas sobre los ingresos por ventas en una promoción de personal. En el contexto de la contabilidad pública, estos estancos pueden ser los nexos para construir información contable de naturaleza cualitativa que promueva la participación ciudadana y comunitaria.

En la pretensión de construir pensamiento contable, la Contabilidad debe referir la realidad, las organizaciones, la circulación de valor y comprenderlos en sus diversas expresiones; ello implica abandonar la tradicional autoreferencia a prácticas y actividades contables, así como a criterios para elaborar estados financieros cuando se desarrollan los conceptos de teoría, modelo y sistema. “Los conceptos neurales relacionados con la representación resaltados como ‘modelo contable’ y ‘sistema contable’ no sólo se orientan al sistema duro (dispositivo tecnológico), sino que incurrir en otro reduccionismo: partir del supuesto de que la realidad es el segmento financiero y servir la idea de realidad dual (concepción dualista de la realidad). Adicionalmente, al referir modelos y sistemas contables (financieros, administrativos, sociales, etc.)

se parte de la idea de una realidad segmentada *per se* y del supuesto que la realidad se comporta de manera lineal y determinística (Machado, 2011).

Concebir el modelo contable como una representación (construcción) de la realidad contable (circulación de valor en las organizaciones), superando el tradicional concepto de pautas para elaborar reportes financieros, o el sistema contable como conjunto de interacciones simbólicas en lugar de un conjunto de actividades o dispositivos tecnológicos, obliga ejercer un abandono reflexivo de las posturas positivistas.

Colofón: por una ciencia contable más humana y social

“La vida sólo es soportable si introducimos en ella, no ya utopía, sino poesía, es decir, intensidad, fiesta, alegría comunión, felicidad y amor.”

Edgar Morín

La ciencia contable avanza por los senderos constructivos del conocimiento, desde su tradición escrita, y del pensamiento contable, a partir de los esfuerzos de sus comunidades disciplinal y practicante. Enfrentar los retos que le endosa a la Contabilidad, la dinámica de los sistemas económicos y sociales, al igual que el tránsito de la humanidad por problemas de trascendencia, es una tarea que solo puede ser resuelta reconociendo las limitaciones de las actuales formas contables de interpretar y relacionarse con el mundo (vale decir, de los actuales métodos en uso para dar cuenta de la compleja realidad social), así como la apertura de un diálogo con otras disciplinas, y entre diversas visiones epistemológicas, realidades múltiples y posturas metodológicas.

Los Contables (académicos, investigadores y practicantes), deben producir conocimiento socialmente útil más que datos o información procesada, sobre la realidad financiera de las organizaciones, estableciendo vínculos de la situación actual de estas con las posibilidades de su contexto local, regional, nacional y de las naciones latinoamericanas, en busca de generar condiciones de confianza y transparencia en su labor profesional así como las profundas transformaciones requeridas ante los asuntos críticos sociales (pobreza, corrupción, insolidaridad, etc.) que ponen en duda los tradicionales supuestos de orden y progreso, así como la legitimidad de los saberes que los solventan.

Así como Morín (2010) plantea que la humanidad debe cambiar su forma de pensar (disyuntiva, reductora, lineal y fragmentada) pues “vamos a morir, igualmente, por la falta de una reforma del pensamiento” (p. 129), la contabilidad debe cambiar sus formas convencionales de conocer el mundo de las organizaciones (empresas, corporaciones, Estados, comunidades, familias, etc.). Parafraseando la sentencia de que la humanidad cambia o se destruye, si la Contabilidad (a través de su comunidad investigativa, académica y practicante) no asume las nuevas concepciones, los diversos discursos y narrativas para

interactuar con el mundo, ni genera los espacios que posibiliten el diálogo entre las diversas manifestaciones del saber (diversidad epistemológica), tendrá un alto riesgo de desaparecer como conocimiento que aporta a la humanidad, como saber tributario de una visión más humana de ese entramado llamado sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- Boter M. (1959). *Las Doctrinas Contables*. Barcelona, Juventud S.A.
- Bunge, M. (2007). *A la caza de la realidad*. Barcelona, Gedisa
- Bunge, M. (1985). *Teoría y realidad*. Barcelona, Ariel
- Carrizo, W. & León, S. (2007). ¿Qué realidad representa la Contabilidad? *Revista Pecunia*, (5). León, Universidad de León
- Casal, R., Vilorio, N., & Zaá, J. (2005). Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la Ciencia Contable. *Actualidad Contable*, (11). Mérida, Universidad de los Andes
- Casal, R. & Vilorio, N. (2002). La corriente positivista y su influencia en la ciencia contable. *Actualidad Contable*, (5). Mérida, Universidad de los Andes
- Cuadrado, A. & Valmayor, L. (1999). *Metodología de la investigación contable*. Madrid, McGrawHill
- Deutsch, D. (1997). *La estructura de la realidad*. Barcelona, Anagrama
- Fernández, J. (1977). *Teoría económica de la contabilidad*. 9ª. Ed. Madrid, Ediciones ICE
- García, C. & Rodríguez, M. (2001). *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires, La Ley
- Gómez, A. (2003). *Filosofía y metodología de las ciencias sociales*. Madrid, Alianza editorial
- Gutiérrez, C. (Ed.) (2004). *No hay hechos, sólo interpretaciones*. Bogotá, Universidad de los Andes
- Habermas, J. (1990). *Conocimiento e interés*. Buenos Aires, Taurus
- Jiménez, C. (1997). *Entre los umbrales de la realidad*. Cinta de Moebio (2). Chile, Universidad de Chile, Diciembre.
- Lacan, J. (1936). *Más allá del «principio de realidad»*. Escritos I, 3ª ed., Buenos Aires, Siglo XXI Editores, 2009.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3). Encontrado en: <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45> Consultado en septiembre de 2009
- Machado, M. (2011). *Representación contable: de la revelación de hechos a la construcción de la realidad*. Ponencia presentada al Encuentro Nacional de Pensamiento Contable. Manizales, Universidad de Manizales, agosto 25 al 27.
- Machado, M. (1998). Tendencias de los servicios profesionales del Contador Público En: *Tendencias actuales de la profesión contable en Colombia* - Volumen V. Medellín, Universidad de Antioquia-ACUDA
- Macintosh, N. (2006). *Commentary The FASB and Accounting for Economic Reality Accounting— Truth, Lies, or “Bullshit”? A Philosophical Investigation*. Encontrado en: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/59A40D4B-4276-43CD-A168-DFDAA5FF79DA/0/CL4.pdf> Consultado en octubre de 2009
- Macintosh, N. (1999). Accounting's Crisis of Representation. En: Queen's Leaders Forum Issue, (3). Encontrado en: <http://www.business.queensu.ca/ewletter/newIdeas.php?issue=3&subsection=0> Consultado en septiembre de 2009
- Maldonado, C. (2005). *Termodinámica y complejidad*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia
- Mardones, J. (1991). *Filosofía de las ciencias humanas y sociales*. Barcelona, Anthropos.
- Martínez, M. (2007). *El paradigma emergente*. México, Trillas

- Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires, La ley
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa, *Revista Partida doble*, (144), 104-119.
- Mattessich, R. (2004). *La representación contable y el modelo Capas-Cebolla de la Realidad: Una comparación con las 'órdenes de simulacro' de Baudrillard y su hiperrealidad*. Monografía. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA)
- Maturana, H. (1997). *La objetividad. Un argumento para obligar*. Santiago, Dolmen.
- Méndez, E. (2000). El desarrollo de la ciencia: un enfoque epistemológico. *Espacio abierto*, 9(64). Maracaibo, Asociación Venezolana de Sociología
- Montesinos, V. (1990). *Formación y contrastación de las teorías científicas en contabilidad. Aspectos metodológicos de la contabilidad*. Buenos Aires, Impresos Centro
- Morin, E. (2010). *¿Hacia el abismo? Globalización en el siglo XXI*. Madrid, Paidós
- Padrón, J. (2007). Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el siglo XXI. *Cinta de Moebio* (28). Santiago de Chile, Universidad de Chile
- Penrose, R. (2006). *El camino a la realidad*. Barcelona, Debate
- Popper, K. (1990). *La Lógica de la Investigación Científica*. Madrid, Tecnos
- Ramírez, T. (2011). *Ciencia, método y sociedad*. Caracas, Universidad Central de Venezuela-Ediciones EBUC
- Rivera, M. (1978). *La comprobación científica*. México, Trillas
- Robles, M. (2006). *La contabilidad y su análisis*. Madrid, Ediciones Díaz de Santos
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona, Deusto
- Tascón, M. (1995). La contabilidad como disciplina científica. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (26-27).
- Wirth, M. (2001). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires, La Ley
- Whitley, R. (1988-1990). Posibilidad y utilidad de la teoría positiva de la contabilidad. *Cuadernos de administración*, (17).