



APUNTES ACERCA DE LA REALIDAD Y LA REPRESENTACION EN CONTABILIDAD¹

Contenido

1. PRESENTACIÓN.....	1
2. REFLEXIONES ONTOLÓGICAS ACERCA DEL CONSTRUCTO REALIDAD	2
2.1. MODELO DE CAPAS-CEBOLLA DE LA REALIDAD (OMR).....	2
2. LA REALIDAD CONTABLE Y SU REPRESENTACIÓN. EL DEBATE MACINTOSH VS. MATTESSICH.	5
3. UNA MIRADA PRAGMÁTICA DE LA REALIDAD CONTABLE Y SU REPRESENTACIÓN	8
4. CONCLUSIONES	9
5. REFERENCIAS.....	10

1. Pesentación

Entrado el siglo XXI la contabilidad se enfrenta a múltiples problemas de registro, medición, valoración, control, transparencia, confianza, representación, etc.; por supuesto ha recibido varios cuestionamientos y críticas de distintos actores tanto internos como externos, los cuales plantean una posible crisis en la contabilidad. Un cuestionamiento de carácter ontológico lo presenta el grupo Macintosh *et al* (2000), al aplicar la filosofía de Baudrillard a la contabilidad, al cual responde Mattessich (2006) con sus argumentos desarrollados en su Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR). La siguiente ponencia, presenta unas reflexiones iniciales acerca de la discusión sobre la realidad y su representación en la contabilidad, suscitados en el debate Macintosh *et al* (2000) y Mattessich (2006). Para conseguir el objetivo propuesto, se abordó la reflexión del tema desde una perspectiva metodológica descriptiva y analítica en torno a esta temática.

El presente texto está estructurado en tres capítulos, incluyendo esta breve presentación. En el primer capítulo, se plantean algunas reflexiones ontológicas acerca del constructo realidad. Luego, en un segundo apartado, se describen los fundamentos teóricos sobre la realidad contable y su representación, según el debate Macintosh *et al* (2000) vs. Mattessich (2006). En la tercera sección, se

¹ El presente texto es un producto asociado con proyecto de tesis doctoral “Examen de los fundamentos epistemológicos de la representación en contabilidad en el debate Macintosh y Mattessich”.



presenta una mirada pragmática de la realidad contable y su representación. Finalmente, se cierra el documento con unas conclusiones preliminares.

2. Reflexiones ontológicas acerca del constructo realidad

En los círculos académicos un problema ontológico milenario que ha ocupado a la sociedad (científicos, filósofos, epistemólogos, sociólogos, entre otros) tiene que ver con la discusión sobre el concepto de realidad, específicamente sobre preguntas tales como: ¿Qué es la realidad? ¿Qué es real y que no lo es? ¿Qué es lo que los seres humanos pueden saber y conocer? En fin son interrogantes acerca de la realidad, la existencia de las cosas, sucesos y relaciones que se presentan en la sociedad. A lo largo de la historia se ha ensayado varias respuestas lógicas, racionales y tal vez temporales por parte de diversos pensadores de diferentes tiempos: clásicos, modernos y postmodernos². Lo cierto es que aun se sigue y seguirá debatiendo el tema en los próximos años (Mattessich, 2006). En el campo de la contabilidad pensadores contables como Mattessich (2006) y Macintosh *et al* (2000) se ha ocupado de reflexionar en torno problemas ontológicos de la contabilidad como la realidad y su representación.

2.1. Modelo de capas-cebolla de la realidad (OMR)

En ese sentido, Mattessich (2006) describe su Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR), el cual pertenece a la misma familia que las teorías ontológicas de Hartmann, Campbell y Lorenz, con algunas diferencias. Sin embargo, el OMR fue desarrollado en Mattessich (1991) y elaborado en Mattessich (1995). Además, “observa las capas de la realidad como dependientes de e incluidas una en la otra, como las de una cebolla” (Mattessich, 2006, p. 18).

Dos aspectos esenciales del OMR son:

² Un primer grupo de pensadores clásicos, tales como: Heráclito, Parmenides de Elea, Platón, Aristóteles, Descartes, Leibniz, Kant, Hegel, Schopenhauer, entre otros. Un segundo grupo de pensadores modernos, tales como: Hartmann, Campbell, Konrad Lorenz, Auguste Comte, Emile Durkheim, entre otros. Y, un tercer grupo de pensadores denominado movimiento postestructural y postmoderno, del cual hacen parte pensadores como Foucault, Derrida, Baudrillard, entre otros.



Cartagena de Indias, Colombia, 8, 9, y 10 de agosto de 2013

Primero, “el propósito de esta metáfora es favorecer una mejor comprensión de la noción de realidad así como de la naturaleza de la representación conceptual y lingüística en relación con nuestras nociones lógicas y percepciones científicas (Mattessich, p. 19)”. Segundo, “ante todo, el modelo distingue entre *realidad absoluta* versus las *realidades superiores* (niveles de realidad físico-química, biológica, psicológica y social). Estas realidades superiores (aun sin mencionar sus posibles subcapas) pueden en líneas generales, describirse como se indica a continuación” (Mattessich, 2006, p. 20):

1. *Realidad físico-química*: Está conformada por campos de fuerzas, quarks, electrones, etc. y en subniveles superiores, átomos, moléculas, amino-ácidos, proteínas y demás sustancias; que ya tienen propiedades emergentes.
2. *Realidad biológica*: Se manifiesta en las moléculas del ADN, en los criterios de la vida, y en las propiedades emergentes, como lo demuestran la zoología y la botánica modernas. Además, desarrolla muchas subcapas que dependen de las diversas etapas de las innumerables formas de vida.
3. *Realidad mental (humana)*: Se caracteriza por fenómenos psicológicos y cuasimentales, tales como tener preferencias, intenciones, placer o dolor, etc. Hay áreas específicas del cerebro que se activan cuando se *conceptúa*, y otras completamente diferentes cuando se *siente* dolor, placer o cualquier otra sensación. Así, la representación conceptual de la realidad es sólo una parte de la actividad mental total y no se debe confundir con nociones mentales tales como sentir, tener preferencias, entre otras. Además, no confundir la distinción entre lo “conceptual vs. lo real” con la existente entre lo “mental vs. lo físico”.
4. *Realidad social*: Existe en aquel lugar donde grupos animales o humanos generen propiedades sociales, que en los subniveles superiores se convierten en propiedades morales, económicas, legalistas, y similares. La distinción entre *hecho por el hombre* versus *natural*, parece ofrecer al menos una línea de demarcación entre la realidad biológica y la realidad social (humana). No cabe duda, que la intervención humana no solamente afectó a la humanidad y a sus estructuras materiales si no también a muchos aspectos de la “naturaleza”. Por ejemplo, la variedad de crías de animales



Cartagena de Indias, Colombia, 8, 9, y 10 de agosto de 2013

“artificiales”, plantas, cambios geográficos y atmosféricos, que han sido ocasionados por el hombre.

Las principales conclusiones que infiere Mattessich (2006, p. 28) son: 1). La realidad como un todo puede concebirse como una cebolla – como una jerarquía de diferentes niveles dentro del contexto de una filosofía del realismo (externo), si las palabras “real” y “existencia” permanecen como significativas; 2). Hablando de “real” y “existencia” hay que ser consciente, así como indicarlo, en qué nivel de realidad estas expresiones son validas y en cuales no lo son.

En síntesis,

“el OMR ve la realidad como una jerarquía de muchas capas y subcapas que van desde la realidad absoluta (por vía de la realidad física, química, biológica y mental) a la realidad social (incluso la de la jurisprudencia, la economía y la contabilidad). El OMR utiliza la noción de propiedades emergentes que nos permite especificar el nivel de la realidad en el que aceptamos algo como real o no” (Mattessich, 2006, p. 91; énfasis añadido).

Por otro lado, Macintosh *et al* (2000) se apoya en la filosofía de Baudrillard (1977/1978), específicamente, en los conceptos de “hiperrealidad”, sus “órdenes de simulacro” y otras nociones que se relacionan con estos; para aplicarlos a la contabilidad. En síntesis los fundamentos más importantes de la filosofía de Baudrillard se describe a continuación.

Baudrillard postula el concepto de “hiperrealismo”, el cual se entiende como:

*“la condición actual de postmodernidad, donde los simulacros no continúan asociados con ningún referente real y donde los símbolos, las imágenes y los modelos circulan, ajenos a cualquier objeto material real o ideal romántico” (Macintosh *et al*, 2000, p. 14).*

De lo anterior, se interpreta que los constructos (simulacros) no tienen contrapartida fáctica. En primer lugar, se aclara que es un concepto en semiótica (disciplina que aborda la interpretación y producción del sentido) y filosofía postmoderna; también, se usa el término para denominar la incapacidad de la



conciencia de distinguir la realidad de la fantasía, específicamente en las culturas postmodernas de tecnología avanzada. Por otra parte, hiperrealidad es un medio para describir la forma en que la conciencia define lo que es verdaderamente "real", o dicho de otra manera, es una interpretación de la realidad, creada por el ser humano, que supuestamente se considera dominante y que puede llegar a sustituir a la realidad que le permitió originarse. En ese contexto, los medios de comunicación ayudan a modelar y simplificar de manera radical la forma en que las personas observan un evento, hecho o experiencia.

De igual forma, afirma Baudrillard (1978) que "la simulación no corresponde a un territorio, a una referencia, a una sustancia, sino que es la generación por los modelos de algo real sin origen y realidad: lo hiperreal" (p. 5). "Lo real es producido a partir de las células miniaturizadas, de matrices y de memorias, de modelos de encargo – y a partir de ahí puede ser reproducido un sinnúmero indefinido de veces" (p. 7).

Se interpreta que Baudrillard describe un mundo artificial resultado de la vida postmoderna, donde prima, lo "artificial" por encima de lo "real", la "marca" en detrimento de la "calidad", lo "sintético" es reemplazado por lo "natural".

En síntesis, el debate ontológico de la realidad aun sigue ocupando a las agendas de los filósofos, epistemólogos y estudios de la ciencia, sin llegar acuerdos definitivos; por su parte, los contables no han escapado a esta discusión y debate en torno a la realidad y representación de los hechos, esto ha ocupado sus agendas y múltiples espacios en diferentes publicaciones. Buen ejemplo de ello son los aportes de Mattessich (2003/2004/2006) y Macintosh *et al* (2000) que se describe a continuación.

2. La realidad contable y su representación. El debate Macintosh vs. Mattessich.

En la teoría contable revisada no se encuentra mayores explicaciones en torno al constructo realidad y representación contable, simplemente estos términos se mencionan con frecuencia y no se conceptualiza su significado, lo que amerita un esfuerzo por parte de la comunidad académica contable en plantear elementos



Cartagena de Indias, Colombia, 8, 9, y 10 de agosto de 2013

que contribuyan a la reflexión y debate. De estas cuestiones se ocuparon el grupo Macintosh y Mattessich hace una década, y presentaron elementos que aportan a la reflexión ontológica de la contabilidad, de los cuales se presenta una síntesis de los argumentos más importantes.

A continuación se describe la aplicación del OMR a la contabilidad realizado por Mattessich (2006). Para la contabilidad el nivel (o subnivel) de la realidad social humana es muy importante, porque casi todo gira alrededor los siguientes referentes cruciales: la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones. Entonces, las disciplinas sociales tienen implícitas propiedades emergentes concretas como la conciencia, las obligaciones sociales, los derechos de propiedad entre otros; estas al no tener contenido empírico reduciría las ciencias sociales (ejp. contabilidad y administración) a ciencias formales (ejp. lógica y matemática). Bueno este punto no es lo suficientemente claro, y según Maldonado (2012) las propiedades emergentes pueden tener contenido empírico.

Según lo señalado sobre las propiedades emergentes sin contenido empírico, implica que el hombre se debe limitar a dos capas: 1). La realidad física: que algunas personas tienen en su mente de forma subconsciente cuando se habla de lo "real"; 2). La realidad social: que a su manera es como real. Los derechos de propiedad y deuda son las realidades sociales más importantes y verificables, desde que la contabilidad simbólica (fichas y fichas-envolturas) fue inventada por los sumerios 8.000 años a.C, aproximadamente. Es decir, la realidad social o los llamados hechos institucionales según Searle son tan reales como una montaña o una roca, y no se pueden negar su existencia. De estas circunstancias nace el hecho de que contabilidad es un hecho social e institucional, resultado de acuerdos entre los diferentes actores que componen la sociedad (usuarios internos y externos, académicos, profesionales, investigadores, etc.) y que se interesan en su construcción.

Para alcanzar una mejor comprensión Mattessich (2006) plantea que "si un derecho de propiedad es real, entonces un ingreso (como tipo de cambio específico de este derecho o de cualquier otro derecho similar) es igual de real" (p. 32). Lo anterior quiere decir que la "realidad" de un derecho de propiedad implica la "realidad" de un ingreso real. También se puede afirmar, que la "realidad" de un derecho de deuda implica la "realidad" de un pasivo u obligación financiera real.



En concordancia con Mattessich el OMR indica que el ingreso y el capital son reales a nivel social, y todavía tiene referentes en la realidad.

Por el contrario, Macintosh *et al* (2000) aplica los conceptos de Baudrillard a la contabilidad, y expresa que

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

A esto se añade, que la contabilidad simbólica que invento la cultura sumeria de los *token-envelope* ofrecía símbolos claros, transparentes, de una realidad social y física en el espacio-tiempo (p. 67). Por consiguiente,

la contabilidad en una época de simulación ha perdido su apuesta sobre el principio de realidad y la normativa de transparencia en la cual se fundamenta...

Esto, sin embargo, sería conceder demasiado peso a Baudrillard. Aunque los símbolos de la contabilidad puede que no se refieran de manera transparente a los objetos reales, son claramente capaces de influir en el curso diario de los acontecimientos del mundo material... Recientes desarrollos en la teoría de la contabilidad financiera demuestran que símbolos de la contabilidad tales como ingreso y capital pueden ser combinados y relacionados con la teoría moderna de la valoración sin especificar una definición rígida ni del ingreso ni del capital, mientras ambos se articulan en un modelo de CSM (Macintosh *et al.*, 2000, p. 40). (p. 72).



Macintosh *et al* (2000) concluye que “que los actuales conceptos contables de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales” (p. 1), esto significa que los constructos de la contabilidad tales como “ingreso” y “capital” ya “perdieron” sus correlatos reales, sus referentes reales (Maldonado, 2012). De acuerdo con, Mattessich el presenta su objeción cuando concluye que “las nociones de ingreso y capital todavía tienen referentes en la realidad” (p. 1).

3. Una mirada pragmática de la realidad contable y su representación

En el campo de la contabilidad y desde la dimensión de la práctica se concibe la realidad contable como una serie consecutiva de hechos (económicos – financieros) que validan su existencia con documentos llamados “soportes” (contratos, recibos, títulos valores, entre otros) los cuales evidencian y sirven de referencia, constancia ó concordancia de detalles y pormenores del hecho. Es más, estos documentos contemplan unos requisitos formales y legales. Los hechos económicos y financieros son resultado de transacciones que se presentan entre las personas, familias, organizaciones, estados, y demás actores; estas transacciones pueden ser compras, ventas, préstamos, inversiones, pagos, etc.

Las transacciones que se presentan de diversas formas, cuando se interpretan a la luz de los conceptos de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio), algunos se denominan hechos contables, que teniendo repercusión de contenido económico, afecta (modifican) al patrimonio de la empresa o afecta (modifican) a las cuentas de resultados. Entonces, no todos los hechos económicos, se clasifican como hechos contables. Y también, los hechos contables se clasifican de diversas formas (permutativos, modificativos y mixtos).

De la explicación anterior, se desprende el concepto de representación contable, el cual se entiende como:

“volver a representar la realidad de las organizaciones (estados, empresas, comunidades y familias), a crear constructos del mundo real (físico, conceptual y simbólico) de éstas, a sustituir la realidad (correlato) por dichos constructos mentales. La representación en



Cartagena de Indias, Colombia, 8, 9, y 10 de agosto de 2013

contabilidad se ha referido a asignar constructos (nivel conceptual) a hechos (nivel fáctico), a crear algunos constructos que no tienen correlato fáctico (aunque sí cultural) e, incluso, a recibir críticas porque aún no crea los constructos para reconocer hechos que no son observados, medidos ni expuestos contablemente” (Machado, 2011,p. 161).

En la literatura contable (Machado, 2009, p. 47) se identifican diversas propuestas de representación contable desarrolladas por pensadores contables, tales como:

- La partida doble convencional (Paciolo).
- La contabilidad integral o causal (Gomberg).
- La contabilidad matricial (Sneider y Mattessich).
- La contabilidad vectorial, la contabilidad multidimensional (Ijiri).
- La contabilidad funcional y la contabilidad basada en el análisis circulatorio (García G).

En estas propuestas se reconoce el esfuerzo hecho por innovar en nuevas formas de representación contable, con base en los aportes de otras disciplinas como la informática; pero no se observa reflexión epistemológica, otológica y metodológica del concepto y sus implicaciones teóricas, más bien su preocupación se centra en la aplicación del concepto y el desarrollo técnico del mismo.

En la práctica estas propuestas no han tenido el éxito esperado por sus representantes, pues su formulación y aplicación es compleja, lo que dificulta su generalización en la comunidad contable, esto implica que prefieren continuar con el uso de la metodología convencional identificada como partida doble.

4. Conclusiones

La contabilidad se ocupa de la realidad social, y utiliza la noción de propiedades hemergentes que le permiten especificar el nivel de realidad en la que se acepta algo como real o no, por ejemplo, los constructos ingreso y capital son reales a nivel social.



Si la realidad de que se ocupa la contabilidad es la social, y se acepta que el mundo es dinámico y complejo, entonces, surgen nuevos fenómenos y hechos que se presentan unos observables y otros inobservables, esto dificulta la correspondencia de los constructos con los correlatos facticos.

De acuerdo con Searle (1995), en el realismo el mundo existe independientemente de nuestras representaciones del mismo. Por lo tanto, las representaciones son construcciones humanas del mundo, y para que existan necesitan la presencia del hombre.

La representación contable de los hechos económicos, financieros y sociales, depende del medio o instrumento que se utilice y está condicionada a la mirada del sujeto que representa; esto es la carga axiológica que lo acompaña.

La crisis de representación a la que alude Macintosh *et al* (2000) es de carácter práctico y axiológico, relacionada con los escándalos contables mundiales, más no disciplinal, porque la contabilidad en el momento lo que presenta son desafíos en torno a la representación de los hechos inobservables como los intangibles.

5. Referencias

- Berger, Peter L. y Thomas Luckman [1968]. *La construcción social de la realidad*. Traducción de Silvia Zuleta. Revisión técnica de Maros Giménez Zapiola. Buenos Aires: Amorrortu Editores, S. A., 1968, 235 pp. [Edición original en inglés, 1966].
- Machado Rivera, Marco Antonio [2011]. ,La representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Lúmina*, 12 (enero-diciembre, 2011), pp. 152-171.
- Machado Rivera, Marco Antonio [2010]. ,Crisis de la contabilidad: contexto y dimensiones. *Lúmina*, 10 (enero-diciembre, 2010), pp. 161-174.
- Machado Rivera, Marco Antonio [2009]. ,La representación contable del mundo real. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54 (enero-junio, 2009), pp. 191-203.



- Machado Rivera, Marco Antonio [2009]. ,Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación.' *Actualidad Contable FACES*, 19, 12 (julio-diciembre, 2009), pp. 38-55.
- Macintosh, Norman Belding; Daniel B. Teri Shearer; Daniel B, Thornton; Michael Welker [2000]. ,Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital.' *Accounting, Organizations and Society*, 25, 1 (January, 2000), pp. 13-50.
- Maldonado-Veloza, Fabio [2012]. ,Crisis de la práctica contable vs. Crisis epistemológica de la contabilidad.' *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* (Bogotá), 49 (enero-marzo, 2012), pp. 65-86.
- Mattessich, Richard [2006]. "La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad." Documento del CIECE, Serie "Tecnológicas Sociales", No. 1 (Monograph), Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas (Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2006), 112 pp.
- Maturana, Humberto. [1995]. *La realidad: ¿objetiva o construida? Fundamentos biológicos del conocimiento*. México: Anthopos editorial, Universidad Iberoamericana, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente – ITESO. pp.162.
- M. M. Rosental y P.F. Iudin. [2004]. *Diccionario filosófico*. Bogotá: ediciones universales., 2004. pp. 498.
- Searle, John R. [1995]. *The construction of social reality*. New York: The Free Press (a Division of Simon & Schuster Inc.), 241 pp.