

Pocos profesores de contabilidad gozan de un prestigio universal como Richard Mattessich, y a la vez resultan personalmente tan cercanos, (con más de 80 años decidió aprender castellano para asistir a un Congreso de profesores de contabilidad de nuestro país). En nuestro idioma tiene muy pocas publicaciones, por lo que para Partida Doble es todo un lujo poder publicar el artículo que sigue. No hubiese sido posible sin la colaboración del Catedrático de Economía financiera y contabilidad D. Daniel Carrasco.

Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa

Richard Mattessich
University of British Columbia

FICHA RESUMEN

Autor:

Richard Mattessich

Título:

Contabilidad: ¿cisma o síntesis?
El desafío de la teoría condicional-normativa

Fuente:

Partida Doble, núm. 144, páginas 104 a 119, mayo 2003

Localización: PD 03.05.09

Resumen:

En el presente artículo se explica el concepto de metodología de contabilidad condicional-normativa (CoNAM, de sus siglas en inglés) y sus orígenes, se ofrece una comparación entre los enfoques normativo, positivo y condicional-normativo y se discute la diferencia entre los tratamientos pragmático o científico de la CoNAM. Pero el principal foco de atención del artículo es el cisma existente en el mundo de la contabilidad académica entre la teoría positiva de la contabilidad (PAT) y la tendencia crítico-interpretativa (CIV). Para entender mejor la CIV, en el artículo se intentarán explicar sus raíces filosóficas, que llegan hasta Husserl y ciertos autores de orientación marxista, como Foucault, Derrida y Baudrillard. Esta situación de discordia parece exigir una nueva síntesis que evite las posiciones radicales y esté basado en descubrimientos procedentes de ambos bandos. En dicha búsqueda, la CoNAM puede resultar útil a la hora de explorar las relaciones entre fines y medios y de utilizar juicios de valor dentro de la teoría de la contabilidad de manera relativamente «objetiva».

Descriptor ICALI:

Contabilidad. Metodologías

I. INTRODUCCIÓN^(*)

La teoría condicional-normativa ha despertado cierta curiosidad en los últimos años como posible solución al gran dilema de la contabilidad académica (cf. Mattessich 1995). Parece, sin embargo, que siguen existiendo dudas al respecto, lo cual puede explicar por qué se me ha pedido que presente este artículo en el primer número de *Canadian Accounting Perspectives*. Puede ser ésta una ocasión oportuna, dado que la metodología de contabilidad condicional-normativa (CoNAM, del inglés *Conditional-Normative Accounting Methodology*) tiene una orientación pragmática, al igual que esta publicación. También puede resultar adecuado el hecho de que esta nueva revista contenga en el título la palabra *Canadian* («canadiense»). Y es que Canadá es un país del centro: sus raíces se encuentran en Gran Bretaña y Francia, así como en muchos otros países de diferentes continentes, pero mantiene a la vez estrechos lazos geográficos y económicos con los Estados Unidos. De igual manera, las ideas expresadas en este artículo, aunque poco comunes, no son radicales, sino que siguen el camino del *mesotes* o virtuoso término medio aristotélico.

En todo caso, la metodología que aquí discutimos no es sino una herramienta que puede facilitar una tarea mucho más

amplia e importante: la búsqueda de una síntesis que permita superar el actual cisma existente entre, por una parte, la teoría positiva de la contabilidad (PAT, del inglés *positive accounting theory*), de orientación radical y empírica, y la tendencia crítico-interpretativa (CIV, del inglés *critical-interpretive view*), por otra. En todo caso, si la teoría condicional-normativa no llegase a convertirse en la plataforma de despegue que buscamos, yo personalmente preferiría ser conocido como el «profeta» de la «nueva síntesis» antes que como el «padrino» de la CoNAM. Es decir, que para mí la posibilidad de crear una síntesis que ayude a superar el cisma hoy existente en la contabilidad tiene más significado que la propia teoría condicional-normativa, la cual a su vez puede ser uno de los muchos medios posibles para alcanzar ese fin antes señalado.

Desde finales de los años 60 y toda la década de los 70 del siglo pasado, con el advenimiento de la contabilidad de orientación rigurosamente estadístico-empírica, la investigación más tradicional empezó a ser considerada excesivamente normativa y poco científica y pasó a ser rechazada por importantes sectores dentro de la elite de la contabilidad académica en América del Norte. De hecho, durante las últimas dos o tres décadas, muchos colegas alimentaron la esperanza de que la nueva investigación estadístico-empírica acabaría por solucionar los grandes problemas de la contabilidad y convertiría la disciplina en una ciencia pura o positivista. Pero unas décadas más tarde, y a pesar del impresionante volumen de sofisticados trabajos académicos que se han publicado, no ha sido posible resolver la mayoría de los problemas más apremiantes: el tema de la valoración, el diseño de formas fiables para controlar la eficacia de los sistemas de contabilidad gerencial y financiera, el debate sobre la independencia del auditor, la obtención de un acuerdo sobre normas internacionales de contabilidad, la brecha existente entre visiones tan alejadas entre sí como la PAT norteamericana y la CIV británica... No es de extrañar, por tanto, que en este principio del siglo XXI se perciba entre los contables de todo el mundo cierta desilusión en relación con los estudios actuales sobre contabilidad. ¿Es que nuestras aspiraciones científicas eran demasiado elevadas o incluso equivocadas? ¿Hemos sido injustos con la teoría «normativa»

La metodología de contabilidad condicional-normativa (CoNAM, del inglés Conditional-Normative Accounting Methodology) tiene una orientación pragmática

tradicional o, por decirlo de una manera menos dura, hemos pasado por alto que dicho enfoque podría haber sido rescatado utilizando una metodología condicional-normativa que permitiese delimitar o aparcar el uso de los juicios de valor sin desecharlos totalmente?

2. METODOLOGÍAS CONTABLES: NORMATIVA CONTRA POSITIVA CONTRA CONDICIONAL-NORMATIVA

Antes de seguir adelante, conviene aclarar las diferencias fundamentales que existen entre estas metodologías rivales. En primer lugar, debe distinguirse entre los estudios normativos en sentido explícito (deliberado) e implícito (oculto). Un ejemplo típico de la variante explícita lo constituyen las teorías de la primera escuela «ética» alemana de dirección y administración de empresas, dentro de la cual podemos destacar a Schär (1889, 1911, 1914), Nicklisch (1903, 1912, 1922) y, en menor medida, a Schmalenbach (1919a, 1919b) [cf. también Schneider (1981: 140-141)]. Schär, por ejemplo, era partidario de una política empresarial en la que el auténtico objetivo no fuera la obtención de beneficios, sino una minimización de costes que en último caso revirtiera en beneficio del consumidor (cf. Schär 1911: 73). Más recientemente, sobre todo desde la década de los 80 del siglo pasado, los representantes de la CIV (cf. Chua 1986), desafiando a la PAT y en reacción contra ella, admitieron también (al menos de forma general) unas normas éticas, ambientalistas y a veces de orientación marxista.

Sin embargo, la orientación normativa puede no resultar tan obvia en el caso de otras teorías, quizá porque lo que estaba en juego no eran tanto juicios de valor éticos como pragmáticos. Por ejemplo, muchos «empiricistas» consideran normativos trabajos como los de Edwards y Bell (1961), Moonitz (1961), Sprouse y Moonitz (1962), Goldberg (1965), Chambers (1966), Ijiri (1967) o Sterling (1970). Y a la teoría contable normativa suele achacársele que contiene juicios de valor explícitos o implícitos (más allá de lo precientífico) y que dichos juicios de valor conducen a conclusiones que no se consideran neutrales o «desinteresadas» desde un punto de vista científico.

(*) Tras solicitar permiso al profesor Alan J. Richardson —editor de la revista *Canadian Accounting Horizon*—, presenté un primer borrador de este artículo el 10 de noviembre de 2000 en Columbus (Ohio, EE.UU.), dentro de la edición del año 2000 del Congreso de Historiadores de la Contabilidad (*Accounting Historians Year 2000 Research Conference, Celebrating the 50th Anniversary of the Accounting Hall of Fame*), al que fui invitado. Sin embargo, las actas de dicho congreso no contienen más que un resumen del artículo (cf.

JENSEN 2001: *Challenges and achievements for accounting: the twentieth century*. Columbus: The Accounting Hall of Fame, Ohio State University Press). Aprovecho la ocasión para expresar mi agradecimiento al editor de *Canadian Accounting Horizon* y a dos lectores anónimos por su ayuda a la hora de perfilar este artículo. Agradezco igualmente la ayuda económica aportada por el Consejo Canadiense de Investigaciones sobre Ciencias Sociales y Humanidades.

Los defensores de las teorías contables empírica y positiva (recogidas en Beaver 1981, Watts y Zimmerman 1986, 1990 y muchos otros) afirman que su postura no está contaminada por juicios de valor, es decir, que son espacios «libres de valores». Sin embargo, 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 (los llamados *juicios de valor precientíficos*). Estos juicios son especialmente importantes en las ciencias económicas, donde la maximización de beneficios suele tomarse como norma precientífica. Pero no es éste el único argumento que permite que la CIV, con su base crítica, postestructuralista, desconstruccionista y posmoderna (cf. Habermas 1968, 1996; Foucault 1966, 1968, 1969, 1994; Derrida 1967, 1972; Baudrillard 1973, 1981; etc.) vea una oportunidad para afirmar que todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real.

La *teoría condicional-normativa*, por su parte, intenta establecer los medios apropiados para un fin determinado, aunque, si así se desea, también puede examinar el fin. Blaug (1978: 710), por ejemplo, señala que «es perfectamente posible realizar un análisis científico de los juicios de valor, y al negar que los juicios normativos están sujetos al discurso racional, los economistas han engañado a sus críticos y se han privado a sí mismos de un área de análisis muy prometedora». Así, vemos que ni la teoría condicional-normativa es nueva ni soy yo su progenitor. Es innegable su importancia en la década de los años 50 del siglo pasado dentro de los campos de la Economía⁽¹⁾ y la Investigación de Operaciones, como lo demuestra el siguiente comentario de Luce y Raiffa (1957: 63)^(*):

Insistimos en este punto porque, en nuestra opinión, resulta crucial que los estudiosos de las ciencias sociales reconozcan que la teoría de juegos no es descriptiva, sino más bien (condicionalmente) normativa, ya que no especifica cómo debe actuar la gente ni tampoco cómo actúa en sentido absoluto, sino cómo deberían actuar para alcanzar determinados fines.

Pero los modelos matemáticos de la teoría de juegos y otras áreas de la Investigación de Operaciones están basados en su-

puestos bien especificados y estructuras claramente definidas, por lo que desde un punto de vista condicional-normativo puede resultar más fácil usar dichos supuestos y estructuras que las situaciones vagamente estructuradas tan características de la contabilidad. A pesar de todo esto, se ha presentado la duda de si las matemáticas tradicionales resultan suficientes para manejar elementos normativos o si, por el contrario, se necesita una lógica especial e independiente. Esta cuestión tuvo como consecuencia un desastre de amplia repercusión en el que llegó a participar nada menos que el premio Nobel Herbert Simon. Simon (1967) negó la necesidad de una lógica de acción independiente (que perteneciera a la deontología en el sentido amplio de la palabra), mientras que los lógicos —por ejemplo, Brinkley (1967), Belnap (1967) y otros— se opusieron firmemente a las tesis de Simon.

La teoría condicional-normativa, por su parte, intenta establecer los medios apropiados para un fin determinado, aunque, si así se desea, también puede examinar el fin

Otro punto digno de mención es el hecho de que Luce y Raiffa (v. cita anterior) ponían la palabra condicionalmente entre paréntesis, lo cual puede indicar que estos autores consideraban que las teorías condicional-normativas pertenecían esencialmente a la categoría normativa. Esta opinión contrasta con la de Kelsen⁽²⁾ (1979, 1992), que a su vez se remonta a los años 30 del siglo pasado. Kelsen habla no sólo de una teoría de la ley «pura» y «científica», sino también de «positivismo legal» y de «normas legales positivas». También Kelsen (1992: 21) afirma que «toda norma es válida sólo de manera condicio-

nal». Por tanto, la noción de lo condicional-normativo tuvo un papel destacado tanto en la teoría del Derecho como en su práctica profesional mucho antes de que la Investigación de Operaciones emergiera como disciplina. Las palabras de Kelsen nos recuerdan, además, que toda teoría normativa debe especificar claramente las condiciones bajo las cuales puede ser considerada válida o aceptable. Por ello, no es de extrañar que hablar de teoría normativa (en vez de *condicional-normativa*) constituya una crítica, dado que una teoría normativa resultará probablemente incompleta.

La situación crepuscular de la teoría condicional-normativa, a medio camino entre las afirmaciones positivistas y los pronuncia-

(**) Nota del traductor: son nuestras todas las traducciones de las citas que aparecen en este artículo.

(1) Myrdal (1954, págs. vii-viii) afirma lo siguiente: «He llegado, por tanto, a la certeza de que resulta necesario trabajar siempre, desde el principio hasta el final, con juicios de valor que actúen como premisas explícitas. Las premisas de valor no pueden establecerse de forma arbitraria: deben ser relevantes y significativas para la sociedad en la que vivimos. Para empezar, deben ser concretas en lo referente a los intereses económicos

reales perseguidos por los grupos de personas y a las actitudes humanas reales frente a los procesos sociales.»

(2) Hans Kelsen fue un reputado estudioso de las leyes austriaco-americano. En recuerdo suyo, la Universidad de California en Berkeley ha utilizado su nombre para bautizar la Biblioteca de Ciencias Sociales. En sus obras podemos encontrar gran cantidad de pensamientos valiosos para aquellos interesados en el estudio de cuestiones legales y normativas. Para obtener más información al respecto, ver Kelsen (1979, 1992).

mientos normativos, presenta la ventaja de aunar tanto normas como afirmaciones sobre la relación entre medios y fines que, en principio, están abiertas a verificación⁽³⁾. Pero esta posición puede convertirse en un arma de doble filo a la hora de recibir críticas desde otras posiciones «rivales». Los seguidores de la PAT pueden, por una parte, afirmar que la CoNAM presenta características similares o incluso idénticas a su propia metodología (posiblemente como extensión de ella) o, por otra parte, rechazarla de plano junto con el acercamiento normativo debido a su falta de carácter científico. De igual manera, los normativistas podrían rechazarla por ser una rutina positivista camuflada, o bien considerar que en poco difiere de su propio acercamiento. Sin embargo, estas críticas sólo afectarían a la CoNAM si la intención general fuera alcanzar una solución de compromiso. Pero una síntesis es más independiente, es algo que aspira a convertirse en un nuevo paradigma tan poderoso y convincente que pueda asumir una posición de dominio sobre el antiguo paradigma y sobre el resto de sus competidores. Además, la CoNAM es distinta de sus dos contendientes al menos en dos aspectos. Primero, en ella se formulan y exponen de manera explícita las normas y juicios de valor en relación con los objetivos perseguidos. En segundo lugar, se busca alcanzar una relación satisfactoria e incluso óptima entre fines y medios. En mi opinión, ninguna de las dos posiciones extremas puede presumir de haber hecho un esfuerzo sistemático sobre la base condicional-normativa antes mencionada.

Mi primer encuentro consciente con la teoría condicional-normativa (Mattessich 1964) fue ciertamente deliberado, aunque no utilicé explícitamente el término. Al experimentar con la construcción axiomática de un marco general para la contabilidad, tuve el presentimiento de que ese carácter general podía alcanzarse por dos vías. La primera es incorporar todos los datos formales y empíricos de la contabilidad, tarea que resulta a todas luces inviable y que nadie ha logrado llevar a cabo. La segunda vía, que es por la que me decanté, obliga a

recurrir a un truco: completar los supuestos básicos con diversos «supuestos sustitutorios» empíricamente vacíos. Estos últimos contendrían hipótesis específicas sobre la relación entre medios y fines (en lo referido a la valoración, clasificación, etc.). Dichas hipótesis dependerían del propósito de información en cada caso particular y deberían ser formuladas en una etapa posterior. Aunque este aspecto particular en mi intento de imprimir carácter axiomático al estudio no fue demasiado apreciado por los contables, no cabe duda de que constituía un ejemplo de teoría condicional-normativa. El supuesto de su carácter de contenedor sólo puede verse completado una vez se haya especificado el propósito de información, es decir, el propósito sobre el que pivota cada hipótesis pragmática o instrumental concreta, en otras palabras, la relación formalizada entre medios y fines.

La noción de lo condicional-normativo tuvo un papel destacado tanto en la teoría del Derecho como en su práctica profesional mucho antes de que la Investigación de Operaciones emergiera como disciplina

Por supuesto, yo tenía la esperanza de que resultaría relativamente fácil determinar esas hipótesis instrumentales cara a afrontar los grandes objetivos de la contabilidad. Tras años de intentos en vano, me vi obligado a concluir que no era posible hallar una solución sencilla. Así, me embarqué en una investigación sistemática en la que sondeé las bases epistemológicas de algunos esquemas lógicos existentes en relación con imperativos, enunciados y otros sistemas deónticos, es decir, no tradicionales o «no asertóricos». El objetivo último era aclarar la naturaleza de las relaciones formalizadas entre fines y medios, estudio que cristalizó en *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (Mattessich 1978). Fue un viaje fascinante que deparó numerosos descubrimientos (por ejemplo, permitió demostrar la internalización y externalización de los juicios de valor en los

sistemas), pero no descubrió una solución viable y general para el problema concreto de las hipótesis instrumentales. Más adelante llegué a la conclusión de que los diversos sistemas de la lógica deóntica no resultan de gran ayuda a la hora de construir hipótesis instrumentales y probar su eficacia, ya que, en último caso, se trata de hipótesis de naturaleza empírica⁽⁴⁾.

(3) Las relaciones entre medios y fines (hipótesis instrumentales) están basadas en relaciones de causa-efecto (hipótesis positivas), pero las trascienden concentrándose en un objetivo especificado y en las «herramientas» que puedan conducir a la consecución de ese propósito dentro de un grado deseable de eficacia y rendimiento. Puede que Immanuel Kant tuviera en mente una idea similar al hablar de *imperativos hipotéticos* (de habilidad).

(4) Aparte del hecho de que las investigaciones necesarias (por ejemplo, procedimientos de ensayo y error) habrían ido más allá del tradicional enfoque empírico, ni mi edad ni mi preparación me permiten sentirme cualificado para afrontar una tarea tan revolucionaria.

Ya en otras ocasiones (Mattessich 1998b) he confesado abiertamente que mi búsqueda de un remedio científico al problema de la relación entre medios y fines, emprendida en Mattessich (1978), no se completó con éxito. Pero, a pesar de que el tiempo invertido en esta década «filosófica» (aproximadamente de 1968 a 1978) lo podría haber dedicado con resultados más productivos a la investigación relacionada con la contabilidad, no me arrepiento de haber emprendido este viaje a otro campo científico, ya que me proporcionó una perspectiva renovada y la determinación para erigirme en abanderado de una «síntesis» necesaria, que posible pero no necesariamente podría buscarse siguiendo la vía de la CoNAM, adoptando para ello un enfoque o bien pragmático o bien científico. El resultado final fue Mattessich (1995).

Hay que señalar que el método condicional-normativo, aunque quizá se aplica de forma inconsciente o poco sistemática en contabilidad, lleva aparejados muchos aspectos que los seguidores de la PAT consideraron en el pasado como característicos de la teoría normativa de la contabilidad. Así lo vemos en trabajos como Edwards y Bell (1961), Sprouse y Moonitz (1962) y quizás Ijiri (1981), quien en sus publicaciones más recientes parece haber aceptado, además de la contabilidad de costes históricos, otros mecanismos de ajuste parecidos a los de la contabilidad según nivel de precios en su vertiente general. Significa esto que todos esos autores admitieron dos o más acercamientos a la valoración, dependiendo de las circunstancias. No puede decirse lo mismo de Chambers (1967, 1980)⁽⁵⁾, Sterling (1970) o Thomas (1974), para quienes el actual método de valor de realización era poco menos que el único acercamiento legítimo al problema de la valoración. Además, los estudios de determinadas entidades legislativas o cuasilegislativas como el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos) se basaban y se siguen basando necesariamente en la teoría condicional-normativa. En este caso se aceptan varios métodos de valoración; cada uno de los cuales se refiere a un fin más o menos bien especificado.

No cabe duda de que siempre que exista un enfoque orientado a los fines, la base subyacente será más que probablemente condicional-normativa. Podemos encontrar evidencias de esta corriente en la petición de J. M. Clark (1923) de «diferentes costes para diferentes fines» y en los

trabajos de otros autores americanos como Backer (1966), Devine (1985) o Staubus (1999); también en Macintosh et al. (2000)⁽⁶⁾ y, en general, en los estudios orientados hacia el paradigma de utilidad; y, por último, en estudiosos alemanes como LeCoutre (1949), Heinen (1978) y Schneider (1981). Seguramente la aplicación pragmática más conocida de la CoNAM es la contabilidad basada en el valor de privación⁽⁷⁾. Este método de valoración ha conocido un renacimiento en los últimos tiempos, principalmente en la contabilidad del sector público, y se debatió sobre él —en algunos momentos desde un punto de vista crítico— en una de las mesas del Congreso Anual de 1997 de la Asociación Europea de Contabilidad. El resultado fue la publicación de una colección de artículos en el número de primavera de 1998 de la revista *Abacus*, con contribuciones a cargo de K. Camfferman (1998), F. L. Clarke (1998), G. W. Dean (1998), D. Schneider (1998), G. Whittington (1998) y Mattessich (1998a). Quizá los avances más prometedores para una futura teoría condicional-normativa sean las decisivas mejoras impulsadas por Ohlson (1995) y Feltham y Ohlson en la teoría tradicional del excedente limpio (enfoque basado en los ingresos remanentes o residuales). Según el resumen recogido en Lo y Lys (2000: 355, 365-366), los ajustes y mejoras realizados por Ohlson y Feltham en este modelo...

[...] constituyen el marco a partir del cual podemos entender los diferentes acercamientos ad hoc al problema de la valoración que se emplearon en el pasado. Por ejemplo, nos ayudan a entender el debate sobre si las modificaciones en los ingresos y los niveles de ingresos resultan adecuados para especificar la relación entre ingresos y devoluciones [pág. 355] [...].

(5) Resulta sorprendente que, en su momento, Chambers (1955) señalara la necesidad de un enfoque basado en un paradigma de utilidad; pero, como señala la Asociación Estadounidense de la Contabilidad (AAA 1977: 12), «Mientras que esa posición [Chambers 1955] ofrecía una base excelente para el desarrollo de un acercamiento detallado a los modelos de decisión, en sus trabajos posteriores Chambers parece rechazar la idea de basar la teoría contable en los modelos de decisión de grupos específicos de usuarios». En Mattessich (1956) se apunta en una dirección similar. Al referirse a este último trabajo, McWatters (1994: 23) ha observado lo siguiente: «El artículo supuso el inicio de una prolífica correspondencia entre RVM [R.V. Mattessich] y Chambers. Aunque con frecuencia se los compara y evalúa de manera conjunta, los acercamientos concretos de cada uno de ellos a la teoría de la contabilidad han resultado divergentes, por lo que los debates entre ambos han sido frecuentes.» En cuanto al paradigma de utilidad propiamente dicho (para más información al respecto, ver AAA 1977: 10-21), no ha alcanzado gran reconocimiento durante los últimos cuarenta años porque, aunque relacionado con la CoNAM, no ha conseguido investigar con la suficiente atención las relaciones entre medios y fines.

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

neutralizada por las masas; y, por último, las exageraciones y la obsesión con el mundo de los signos en general.

(7) Alexander y Britton (1996: 85) definen el concepto de la siguiente manera: «El enfoque centrado en el valor de privación o DV (del inglés *deprival value*) señala que el DV de un activo es la pérdida que un/a empresario/a sufriría, en circunstancias normales, si el activo le fuera retirado.» Lee, por su parte (1980: 106-109), define este enfoque como «regla de valoración de acuerdo con el valor para el negocio» y en relación con él ofrece la siguiente explicación: si llamamos RC (*replacement cost*) al coste de reposición, NRV (*net realizable value*) al valor neto de realización y PV (*present value*) al valor actual, presente o económico, «serán estos tres valores los que deberemos tener en cuenta a la hora de decidir qué hacer con los activos: si reservarlos para su uso o para ser revendidos»:

- | | |
|------------------------------|----------------------------------|
| Reservados para uso (1 a 3): | Reservados para reventa (4 a 6): |
| (1) PV > RC > NRV | (4) NRV > PV > RC |
| (2) PV > NRV > RC | (5) NRV > RC > PV |
| (3) RC > PV > NRV | (6) RC > NRV > PV |

Lee (1980: 107) reduce, por tanto, las diferentes combinaciones a seis alternativas de valoración verdaderamente relevantes, todas ellas indicadas en negrita, y llega a la conclusión de que esto «significaría que RC formaría la base de la valoración en cuatro de los seis casos; en cuanto a los dos restantes, PV se utilizaría en el caso número 3 y NRV en el caso número 6». El mismo autor ofrece también argumentos tanto a favor como en contra de este acercamiento tan particular y «eclectico» (o, como yo personalmente prefiero decir, *condicional-normativo*) al problema de la valoración.

El modelo no es sino un punto de partida que ha sido desarrollado en el contexto de mercados capitalistas ideales, y no pretende constituir una descripción completa del mundo real. [circunstancia ésta que debe ser superada] [...] El modelo puede mejorarse incorporando el efecto de los impuestos, los costes de bancarrota, los costes de representación, información asimétrica y demás. [Págs. 365-366. La cursiva es nuestra.]

3. SOLUCIONES PRAGMÁTICAS O CIENTÍFICAS A LA CONAM

Ya he señalado en el epígrafe 1 (Introducción) que la teoría condicional-normativa tiene una orientación esencialmente pragmática.

Quiere esto decir que, en el pasado, los intentos de aplicar esta teoría se basaron en procedimientos de ensayo y error y en argumentos lógicos más o menos vagos y con frecuencia apenas sugeridos. Con ellos se justificaba que un medio determinado conduce, de manera más o menos efectiva o eficaz, a la consecución de un objetivo determinado. Dichos procedimientos se observan en las circunstancias referidas con anterioridad, dentro de ámbitos que van desde empresas concretas a situaciones más generales como la de la FASB u otras entidades «legislativas».

Durante décadas, los contables han distinguido entre la contabilidad dirigida a la presentación de estados financieros, la contabilidad para efectos fiscales, la llevada a cabo con el fin de realizar liquidaciones, la orientada a la contabilidad de costes, etc. Ahora bien, con frecuencia se concentraban o bien en el fin, propósito o efecto, o bien en los medios necesarios para alcanzar un objetivo u objetivos específicos, pero raramente en la relación existente entre ambos aspectos. Un claro ejemplo de esta situación lo constituye el que numerosos estudiosos de gran importancia se concentran en un solo método de valoración, clasificación, realización, etc. (v. más arriba). A pesar de esta relación con la contabilidad normativa o tradicional, el propio hecho de que sus implicaciones condicionales pasen inadvertidas parece suponer un obstáculo para muchos contables a la hora de comprender los fundamentos de la Co-

NAM. Además, parece que el término condicional-normativo (o incluso el acrónimo CoNAM) les evoca la idea de que debe de tratarse de una idea completamente nueva que no pueden llegar a entender. Pero en realidad se trata de un acercamiento no completamente extraño, aunque bien es cierto que quizá no hayan acertado a enfocar el problema desde la perspectiva que intento presentar. De cualquier forma, surge la cuestión de si al realizar experimentos y análisis más rigurosos sería posible perfeccionar las técnicas de ensayo y error que la teoría normativa tradicional o la condicional-normativa emplean a la hora de estudiar las relaciones entre medios y fines. Esta práctica puede conducir a una CoNAM más «científica», que no sólo aparecería como algo nuevo, sino que, a su vez, facilitaría una verificación empírica más rigurosa de esas relaciones formalizadas entre medios y fines (hipótesis instrumentales).

Surge la cuestión de si al realizar experimentos y análisis más rigurosos sería posible perfeccionar las técnicas de ensayo y error que la teoría normativa tradicional o la condicional-normativa emplean a la hora de estudiar las relaciones entre medios y fines

El que un medio determinado permita o no alcanzar una meta previamente fijada es, en principio, una proposición que podemos poner a prueba, ya que la relación entre un medio y un fin es factual. Los seguidores de la PAT quizá sostengan que las relaciones entre medios y fines pueden derivarse fácilmente de relaciones de causa y efecto, las cuales, a su vez pueden establecerse mediante técnicas estadísticas. Sin embargo, se ha establecido una rama separada de la lógica (con numerosas ramas subsidiarias) precisamente porque las oraciones del tipo de las que incluyen un «debería» (entre las que cuento las relaciones entre medios y fines)⁽⁸⁾ ni se corresponden con proposiciones lógicas ni pueden derivarse siempre de relaciones causales según las encontramos en las ciencias puras (para más información al respecto de este punto y del que sigue, cf. Mattessich 1978: 6-16, 17-52, 121-140, 191-

196 y 317-323). En segundo lugar, más allá del problema de pasar de la lógica asertórica (tradicional) a la deontica, está la cuestión aún más fundamental y complicada de comprobar las relaciones entre medios y fines, sus interconexiones y las dudas acerca de su efectividad y eficacia (v. párrafo siguiente). Los contables de orientación empírica rara vez han intentado estudiar o verificar dichas relaciones de forma sistemática.

(8) Kelsen (1992), sin embargo, excluiría las relaciones entre medios y fines de aquellos postulados que incluyeran un debería. Aunque las relaciones entre medios y fines se basan a su vez en relaciones de causa y efecto, van más allá de éstas. Además, las relaciones causales no tienen por qué ser conocidas por la formulación de las relaciones

entre medios y fines. Estas últimas pueden haber sido abstraídas a partir de un procedimiento de ensayo y error, como por ejemplo en el caso de numerosos remedios farmacéuticos, tanto en la medicina actual como en la antigua.

Esta renuencia es comprensible si tenemos en cuenta que las conexiones entre medios y fines son, desde un punto de vista puramente científico, uno de los problemas de más difícil solución. En primer lugar, resulta difícil diseñar en contabilidad una jerarquía de metas lo suficientemente general y a la vez no arbitraria, quizá de manera similar a la jerarquía de las normas legales de Kelsen. En segundo lugar, puede que tampoco sea fácil definir claramente esas metas y los diferentes niveles de «sub-metas». La mayor dificultad reside, por último, en las numerosas interconexiones que presentan la mayoría de las relaciones entre medios y fines: normalmente, las metas pueden alcanzarse por diferentes medios, al igual que determinados medios pueden ayudar a alcanzar varios fines diferentes, pero ¿cómo podemos determinar qué medios permiten alcanzar un fin concreto de la manera más eficaz? Hasta ahora, el problema se ha afrontado mediante un conjunto de técnicas de ensayo y error e inferencias relativamente vagas. La pregunta es, pues, ésta: «Dentro del ámbito de la contabilidad, ¿son compatibles las técnicas de ensayo y error con un análisis sistemático?» Igual que antes, pocos o quizá ninguno de los intentos realizados en nuestra disciplina permiten esclarecer esta última incógnita. En alguna otra ocasión (Mattessich 1998b, Mattessich 1995: 119-124, 187-209 y 220-222), hice una llamada a la necesidad de una «segunda revolución empírica» para solucionar estos problemas y ofrecí algunos ejemplos y sugerencias. Sin embargo, todavía estamos lejos de poder afirmar con seriedad que hemos empezado a controlar estos problemas aparentemente insolubles. Y mientras sigan sin ser resueltos (si es que existe para ellos una solución científica), los profesionales y legisladores de la contabilidad no tendrán más remedio que ajustarse a metodologías pragmáticas (es decir, inferencias deductivas, inductivas y de ensayo y error) a la hora de enfrentarse a problemas de carácter condicional-normativo y de relacionar medios y fines.

4. EL CISMA EN EL MUNDO ACADÉMICO DE LA CONTABILIDAD

El panorama que hemos trazado en los apartados anteriores sólo ha servido para dar una idea del cisma entre las dos tenden-

(9) En cuanto a la nueva historia, defendida por los seguidores de la CIV, Hernández (1998: 13) caracteriza su situación de la siguiente manera:

De hecho y en primer lugar, como ya he mencionado anteriormente, no considero que todas las nuevas fórmulas sean nuevas y revolucionarias como se afirma: y, en segundo lugar, [...] [tampoco creo que] todas las anteriores fórmulas y acercamientos a la historia de la contabilidad deban ser eliminadas o sustituidas. Muchas de ellas podrían y deberían vivir en perfecta armonía con las nuevas fórmulas, incluso aunque puedan necesitar retoques o una perspectiva diferente. Además, esa es la dirección en que suele avanzar la

cias dentro del mundo de la contabilidad. Pero aun para comprender de manera superficial esta disyuntiva, se hace necesaria una explicación más detallada de la situación. Ante todo, conviene señalar que las esperanzas de que la PAT y la CIV alcancen una solución de compromiso son escasas. Las dos partes parecen admitir que las diferencias entre ellas son demasiado grandes y van más allá de una mera disputa acerca de la neutralidad de la ciencia, según han confirmado estudiosos como Archer (1998: 310). A esto debemos añadir que ninguna de las partes está interesada en la reconciliación⁽⁹⁾. Sin embargo, aunque no sea posible un acercamiento, la historia hallará una síntesis más tarde o más temprano, y debe quedar absolutamente claro que una síntesis no es lo mismo que una solución de compromiso o una reconciliación. Gracias a su posición intermedia, la teoría condicional-normativa puede ofrecer un punto de partida adecuado para crear dicha síntesis, no tanto mediante un acercamiento entre la PAT y la CIV como llenando hasta cierto punto el vacío que cada una de las dos teorías ha creado. Si esto no fuera posible, seguramente acabaría por surgir una solución alternativa. En este sentido, otras voces han expresado su confianza en que aparecerá una nueva síntesis de la citada disputa entre los defensores de la CIV y su «descendiente», la nueva historia de la contabilidad, y los de la historia tradicional de la contabilidad. El conocido historiador de la contabilidad español Esteban Hernández (1997: 630), por ejemplo, compara esta controversia con un tornado que causa estragos dentro de su ojo, pero fuera del cual surgirá una nueva constelación que incorporará aspectos tanto de las viejas como de las nuevas perspectivas.

El hecho de que también los historiadores se hayan visto enredados en esta polémica puede servir para dar idea de que no basta con concentrarse en la teoría de la contabilidad. La Historia, la Filosofía y prácticamente todos los aspectos de la ciencia son sospechosos para los seguidores de la CIV y del postestructuralismo de Foucault, el desconstruccionismo de Derrida y el hiperrealismo y la noción de simulacro de Baudrillard. Debido a su naturaleza de ciencia aplicada y a su precaria posición científica, la contabilidad puede resultar más vulnerable a estas tendencias radicales que otras hard sciences o disciplinas científico-tecnológicas más sólidas y ro-

ciencia: partiendo de la base de la reconciliación y de la acumulación de elementos nuevos que resultan vivificadores para los existentes y les dan otro aire. No parece ser éste, sin embargo, el espíritu que mueve a los defensores de la «nueva historia de la contabilidad», ni tampoco a los seguidores de los nuevos acercamientos a la historiografía en general. De hecho, el espíritu predominante parece ser justo el contrario, es decir, un espíritu de radicalización, confrontación y antagonismo hacia los historiadores de la contabilidad tradicionales. Se trata, sin duda, de un ejemplo de la necesidad de autoafirmación que a menudo sufren las nuevas tendencias, las cuales no encuentran mejor manera de desarrollarse que atacar a las ideas establecidas.

bustas, cuyos estudiosos parecen quitarse de encima con más facilidad los contraargumentos de los radicales. Además, las dos partes no se encuentran ni mucho menos en igualdad de condiciones. A pesar de incluir posiciones extremas y en situación de controversia, la tradición empírica rigurosa puede ser considerada como el paradigma (en el sentido kuhniano) de la contabilidad, aunque sólo sea por su aceptación entre las elites estadounidenses de la contabilidad (incluidas las principales universidades).

Los seguidores de la CIV, por otro lado, son los «aspirantes» y dan muestra del radicalismo y los complejos característicos de tal posición. Para entender su impacto en el ámbito de la contabilidad, pueden resultar útiles el artículo de estudio general de Chua (1986) y trabajos como Hopwood (1978, 1987, 1988), Laughlin et al. (1982), Tinker et al. (1982), Tinker (1984, 1985), Cooper (1983), Macintosh (1985), Roberts and Scapens (1985), Puxty et al. (1987), Arrington y Francis (1989), Macintosh y Scapens (1990) y otras publicaciones relacionadas. Pero para un entendimiento más profundo de esta corriente de pensamiento (que en absoluto constituye un conjunto uniforme), es indispensable volver al pensamiento original de Foucault, Derrida y una serie de autores marxistas y escritos relacionados con la teoría crítica y la Escuela de Frankfurt, como por ejemplo Marcuse (1946), Horkheimer (1967, 1968), Adorno (1998) y Habermas (1968, 1996)⁽¹⁰⁾. En los últimos años algunos simpatizantes de la CIV (por ejemplo, Macintosh et al. 2000) se han apoyado en autores franceses como Baudrillard (1973, 1977, 1981, 1982, 1988, 1990a, 1990b), Bataille (1991) y otros. Dado que no puedo ofrecer aquí un panorama general de esta corriente, procuraré esbozar al menos los que considero como extremos a los que han conducido algunas de las ideas y argumentos básicos de este movimiento radical y subjetivo. Es ésta una ardua tarea, y será imposible evitar que se me critique por simplificar en exceso. Es obvio que no se pueden comprimir en unas cuantas líneas los miles de argumentos o ideas contenidos en cientos de

(10) Para más información sobre el debate Foucault/Habermas, ver Kelly (1994); y para una comparación entre Habermas y Derrida, ver Bernstein (1993: 204-229).

(11) Entre los pasajes citados literalmente en este artículo, sólo unos pocos parecen mostrar opiniones críticas hacia la base filosófica de la CIV: Searle (1993b: 187) en referencia al desconstruccionismo, Bunge (1998: 228) sobre el constructivismo social, Descombes (1980: 115-117) con respecto a Foucault, Hernández (1998: 11, 13) acerca de la nueva tendencia en general, y Bunge (1999: 209-210, 219) en relación con los autores posmodernos y sus seguidores. Los demás comentaristas que hemos citado tienen todos una actitud más o menos positiva hacia las nuevas corrientes.

(12) La dificultad relacionada con los imperativos y similares argumentos normativos está resumida en Ross (1944: 32-33) de la siguiente manera:

De acuerdo con la definición generalmente aceptada de lo que es una inferencia lógica, se descarta que un imperativo puede ser parte constituyente de tal inferencia. Aun así, pueden

publicaciones. Pero mi objetivo no es éste, sino trazar la frontera entre dos posiciones extremas, con la esperanza de que un día la brecha entre ambas pueda ser ocupada por una síntesis que reduzca los conceptos de tesis y antítesis a la categoría de reliquias históricas. Al añadir una serie de citas, bien de los propios autores o de comentaristas generalmente afines a ellos⁽¹¹⁾, he intentado ampliar mi bosquejo de las ideas más controvertidas de los pensadores postestructuralistas y posmodernos. Espero que mi caracterización no adquiera la apariencia de una caricaturización.

Veamos primero el caso de la PAT. La nueva tendencia empírica en contabilidad se ajusta a principios ya conocidos y generalmente aceptados en el mundo de la ciencia que apenas necesitan explicación. Su base epistemológica ha sido depurada a lo largo de los últimos 50 años, pero aún hoy abarcan desde los conceptos carnapianos de verificación y confirmación estadística a versiones más o menos sofisticadas del falsificacionismo popperiano. Pero sobre todo cabe destacar que el carácter de ciencia aplicada inherente a la contabilidad es llevado hasta el extremo en el enfoque de la PAT, cuyos postulados quedan perfectamente caracterizados en esta cita de Watts y Zimmerman (1986: 9):

Las proposiciones normativas hacen referencia a fórmulas prescriptivas, las cuales siguen un patrón del tipo «Dado un cúmulo de condiciones C, debería optarse por la alternativa D». Un ejemplo concreto de proposición normativa sería la siguiente: «Dado que los precios suben, debería adoptarse el método LIFO.» Esta proposición no puede ser refutada. Pero dado un objetivo, puede hacerse refutable. Por

ejemplo, la afirmación «Si los precios suben, el método LIFO permitirá maximizar el valor de la empresa» puede ser refutada en cada caso mediante la evidencia. Así, dado un objetivo, un investigador puede convertir una fórmula prescriptiva en una predicción condicional y evaluar su validez empírica. Sin embargo, la elección del objetivo no es tarea del estudioso de la teoría, sino del usuario de ésta.

Aparte de la lógica implícita en los anteriores argumentos imperativos (cuestionables desde el punto de vista de un purista)⁽¹²⁾,

darse ejemplos de inferencias cuya evidencia lógica parece obvia a pesar de que hay imperativos que forman parte de esas inferencias. Y además, dichos ejemplos deben ser considerados típicos de la forma de razonar en la vida diaria y en las ciencias que operan con expresiones normativas, sobre todo en la ciencia de la ley.

También Rescher (1966: 8-9), al hablar de la lógica de enunciados, afirma que:

[...] dar un enunciado u orden es una acción. Desde este punto de vista, resulta difícil concebir una «lógica de enunciados». Las acciones no pueden presentar relaciones lógicas entre sí, y más concretamente una acción no puede conllevar o implicar otra, al igual que la descripción de una acción no puede conllevar la de otra.

La solución a este dilema es la creación de lógicas deónticas separadas para los imperativos, los enunciados, etc. Pero tal posibilidad ha sido ignorada sistemáticamente por los seguidores de la PAT.

el quid de la cuestión queda expresado en la última frase de la cita, en la que podría leerse que el estudioso de la teoría no tiene por qué pararse a seleccionar los objetos de estudio, igual que tampoco tiene por qué preparar subteorías condicionales-normativas para el usuario ni hacer coincidir los diferentes modelos estandarizados con los objetivos de información pertinentes. En otras palabras, al «usuario» se le cierra la puerta delante de las narices. Por ejemplo, en el caso de una persona que lea un estado financiero, se le obliga a arreglárselas por su cuenta dado que la PAT rechaza incorporar normas a su marco de trabajo teórico. Una ciencia pura podría permitirse incorporar dichos elementos, pero una disciplina aplicada, que resulta tanto más interesante cuantos más objetivos y juicios de valor diferentes abarque, necesita que esos juicios de valor se incluyan de forma explícita. Además, en caso de no quedar explícitos, el establecimiento de la relación entre medios y fines quedará oculta y se dará rienda suelta a todo tipo de visiones engañosas acerca de la meta perseguida.

Pero hasta las ciencias puras albergan gran cantidad de juicios de valor, como Habermas (1968) y otros muchos autores han señalado en repetidas ocasiones. Incluso en el caso de estas ciencias y de sus aplicaciones normativas, puede resultar sumamente beneficioso el incorporar y analizar normas, según se señala en el apartado anterior. Blaug (1984: 378), por ejemplo, apunta que en Economía suele verificarse una desatención similar hacia la consideración explícita de las normas:

[Los economistas] se han tragado la tesis, por otra parte insostenible, de que los juicios de valor «normativos» (en oposición a los «metodológicos») no están sujetos al discurso racional [...]. No cabe duda de que la economía del bienestar [o, más concretamente, los aspectos normativos de esta área] y la teoría positiva de la economía son, en principio, separables. Sin embargo, las recomendaciones prácticas sobre aplicación de políticas suelen violar esa posibilidad lógica de separar ambas perspectivas. Las personas situadas en puestos de responsabilidad, las que toman las decisiones, necesitan recibir consejo tanto sobre sus objetivos como sobre los medios a utilizar para alcanzar estos objetivos.

Boland y Gordon (1992) han clasificado el resto de objeciones realizadas a la PAT en tres categorías:

1. **Limitaciones técnicas**, según se observa en los siguientes trabajos: Lev y Ohlson (1982), Ball y Foster (1982), Holthausen y Leftwich (1983), McKee et al. (1984) y Christie (1987, 1990).
2. **Objeciones sobre la postura adoptada en relación con la filosofía de la ciencia**, según se señala en Tinker et al. (1982), Christenson (1983), Mattessich (1984: 21-22, 77-78),

Schreuder (1984), de forma menos extensa en Whittington (1987), Whitley (1988), Sterling (1990) y Mouck (1990); y también, en cierto sentido, en Boland y Gordon (1992).

3. **Objeciones contrarias a la asunción de una base de economía neoclásica**, en Demski (1988) y de forma menos extensa en Tinker et al. (1982), Whittington (1987) y Sterling (1990).

Junto a estos aspectos, pueden señalarse otras críticas a la PAT, como las que pueden encontrarse en Lowe et al. (1983), Schreuder (1984), Ballwieser (1993), Chambers (1993) y otros. A los seguidores de la PAT (y quizá también, en general, a los de los estudios modernos de contabilidad empírica) se les podría hacer una crítica más personal, como es el hecho de que tildan de «no científica» a la contabilidad normativa tradicional. Esta actitud ha causado más daños de lo que pueda parecer, sobre todo porque, a lo largo de las últimas décadas, ha desviado la atención de trabajos tan importantes pero supuestamente «normativos» como los de Edwards y Bell (1961), Moonitz (1961), Chambers (1966) o Ijiri (1967). La naturaleza dañina de esta tendencia iconoclasta se hace aún más evidente si recordamos las enormes pérdidas financieras causadas por la caída de precios en el mercado inmobiliario estadounidense a finales de la década de los 80 y principios de los 90 y por la sobrevaloración que las entidades financieras hicieron de los activos que tenían en sus libros. Dichas pérdidas podrían haberse visto sustancialmente reducidas si a principios de los años 80 no se hubiera abandonado la contabilidad basada en el valor corriente habitualmente utilizada por la FASB, siguiendo a su vez la estela de lo señalado en Edwards y Bell (1961). Este asunto se ha debatido recientemente durante la celebración del 50 aniversario del Accounting Hall of Fame o Salón de la Fama de la Contabilidad (cf. Jensen 2001)⁽¹³⁾.

En relación con la CIV, su filosofía y sus padres filosóficos, puede resultar oportuno realizar algunos comentarios y aclaraciones (v. el apartado *Apéndice sobre la CIV*). Además, hay que aclarar que no todos los participantes de un movimiento tan heterogéneo por sus diferentes fundamentos filosóficos pueden comulgar con cada uno de los apartados que vamos a exponer. De hecho, la polémica y la falta de acuerdo han sido frecuentes entre algunos de los filósofos, lingüistas, sociólogos y demás estudiosos que constituyeron los antecedentes de la CIV. Los diez puntos que a continuación se enuncian, al igual que los ejemplos del caso anterior, no pretenden hacer un barrido exhaustivo de todo el horizonte, sino tan sólo alertar al

(13) Podemos encontrar una crítica reciente de toda esta corriente en Fleischman (2000: 24-25), quien se erige en defensor de la «vieja escuela del historicismo»:

Dentro del ámbito de los EE.UU., los estudios sobre contabilidad aparecidos en revistas tan conocidas como Accounting Review, Journal of Accounting Research y muchas otras no sólo resultan irrelevantes a efectos de su utilización en la práctica, sino también ininteligibles para los profesionales de la contabilidad y para la mayoría de nosotros. [...] En mi opinión, se trata de una conspiración de los departamentos de las universidades más prestigiosas, que pretenden obligar a sus licenciados a repetir los esfuerzos que los llevaron a la cima para perpetuar así su posición elitista, tanto individual como institucionalmente. [...] A decir verdad, no ha sido hasta los últimos 25 años del siglo XX cuando el mundo de la

contabilidad académica ha desarrollado programas de investigación independientes de la práctica profesional de la actividad, y cuando determinadas organizaciones, como el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos) en el caso de los EE.UU., comenzaron a articular una teoría de la contabilidad verdaderamente útil para los profesionales de la contabilidad. En mi opinión, fue a partir de ese momento cuando el cisma entre teoría y práctica degeneró en el actual cisma entre mundo académico y práctica profesional.

Si bien la perspectiva de Fleischman sobre el cisma es diferente a la mía, en el fondo ambos temas pueden estar relacionados. Al fin y al cabo, también él parece buscar una solución que no siga ni el camino de la PAT ni el de la CIV.

«navegante» de los peligros y dificultades en su recorrido por las filosofías postestructurales y posmodernas⁽¹⁴⁾. Puesto que Baudrillard resume la esencia y, posiblemente, incluso el fin de la posmodernidad francesa, es mi intención hacerme eco de sus palabras y también de las de Foucault y Derrida para que cobren entre todas mayor intensidad, de manera similar a cuando hemos seleccionado los trabajos de Watts y Zimmerman como máximos baluartes de la PAT. A tal propósito, Gane (1991: 15) confirma que:

El trabajo actual de Baudrillard representa, muy posiblemente, el final de un periodo excepcional, cuyo comienzo coincidió con la aparición del humanismo existencial, convertido en estructuralismo y postestructuralismo a mediados de los años sesenta hasta alcanzar una triunfante posmodernidad en torno a los años ochenta. Algunos comentarios recientes del propio Baudrillard parecen sugerir la existencia de un proceso de recesión cultural en Francia, lo cual no significa necesariamente el fin del marxismo, sino más bien el fin de un intelectualismo crítico particular. He aquí la ironía de la «ideología francesa».

A continuación esbozaré algunas ideas cruciales dentro de la óptica postestructural y posmoderna, ideas que, aunque son aceptadas como influencias en la CIV dentro del ámbito de la contabilidad, no deben verse como plenamente identificadas con dicha tendencia. En cualquier caso, bien se pueden deducir cuatro rasgos comunes a las corrientes filosóficas y a la CIV: una concepción *relativista* de la verdad, la razón, la ciencia y la historia (v. apartados 1, 2, 3, 6, 7, 9, y 10); un *antirrealismo* que se manifiesta en la adopción del constructivismo social y de sus consecuencias ontológicas y epistemológicas (v. apartados 4 y 5); y un interés por las *relaciones de poder* en el ámbito de la sociedad moderna (v. apartado 8); estos tres aspectos pueden sintetizarse en la *actitud crítica* de estos pensadores hacia los métodos científicos y sociales tradicionales, presente en los diez puntos (incluido el «debate de lo irrefutable» y otros aspectos tan chocantes para los

científicos convencionales) como marca distintiva por excelencia de la CIV.

1. La objetividad y la «verdad absoluta» son ilusiones; la «verdad» es relativa según los sistemas del discurso, cuyas reglas determinan qué es verdad y qué no lo es. La ciencia no es más que un medio para escapar del engaño. Con todo, todavía se pueden encontrar criterios científicos de verdad entre los pensadores de la «modernidad» (en los trabajos de

Habermas, por ejemplo). Pero cuanto más nos adentramos en el ámbito de la «literatura posmoderna» (como por ejemplo la obra de Derrida y Baudrillard, autores de los que intentan distanciarse algunos seguidores de la CIV), más difícil resulta encontrar tales criterios, lo cual no sorprende a nadie, si se tienen presentes las siguientes palabras de Baudrillard (1993: 184):

Si partes de la idea de que el mundo es una mera ilusión, entonces la vida, el pensamiento, se convierten en algo completamente insostenible. De este modo, deben hacerse cuantos esfuerzos sean posibles para materializar el mundo, notarlo y comprenderlo a fin de poder escapar del engaño. La simulación, el engaño, la ilusión, no son más que la aprehensión de la realidad del mundo mediante la ciencia y la tecnología, el exorcismo de la ilusión mediante los medios más complicados de aprehensión del mundo⁽¹⁵⁾.

No obstante, el punto de vista de los pensadores modernos resulta de capital importancia para mostrar los extremos a los que apunta el movimiento en su totalidad (desde Husserl y Sartre hasta Foucault, Derrida y Baudrillard).

2. El pensamiento racional no domina el lenguaje, pues éste es principalmente metafórico. No tiene por qué haber coincidencia entre lo que se dice o escribe y lo que se quiere comunicar, siendo responsabilidad de las técnicas «deconstructivas» (que Derrida define sólo en términos negativos, es decir, lo que no es) cubrir el vacío entre la intención y el acto. Entiendo

(14) Los filósofos de la ciencia, como Mario Bunge, son muy críticos con la corriente posmoderna:

Durante las tres últimas décadas aproximadamente, muchas universidades han sido invadidas por los enemigos del rigor conceptual y la demostración empírica, aunque por ahora no han conseguido hacerse con ellas; son los mismos que aseguran que no existe una verdad objetiva, de donde se deduce el «todo vale» [...] Además, muchos han conseguido suficiente poder como para censurar la erudición genuina; han irrumpido, montados en su caballo de Troya, en la ciudadela del academicismo con la intención de poner fin a la cultura superior [...]; [son] los anticientíficos, que suelen llamarse a sí mismos «posmodernos» [págs. 209-210] [...] Se contrata a profesores a los que se asciende y se les da poder para enseñar

que la razón no merece la pena, que la demostración empírica no es necesaria, que la verdad objetiva no existe, que incluso los aspectos más básicos de la ciencia constituyen una herramienta que sirve al capitalismo o al machismo, y otras lecciones semejantes. Algunos llegan a rechazar el conocimiento tan concienzudamente logrado en los últimos quinientos años [pág. 219] (Bunge 1999: págs. 209-210, 219).

(15) El simulacro es un concepto central para Baudrillard, que puede haber pretendido elaborar una genealogía de la simulación, de igual forma que Foucault (1966) aspiró a trazar una genealogía de la representación. De hecho, desde un punto de vista científico (dentro de la filosofía tradicional), la simulación puede concebirse, en su sentido más amplio, como una representación conceptual de sucesos reales, posibles o imaginarios.

que se trata de un tipo de análisis relativista que ha de determinar el significado de un texto o expresión con respecto a sus opuestos o al contexto general, de manera que revele el contenido oculto. Searle (1993a: 171) caracteriza la principal estrategia desconstruccionista de la siguiente manera:

De las múltiples estrategias que existen hay al menos tres que destacan. La primera y principal caracteriza al desconstruccionista como buscador activo de las oposiciones binarias tradicionales en la historia del pensamiento occidental, como por ejemplo habla y escritura, varón y mujer, verdad y ficción, literal y metafórico, significado y significante, realidad y apariencia. El desconstruccionista defiende que, en el orden de estas oposiciones, el primer miembro, el de la izquierda, resulta una complicación, una negación, una manifestación, o ruptura con el primero [...]. Las oposiciones jerárquicas se encuentran en el mismo corazón del logocentrismo, con su obsesivo interés en la racionalidad, la lógica y la búsqueda de la verdad [...]. El desconstruccionista aspira a desbaratar estas oposiciones para así desbaratar el logocentrismo.

Posteriormente, y como respuesta a la reivindicación de Louis H. MacKey acerca de que «los desconstruccionistas están ocupados con la verdad de manera casi obsesiva», Searle (1993b: 187) responde:

Los perseguidores de la verdad incluyen en su interés los hechos y la razón, la coherencia y la incoherencia, las consecuencias lógicas, la propiedad de las explicaciones, la verificación y la revisión. Pero todo esto forma parte del entramado de ese mismo logocentrismo que la desconstrucción intenta anular.

Por el contrario, Bernstein (1993: 224) se pone de parte de Derrida al decir que:

Derrida cuenta con partidarios y detractores que coinciden al opinar que menosprecia e incluso se burla de toda postura racional, o bien que tal postura es una consecuencia de su práctica desconstruccionista. Pero esto es falso [...]. Derrida no simplifica la lógica y el razonamiento hasta el extremo de hacer de ellos figuras retóricas; más bien muestra lo complicado que es aislar los razonamientos y procesos de construcción del discurso, incluso en los actos de comunicación más serios y unívocos.

Respecto al enfoque de Baudrillard, Best (1994: 41-42) señala que:

En esta sociedad de la posmodernidad, las imágenes y los signos se multiplican hasta el punto de que las anteriores fronteras que distinguían ilusión de realidad, significante de significado, sujeto de objeto, se vienen abajo, con lo que se pierde la facultad para poder hablar de un mundo real o social, y tan sólo queda una hiperrealidad que, en virtud de la semiótica, se cierra en torno a sí misma en su autorreferencia.

3. La ciencia no es una entidad ajena al tiempo, sino ligada a cada periodo concreto y determinada por valores como cual-

quier proceso de razonamiento, por lo que no sirve como representación válida de la realidad. Existe la tendencia de rechazar las teorías grandilocuentes, especialmente en las ciencias humanas y sociales; la *presencia* es la única que tiene auténtica validez, saturada por incontables nociones que se contradicen. En este sentido se refiere Butler (1999: 169) a la habitual tendencia del postestructuralismo:

Podríamos decir que el grupo de los llamados postestructuralistas fue el primero en reflexionar sobre esto, y el primero que consideró el avance del conocimiento no sólo como una cuestión de argumentación y discusión empíricas, sino además vinculada estrechamente a la interrupción del pensamiento [...]. Si tuviéramos que señalar un elemento común entre los diferentes pensadores del postestructuralismo, sería su consideración del pensamiento como desdoblamiento [...]. Cabría aquí un recordatorio de Derrida y de su programa de desconstrucción de la presencia, al no quedar, según él, nada fuera de ella.

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

4. La labor de la ciencia no es ni describir ni explicar la realidad, sino construir realidades nuevas. Siendo consecuentes con esta tendencia, muchos seguidores de la CIV han seguido una orientación ontológica, el *constructivismo social*, tal y como confirma Lukka (1990: 245): «las ideas inherentes al constructivismo social se usan hoy habitualmente en los estudios de contabilidad crítica» (para más referencias, cf. Lukka 1990: 243-246, 250-255). En relación con esta tendencia, Bunge expresa su rechazo al hecho de que los investigadores (por regla general no sólo los científicos sociales) estudien objetos que existen independientemente. Sigue su argumentación refiriéndose al hecho de que «este tipo de subjetividad colectiva, llamada *constructivismo social*, había sido pronosticada por el Husserl de la última época (1931 [1995]). Posteriormente fue adoptada por algunos sociólogos (como Berger y Luckmann 1966), y también por una nueva generación de sociólogos de la ciencia» (Bunge 1998: 228). Semillante propuesta no queda demasiado lejos de la consideración desconstruccionista según la cual no se puede entender la realidad en términos de la propia identidad, sino sólo a partir de la «otredad» (diferencias respecto a otros seres humanos) y en términos del «permanente aplazamiento» de la verdad. Derrida acuñó el término *différance* para referirse tanto a la «diferenciación» como al «aplazamiento».

En cuanto a los aspectos epistemológicos, Kearney (1994: 288-292) afirma que, según Foucault, el hombre de la modernidad... [no necesita] ningún apoyo externo para su propio conocimiento, ya sea en relación con Dios o con la naturaleza [pág. 288] [...]. El propio estudio del hombre se convierte en el hombre mismo [pág. 289] [...]. El ataque de

Foucault contra los orígenes opresivos y las intenciones de la «razón» puede considerarse como una característica central de su obra crítica [pág. 292]. Por su parte, Matthews (1996: 152), en referencia al «método genealógico» de Foucault (que posteriormente reemplazó a su «método arqueológico» —cf. Foucault 1969—), declara:

Se ponía entonces más atención en el conocimiento, no como producto de una esencia humana ajena al tiempo y presente en cada individuo por separado, sino como algo que se gesta en los organismos sociales, algo que existe en un entorno histórico determinado y que contiene las relaciones de poder y el desarrollo de jerarquías.

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». Matthews (1996: 154), refiriéndose nuevamente a Foucault, señala:

Al mostramos que no existe la verdad objetiva, Foucault pretende liberarnos de la idea de verdad objetiva atribuida al humanismo, para hacer posible la exploración de nuevas formas de «ser, obrar y pensar». Su crítica social a la modernidad conduce, más que a una teoría general alternativa sobre la naturaleza humana, al abandono de cualquier teoría semejante y a una apertura ante la posibilidad, en palabras de Lacan, de «vivir según el deseo que hay en ti».

Por su parte, Kellner (1994: 9) señala que:

Baudrillard participa en este caso de la visión postestructuralista según la cual pensamiento y discurso no pueden quedar amarrados por más tiempo en estructuras apriorísticas o privilegiadas [...]. Baudrillard, adalid convencido de la noción de simulacro, alerta de que en esta sociedad de consumo, la sociedad de la información, la población queda atrapada en el juego de las imágenes, espectáculos y simulacros, que guardan cada vez menos relación con un mundo exterior, con una «realidad» externa.

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. Para lograrlo, no se puede mirar a la historia como si fuera un todo sin fisuras, en tanto que ningún periodo de la historia se puede comprender a partir de referencias a otro periodo. Para Foucault, los hechos son objetos que han sido construidos (v. los apuntes sobre el constructivismo social del apartado 4). En este

sentido, y con respecto a las obras de Foucault *El nacimiento de la clínica* y *Las palabras y las cosas* (cuyos originales fueron publicados por primera vez en Francia en 1963 y 1966, respectivamente), Descombres (1980: 115-117) comenta lo siguiente:

[...] pueden leerse como si fueran libros de historia que permiten disponer de una exploración y una teoría acerca de las transformaciones sufridas por la medicina en el siglo XIX, o sobre la aparición de las «ciencias humanas» [...]. La certeza de que los hechos son insignificantes define el nihilismo de la generación de Foucault [págs. 115-116] [...]. La conjugación de nihilismo y positivismo dentro del mismo juicio da como resultado una mezcla sorprendente [...]. Según han declarado algunos historiadores, es acertado incluir el trabajo de Foucault en el género de ficción [...]. Sus historias son novelas [pág. 117].

Por ejemplo,
en el caso de una
persona que lea un
estado financiero, se
le obliga a arreglárselas
por su cuenta dado que
la PAT rechaza incorporar
normas a su marco de
trabajo teórico

7. También la filosofía es «logocéntrica», dado que se centra en la evaluación lógica y en los argumentos. No puede reivindicar por más tiempo ser la piedra angular de la ciencia: debe volverse más crítica e interpretativa, seguir preguntándose por todo en la línea del razonamiento histórico y el análisis literario (la «filosofía anti-filosófica» de Foucault, cf. Matthews 1996: 148). Sólo así desaparece la diferenciación entre la filosofía y otras actividades del hombre, y de ahí el abandono de la metafísica. Pero Baudrillard rechaza a Foucault como si éste ya no tuviera predicamento (cf. Baudrillard 1977 y 1982⁽¹⁶⁾), y Gane (1991: 7) señala:

[...] el proyecto [de Baudrillard] se debe considerar como un asalto al mundo «desencantado» desde el punto de vista de un militante de las culturas simbólicas (encantadas, pero crueles). En este sentido parece estar preparado, en teoría, para ofrecer la impresión de un terrorista, de un seductor, de un tentador demonio.

El propio Baudrillard (1990a: 9) confirma lo anterior al decir que «puesto que el mundo se dirige a un orden delirante de las cosas, también nosotros debemos dirigirnos hacia un punto de vista delirante». O, dicho de otra manera, hoy en día no se puede obtener mayor atención de los demás, a no ser que se digan barbaridades. No obstante, Kearney (1984: 114-115) plantea que, de acuerdo con la visión de Derrida, «la principal función al enseñar filosofía es conseguir que la gente sea consciente de qué están diciendo exactamente».

(16) Baudrillard (1982: 189) señala que:

Tal perfección en su cronología analítica del poder [la de Foucault] es inquietante. Hay algo que parece querer decirnos [...] que si, después de todo, es posible hablar del poder, de la sexualidad, del cuerpo y de la disciplina con este entendimiento definido, hasta alcanzar sus

variaciones más sutiles, debe ser porque, en alguna parte, nada de esto resulta ya importante.

En otras palabras: para Baudrillard, Foucault se muestra todavía demasiado realista, demasiado empírico y científico.

8. Tanto la ciencia como la tecnología dejan de ser objetivos desinteresados del conocimiento para convertirse en instrumentos de dominación, camuflados entre muchos de los actuales organismos institucionales (cf. la teoría de Foucault sobre el poder, que parece haberse convertido en otra marca distintiva de los estudios sobre la CIV). Estas fuerzas condicionan el desarrollo de las actividades científicas hasta el extremo de ejercer un control sobre la sociedad, no para favorecer el beneficio mayoritario, sino, con mayor frecuencia, en provecho a corto plazo de ciertas minorías. En este sentido, el postestructuralismo, la posmodernidad y también el desconstruccionismo se oponen firmemente a la ciencia tradicional. En relación con la actitud del desconstruccionismo hacia la ciencia y la lógica, Descombes (1980: 151) plantea lo siguiente:

El desconstruccionismo de Derrida, ¿es tiranicidio (acción justificada por obligaciones y razonamientos superiores) o es un juego? Es tanto uno como otro, y a la vez ni el uno ni el otro. Es imposible tomar una decisión al respecto.

9. Los seres humanos, sus propósitos y sus instituciones sólo se pueden comprender en relación con otros seres humanos, pero nunca *per se*. En referencia a Baudrillard, Butler (1999: 27) señala:

Para Baudrillard, sin embargo, una de las consecuencias de la entrada del objeto dentro del campo del signo es que, igual que ocurre con los elementos individuales que constituyen un lenguaje, ningún objeto tiene significado en sí mismo, sino únicamente en relación con otros objetos.

10. La historia por su parte, suele considerarse también una actividad intelectual ligada al tiempo y al espacio. Cuenta, por tanto, con una validez restringida y limitada. Ante tal actitud, Hernández (1998:11) muestra la siguiente postura:

La aparición de nuevos criterios ha creado, por el momento, gran confusión en el corazón de la historiografía, puesto que de acuerdo con estos criterios, cualquier nueva idea o teoría puede resultar válida. Ante esto, no sorprende que Peter Novick [1988] —cabeza visible en la discusión historiográfica—, [...] haga mención a un pasaje extraído de la Biblia: «En aquel tiempo no había rey en Israel, y todos obraban según su deseo» (Libro de los Jueces, 21: 24)

Los contables no familiarizados con los trabajos del postestructuralismo y la posmodernidad pueden quedar desconcertados ante el radicalismo y la subjetividad de muchas de las afirmaciones efectuadas por los seguidores de estas corrientes. Para llegar a comprenderlas, debe conocerse el trasfondo de conocimiento *homocéntrico* y subjetivo en ellas implícito, cuyo origen puede fijarse en el padre de la fenomenología, Edmund Husserl (1859-1938). Para él (como para la mayoría de sus herederos existencialistas, estructuralistas, postestructuralistas, modernos y posmodernos) la *realidad* se halla en el hombre, en su conciencia y en su lenguaje⁽¹⁷⁾. El resto del vasto universo no parece tener demasiada importancia, ni tampoco el hecho de que la humanidad lleve en «nuestro» planeta poco menos que un ridículo

periodo de tiempo, en comparación con el total de la existencia del universo. Pero la ciencia, en el sentido más «positivista», se interesa por todo el universo; no sólo investiga en el campo de la historia del hombre, sino también en el de la evolución de toda la naturaleza y del universo como conjunto, un universo que no se puede separar ni de la consciencia de los humanos, ni de los animales en general. Así, no es sorprendente que, en un periodo en el que se ha aprendido tanto acerca de la inmensidad del universo y de los miles de millones de años que lleva existiendo, sólo unas pocas disciplinas hayan aceptado el radicalismo y la univocidad de las posturas posmodernas. La mayoría de los filósofos han rechazado las ideas de Foucault (entendidas como un todo) y más aún las de Derrida y Baudrillard, sin que éstas hayan podido encontrar la aceptación de las disciplinas científico-tecnológicas. En cambio, sí han obtenido respaldo entre los críticos literarios y los sociólogos, e igualmente entre los estudiosos de la contabilidad, por extraño que pueda parecer.

Otro aspecto sorprendente resulta de la aceptación aparentemente menos entusiasta de esta corriente en Francia —país donde precisamente se originó— en comparación con la acogida en los Estados Unidos o el Gran Bretaña, especialmente en este último país, y sobre todo por cuanto se refiere a la contabilidad. Los enfoques de Foucault, Habermas, y otros autores afines se consideran ciertamente válidos e incluso obvios, en ocasiones. Hay autores, por el contrario, que llegan a parecer absurdos debido a su radicalismo, como Derrida y Baudrillard. En cualquier caso, muchos de los trabajos de crítica y teoría posmoderna llegaron a ser grandes éxitos literarios y auténticos temas de debate en multitud de publicaciones. De hecho, la lectura de estos trabajos se convierte en una experiencia fascinante, sin que pueda existir discordia en lo que se refiere a su valor como crítica cultural de los excesos y aberraciones de nuestra sociedad actual. A nadie sorprende que las propias opiniones den la medida de tales excesos. Entendidas como mapa de la ciencia en general, o incluso de una disciplina social aplicada como es la contabilidad, estas ideas resultan, en el mejor de los casos, un estímulo para un pensamiento más avanzado.

Las palabras de Hernández (1998: 11) complementan una vez más nuestra afirmaciones, en esta ocasión acerca de la CIV:

La actitud mayoritaria parece ser de desconfianza y falta de consideración hacia los modelos heredados de la generación anterior. El escepticismo hacia las antiguas creencias es una de las pruebas más evidentes de tal actitud, aunque simultáneamente se pondera la creencia en ideas nuevas y exóticas, por desconcertante que parezca. Estamos inmersos en una atmósfera cultural dominada por la más absoluta subjetividad, cuya progresión convierte en principio soberano la autoridad del individuo, mantiene que todas las ideas y opiniones son igualmente respetables y valiosas, y reivindica para cada individuo el derecho a actuar según el dictado de su propio deseo sin necesidad de responder ante nadie, siempre y cuando no se provoque daño a los demás.

Hernández (1998: 11) recuerda, además, la precisión con que Goethe (en misiva a su amigo y confidente Johann Peter Ec-

(17) Las dudas ontológicas de Heidegger son una posible excepción. Pero independientemente de que su *ser* se convierte muy frecuentemente en nuestro *ser en el*

mundo, lo que se intenta resolver, por medio de argumentos filosóficos, es el tema de la existencia general, en vez de recurrir a hechos científicos e hipótesis bien argumentadas.

kermann), sugirió que «todos los periodos de retroceso y desintegración revelan tendencias subjetivas, mientras que en tiempos de progreso se sigue una orientación objetiva». Continúa Hernández (1998: 14-19) enumerando «diez tentaciones» que pueden haber perdido a los seguidores de la CIV (o a su descendencia histórica); de entre éstas, la tentación de ser original y único parece la más frecuente.

5. LA SÍNTESIS

No resulta audaz pronosticar una nueva síntesis de la contabilidad para el transcurso del siglo XXI, pero sí lo es intentar predecir su forma. Sin embargo, al hacer pronósticos los riesgos son inevitables, por lo que me aventuro a perfilar en pocas trazos los tres elementos o consideraciones principales que pueden llegar a configurar el nuevo modelo. A estas alturas, el lector ya está advertido de que cada corriente muestra una orientación política determinada, independientemente —o como resultado— de su compromiso «científico» o «anticientífico». Mientras los contables de orientación empírica tienden, en general (algunos más que otros), a una ideología derechista, los seguidores de la CIV se encuentran repartidos por todo el espectro político de la izquierda, desde la más moderada a la más radical. Detalles políticos aparte, se puede afirmar que mientras en una de las facciones es el razonamiento el que domina a la moral (buscando optimizar el beneficio a corto plazo, por ejemplo), en la otra, la moral y la preferencia por lo extravagante prevalecen sobre el razonamiento. ¿Acaso no sería más adecuado encontrar una solución en virtud de la cual el razonamiento diese como resultado la moral, y la moral se acogiera al razonamiento? En línea con este desiderátum, las hipótesis que siguen a continuación huyen de los extremismos, en favor del término medio.

(18) Los principales pensadores de la posmodernidad (con muy pocas excepciones) provienen de la filosofía o de las ciencias sociales. Su ignorancia, o su conocimiento limitado de las ciencias físicas, unido al hecho de que sitúan la realidad en el contexto de los ámbitos de manifestación más superficiales de ésta (la realidad social y económica), generó en los posmodernos prejuicios a favor de una concepción social de «la verdad» que la mayoría de nosotros llamaríamos justicia social. Una concepción de la verdad que tiene poco en común con la de la ciencia tradicional. De hecho, los pensadores postestructuralistas y posmodernos parecen quejarse de que la ciencia haya monopolizado la verdad, por lo que consideran su deber cambiar el curso de este proceso. La prueba de que estas ideas se pueden llevar de vuelta hasta Husserl y Heidegger se encuentra en Marcuse, antiguo miembro destacado (fundador, de hecho) de la Escuela de Francfort:

En primer lugar hay que reconocer que la ciencia, aun siendo incapaz de ofrecer verdades absolutas, ha demostrado, a pesar de sus limitaciones y ocasionales excesos, que es una fuente razonablemente fiable de información acerca de la estructura de las muchas facetas y planos en que se muestra la realidad. Incluso a pesar de que tal información esté lejos de ser perfecta, ha servido muy eficazmente a la humanidad en el pasado. Es más, los procedimientos tradicionales del razonamiento y de la crítica empírica —con sus mecanismos de ajuste automático— no son en ningún sentido tan arbitrarios como señala la CIV. De tal manera que la pregunta ya no es, y no puede ser, si la ciencia revela la verdad absoluta (puesto que, evidentemente, no es así), sino si la humanidad puede llegar a convencerse de que

existe una manera más válida de acercarse a tal verdad⁽¹⁸⁾. No parece que la alternativa tenga tal poder de convicción. Por encima de todo, no deben confundirse los valores y los juicios de valor de la comunidad científica en general con los de aquellas personas que explotan a la ciencia.

En el caso de que los seguidores moderados de la CIV se unieran a nuestra búsqueda de una síntesis, autores comedidos como Habermas (1968, 1996), Giddens (2000), y otros que defienden un diálogo «racional», bien podrían convertirse en sus santos patrones⁽¹⁹⁾. Habermas, por ejemplo, rebatió enérgicamente que la racionalidad instrumental presupusiera racionalidad comunicativa. Y mi propia sugerencia en favor del razonamiento instrumental y de la orientación hacia los objetivos no debe entenderse como una teleología de la efectividad tecnológica, sino que toma

en consideración la comunicación humana y el bienestar. De hecho, según indica Kearney (1994: 225), «Habermas admite sin reparo que el interés instrumental tiene su validez como un interés cualquiera entre varios. Lo critica, sin embargo, en la medida en que pueda aspirar a ser el interés único o el que aúne a todos los demás»

Pudimos comprobar en Heidegger lo que habíamos visto primero en Husserl: un nuevo comienzo, el primer intento radical de ordenar la filosofía sobre fundamentos concretos: una filosofía preocupada con la existencia del hombre, con la condición humana, y no con meras ideas abstractas y principios. [Olafson 1977; entrevista con Marcuse.]

(19) «[Habermas] se desvincula del pesimismo apocalíptico de Adorno y Horkheimer [...]. Para Habermas los ideales ilustrados de razonamiento práctico y libertad no son letra muerta [...]. La idea de una sociedad racional capaz de una comunicación universal y sin límite sigue siendo para Habermas algo de posible realización [pág. 236][...]. Tanto los tecnócratas de los programas capitalistas como los de la burocracia socialista, concluye Habermas, suelen compartir un objetivo común: tener a la sociedad bajo control reorganizándola según sistemas de acción instrumental capaces de autorregularse [pág. 237]» (Kearney 1994: 236-237).

En relación con los criterios de la verdad, ya sugerí en Mat-
tessich (2000: 10) un criterio múltiple mediante el cual, y según
el contexto, se podría utilizar la teoría de la coherencia (del racio-
nalismo), el criterio de la demostración positivista (del empiris-
mo), el de la falta de pruebas (del racionalismo crítico) o varios
de ellos conjugados y a la vez. Y en lo que a la ontología se re-
fiere, desarrollé el «modelo de cebolla» de la realidad (cf. Mat-
tessich 1995: 43-51), el cual debería servir de base para un pun-
to de vista crítico-realista que diera cuenta de la realidad física y
biológica como algo ajeno a cualquier mente, y de la realidad so-
cial como algo ajeno a algunas mentes (concretamente las de
los que no están involucrados en el proceso de creación de la
parte de realidad pertinente).

Opino que un futuro modelo de síntesis tendría que superar
la enemistad de los seguidores más radicales de la CIV hacia la
ciencia tradicional y su confusión ocasional de ciencia con tecno-
logía, así como vencer la desconsideración que muestran los
empíricos radicales hacia los juicios de valor relacionados con la
ciencia y sus aplicaciones. No debería ignorar tampoco los gran-
des peligros que podría plantear para el futuro de la humanidad
una ciencia fuera de control —si no por sí misma, sí mediante
sus aplicaciones a la medicina, la ingeniería biológica y a la tec-
nología en general—, por no hablar del calentamiento del plane-
ta, del incremento de la contaminación atmosférica, del agua y
de la tierra, de la clonación humana, del predeterminismo gené-
tico y de otras aterradoras posibilidades.

El segundo punto tiene que ver con la dominación de la cien-
cia, de la tecnología y la economía a cargo de una elite política y
financiera. Aquí tratamos con un nivel secundario de juicios de va-
lor que afecta a la ciencia, a sus consecuencias y a sus resulta-
dos. El criterio de la maximización desmedida de beneficios a cor-
to plazo difícilmente puede ser un mecanismo de control adecuado
para subsanar la crítica situación descrita en el primer apartado.
La regulación de las empresas multinacionales, por ejemplo, ha
cobrado tal importancia que ni siquiera los debates científicos pue-
den ignorarla. El poder creciente de las multinacionales sobre la
ciencia y la tecnología supone un problema especialmente urgen-
te, en tanto en cuanto puede condicionar las decisiones acerca de
qué proyectos científicos deberían favorecerse y cuáles quedar
postergados. Otro aspecto importante del problema lo supone la
inmunidad de que se favorecen las multinacionales y que les sirve
para saltarse el control de los gobiernos nacionales.

Anteriormente podía pensarse que la mejor manera de frenar
la maximización de beneficios a corto plazo (a costa del deterioro
ecológico) lo constituía la aplicación de una legislación social y
medioambiental adecuada. Pero algo así ya no puede funcionar
con las compañías multinacionales. De la misma manera que a
éstas les resulta perfectamente legítimo trasladar sus cadenas
de producción a países cuya mano de obra resulte relativamente
barata, tampoco hay nada que les impida instalar sus fábricas en

países cuyos criterios medioambientales sean menos exigentes.
Cuanto mayor se vuelve su poder, más fácil resulta ejercer un
control sobre las políticas de los gobiernos en materia de legisla-
ción social, ciencia y medio ambiente. Una solución contra seme-
jantes prácticas podría resultar del establecimiento de acuerdos
internacionales —o incluso globales— más severos sobre medio
ambiente, acuerdos que obligaran a un cumplimiento estricto de
las normas mediante instituciones con competencias que prote-
gieran a los contaminados y no a los que contaminan. Pero la
viabilidad de tal proyecto parece difícil de concebir si tenemos en
cuenta que los hábitos de los consumidores son casi tan respon-
sables del problema medioambiental como lo es la actitud de las
industrias que fomentan tales hábitos⁽²⁰⁾.

Queda claro que ningún sistema político podría cubrir el vacío
entre la clase dirigente (sea ésta roja o negra, rosa o blanca) y el
individuo corriente de la calle. Es la propia supervivencia de la hu-
manidad, o al menos de una gran parte, lo que ahora está en jue-
go. Ni más ni menos. Puede que la solución a este problema se
encuentre en un proceso que lleve el cometido de la contabilidad
más allá de la bonanza económica, hasta una contabilidad que se
relacione genuinamente con el entorno (por ejemplo, Belkaoui
1984; Koguchi 1990, 2000; Yu et al. 1997; L. D. Parker 1998). Éste
podría ser el desafío más importante del nuevo milenio.

En tercer lugar, por razones antes sugeridas, parece ser que
las normativas (a pesar del intento de los ultraempíricos para con-
denarlas más allá de las fronteras de la teoría contable) y los ju-
icios de valor subyacentes merecen más atención, incluso en la
ciencia. Pero esto exige mecanismos que coordinen la investiga-
ción científica y los objetivos que con ella se persiguen. Como ya
he comentado en apartados anteriores, considero que la teoría
condicional-normativa puede ser la fuente de vigor que permita al-
canzar tal coordinación. Esta labor se vuelve especialmente impor-
tante en las ciencias aplicadas como la medicina, la ingeniería y,
cómo no, la contabilidad. La forma en que en la actualidad se nie-
gan los juicios de valor en el mundo académico de la contabilidad
puede perjudicar a la reputación de una disciplina supuestamente
aceptada como mecanismo de control perteneciente a la sociedad
y con la que mantener la contabilidad económica, financiera e in-
cluso social. Semejantes prácticas pueden dar carta blanca a los
intereses creados para que encubran la persecución de un objeti-
vo bajo la apariencia de otro distinto. Sólo conociendo con certeza
las herramientas que conducen a fines específicos de una manera
socialmente eficaz es posible juzgar si un objetivo declarado coin-
cide con el que se persigue realmente. Si todo esto no fuera más
que un entretenimiento intelectual, la orientación de la investiga-
ción contable en el futuro tendría poca importancia, aun estando
condenada a la desaparición. Pero ni me tengo por un cínico ni
pienso que todo esto sea una juego absurdo: creo que la contabili-
dad —como uno de los principales mecanismos económicos y ci-
béricos— y su investigación seguirán siendo importantes más
allá del mundo académico.

(20) Pero el principal factor en contra de esta legislación se encuentra en la oposición de
las multinacionales. Sirva como ejemplo el rechazo de Wall Street a un plan de seguros

internacional basado en primas detalladas sobre cada transacción internacional y con el
que evitar un futuro hundimiento financiero a nivel global.

La cuestión en torno a la aceptación de estas reflexiones y elementos niveladores en el nuevo modelo depende, antes que cualquier otra cosa, de los estudiosos de la contabilidad, aunque es verdad que las inclinaciones políticas pueden tener protagonismo. Sin embargo, como intenté demostrar en Mattesich (1995: 190-191), la CoNAM se puede utilizar de manera razonablemente objetiva. El propósito es crear una serie de modelos de contabilidad, cada uno de los cuales detalle hipótesis — ya sean estándar o ad hoc— y ofrezcan opciones según las necesidades específicas del cliente. Esto no dista de asemejarse a un catálogo de fondos de inversión (cada uno con diferente b) que sirva a inversores diferentes con distintas prioridades de riesgo. Cabe decir también que la exigencia de revelar abiertamente las «betas» en las múltiples modalidades de fondos de inversión es un excelente ejemplo de aplicación de la teoría condicional-normativa al mundo financiero. Este estudio puede reclamar para sí un cierto grado de objetividad: por una parte, porque revela claramente los juicios de valor que subyacen a cada modelo; y por otra, porque ofrece la posibilidad de evaluar la relación fundamental entre medios y fines mediante procedimientos de ensayo y error, siendo de esperar herramientas más precisas para el futuro.

Si, por último, se me insta a responder sobre cómo deberían adaptarse a la CoNAM los estudiosos de la contabilidad, sólo insistiré en que, para empezar, no deberían desdeñar, sino respetar e incluso reproducir, el trabajo de los teóricos «normativos» de tiempos pasados (cf. Mattesich 2001a), o al menos el de los que sugirieron alternativas diferentes para diferentes objetivos. Un ejemplo muy oportuno es la obra clásica de Edwards y Bell (1961). Incluso en el caso de que sus diferentes «fines» se pudieran detallar, hay en este trabajo una justa relación de correspondencia entre medios y fines, de claridad estructural y de análisis, y ofrece alternativas entre la pura contabilidad como conservación del capital material, sin más, enfrentada a la contabilidad para conservación tanto del capital financiero como material; entre la contabilidad para tasación del índice de precios actuales, sin más, opuesta a la contabilidad para la tasación tanto del índice de precios actuales como generales; etc. Incluso el método de valor presente o actual tiene cabida en este trabajo.

En segundo lugar, los académicos deberían ampliar sus miras para darse cuenta de que la contabilidad es una disciplina aplicada: ni puede hacerse descansar sobre el lecho de Procusto que supone cualquier teoría positivista ni tratarse como si fuera crítica cultural o literaria, sino que debe estar basada en un pensamiento racional y científico. Si falta esta exigencia, ni las cuestiones de la contabilidad ni los enormes problemas en la sociedad y en el medio ambiente podrán resolverse. Y el error más grave que la CIV podría cometer sería considerar el pensamiento racional y la ciencia como enemigos.

Como tercer paso, debe aplicarse el mayor empeño en distinguir fines y medios y en intentar coordinar ambos en una relación deductiva cargada de sentido. Empírica, a ser posible. Por enci-

ma de todo, la contabilidad debe intentar objetivar las cuestiones normativas a base de mostrar una variedad de alternativas relevantes y opciones al usuario, un enfoque del que los autores de la CIV más radicales parecen desconfiar (cf. Tinker et al. 1982: 169-170). Todo científico puede preferir una ideología por encima de otra, siempre y cuando la mantenga al margen de su disciplina. Bien es cierto que la contabilidad y la ciencia se han utilizado con fines políticos en los Estados Unidos, pero lo mismo sucedió en la Unión Soviética y aun hoy en día en otras partes del mundo, aunque esto no anula la neutralidad ni de la ciencia ni de la contabilidad. Ninguna herramienta (aunque diseñada para propósitos específicos) es política: sólo existen usos concretos para fines políticos.

Cuarto, los contables deberían intentar ir más allá de las inferencias imprecisas y los procedimientos de ensayo y error, y comprobar si se puede desarrollar una teoría más científica de relaciones entre medios y fines.

Quinto y último: los contables deberían tener muy presente que el entorno académico de la contabilidad está contenido en el orden superior de la ciencia. Cualquier iniciativa científica que se concentre demasiado en el hombre, hasta el punto de que el resto del universo aparezca como una mera ilusión, no es menos autoritaria ni menos corta de miras que la actitud instrumental del positivismo en su concepción de la ciencia como herramienta con que expoliar la naturaleza. Sin embargo, la naturaleza (más allá del hombre) no puede ser rechazada ni debe ser objeto de abuso. De ser así, puede tomarse su propia venganza de una manera catastrófica. La necesidad de entender y preservar la naturaleza, en lugar de destruirla o exprimirla, es una extensión generalizada de nuestro tema de los medios y fines. Sin embargo, sospecho que queda poca esperanza de que estas llamadas de atención resulten válidas para los seguidores más incondicionales de la PAT o la CIV. Los segundos pueden acudir a la visión de Baudrillard (1990b: 7): «El no razonamiento triunfa en todos los sentidos[...]. El mundo no es dialéctico: está entregado a los extremos, no al equilibrio; entregado al antagonismo radical, no a la reconciliación o a la síntesis.» En cuanto a los primeros, es probable que desoigan mis sugerencias de la misma manera que han ignorado el de la fraternidad con la CIV durante los últimos veinte años.

6. APÉNDICE SOBRE LA CIV

Para aquellos lectores que deseen más información sobre la CIV o una comparación más sistemática (aunque algo menos actual) de las premisas sostenidas por las tendencias dominantes en la contabilidad y las de las dos escisiones principales de la CIV —la «perspectiva interpretativa» y la «perspectiva crítica», más radical—, reproducimos a continuación las tablas 1 a 3 tomadas de Chua (1986) y que se corresponden con sus tablas 2, 3 y 4 (págs. 611, 615, y 622). Cabe señalar que Chua (1986) no tuvo en cuenta a los autores principales de la posmodernidad, Derrida y Baudrillard. ■