

---

# A CINCUENTA AÑOS DEL POSITIVISMO DE JENSEN Y LA REGULACIÓN CONTABLE: REVISITA EPISTEMOLÓGICA (1976-2026)

---

## **MALDONADO-VELOZA, Fabio**

Doctor en Filosofía,  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales,  
Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.  
**e-mail:** fabio.maldonado@ula.ve  
fabioemv@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0003-2989-7408>

## **CASAL DE ALTUVE, ROSA AURA**

Doctora en Ciencias de la Educación,  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales,  
Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela;  
**e-mail:** rosauracasal@gmail.com  
rosacasal@ula.ve

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-1503-4946>

## **PEÑA GUTIÉRREZ, AURA ELENA**

Doctora en Ciencias de la educación,  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales,  
Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.  
**e-mail:** auraelen59@hotmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-003-0174-4418>

**Recibido:** 01-09-2025

**Revisado:** 30-10-2025

**Aceptado:** 06-01-2026

## RESUMEN

Cincuenta años después del clásico artículo del economista Michael Jensen (1976), cofundador de la teoría de la agencia, considerado como precursor del positivismo contable de la Escuela de Rochester, y que produjo la posterior crítica de Christenson (1983) desde una perspectiva popperiana, lo retomamos y evaluamos en su aniversario desde la confluencia de tres líneas de análisis: [1] ampliar y renovar los criterios de Jensen, [2] ampliar y corregir las objeciones de Christenson a Jensen, y [3] revisar su estatus epistemológico que incorpore otros criterios filosóficos para distinguir entre «problemas» y «metaproblemas» contables. Rastreamos la distinción entre positivismo y normatividad hasta las contribuciones de los economistas Keynes (1890), Hutchinson (1938) y Friedman (1953). Analizamos los dos objetivos cruciales del artículo de Jensen (1976) [1] evaluando el estado “decepcionante” de la teoría contable que encontró en aquel momento y [2] examinando los problemas de la presencia de “grupos de interés” involucrados en la regulación de diversas prácticas contables. Evaluamos la crítica igualmente clásica de Christenson (1983) a Jensen, quien propuso que, para examinar los problemas contables, era preferible distinguir una triple clasificación epistemológica en lugar de la distinción única entre positivismo y normatividad propuesta por Jensen. El problema con la posición de Christenson es que cuando recorremos las respuestas de cada una de estas “vías” tropezamos con obstáculos que van desde deslices que podrían ser calificados como lapsus hasta serios desaciertos y aciertos epistemológicos. Como contribución al debate, ofrecemos indicaciones epistemológicas para examinar el estado de los problemas contables, teniendo en cuenta la importancia de atenerse a la distinción clásica y auténtica de Tarski entre nivel y metanivel, y no confundirla con la distinción entre los aspectos externos e internos de la contabilidad. Aceptamos que distinguir entre nivel y metanivel, entre enunciados teóricos y observacionales, y entre proposiciones fácticas y normativas es crucial, pero sugerimos correcciones importantes a las fortalezas y debilidades de Jensen y Christenson. Finalmente, aportamos otras distinciones epistemológicas importantes que ayudarían a actualizar las herramientas para examinar los problemas contables.

**Palabras clave:** Epistemología contable, filosofía de contabilidad, Michael Jensen, positivismo, positivismo contable.

## **FIFTY YEARS AFTER JENSEN'S POSITIVISM AND THE REGULATION OF ACCOUNTING: AN EPISTEMOLOGICAL REASSESSMENT (1976–2026)**

### **ABSTRACT**

*Fifty years after the publication of economist Michael Jensen's (1976) classic article—widely regarded as foundational to agency theory and as a precursor to the accounting positivism of the Rochester School—and following Christenson's (1983) Popperian critique, this study revisits and reassesses Jensen's contribution on its fiftieth anniversary through the convergence of three lines of analysis: (1) the expansion and renewal of Jensen's original criteria, (2) the extension and refinement of Christenson's objections to Jensen, and (3) the examination of its epistemological status to incorporate alternative philosophical criteria distinguishing accounting “problems” from “meta-problems.” We trace the distinction between positivism and normativity back to the contributions of economists Keynes (1890), Hutchinson (1938), and Friedman (1953). We discuss the two crucial objectives of Jensen's (1976) article [1] by assessing the “disappointing” state of accounting theory he found at the time and [2] by examining the problems of the presence of “interest groups” involved in the regulation of various accounting practices. We evaluate Christenson's (1983) equally classic critique of Jensen, who proposed that, to examine accounting problems, it was*

*preferable to distinguish an epistemological “three-way classification” instead of the single distinction between positivism and normativity proposed by Jensen. We find that the problem with Christenson’s position is that when we go through the answers of each of these “ways” we stumble upon obstacles ranging from slips that could be described as lapses to serious epistemological errors and successes. As a contribution to the debate, we offer epistemological indications for examining the state of accounting problems, taking into account the importance of adhering to Tarski’s classic and authentic distinction between level and meta-level, and not confusing it with the distinction between the external and internal aspects of accounting. We accept that distinguishing between level and meta-level, between theoretical and observational statements, and between factual and normative propositions is crucial, but we suggest important corrections to the strengths and weaknesses of both Jensen and Christenson. Finally, we contribute other important epistemological distinctions that would help update the tools for examining accounting problems.*

**Keywords:** *Philosophy of accounting, Michael Jensen, positivism, accounting positivism.*

## 1. El artículo del economista Michael Jensen (1976) como precursor del positivismo contable.

El efecto corrosivo de la excesiva “contaminación” de normatividad que siempre ha individualizado a la contabilidad fue un motivo histórico del cual brotó la tendencia positivista de la Escuela de Rochester en 1976. Se trató de una pura reacción. Esta necesidad de “huir” del exceso de normatividad fue la justificación epistemológica para iniciar la búsqueda de un cuerpo de enunciados contables que fuera mucho más “objetivo,” “verificable,” “científico” y “positivo” según el artículo clásico del economista Michael C. Jensen (1976) con el que se inauguró la escuela. Sin embargo, Watts y Zimmerman (1990) otorgaron crédito a los artículos de Ball y Brown (1968) y Beaver (1968) como precursores de la escuela en la década de 1960.

A la publicación de Michael C. Jensen (1939-2024) le siguieron los artículos de Watts y Zimmerman (1978, 1979 y 1990) también incluidos entre los iniciadores de la escuela. El artículo de 1978 partió de la premisa de que la teoría positiva contable era un componente crucial para explicar la práctica contable y contribuyó a la generación de toda una literatura contable “positiva.” Evaluado doce años después, en 1990 Watts y Zimmerman consideraron que este artículo permitió descubrir la importancia de los costos de contratación y el descubrimiento de regularidades empíricas desconocidas antes.

En contraste, el artículo de 1979 no produjo un debate productivo según los mismos autores.

Por ese motivo, la publicación de 1990 intentó suprimir conceptos erróneos presentes en ese debate y sugirió tres formas para mejorar la investigación positiva en la elección contable: [1] mejorar los vínculos entre la teoría y las pruebas empíricas, [2] desarrollar modelos para reconocer la endogeneidad entre las variables de las regresiones y [3] reducir los errores de medición de las variables dependientes e

independientes en las regresiones.

## 2. El positivismo económico como fuente del positivismo contable

### 2.1. John Neville Keynes (1890)

La distinción entre *lo que es* (ciencia positiva) y *lo que debería ser* (ciencia normativa, regulativa) ingresó a la contabilidad por vía de la teoría económica con la distinción entre economía *positiva* (“abstracta y deductiva,” Keynes, 1999, p. 11; “actual,” p. 20) y economía *normativa* (“ética, realista e inductiva,” “ideal,” *ibidem*) expuesta de manera sistemática por el economista inglés John Neville Keynes (1852-1949) en 1890:

Tal como se utilizan aquí los términos, una ciencia positiva puede definirse como un cuerpo de conocimiento sistematizado acerca de lo que es [*concerning what is*]; una ciencia normativa o regulativa como un cuerpo de conocimiento sistematizado relacionado con criterios de lo que debería ser [*of what ought to be*] y, por tanto, relacionada con el ideal a diferencia de lo real; un arte como un sistema de reglas para el logro de un fin dado. (los énfasis sin corchetes son del original, Keynes, 1999, p. 22)

De ahí nació la distinción entre los objetivos de ambos tipos de ciencia; una descubre *regularidades* de los hechos económicos y la otra determina *preceptos*: “El objeto de una ciencia positiva es el establecimiento de uniformidades, el de una ciencia normativa la determinación de ideales, el de un arte la formulación de *preceptos*” (énfasis en el original, Keynes, 1999, p. 22).

Keynes se formuló las preguntas correspondientes para clarificar la distinción: ¿Trata de lo real o de lo ideal? ¿Es una ciencia positiva dedicada exclusivamente a la investigación de uniformidades, o es un arte cuyo objetivo es determinar reglas prácticas de acción?” (Keynes, 1999, p. 20).

En esta línea, la ciencia positiva trata de

lo real, de “lo que es”, de lo actual, investiga uniformidades y es una ciencia deductiva y abstracta. La ciencia normativa trata de lo “ideal”, de lo “que debería ser”; es ética, regulativa, realista e inductiva, es un arte, formula preceptos. Formula reglas prácticas de acción.

## 2.2 Terence Hutchinson (1938)

El libro de Terence Hutchinson (1938) también incluyó en el Capítulo V (Sección 4) la distinción entre lo positivo y lo normativo. Citando a Schlick, Hutchinson aseveró que “al menos para los científicos” la controversia entre ambos términos estaba “prácticamente resuelta” y propuso como criterio el “de la comprobabilidad empírica concebible” (1938, pp. 153-154). Podríamos decir que semejante distinción no fue un asunto que le quitara mucho el sueño a Hutchinson.

Incluso hizo una notable aclaración en cuanto a que se podrían utilizar algunos términos como «población óptima» y «empresa óptima» con “tintes «normativos», pues explicó que, aun así, se les podría dar un “contenido preciso y empíricamente comprobable” como por ejemplo que tienen “costos medios mínimos” (Hutchinson, 1938, p. 154).

El clásico artículo de Friedman de 1953 que discutiremos enseguida no citó a Hutchinson.

## 2.3 Milton Friedman (1953)

Posteriormente, en 1953 el economista estadounidense Milton Friedman (1912-2006) y premio Nobel en Ciencias Económicas (1976) expandió y explicó de manera todavía más sistemática la distinción de Keynes en su famoso artículo titulado “La metodología de la economía positiva” que incorporó en su hoy clásico libro *Ensayos sobre economía positiva* (1967).

Friedman postuló la independencia de los enunciados de la economía positiva de los de la economía normativa en relación con los valores: “La economía positiva es, en principio, *independiente de cualquier*

*posición ética o cualesquiera juicios normativos*. Como dice Keynes, se refiere a «lo que es», no a lo «que debería ser»” (énfasis añadido, Friedman, 1967, p. 10).

El diluvio las críticas que suscitó esta afirmación de Friedman consideró que era cuestionable suponer enunciados teóricos en las ciencias sociales desprovistos de valores (véase, por ejemplo, Hines, 1988).

El contraste continúa:

Por otro lado, la Economía Normativa y el arte de la economía *no pueden ser independientes de la Economía Positiva*. Cualquier conclusión política se basa necesariamente sobre una predicción acerca de las consecuencias de hacer una cosa en lugar de otra, predicción que debe estar basada —implícita o explícitamente— en la Economía Positiva. (énfasis añadido, Friedman, 1967, p. 11)

El *objetivo* de la ciencia positiva es desarrollar “teorías” o “hipótesis” que ofrezcan “predicciones válidas y con sentido” acerca de “fenómenos todavía no observados”:

El objetivo último de una ciencia positiva es el desarrollo de una «teoría» o «hipótesis» que *ofrezca predicciones válidas y con sentido* (es decir, que no tengan un carácter truísta) acerca de los fenómenos todavía no observados. (énfasis añadido, Friedman, 1967, p. 13)

La epistemología de Friedman llevó hasta las últimas consecuencias el papel de *las predicciones* y aseveró que la tarea crucial de la economía positiva

reside en suministrar un sistema de generalizaciones que pueda utilizarse para hacer predicciones correctas acerca de las consecuencias de cualquier cambio en las circunstancias. Su funcionamiento ha de ser juzgado por *la precisión, alcance y conformidad de las predicciones* que suministra con la experiencia. (énfasis añadidos, p. 10)

En consecuencia, la teoría “carece de

contenido sustantivo” y es un “conjunto de tautologías.” Su función es similar a la de un “archivo”: sirve para registrar el “material empírico organizado,” para facilitar su conocimiento y para proporcionar los criterios por los cuales el conocimiento debe ser “juzgado” como apropiado para el archivo (Friedman, 1967, p. 13).

De esta manera, Friedman supone — de manera acrítica— que hay enunciados positivos desprovistos de valores, que esos enunciados son aceptados de una manera dominante. Sin embargo, habría que considerar que esos enunciados de lo que es, enfrentan enunciados y teorías rivales. Hay otros enunciados que podrían ser considerados como positivistas y, sin embargo, son rivales entre sí.

Hay cierta ingenuidad en ese falso consenso, pues pareciera que estuviera dando cuenta de un único cuerpo de enunciados positivos y no de varios otros candidatos.

Sin embargo, rastrear estas distinciones cruciales hasta Keynes y Friedman es importante, pues forma parte de la distinción entre la teoría contable (que debería ser positiva) y la contabilidad normativa en el artículo de Jensen.

Esta influenciada distinción era la que tenía en mente Jensen cuando escribió su artículo de 1976. Y, posiblemente fue la que lo inspiró para emprender su cruzada para distinguir entre enunciados contables teóricos y enunciados normativos: había que minimizar los normativos en la teoría contable.

Dado que el positivismo también se asocia con el positivismo lógico en el área de la epistemología general, y dado que Popper proclamó haber sido el responsable de haberlo “matado” (1977), hoy en día el uso de esa terminología es considerado como obsoleto. Por ello, reacciones a la vinculación del positivismo contable con el positivismo lógico no tardarían en llegar.

Así fue en contabilidad, Christenson (1983) consideró que los términos “ciencia

positiva” y “teoría positiva” son “engañosos” [*misleading*] y que “deberían abandonarse.” En su lugar, propuso que el término que debería usarse debería ser el de “empírico” cuando se trate de disciplinas cuyos constructos son proposiciones de hecho como la química o la contabilidad.

Sin embargo, y como afirmó Imre Lakatos, la historia de la ciencia está plagada de teorías falsadas, pero con algo particular: que algunos elementos de la falsabilidad sobreviven, pues los científicos son tenaces, no se rinden tan fácilmente a las refutaciones y se aferran a lo que denominó heurística positiva (1978). También Kuhn llamó a las refutaciones “anomalías” y los científicos aprenden a convivir con ellas (1996).

Las afirmaciones de Lakatos y Kuhn son ejemplos de la propia historia de la ciencia. Con todos los problemas epistemológicos de Friedman y con los graves problemas de la epistemología del positivismo lógico al haber exagerado que los únicos enunciados científicos eran aquellos que fueran verificables, es lícito afirmar que la distinción *haya sobrevivido* con todos los defectos que implica, pues *conserva la habilidad* para explicar el desarrollo de la contabilidad.

En la contabilidad ocurrió lo mismo: el artículo de Jensen aceptó la relativa abundancia de teorías contables (supuestamente positivas) y aceptó que en medio de “tantas” teorías, no se había logrado un consenso sobre cuál o cuáles de ellas serían las mejoras candidatas para prevalecer en las explicaciones y predicciones de los hechos contables. Hay que tener en cuenta que la dificultad de estas teorías rivales en contabilidad, además, tiene un severo inconveniente: la relación entre teorías contables y la normatividad de la práctica contable.

Si aceptamos la afirmación de Friedman en cuanto a que la normatividad depende del positivismo y le añadimos el componente contable de que la práctica contable es un componente crucial de la disciplina, entonces podemos inferir la obligada y necesaria reacción de los contadores a las *tantas y variadas* prácticas contables: había

que hacer algo para evitar la difuminación de tantas prácticas. Fue en este contexto intelectual en el que nació el artículo de Jensen.

Si bien es cierto, que en el aspecto teórico los académicos estamos acostumbrados a lidiar con rivalidad de constructos, en cuanto a la diversidad de prácticas contables no solo los contadores no pueden acostumbrarse a lidiar con prácticas distintas, sino que las encuentran inaceptables.

A la *tolerancia teórica*, se opone una *intolerancia práctica*.

Esta intolerancia es la que explica la justificación histórica de una regulación contable y con ella, se añade a las otras dos que identificaremos más adelante: la epistemológica (un mismo constructo debería representar un mismo hecho) y la económica (reduce costos de información).

La falta de uniformización de las prácticas contables sería un “crimen” contable. Negarse a esa armonización es ingenuo y, como es obvio, aceptar esa regulación no implica un ingenuo consenso.

#### 2.4. Las objeciones a la teoría epistemológica de Milton Friedman: Su instrumentalismo

Un segundo aspecto de la teoría epistemológica de Friedman, y quizás mucho más controversial en el seno de la teoría económica, fue su afirmación de que los famosos supuestos que los economistas acostumbran a postular no necesitan ser “reales” ni “realistas.” Es decir, cuando los economistas suponemos que los agentes son racionales, que tienen información perfecta, o que los mercados son perfectos, para Friedman no importa si esos supuestos son verdaderos, falsos, reales o irreales.

¿Por qué? Porque su estatus de verdaderos o falsos, de reales o irreales, es irrelevante para la validez de la teoría económica.

¿Por qué? Porque lo que importa entender es que las teorías económicas *no nacieron*

*para explicar, sino para predecir*. La utilidad de las teorías consiste en que son útiles para predecir. Es su función. Su objetivo.

Son meros instrumentos.

Si hay alguien quien haya objetado de manera formidable las propuestas epistemológicas del instrumentalismo, ha sido Karl Popper. Veamos su definición de instrumentalismo: “me refiero a la doctrina según la cual una teoría científica, como la de Newton, Einstein o Schrödinger, *debe interpretarse como un instrumento, y nada más*, para la deducción de predicciones de eventos futuros (especialmente mediciones) y para otras aplicaciones prácticas” (énfasis en el original, Popper, 1966, p. 112).

Para Popper, esta postura implica que una teoría científica no “debe interpretarse” como una “conjetura genuina sobre la estructura del mundo” ni tampoco como “un intento genuino de describir ciertos aspectos de nuestro mundo”

Visto el instrumentalismo de Friedman desde la crítica de Popper, el economista degradó —incluso eliminó— el estatus epistemológico de las teorías científicas como verdaderas o falsas y lo sustituyó por la *utilidad* de los supuestos, por la *eficiencia de las predicciones*, por su *uso utilitario para predecir*: “La doctrina instrumentalista implica que las teorías científicas pueden ser más o menos útiles y más o menos eficientes; pero niega que puedan, como los enunciados descriptivos, ser verdaderas o falsas” (Popper, 1966, p. 112).

Para Popper, esas teorías dejan de ser “verdaderos descubrimientos.” Son artefactos, artilugios, y la ciencia termina siendo tan solo como “una actividad de fabricación de artefactos,” de “plomaría glorificada,” de “fontanería glorificada”: “En el mundo de las apariencias, en el mundo sin enigmas, no hay cabida para verdaderos descubrimientos científicos” (Popper, 1966, p. 112).

Por el lado de la teoría económica, los trabajos de Bruce J. Caldwell (1980), Alexander Rosenberg (1972), Tjalling

Koopmans (1957), Eugene Rotwein (1959), Paul Samuelson y Herbert Simon (ver Archibald, Simon and Samuelson (1963) son importantes en sus críticas a Friedman.

### 3. Los dos objetivos del artículo de Jensen (1976)

La importación de la distinción entre positivismo y normatividad a la contabilidad no fue casual, pues su masiva presencia en la economía era conocida por Jensen, que era un economista. El mismo título del artículo de Jensen (1976) (“Reflexiones sobre la investigación contable y la regulación de la contabilidad”) anunció los dos objetivos que se propuso Jensen: primero, evaluar de manera crítica el estado de la investigación contable y, segundo, analizar las tendencias en la regulación de la práctica contable de la época (1976). Examinaremos ambos objetivos.

#### 3.1. Evaluar el estado de la investigación contable (primer objetivo): “Es decepcionante”

##### 3.1.1. La investigación contable: “Es poco científica”

En cuanto al primer objetivo —la evaluación crítica de la investigación contable de la época— Jensen se mostró bastante decepcionado, pues consideró que la investigación contable “con una o dos excepciones” era “poco científica (Jensen, p. 2). Y no fue ambiguo en la respuesta a la forzosa pregunta: “¿Por qué? Porque el enfoque de esta investigación ha sido predominantemente *normativo y definitorio*” (énfasis añadidos, Jensen, 1978, p. 2). Sin embargo, Jensen dosificó la acusación de que las teorías estaban ausentes en la contabilidad y proporcionó un inventario de la producción de “teorías”. El autor listó como ejemplos las obras de Edwards y Bell (1961), Sprouse y Moonitz (1962), Chambers (1966), ASOBAT (1966), Ijiri (1967) y Sterling (1970).

Al elaborar el escrutinio, Jensen estaba admitiendo que no es que la contabilidad “carezca de teorías”, sino que el término “teoría” llega a “significar proposición normativa”. Desde este punto de vista, Jensen estaba oponiendo teoría *positiva* contable

a *normatividad* contable: “La escasez de teoría positiva explica la casi total ausencia de impacto de la investigación contable normativa en la práctica profesional” (1976, p. 1).

Esta penuria de enunciados universales puede ilustrarse en los “llamados textos de teoría contable”, pues según Jensen “se dedican casi exclusivamente” al análisis del tipo “qué debería hacerse”. Es decir, son “teorías” que “no pretenden explicar fenómenos existentes” (Jensen, 1976, p. 2).

Más adelante, se presentarán las listas de enunciados normativos y enunciados teóricos que ofrece Jensen como ejemplos.

##### 3.1.2. Las objeciones de Christenson (1983) al artículo de Jensen (es una división de “una vía”) y su solución de “tres vías”

En 1983 Charles Christenson (Universidad de Harvard) reaccionó al artículo de Jensen. La objeción estuvo cargada de la epistemología popperiana. Según Christenson, afirmar, como lo hizo Jensen, y aceptar la distinción entre “lo que es” y “lo que debería ser” de Keynes y Friedman, tiene el inconveniente de dejar por fuera un componente crucial para caracterizar lo que es una teoría empírica.

Para Christenson, defender que la ciencia empírica (positiva) se basa en “lo real”, en “lo que es”, es insuficiente, pues deja por fuera el componente crucial de la epistemología popperiana: la falsabilidad. Y, para la epistemología de Popper, la base de la crítica de Christenson, cuando los miembros del positivismo lógico enfatizaron en exceso el papel de la verificabilidad, “lo que es” quedó determinado por aquellos enunciados que cumplieran con el requisito de la verificabilidad.

Una objeción central desde el punto de vista de Popper contra el positivismo lógico fue que su criterio verificacionista no tomó en cuenta el *elemento dinámico* de las teorías. Digamos que ellas no nacen “adultas”; nacen “bebés”. Nacen como hipótesis que no han sido contrastadas aún. En consecuencia, si el criterio verificacionista del positivismo

fuera válido, no habría leyes científicas, pues cuando ellas eran bebés han debido ser rechazadas por no ser verificables.

Según el positivismo lógico, en la prematura etapa de las teorías, antes de llegar a ser “maduras,” antes de llegar a ser hipótesis contrastadas, habríamos tenido que “matar a esos bebés,” pues todavía no habían logrado ser verificadas. No se les habría dado oportunidad alguna. Entre otros argumentos, este es uno de los motivos por los cuales Popper pasó a defender la falsabilidad.

Se entiende así, por qué Christenson interpretó y usó este criterio popperiano para objetar la perspectiva positivista contable de Jensen, pues la falsabilidad implica que las teorías “positivas” en realidad no tratan únicamente con “lo que es,” con los “hechos reales,” pues también tienen “un alcance negativo” (Christenson, 1983).

Los componentes “negativos” son aquellos que la teoría “prohíbe.” Al formar parte de una teoría empírica, la recomendación de Christenson sería apropiada, pues la teoría empírica incluye la parte “positiva” (“lo que es”) y la parte negativa (la falsabilidad).

Después de considerar que había que incluir la falsabilidad, Christenson dio un paso adicional para criticar el positivismo

de Jensen: de una clasificación de “una vía” (positivo-normativo) de Keynes, Friedman y Jensen, Christenson pasó a una clasificación de “tres vías”: [1] ¿problema o metaproblema? [2] ¿proposición o propuesta? [3] ¿proposición observacional o teórica).

Dado que la solución de Christenson para resolver el problema de la distinción de “una vía” es epistemológica y, para ser más específicos, es popperiana, vamos a expandir las tres preguntas que corresponden a la clasificación de “tres vías.”

El problema con la posición de Christenson es que cuando recorremos las respuestas de cada una de estas “vías” tropezamos con obstáculos que van desde deslices que podrían ser calificados como *lapses* hasta serios desaciertos y aciertos epistemológicos.

Para entender las partes correctas e incorrectas de las objeciones de Christenson a Jensen, el propio Christenson resumió las tres vías que serían mucho más viables que la “mono” vía de Jensen. Lo hizo en un cuadro titulado “Una taxonomía de los problemas contables” y reproducida aquí como Cuadro 1. En esta reproducción hemos incluido las letras A, B, C, D, E, F, y G en las celdas originales para facilitar la exposición sobre Christenson.

**Cuadro 1. Taxonomía (original) de los problemas contables según Christenson (1983)**

Nivel del problema	Carácter de la resolución del problema		
	Proposición		Propuesta
	Observacional	Teórica	
Nivel Primario (entidades contables) [A]	Contadores practicantes [B]	Algunos contadores teóricos [C]	Gerentes de las entidades [D]
Metanivel (contadores, gerentes y usuarios) [E]	Historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad (tales como los de la Escuela de Rochester) [F]		Metodólogos (la mayor parte de los contadores “teóricos”) [G]

**Fuente:** Taxonomía original de los problemas contables según Christenson (1983). La única diferencia entre la elaboración de Christenson y la reproducción de aquí es que hemos añadido las letras A, B, C, D, E, F, y G en algunas celdas para facilitar la discusión.

El cuadro 2 expande nuestras objeciones a Christenson y la figura 1 resumirá la actualización que se sugiere para entender una taxonomía de los problemas contables.

Examinemos las tres vías que propuso Christenson, así como los aciertos y desaciertos de las tres vías.

### 3.1.3. Aciertos y desaciertos de Christenson (1983) en su respuesta a Jensen (1976)

#### [A] Primera pregunta (“vía”): ¿Problema o metaproblema?

La primera pregunta que sugirió Christenson para estudiar los problemas contables consiste en determinar si ellos se tratan de cuestiones propias de la contabilidad, “problemas”, o si se tratan de “metaproblemas”. Es legítimo aceptar que en el terreno de la epistemología siempre ha sido útil y productiva esta distinción. Sin embargo, cuando Christenson pasa a identificar y explicar ambos niveles, comienzan varias inconsistencias.

En el cuadro 1 la distinción de Christenson entre problema y metaproblema está representada por la fila del “Nivel primario” (celdas A, B, C y D) y la del “Metanivel” (celdas E, F y D). Hay un primer desacuerdo en todas las celdas: Christenson siempre hace referencia a “personas” o “entidades contables”. Como notaremos más adelante, ese no es el criterio ni la definición que, desde Tarski, se ha introducido en filosofía para distinguir entre nivel y metanivel.

En la fila del “Nivel primario” es cierto que los estados financieros de una entidad contables son “proposiciones observacionales”, pues son enunciados básicos (celda B). Según Christenson, ¿quiénes producen esos estados financieros? Y responde que son los contadores en ejercicio, los que los elaboran, los que los verifican; los “contadores practicantes” (celda B). Para elaborar los estados financieros, ellos se basan en el análisis de las transacciones reales de entidad y les asignan enunciados observacionales. En consecuencia, es cierto que los contadores practicantes producen

enunciados observacionales. También es cierto que los enunciados observacionales pertenecen al nivel primario.

El “nivel primario” de Christenson no es el mismo “nivel primario” de Tarski, pues el último lo llama “nivel” para diferenciarlo del “metanivel”, pero en una lectura cuidadosa de Christenson, aquí la diferencia de los nombres es irrelevante, pues durante gran parte de su artículo entiende el “nivel primario” como “nivel” tarskiano. En su debido momento, destacaremos los momentos durante los cuales Christenson se separa de manera indebida de Tarski. Para él, el responsable de haber propuesto el metanivel, lo que hay que examinar en el nivel “primario”, en el “nivel” es la *representación* de esos enunciados: los hechos, las transacciones reales. Es una relación de referencia entre enunciados y hechos.

Sin embargo, comienzan los problemas de Christenson: ¿debemos aceptar su criterio? ¿El nivel “primario” son los contadores practicantes? No. Para Tarski el nivel primario es una *relación* entre enunciados observacionales y operaciones reales. Que los practicantes las representen es secundario.

Un segundo desacuerdo nace del primero y Christenson lo extiende: considerar a las personas y “entidades contables” como *el criterio* de inclusión en el “nivel primario”.

Según él, ese nivel está constituido por “entidades contables” (celda A), personas practicantes (celda B), “algunos contadores teóricos” (celda C) y “gerentes de las entidades” (celda D). Como observaremos en seguida, el criterio de inclusión en el nivel primario y el criterio para distinguirlo del metanivel no es según la presencia de personas o firmas contables.

En la celda C Christenson incluyó “algunos contadores teóricos” y son aquellos que están interesados “en construir teorías predictivas” como el FASB. De nuevo, Christenson se enfoca en personas u organismos.

En la celda D ocurre lo mismo: incluye a los “gerentes de las entidades” y considera

que “los administradores de una entidad contable se preocupan por cómo deben ser las transacciones de la entidad (a diferencia de su representación contable). El error continúa con el énfasis en personas.

Por el lado del metanivel (celdas E, F y G en el Cuadro 1), los aprietos continúan hacia un tercer desacierto, pues Christenson considera que sus componentes son “contadores, gerentes y usuarios” (celda E), “historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad” (celda F) y los “metodólogos (la mayor parte de los contadores ‘teóricos’)” (celda G). Continúa con el criterio erróneo de segmentación: también son personas.

En la celda E, la que comienza identificando el metanivel, Christenson incluye a “los contadores, gerentes y usuarios. Este cuarto desacierto consiste en obviar el criterio para que un discurso “ascienda de manera semántica” hacia el nivel: que el discurso debe ser producido por quienes están ejerciendo una actividad específica: “filosofar.” Si esas personas no piensan la contabilidad desde el punto de vista filosófico, entonces no pueden formar parte del metanivel. Es obvio que ninguno de ellos “filosofa.” Es rebatible que todos los contadores o que los gerentes y, mucho menos, los usuarios, ejerzan una filosofía de la contabilidad y que podamos incluirlos en un metanivel.

En la celda F, cuando Christenson afirma que los “historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad” forman parte del metanivel también es un quinto error. Como observaremos más adelante, estos agentes examinan la contabilidad desde aspectos externos y, al hacerlo, tampoco podemos incluirlos en el metanivel.

Así que no es apropiado incluir en un mismo subconjunto a quienes tienen interés en la filosofía junto con quienes no tienen ese interés.

El inconveniente con esta distinción entre nivel “primario” y “metanivel” es que no es la paradigmática que fuera propuesta de manera sistemática por Tarski en 1935, pues para él lo que diferencia el “nivel primario”

del metanivel no son los tipos de personas, sino *lo que* esas personas examinan como *objeto de estudio*.

En la celda F, Christenson afirma que parte del grupo de “historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad” son “tales como los de la Escuela de Rochester”.

Este es un sexto desacierto. Los historiadores y sociólogos de la contabilidad *no filosofan*, lo que hacen es estudiar aspectos externos a la contabilidad; que haya economistas (como Jensen) que hayan incursionado la epistemología contable no implica que sean ejemplos que ilustren el ejercicio de los “historiadores y sociólogos de la contabilidad”.

Por el contrario, lo que individualizó el artículo del economista Jensen en 1976 no fue la circunstancia “accidental” de que fuera un economista (pudo haber sido un filósofo o incluso un contador), sino que, *como economista*, “pensó” los problemas contables, “lo epistemológo” y, al hacerlo, “se comportó como filósofo de la contabilidad”; como “epistemólogo de la contabilidad”; *no como economista*.

La distinción que Jensen propuso entre positivismo y normatividad no pertenece el ámbito económico, sino al epistemológico, pues lo que hizo fue caracterizar enunciados de la contabilidad y la economía; no hechos de la contabilidad y la economía ni relaciones de referencia entre esos enunciados y los hechos contables y económicos. Así que es incorrecto que Christenson incluya a “los de la Escuela de Rochester” en el mismo subconjunto de los “historiadores y sociólogos de la contabilidad”.

También hay que notar que otras contribuciones del economista Jensen a otros aspectos económicos como han sido los de la gobernanza corporativa, la teoría de la firma y la economía de las organizaciones implican “sacarlo” de la epistemología y colocarlo en *el estudio de la economía y las organizaciones* como nivel primario; *no como metanivel*.

El ejemplo de Jensen como economista y

como filósofo de la contabilidad ilustra lo usual en toda profesión: que un mismo economista (contador, biólogo o físico) pueda ejercer su papel de economista (contador, biólogo o físico) en el nivel primario y, además pueda ejercer su papel como epistemólogo, en cuyo caso “sale” del nivel primario y pasa a “ejercer” sus funciones de filósofo de la contabilidad (de la biología o de la física).

Como es obvio, un filósofo profesional también puede incursionar como filósofo de la ciencia, de la física, de la biología, de la economía o de la contabilidad.

En la celda G (Cuadro 1), que ilustra quiénes formulan “propuestas”, Christenson incluyó únicamente a los contadores metodólogos (la mayoría de los contadores “teóricos”).

Si por “metodólogos” entendemos “epistemólogos”, como a veces ocurre en el lenguaje no especializado de la filosofía, la inclusión de ellos es correcta y apropiada. También es cierto que un subconjunto de ellos está constituido por los contadores “teóricos”, pues son ellos los mejores candidatos a filosofar. Es difícil imaginar a un contador “practicante” que se preocupe por problemas teóricos y, mucho menos, que se preocupe por problemas filosóficos de la contabilidad.

Sin embargo, el paso adicional que dio Christenson no es viable y es bastante dudoso porque es difícil defender que los contadores teóricos que estos “teóricos” sean una “mayoría.”

Examinada esta desproporción desde la experiencia de la academia, podríamos afirmar lo contrario y decir, más bien, que algunos de los contadores “teóricos” son los mejores candidatos y son los más interesados en cuestiones epistemológicas. En consecuencia, podemos afirmar que son una *minoría*. No una mayoría, en una séptima observación.

Cuando nos situamos en *el terreno propio de la contabilidad*, con todo el papel como disciplina de constructos que explican y predicen hechos contables, es decir,

como relación entre constructos contables y hechos, el mismo Christenson denominó esta relación como “nivel primario” [*primary level*], “problemas del nivel primario” [*primary level problems*], “teorías de primer nivel” [*primary-level theories*] (Christenson, 1983, *passim*) dando a entender que es “el nivel” en el que se encuentran todas las ciencias (celdas A, B, C y D del Cuadro 1).

Veamos otras partes correctas: es cierto que la teoría contable —situada en el nivel primario— es coherente con el uso de las ciencias establecidas: “Esto es coherente con el uso en las ciencias establecidas: la teoría química consiste en proposiciones sobre el comportamiento de las entidades químicas (moléculas y átomos), no sobre el comportamiento de los químicos” (énfasis añadidos, Christenson, 1983, p. 6).

Esto es correcto. Los constructos de las ciencias “establecidas” son proposiciones sobre el comportamiento de entidades fácticas. También es correcto afirmar que no tratan sobre el comportamiento de los científicos.

Hasta aquí no hay problema. Los textos de las ciencias siempre están en el nivel primario y esta es la definición correcta que siempre hay que tener en cuenta. No la anterior en la que Christenson la caracteriza como aquella conformada por las entidades contables del nivel primario.

En cuanto a la celda F (Cuadro 1), Christenson cree que el discurso de la Escuela de Rochester describe, predice y explica el comportamiento de los contadores y gerentes (son “personas responsables de la descripción de las entidades contables”, p. 3). Como observaremos, ellos son los miembros de la segunda columna de la lista de las preguntas positivas.

El inconveniente es que los motivos de los gerentes son de naturaleza muy distinta a los motivos de los filósofos de la contabilidad. No son similares como afirma Christenson al incluirlos en el mismo plano (Celda E) junto con los miembros de la Escuela de Rochester (Celda F).

Aquí viene el giro que muestra el octavo desierto de Christenson: si la respuesta que ofrecen las celdas E y F (Cuadro 1) se enfoca en los motivos epistemológicos que explicaron las decisiones, estamos hablando de *filosofía de la contabilidad*, por ejemplo, y las preguntas que semejante investigación exigiría serían: ¿acaso había ventajas epistemológicas para preferir una representación en lugar de otra? ¿Por qué los contadores no usaron otros constructos? ¿Cuáles factores filosóficos y representacionales afectaron la decisión de usar esos constructos y no otros o esa práctica contable?

No es lo mismo: [1] lo que hacen los contadores con los constructos contables (propios del metanivel) que [2] lo que hacen los gerentes con la información producida por los contadores (propios de los aspectos externos a la contabilidad). Por ejemplo, los actos corruptos son ejemplos de lo que algunos contadores hacen con los constructos al “ocultarlos” o “inflarlos” de manera deliberada.

Christenson llega a eliminar esta distinción y termina mezclando ambos: gerentes y contadores. No. No es lo mismo.

*[B] Segunda pregunta (“vía”):  
¿Proposición o propuesta?*

La segunda dicotomía que propuso Christenson es que hay que distinguir entre proposiciones —que son cuestiones de hecho— y propuestas que son cuestiones de valores. Esta distinción implica que en lugar de hablarse de términos engañosos como “ciencia positiva” y teoría “positiva,” él consideró que deberían usarse los términos sustitutos “proposiciones” y “propuestas” y usar el término de ciencias “empíricas” para aquellas cuyo universo son proposiciones:

*Como alternativa a la distinción entre positivo y normativo, utilizaré, por tanto, lo que Popper [1966, vol. ii, p. 383] ha denominado el dualismo de «proposiciones, que enuncian hechos, y propuestas, que proponen políticas, incluidos principios o estándares de*

*política».* (p. 4)

En el inventario de la literatura contable, Christenson encontró que la lista de Jensen sobre las cuestiones normativas se enfoca casi enteramente en ejemplos como los que ilustraremos en seguida. Christenson prefiere el término “propuestas” [*proposals*], pues sugiere “políticas,” que incluyen “principios o estándares de política” y, además, sugieren cuestiones “de valor.” Esta es la lista:

“Preguntas” normativas

- [1] ¿Cómo deben tratarse los arrendamientos financieros [*leases*] en el balance general [*balance sheet*]?
- [2] ¿Deben utilizarse valores de reposición (o liquidación) en el balance general y en los estados de resultados?
- [3] ¿Cómo se deben contabilizar los cambios en los niveles de precios?
- [4] ¿Cómo se deben contabilizar las fluctuaciones en los tipos de cambio las empresas con intereses en el extranjero?
- [5] ¿Cómo se deben valorar los inventarios?
- [6] ¿Qué se debe informar en los estados financieros anuales?
- [7] ¿Deben auditarse los estados financieros intermedios?
- [8] ¿Cómo deben tratarse las participaciones minoritarias en filiales en los estados consolidados? (Jensen, 1976, pp. 2-3).

Para Christenson, los responsables de diseñar estas propuestas son los gerentes de las entidades. Incluso, Jensen afirmó que lo que se conocía como teoría contable era “inútil para intentar responder preguntas positivas sobre la práctica contable” y proporcionó los siguientes ejemplos:

Preguntas “positivas”

- [1] Existe un amplio debate en la literatura sobre las “necesidades” de quienes

utilizan informes contables. ¿Por qué se presta poca o ninguna atención a las necesidades de los proveedores de informes contables? ¿Cuáles son las fuerzas de la oferta y qué impacto tienen en las prácticas contables?

- [2] ¿Por qué la mayoría de las empresas continúan asignando gastos generales a los centros de desempeño?
- [3] ¿Por qué las empresas cambian las técnicas contables?
- [4] ¿Por qué las empresas cambian de auditor?
- [5] ¿Por qué la profesión contable ha sido maldecida con un fuerte sesgo autoritario, resultando en el establecimiento de organismos profesionales como CAP, APB y FASB para decidir sobre “técnicas contables generalmente aceptadas”?
- [6] ¿Cómo han influido las regulaciones y sentencias judiciales en la práctica contable?
- [7] ¿Por qué las empresas continúan utilizando la depreciación del costo histórico para fines distintos a los impositivos?
- [8] ¿Por qué las firmas de contabilidad pública se organizan como sociedades?
- [9] ¿Por qué la contabilidad de fondos es tan diferente de la contabilidad corporativa?
- [10] ¿Qué impacto ha tenido el procedimiento de certificación de CPA en la práctica de la contabilidad y en la investigación en contabilidad?
- [11] ¿Cuáles han sido los efectos sobre el enfoque de la investigación de los programas educativos de contabilidad que requieren que los profesores dediquen un esfuerzo sustancial a enseñar material orientado institucionalmente y destinado al examen de CPA?

[12] ¿Por qué el campo de la contabilidad pone un énfasis en el “profesionalismo” y la “ética profesional”? (Jensen, 1976, pp. 3-4).

Como consecuencia, y según Jensen, los aspectos contables, saturados de normatividad, son los responsables del estatus “poco científico” de la contabilidad. Por ello, Christenson prefiere denominarlos “propuestas”.

En los comentarios de Christenson (1983) sobre estas listas, él las calificó de preguntas o cuestiones “normativas,” “descripción de *entidades contables* (énfasis en el original)” o “entidades contables” y las incluyó en el “nivel primario” (ver Cuadro 1).

En el artículo original de Jensen (1976), él las denominó cuestiones o “preguntas de naturaleza ‘qué se debe hacer’” y, por ello, consideró, de manera apropiada que “estas teorías no explican fenómenos existentes” (énfasis añadido), pues un inconveniente de ellas y de los “así llamados textos de teoría contable” es la persistente presencia de cuestiones normativas, de cuestiones sobre “lo que debería ser.”

Podemos decir que ellas no están en lo que Christenson llamó “el nivel primario,” pero tampoco podríamos decir que estén en el metanivel (no son filosofía). Quizás por ello es que más tarde Christenson las colocará en otro “nivel”: en el de las “propuestas” (ver el Cuadro 1).

En relación con la segunda lista de Jensen —la de las cuestiones o preguntas “positivas”— Jensen las llamó cuestiones o “preguntas acerca de la práctica contables” y el inconveniente —con la llamada teoría contable de los textos— es que es “inútil” cuando intenta responder esas “preguntas positivas sobre la práctica contable.”

Más tarde, Christenson las denominó como una “descripción y explicación del comportamiento de los *contadores* (énfasis en el original).” También sostuvo que los miembros de la lista son “las personas responsables, de algún modo, de la

descripción de las entidades contables.” Son personas: “contadores practicantes” (Cuadro 1, celda B), “algunos contadores teóricos” (Cuadro 1, celda C) y “gerentes de las entidades” (Cuadro 1, celda D) y todas definen la membresía al “nivel primario (Cuadro 1, celdas A, B, C y D).

En su crítica a Jensen, Christenson le reclamó haber confundido la distinción entre lo positivo y lo normativo con otra: “la que existe entre dominios fenoménicos en dos niveles diferentes” (Christenson, 1983, p. 3).

Y ¿cuál es esa confusión? El mismo Christenson la identificó y citó el libro *Conocimiento objetivo* de Popper: Jensen confundió la distinción, pues “comprender” es un “metaproblema” y la teoría responsable de resolver la comprensión es una “metateoría”

Esta es la distinción que advirtió Popper; son dos cosas distintas: [1] el comportamiento de quien resuelve problemas [problem

solver] y [2] los problemas (que están en un “nivel superior”) que le interesan a quien resuelve problemas.

Es decir, la distinción entre nivel y metanivel.

En consecuencia, este es el motivo por el cual Christenson suprimió la “mono-distinción” de Jensen (positivo vs. normativo) y la reemplazó con su sus “tres vías” a las que hemos dedicado parte de este artículo.

Junto con Christenson, estamos de acuerdo con la necesidad de distinguir entre nivel y metanivel, pero con las salvedades que hemos hecho.

En cuanto a la distinción entre proposiciones de hecho y propuestas de política, tampoco hay inconveniente, aunque más adelante observaremos que las propuestas no provienen únicamente de los gerentes (celda D, Cuadro 1).

**Cuadro 2. Revisita de la taxonomía de los problemas contables de Christenson (1983)**

Nivel del problema	Carácter de la resolución del problema			Clasificación Lateral
	Proposición Observacional	Proposición Teórica	Propuesta	
"Nivel Primario (entidades contables)". No, pues el criterio es la representación de hechos contables y económicos; el nivel primario es la disciplina, la contabilidad; es una relación entre constructos contables y hechos contables y económicos	"Contadores practicantes". No, pues el criterio no son los practicantes vs. los teóricos; ambos (no solo los practicantes) usan, emplean y apelan de manera permanente a enunciados observacionales.	"Algunos contadores teóricos" Sí, aquellos que producen conocimiento contable; en especial, los teóricos. Sin embargo, es obvio que la formación de los practicantes incluye enunciados teóricos.	"Gerentes de las entidades". No, pues los organismos reguladores (por ejemplo, AICPA, FASB, IASB, IFRS, SEC) y, antes de ellos, los practicantes que aplican sus propias prácticas y métodos de manera aislada e individual para formular las propuestas. Los gerentes de las entidades podrían proponer, pero si la definición del nivel primario es una que define la relación representacional entre constructos y hechos contables, entonces los gerentes no forman parte del nivel primario.	Nivel primario
[A]	[B]	[C]	[D]	

	<p>"Metanivel (contadores, gerentes y usuarios)" No. La aplicación de las teorías contables por parte de los contadores o la participación de gerentes y usuarios no implica su presencia en el metanivel. A este nivel corresponden aquellos que "epistemologan", que piensan la contabilidad desde la filosofía.</p>	<p>"Historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad (tales como los de la Escuela de Rochester)". No, ellos no pueden meterse "en el mismo saco" junto con los que "epistemologan" (como la Escuela de Rochester), pues los gerentes, cuerpos directivos, contadores practicantes se enfocan más que todo en el uso de enunciados observacionales que reflejan los estados financieros particulares y también para propósitos fiscales; los gerentes también pueden "solicitar" modificaciones internas antes de su publicación. Ellos no forman parte del metanivel.</p>	<p>Como corresponde a toda disciplina aplicada, los contadores practicantes preparan los estados financieros con el trasfondo teórico que configuró su formación profesional. No forman parte del metanivel. En el metanivel solo se incluyen quienes "epistemologan".</p>	<p>"Metodólogos (la mayor parte de los contadores "teóricos)". Sí, pero si se entiende como "metodólogos" a aquellos interesados en participar en la epistemología contable y es correcto afirmar que ellos podrían opinar y hacer propuestas.</p>	<p><b>Metanivel</b></p>
<p><b>Examen interno</b></p>	<p>Metanivel (epistemología o filosofía de la ciencia); Únicamente los contadores y filósofos que "epistemologan", que "piensan" la disciplina contable, examen interno de la contabilidad. Se sobrepone con el metanivel, pues la epistemología es un estudio interno de la contabilidad.</p>	<p>Únicamente quienes "epistemologan" pertenecen al metanivel.</p>		<p>Es difícil aseverar que quienes epistemologan sean la mayor parte de los teóricos, se más razonable decir que podría ser un reducido grupo de teóricos a quienes les interesan los aspectos filosóficos de la contabilidad. También podrán formular propuestas</p>	
<p><b>Examen externo</b></p>	<p>Examen externo de la contabilidad: historiadores, sociólogos, psicólogos de la ciencia. El criterio es entre aspectos externos (sociológicos, psicológicos, económicos) y aspectos internos de la contabilidad (estudiar su estatus científico, sus constructos, sus problemas de representación, de explicación y de predicción).</p>	<p>Quienes estudien la contabilidad desde los aspectos externos usan sus propios enunciados observacionales para examinar esta disciplina.</p>	<p>Quienes estudien la contabilidad desde los aspectos internos usan sus propios enunciados teóricos para examinar esta disciplina.</p>	<p>Podrían opinar y formular propuestas.</p>	<p><b>Examen externo</b></p>

**Fuente:** Revisita de la taxonomía de los problemas contables de Christenson (1983). Ver explicaciones en el texto.

*[C] Tercera pregunta (“vía”): ¿Proposición observacional o teórica?*

Para entender la tercera pregunta de Christenson es necesario insistir en que las *proposiciones* son *enunciados de hechos*. En cambio, las *metaproposiciones* son *enunciados de enunciados*. En consecuencia, una *metaproposición contable* es un enunciado de un *enunciado contable*.

Por ejemplo, si declaramos que “los estados financieros representan y evalúan el éxito de las operaciones de una empresa durante un determinado periodo” esa proposición es una proposición contable. También es una proposición *de hecho*, pues hace referencia al [1] éxito (*fáctico*) y a [2] una organización (*fáctica*) como hechos económicos (*fácticos*). Otros *hechos* económicos y contables son los recursos económicos, los importes de los recursos económicos, los derechos de los acreedores de una entidad, la financiación, la liquidez, la solvencia, los flujos de efectivo, la producción o la comercialización de los bienes producidos.

En cambio, cuando afirmamos que la información contable —los constructos contables— tienen que ser “útiles, relevantes, comparables, verificables, oportunos, comprensibles y que deben representar fielmente” en realidad estamos hablando *de atributos, de características, de propiedades, de esos constructos contables, de esa información contable*. No son proposiciones de hecho. Son requisitos necesarios para que esa información sea “útil”. Obsérvese que aquí no nos estamos refiriendo a hechos económicos y contables, sino a características “cualitativas” que debe tener la información contable según el IASB.

Partiendo de la afirmación de que las proposiciones son enunciados de hechos, Christenson pasa a subdividirlas en proposiciones teóricas y proposiciones observacionales:

**Si el problema de investigación que clasificamos se resuelve mediante una proposición, entonces debe plantearse una tercera pregunta: ¿Es**

la proposición requerida observacional o teórica? (p. 4)

Por ejemplo, los estados financieros son proposiciones observacionales:

**Los estados financieros de una entidad contable tienen el carácter de proposiciones observacionales. Por lo tanto, los contadores en ejercicio, quienes se encargan de elaborar (o verificar) estos estados financieros basándose en el análisis de las transacciones reales de la entidad, deben ubicarse en la primera celda de esta fila. (p. 5).**

La distinción entre enunciados teóricos y observacionales tiene una extensa biografía en filosofía.

*[C1] La distinción entre enunciados observacionales (básicos) y teóricos*

Para entender uno de los aspectos más apasionantes de la epistemología como es la distinción entre enunciados teóricos y observacionales, podemos apelar a la habitual elegancia del filósofo y crítico literario George Steiner (1929-2020): “Los pararrayos tienen que estar conectados a la tierra. Hasta las ideas más abstractas y especulativas deben estar ancladas en la realidad, a la esencia de las cosas” (Steiner, 2016, p. 20).

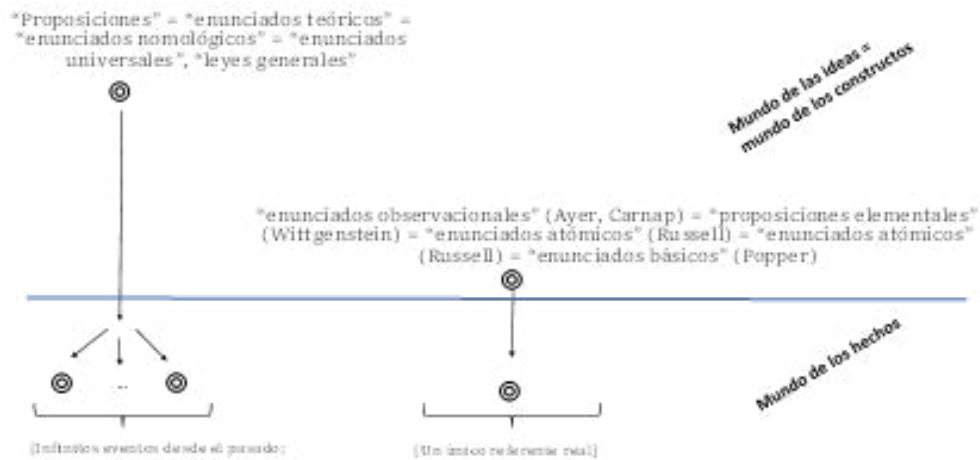
En el ejemplo de Steiner, es el caso que una de las formas de hacer “contacto a tierra” de un constructo tan abstracto como “la idea de Europa” es la de explorar los cafés europeos, descritos con constructos más cercanos a la realidad.

Ya en términos más generales de la filosofía, el problema es: ¿cómo se conectan ideas excesivamente abstractas con la realidad? ¿Cómo se configuran los grados de abstracción entre los enunciados teóricos y los observacionales?

Las respuestas han sido innumerables y han girado en torno a la distinción entre enunciados teóricos y enunciados observacionales. Es uno de los temas más

apasionantes de la epistemología y no es casual que tanto Jensen como Christenson hayan incorporado a sus propuestas esta distinción.

**Figura 1.** Grados de abstracción: Desde los enunciados teóricos hasta los observacionales y la relación inversa entre “extensión” e “intensión”.



**Fuente:** Elaboración propia.

Bertrand Russell (1972) denominó “enunciados atómicos” aquellos enunciados de bajo grado de abstracción y Ayer y Carnap, “enunciados observacionales” (Figura 1). Quizás, quienes más estudiaron estos enunciados de manera sistemática fueron Wittgenstein (1973) y Popper (1962). El primero introdujo la distinción entre “proposiciones” y “proposiciones elementales” en el *Tractatus*: “4.21 La clase más simple de proposición, una proposición elemental, afirma la existencia de un estado de cosas” (p. 30).

Popper (1962), por su lado, presentó los “enunciados básicos” (“proposición básica,” “oración básica,” “*Basissatz*” o “base empírica”) en la Sección 7 y las secciones que van desde la 25 hasta 30 en la *Lógica de la investigación científica*. Estos enunciados son los responsables de conectar los hechos con las ideas. Son los pararrayos de Steiner.

El énfasis en los grados de abstracción de los constructos tiene como equivalente

la distinción lingüística entre “extensión” e “intensión” (sí; “intensión” con “s”). Los enunciados altamente abstractos son muy intensos, pues son muy simples y no van acompañados de “muchos modificadores” (son poco “intensos”).

Un ejemplo que ilustra constructos menos “intensos” se muestra en la Figura 2: “Todos los cisnes son blancos” es un constructo poco intenso, pues tiene un solo modificador (ser blancos) y el cuantificador “todos” implica que los referentes reales son prácticamente infinitos, pues se refiere a todos los posibles cisnes reales.

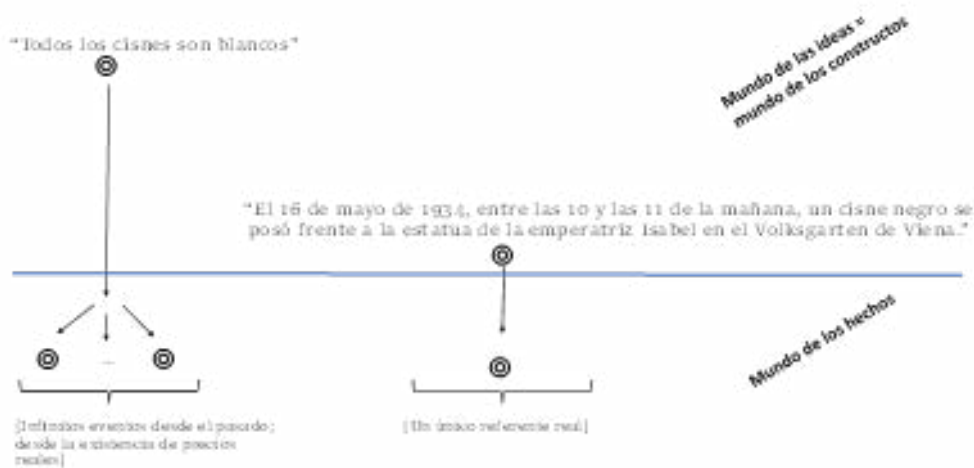
En cambio, el enunciado “El 16 de mayo de 1934, entre las 10 y las 11 de la mañana, un cisne negro se posó frente a la estatua de la emperatriz Isabel en el Volksgarten de Viena” (Popper, 1966, p. 7) es muy intenso: tiene muchos modificadores que terminan individualizando a un solo ejemplar. El referente real es un único cisne observado en esa fecha, a esa hora y en ese lugar:

“Podemos llamar «enunciado existencial *singular*», o «enunciado de ‘hay’ *singular*» a todo enunciado de la forma, «hay tal y cual cosa en la región *k*», o de la forma «tal y cual evento acontece en la región *k*».” (Popper, 1966, p. 7).

refiere al “cisne negro” que se posó en la región *k* (“frente a la estatua de la emperatriz Isabel en el Volksgarten de Viena”) a cierta hora de cierta fecha. Para una extensión más elaborada de un ejemplo de la teoría económica que ilustra estos grados de abstracción, ver Maldonado-Veloza (2022).

En el ejemplo de Popper “tal y cual” se

**Figura 2.** Un ejemplo de grados de abstracción desde enunciados abstractos a menos abstractos y relación inversa entre “extensión” e “intensión”.



**Fuente:** Ilustración propia con base en un ejemplo de Popper (1962, p. 96).

Además de que los enunciados observacionales “están más cerca” de los hechos, que son menos abstractos y que son más “particulares” que los teóricos, también desempeñan un papel tan importante como los de más alto grado de abstracción en la estructura lógica de la explicación y de la predicción propuesta por Hempel y Oppenheim. El examen de este aspecto nos desviaría mucho de nuestro flujo de análisis, y Christenson lo que hace en la respuesta a la segunda pregunta es enfatizar el papel de los enunciados teóricos y los observacionales en toda estructura de la explicación y de la predicción.

En contabilidad, un ejemplo de enunciados observacionales son los estados financieros: “Los estados financieros de una entidad

contable tienen el carácter de proposiciones observacionales” (Christenson, 1976, p. 5).

Obsérvese un matiz crucial: “estados financieros de una entidad contable.” Aquí Christenson no se refiere al constructo universal de “estados financieros,” sino a los estados financieros “de una entidad.” No es lo mismo la definición de “estados financieros” (constructo universal) que el “estado financiero del 2025 de la compañía Chevron” (enunciado observacional).

Está por discutirse *las proporciones* entre los enunciados teóricos y los observacionales, pero una hipótesis viable sería la siguiente.

El discurso de los contadores teóricos

tendría una densidad de enunciados teóricos mucho más densa que el de los contadores prácticos y el de estos últimos sería más denso en enunciados observacionales. Sin embargo, podría preverse una posible objeción: cuando Los estándares internacionales de contabilidad se enfocan en enunciados observacionales y la proporción de su presencia es hacia ellos, queda por discutir su estatus epistemológico, pues cuando se define el capital, el “activo” o el “pasivo,” por ejemplo, se está usando enunciados teóricos. Se está proporcionando teorividad a los enunciados observacionales.

### 3.1.4. Las objeciones a Christenson (Hines, 1988)

Como es obvio, el ataque popperiano de Christenson al positivismo de Jensen de 1976 no estuvo exento de objeciones y Ruth Hines (1988) fue una de las primeras en usar las posturas de Kuhn, Lakatos y Feyerabend como objeciones.

La epistemología popperiana había encontrado reacciones desde las teorías de Kuhn (1996), Feyerabend (1975) (“Toda metodología tiene sus límites y la única «regla» que sobrevive es el principio «todo vale»”, p. 290) y Lakatos (1978).

Según Kuhn (1996), la historia de la ciencia muestra que los científicos no toman una falsación como definitiva, pues la consideran como “anomalía” y los investigadores “aprenden” a convivir con estas anomalías. Lakatos también ha sostenido que los científicos se aferran a una heurística positiva en lugar de huir de las teorías supuestamente falsadas: “Las anomalías se enumeran, pero se descartan con la esperanza de que, a su debido tiempo, se conviertan en corroboraciones del programa” (Lakatos, 1978, p. 52).

En consecuencia, a una teoría falsada también se le pueden dar oportunidades:

(Todo esto, por supuesto, debe sonar repugnante para los falsacionistas ingenuos que sostienen que una vez

que una teoría es “refutada” por un experimento (según su reglamento [rule book]), es irracional (y deshonesto) desarrollarla más: hay que reemplazar la vieja teoría “refutada” por una nueva, no refutada. (Lakatos, 1978, p. 52)

Como alguna vez resumió el propio Lakatos, estas objeciones a Popper, en realidad fueron matices nada severos. Fueron tan “matices” que fueron los responsables de haber dejado la impresión de que no se entendían no “*porque nuestro desacuerdo fuera demasiado grande sino porque es muy pequeño*” (itálicas en el original, Lakatos, 1983, p. 211), citado en Maldonado-Veloza (1994, p. 12).

### 3.2. Analizar la regulación de la práctica contable (segundo objetivo): “Es problemática”

#### 3.2.1. Una interpretación de la propuesta de Jensen: Hay que maximizar la comparecencia de enunciados teóricos y minimizar la de los enunciados reguladores

La argumentación anterior nos conduce a identificar el segundo objetivo del artículo: analizar las tendencias en la regulación de la práctica contable de la época. Este objetivo también incluyó examinar “hacia dónde” nos estaba conduciendo la regulación de esa práctica contable.

Jensen admitió que en la discusión sobre la contaminación normativa de la contabilidad y en la crítica al deficiente estatus científico no se trataba de que los aspectos normativos *carecieran de importancia*.

Por supuesto que los componentes normativos son importantes y no podríamos imaginar la contabilidad sin ellos. Sin embargo, la investigación que esta escuela propuso fue la de emprender la tarea de configurar en el cuerpo de enunciados contables una proporción de enunciados universales y teóricos con “mucho mayor presencia” que la del cuerpo de enunciados normativos.

O, para matizar el argumento, lo que se

desea es *maximizar* la comparecencia de enunciados universales en relación con los enunciados normativos y, para complementar la idea, lo que se desea es que *no sean los enunciados normativos* los que continúen determinando la incómoda imagen de que la contabilidad es una disciplina excesivamente normativa y que el exceso de normatividad sea el responsable de producir el agravio de ser “poco científica”. La necesidad de un positivismo en la contabilidad fue una extensión válida y “lógica” del exceso de normatividad que infiltra la contabilidad.

En consecuencia, desde el aspecto “positivista” se busca minimizar el agravio de que la contabilidad sea “poco científica”. ¿Cómo? Maximizando la comparecencia de enunciados universales.

Por otro lado, desde el punto de vista normativo se busca maximizar la uniformización de la representación epistemológica contable. ¿Cómo? Minimizando la variabilidad de la representación de los constructos contables de tal manera que un *mismo constructo represente un mismo hecho contable y económico* en distintos países.

Esto es lo que ha venido haciendo la estandarización.

Un componente crucial de la argumentación de Jensen es que la normatividad por vía de la regulación busca cambiar las prácticas contables y cambiar las prácticas contables implica *ajustarlas a fines comunes*.

A su vez, ajustar las prácticas a fines comunes implica *determinar medios similares* (reglas, normas, regulaciones) para que los diversos sistemas busquen *fines análogos* (una representación lo más fidedigna de las operaciones contables y económicas de las organizaciones).

En Estados Unidos la historia de la reducción de las disparidades contables en la práctica contable en el movimiento hacia la uniformización se puede rastrear hasta la creación de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) en 1934; la creación en 1939 del *Committee on Accounting*

*Procedure* (CAP), el primer cuerpo de fijación de estándares contables del sector privado; la creación del *Accounting Principles Board* (APB) en 1959; la publicación de *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT) en 1966 y la creación del *Financial Accounting Standards Board* (FASB) en 1971 que reemplazó el APB.

### 3.2.2. *Grave inconveniente de la regulación en la argumentación de Jensen: La comparecencia de diversas partes “interesadas” y “conflictivas” (grupos de interés)*

La no consideración tanto del enfoque epistemológico como del económico no es tan solo un aspecto insuficiente. Con esta ausencia comienzan otros problemas: los del proceso mismo de la regulación, pues una vez que la fijación de normas nace, queda “sujeta a muchas de las mismas presiones que se aplican a los creadores de normas gubernamentales en general” (Jensen, 1976, p. 20).

Todo proceso de regulación comienza con la contaminación de marchas paralelas de cabildeo, de inversión de recursos para influir en las decisiones de las reglas y de decisiones de una junta normativa para “beneficiarse a expensas de otros”.

Es decir, a los problemas del exceso de normatividad se añaden componentes sociológicos y políticos propios de la práctica de la contabilidad.

En consecuencia, la tesis central del segundo objetivo del artículo de Jensen se reduce a la identificación de un severo inconveniente que padece la regulación: que las reglas involucran “intereses divergentes de muchas partes diferentes”, que implican “intereses en conflicto de varias partes” y que, como es obvio, suponen que algunos de esos intereses y “puntos de vista” resulten más favorecidos que los de otros.

Para Jensen, esta convergencia de intereses conflictivos es el locus del que surgen los problemas de la normatividad.

La consideración del inconveniente de la presencia de grupos de interés ha seguido presente hasta hoy en día. Por ejemplo, el Apartado 1.8 del Capítulo 1 de la edición del 2025 de los estándares contables admite de manera explícita que los “*usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto*” (énfasis añadidos, IASB e IFRS, 2025).

El apartado también incluye una posible solución para mitigar este inconveniente, pues el consejo “tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades *del mayor número de usuarios principales*” (énfasis añadido, *ibidem*).

### 3.2.3. Conclusión preliminar: Las tres premisas que deberían estar presentes en toda discusión acerca de los problemas de la regulación contable

Uno de los problemas con el examen de la regulación contable es el de pasar por alto —o no pensar con suficiente hincapié— su crucial papel; y su crucial papel es epistemológico. Quienes saltan de inmediato al terreno político y al análisis de los grupos de interés de la estandarización sin la consideración previa de su papel epistemológico, comienzan con un punto ciego. Es posible que por ser tan obvio el papel epistemológico, haya sido tan descuidado.

Si es así, si siempre ha sido así y si con la ausencia de ese enfoque ha sido así, se puede afirmar que estamos en un terreno bastante familiar, pues ¿qué cosa es la estandarización de las normas contables cuando se refiere a la “armonización” de la información contable? Veamos.

Un buen recurso para orientar la discusión sobre el papel de la regulación contable es la incorporación de un componente

epistemológico cuya presencia es ineludible: la identificación del objetivo de la regulación.

Tomemos la versión de 2025 de la IASB y la IFRS en relación con el objetivo de la información financiera. Según estos organismos, el objetivo es: “proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (IASB e IFRS, 2025).

Lo importante es que aquí viene el giro del argumento. Obsérvese que este punto de partida no es contable. Es *epistemológico*. Tiene que ver con el problema *filosófico de la representación de los constructos contables*. Las normas contables de la IASB e IFRS han identificado el problema de la siguiente manera: las entidades preparan y presentan estados financieros para usuarios externos<sup>1</sup> y esta presentación *no es uniforme*.

Este es un grave problema para la disciplina.

Aunque los constructos en distintos países puedan parecer similares, al examinarlos con cuidado se observan diferencias de representación de los hechos contables y económicos.

Según estos organismos, son “diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales”. Estas diferencias también se deben “porque en los diferentes países se tienen en mente las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional”. Un mismo constructo (“activos”, “pasivos”, “patrimonio”) *representa de manera distinta los mismos hechos contables y económicos*:

**Muchas entidades, en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos.**

---

<sup>1</sup> Los usuarios externos son “inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan”, IASB and IFRS Foundation, 2015, nota de pie 9, p. 22).

Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en mente las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional. (IASB e IFRS, 2012, p. A24)

En consecuencia, “[e]stas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una *variedad de definiciones* de los elementos de los estados financieros, por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos” (énfasis añadidos) (IASB e IFRS, 2012, p. A24).

A esto se añaden consideraciones de orden práctico: los criterios para reconocer partidas en los estados financieros y las preferencias por distintas bases de medición cambian: “Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de *diferentes criterios para el reconocimiento de partidas* en los estados financieros, así como en *unas preferencias* sobre las diferentes bases de medida” (énfasis añadidos) (IASB e IFRS, 2012, p. A24).

En consecuencia, tanto los informes financieros como las informaciones reveladas por ellos se ven afectadas según “esa conjunción de circunstancias”.

Retomando el argumento filosófico: distintos constructos contables representan los mismos hechos económicos y contables de acuerdo con los diferentes países. ¿Una posible solución? Veamos la respuesta de los propios organismos:

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tiene la misión de *reducir tales diferencias* por medio de la búsqueda de la *armonización* entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASC cree que *esta armonización más amplia* puede

perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas. (énfasis añadido) (IASB e IFRS, 2012, p. A24)

Como se puede observar, la solución para el problema de la falta de *armonización* es filosófica: consiste en *diseñar constructos que representen los mismos hechos independientemente de los países en los que se apliquen los constructos contables*. La solución parece contable, pero no es contable. Es filosófica.

No hay que olvidar las “necesidades comunes de la mayoría de los usuarios”: “El Consejo cree que los estados financieros preparados para tal propósito atienden las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios” (IASB e IFRS, 2012, p. A24).

Cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico o cuando en el concepto de mantenimiento del capital financiero en términos nominales, no siempre algunos de ellos son considerados como los mejores modelos.

Muy comúnmente, los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico recuperable, así como en el concepto de mantenimiento del capital financiero en términos nominales. *Otros modelos y concepciones pueden ser más apropiados para cumplir con el objetivo de proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones económicas, aunque, actualmente, no haya consenso para llevar a cabo el cambio.* (IASB e IFRS, 2012, pp. A24-A25)

Por ello —y aquí viene el giro crucial— se busca una aplicación uniforme: “Este Marco Conceptual ha sido desarrollado de manera *que pueda aplicarse a una variada gama* de modelos contables y conceptos del capital y de mantenimiento del capital” (énfasis añadidos) (IASB e IFRS, 2012, p. A25).

Es lícito afirmar que quien no entiende esta tarea —que es epistemológica— entiende a medias el problema de esta normatividad o, por lo menos, que está obviando la ventaja crucial de este proceso de estandarización. Oponerse a este intento es, desde el punto de vista epistemológico, ingenuo y no realista.

Salvando las respectivas distancias, es como si en los campos de la economía y de la física no se aceptara que los constructos “ventajas comparativas” y “aceleración” no deberían representar el mismo hecho económico o físico en distintos países. Esto, por el lado epistemológico.

Por el lado económico, la estandarización también tiene una consecuencia o, si se prefiere, una propiedad crucial: la justificación económica.

La normatividad reduce los costos de información del usuario.

Si hace tiempo que han existido los consejos de fijación de normas (*professional standard setting boards*), “¿Por qué han persistido durante tanto tiempo?” ¿Cuáles han sido los “efectos” de esta persistencia? (Jensen, 1976, p. 20).

La respuesta de Jensen fue contundente y fue una hipótesis “sencilla”: uniformizar las técnicas contables reduce los costos de información del usuario. Interpretar los informes de cualquier empresa desde técnicas uniformes reduce los costos de la información y de interpretación de la información.

En conclusión preliminar, y como una sugerencia para una posible “secuencia” y “cierto orden” en la discusión sobre el estatus de la estandarización, antes de acusar al proceso de estandarización por privarle un estatus científico a la contabilidad y antes de emprender las reacciones políticas (válidas) en contra del “imperialismo” contable, creo que hay que hacer frente a estas dos preguntas (y, dicho sea de paso, atender estas dos justificaciones): [1] ¿no es una ventaja *epistemológica* el esfuerzo por uniformizar la representación de los

constructos contables sobre los mismos hechos contables y económicos? y [2] ¿esta uniformización no permite reducir tanto los *costos económicos* de la información contable como *su interpretación*?

Una tercera premisa ya la identificamos antes: hay que entender que la fuente crucial de la regulación contable nació como respuesta obligada a la diversidad de teorías contables y a la diversidad de prácticas contables que se habían originado de esas teorías. Hay que recordar que Friedman destacó la dependencia de la regulación en relación con las teorías y, si en el aspecto teórico hay tolerancia a las rivalidades, en la regulación no: hay que ser intolerantes para evitar el caos de prácticas contables distintas.

Por último, es preciso aclarar la afirmación intuitiva acerca de la “escasez” de teoría propiamente dicha en la contabilidad y la correspondiente “abundancia” de enunciados observacionales y normativos en el ejercicio de la práctica contable.

Es cierto que los contadores ejercen su oficio representando prácticamente en tiempo real los hechos contables económicos de las entidades que informan y también es cierto que esa práctica se ha venido configurando por vía de la estandarización de regulaciones. Es el ejercicio de esta práctica el responsable de la visión de la contabilidad como un exceso de normatividad.

#### **3.2.4. Una advertencia final y un matiz crucial: Las características cualitativas de la información financiera pertenecen al metadiscurso, no al discurso contable**

La calificación de las “normas” contables se encuentra en los dos primeros capítulos de la estandarización y el IASB las denomina “dos características cualitativas *fundamentales* de la información financiera.” En la edición de 2025 son la relevancia y la representación fiel con un apartado sobre la materialidad (importancia relativa). A ellas se añaden otras cuatro características cualitativas *de mejora*: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad (IASB e IFRS, 2025).

La pregunta crucial es: ¿a cuáles entidades se les asignan estas propiedades, estas características? Y la respuesta que proponemos es: a ciertos constructos; a ciertos enunciados básicos, particulares, que representan la situación financiera individual de la entidad que informa.

Afirmar que son ciertos constructos a los que se les asignan estas propiedades, implica que hay una segmentación de constructos con base en el criterio de que los que se acepten para representar esa situación financiera sea el de la utilidad para los usuarios. Los demás constructos quedan excluidos; es decir, se excluyen aquellos que no sean útiles para esos usuarios.

En consecuencia, asignar propiedades a constructos es asignar propiedades a ideas —a ideas contables, por ejemplo— y asignar propiedades a ideas es salir del “nivel primario” y dirigirse a un metanivel. Salir del nivel primario implica salir de la contabilidad como disciplina, salir de su papel de representar y explicar hechos contables y económicos de entidades.

Salir de ese papel —de ese nivel primario— implica dirigirse y entrar al terreno de la epistemología. Un terreno en el cual el discurso no se enfoca precisamente en hechos contables y económicos, sino en ideas sobre ideas; en metaideas.

Estas metaideas se expresan por vía de metaenunciados. Son enunciados filosóficos —epistemológicos— sobre enunciados de nivel primario —contables— en este caso. Son metaproposiciones filosóficas sobre proposiciones de hechos.

En consecuencia, no es lo mismo hablar sobre una situación financiera de una entidad —sobre hechos contables y económicos— que hablar sobre la contabilidad —sobre algunos de sus constructos.

Al tomarse como objeto de estudio un aspecto crucial de la contabilidad como son los *constructos contables observacionales*, es decir, la “información contable”, se puede inferir sin inconveniente alguno que tanto los Principios de Contabilidad Generalmente

Aceptados (GAAP por sus siglas en inglés) como las características conceptuales del Marco Conceptual de los estándares contables internacionales conocidos como NIIF se enfocan en caracterizar, en estudiar y examinar la información contable para que, en su tarea de estandarizarla cumpla con ciertas propiedades.

En consecuencia, hay que observar que los autores y organismos —como el IASB y el IFRS de Estados Unidos— que “piensan” estas características cualitativas de la información contable, que “la caracterizan”, que “les asignan propiedades a los constructos”, no están representando hechos contables y económicos de la realidad; no están interesados en una relación de referencia entre esos constructos y una realidad cuando están determinando propiedades de los constructos.

Es un matiz que debe preservarse y usarse con mucho cuidado. Este delicado tinte epistemológico es que confunde a muchos autores.

De hecho, el Apartado SP1.2 del Estatuto y Propósito del Marco Conceptual, admite que el marco conceptual “no es una norma” (IASB e IFRS, 2025). Como es obvio, el consejo sabe que hay “algo distinto” entre el marco conceptual y el cuerpo de las normas, pero no llega a identificar un metanivel. ¿Por qué? Porque su enfoque no es el resultado de un análisis filosófico, o porque los responsables de su redacción no son epistemólogos o porque los aspectos filosóficos no son de su interés. Más bien el estatuto se concentra y “se desvía” hacia la explicación de que el marco conceptual no “prevalece” sobre ninguna norma (ibidem). Sin embargo, esta “explicación” no tiene nada que ver con la distinción entre metanivel y nivel.

La discusión de las características cualitativas de los constructos contables caracteriza, estudia y examina *lo que se dice de esos constructos*, de esa información contable. En consecuencia, y de acuerdo con el marco teórico de la epistemología que hemos venido aplicando en este artículo, las características cualitativas deben ubicarse en un metanivel. Son enunciados

(epistemológicos) sobre enunciados de una disciplina (contable). Son metaenunciados. De manera estricta, no pertenecen a la “regulación”.

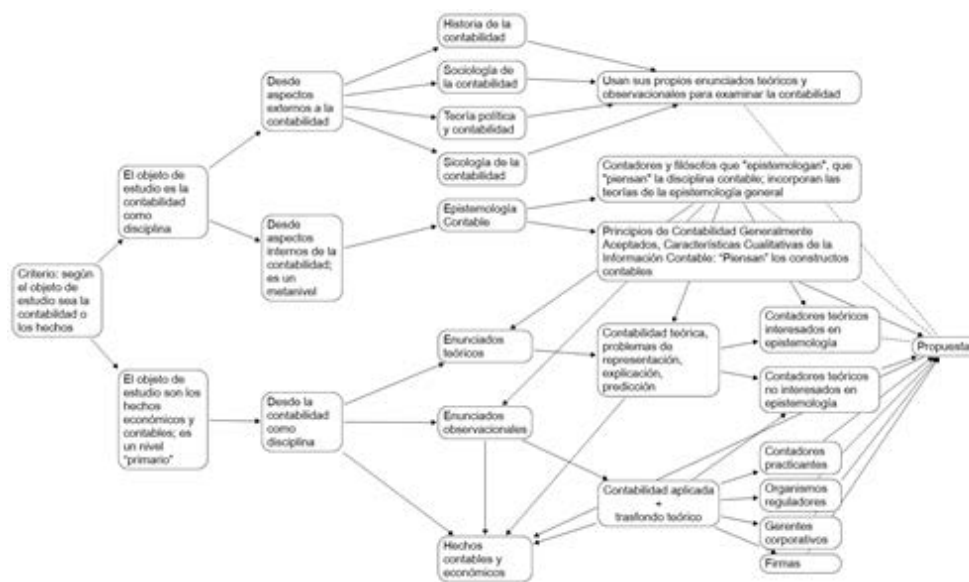
#### 4. Revisita de los problemas epistemológicos de la contabilidad

Pensando los problemas epistemológicos

de la contabilidad, podríamos intentar como contribución una confluencia de tres flujos de análisis: [1] expandir y renovar los criterios de Jensen, [2] expandir y corregir las objeciones de Christenson a Jensen y [3] revisar su estatus epistemológico que incorpore otros criterios filosóficos para distinguir entre «problemas» y «metaproblemas» contables.

La Figura 3 ilustra la revisión propuesta.

Figura 3. Revisita del tratamiento epistemológico de los problemas contables.



Fuente: Revisita propia de la taxonomía de los problemas contables.

Distinguimos entre *estudiar* la contabilidad como disciplina o los hechos contables *desde* la disciplina; también distinguimos entre aspectos externos e internos de la contabilidad. La epistemología examina los enunciados teóricos, los observacionales y los problemas del conocimiento contable. El universo de los constructos contables se segmenta en enunciados teóricos y observacionales. Las propuestas siempre se conectan con los hechos contables y económicos.

##### 4.1. El criterio de Tarski para la distinción entre nivel y metanivel

Tanto Jensen como Christenson están

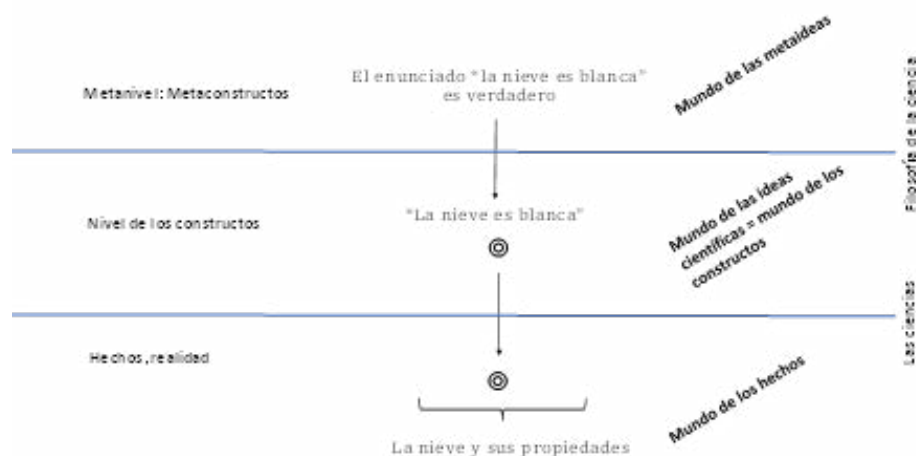
de acuerdo con la imperiosa necesidad de distinguir entre el nivel y el metanivel. La auténtica y filosófica distinción entre nivel y metanivel se la debemos a la teoría de Tarski y es en ella en la que descansa.

Fue él quien probó que podemos operar con el concepto de verdad objetiva, propio de la teoría de la correspondencia de la verdad, sin caer en falacias como, por ejemplo, creer que podemos comparar ideas (constructos) con hechos de la realidad, pues esa teoría implica que “verdadero” es “estar de acuerdo con la realidad”. Popper la rescató, honró la contribución de Tarski, la resumió con plena claridad y la incorporó de manera sistemática a su propia epistemología:

Lo básico es el descubrimiento de Tarski de que, para hablar de correspondencia con los hechos, [...] debemos usar un metalenguaje en el que podemos hablar de dos cosas: de enunciados, y de los hechos a que se refieren. (Tarski califica a un metalenguaje de ese tipo de “semántico”; un metalenguaje en el que sea posible hablar acerca del lenguaje objeto, pero no de los hechos a que se refiere sería llamado “sintáctico”) Una vez que se ha comprendido la necesidad de un metalenguaje (semántico) todo se aclara. (Popper, 1983, p. 274)

En su clásico ejemplo, representado en la Figura 4, el enunciado “la nieve es blanca” se refiere a *un hecho* (a la nieve), pero en “el enunciado ‘la nieve es blanca’ es verdadero” no nos estamos refiriendo *al hecho* (a la nieve), sino al enunciado sobre la nieve. No estamos diciendo que la nieve sea “verdadera.” Estamos afirmando que ese enunciado es verdadero; al hacerlo, nos vemos obligados a usar y a expresarnos por medio de un metalenguaje (semántico) que habla del lenguaje objeto (“la nieve es blanca”); es decir, el enunciado “la nieve es blanca” es el *lenguaje objeto*.

**Figura 4.** Metanivel, nivel y mundo fáctico.



**Fuente:** Elaboración propia con base en la distinción de Tarski entre metanivel y nivel.

La filosofía de la ciencia (epistemología) es una metaciencia. Es una relación entre lo que se dice acerca de los metaconstructos como las teorías (metateorías) y las teorías. El nivel de los constructos (“nivel primario” según Christenson) es el propio de las ciencias y las disciplinas; es una relación de referencia entre los constructos y los hechos.

La conclusión tarskiana es: únicamente podemos referirnos a la veracidad o falsedad de un lenguaje objeto por vía de un *metalenguaje*, de un *metanivel*. De otra manera, quedaríamos atrapados en

una autorreferencia (como en el caso de la famosa paradoja del mentiroso). La veracidad o falsedad de un enunciado no puede ser calificada desde el *mismo* nivel, *en el mismo* nivel.

En consecuencia, la distinción entre “nivel primario” y metalenguaje no son los tipos de personas como lo hace Christenson. Cuando el autor intenta distinguir entre ambos, no está usando el criterio filosófico tarskiano de metalenguaje. Lo que debemos hacer es distinguir entre ambos niveles, pero hacerlo de la manera apropiada. Es

obvio que quien usa un metalenguaje es una persona, un agente. También es obvio que está filosofando, pero el criterio importante es que para que esa *persona* pueda hacerlo es preciso que “salga” del lenguaje y “pase” al metalenguaje.

Una cosa es “hacer contabilidad” y otra es “hacer filosofía” o “hacer epistemología.” Una cosa es estudiar hechos contables y otra es estudiar ideas contables sobre hechos contables.

Cuando pensamos la ciencia como *producto*, podemos aseverar que está configurada por una *sumatoria de constructos* (Maldonado-Veloza, 2016, 2019). Así como los físicos se pasan años de su carrera estudiando conceptos como “aceleración,” “velocidad,” “fuerza,” “partículas subatómicas” o “gravitación,” a los contadores se les enseña a observar el mundo de los hechos desde constructos como “pasivos,” “activos,” “patrimonio,” “costo histórico” o “valor razonable.”

En consecuencia, si queremos aprender física o contabilidad, debemos leer y estudiar textos de física o de contabilidad; no publicaciones sobre la filosofía de la física o de la contabilidad. Un libro sobre la historia de la globalización no es un libro sobre economía.

Un asunto es el “nivel primario” —que es una relación de referencia entre constructos y hechos físicos o contables— y otro, muy distinto, es el metanivel: metaconstructos sobre constructos de la física o metaconstructos sobre la contabilidad.

Una cosa es observar hechos físicos *desde* los constructos físicos o contables y otra es observar, *no los hechos*, sino los constructos físicos o contables *desde otros constructos*, denominados *metaconstructos*.

En consecuencia, la epistemología es una metadisciplina; la física y la contabilidad son disciplinas. La epistemología está en un metanivel; la física y la contabilidad, en un “nivel primario.”

Que un contador —como Mattessich— o

un economista —como Jensen (fundador de la Escuela de Rochester)— piense la contabilidad y comience a ejercer funciones de epistemólogo es lo que lo convierte y lo incluye en un metanivel. No su formación profesional.

La inclusión de predecesores históricos en el libro epistemológico de Mattessich tampoco lo convierte en historiador de la contabilidad y la inclusión de todas las consideraciones sobre los grupos de interés que afectan el estatus científico de la contabilidad en el artículo de Jensen no lo convierten en sociólogo de la contabilidad.

Para completar el error, dice Christenson sobre la Escuela de Rochester: Prefiero llamarla “sociología de la contabilidad,” utilizando “sociología” en el sentido inclusivo de Pareto [1935, p. 3]: “La sociedad humana es objeto de numerosas investigaciones... A la síntesis de todas ellas, que tiene como objetivo estudiar la sociedad humana en general, podemos llamarla sociología.”

No. La Escuela de Rochester no es una escuela sociológica.

#### 4.2. Aspectos externos e internos del estudio de la contabilidad

Si el objeto de estudio es la contabilidad, hay que distinguir la forma como se estudia: ¿Desde aspectos externos o desde aspectos internos?

No todo discurso sobre la contabilidad es filosófico (epistemológico). También hay discursos sociológicos y psicológicos sobre la contabilidad, pero ello *no los convierte en metadiscursos*. Son discursos, enunciados externos sobre la contabilidad; hablan sobre factores externos que afectan a la contabilidad.

En cambio, el discurso epistemológico, que también es un discurso sobre la contabilidad, no es externo a la contabilidad, pues cuando examinamos los problemas epistemológicos de la contabilidad, estamos hablando de los problemas cognoscitivos *propios* de la contabilidad: cómo conocen los *contadores*, cómo representan los *constructos contables*,

cómo los constructos explican y cómo predicen. Es un metadiscurso y es *interno* (propio de la contabilidad). No es referencial a hechos, aunque puede mencionar hechos contables en el discurso epistemológico. (Hay que recordar la advertencia de Popper: únicamente el ascenso semántico nos permite hablar sobre ambos; sobre el lenguaje objeto y sobre los hechos).

Para los propósitos que nos interesan aquí, un objeto de estudio puede ser la contabilidad (como disciplina) o los hechos contables y económicos (Figura 3). Hay consenso en cuanto a que la ciencia puede ser examinada desde aspectos externos o internos.

Al contrario de la respuesta (la primera vía) de Christenson para distinguir entre metanivel y nivel, aquí proponemos enmendar su desacierto á la Bunge, como uno de los miembros del consenso: si un estudio se enfoca en los factores sociales que afectaron las decisiones de mando, estamos hablando de la *sociología* de la contabilidad; si la respuesta *se enfoca en los motivos personales y conductas personales* de las decisiones, estamos hablando de la *psicología* de la contabilidad y, en ambos casos, se trata de consideraciones externas a la contabilidad (sociológicas, psicológicas). Diremos que son consideraciones externas *que afectan a la contabilidad*. Dice Bunge: estas consideraciones “no analizan ni critican el método ni el resultado de la investigación, sino que los *toman como dados*” (énfasis en el original, 2004, p. 28).

Otro ejemplo de un aspecto externo es la historia de la contabilidad, pues examina la secuencia cronológica lejana y cercana la evolución de los constructos contables y sus problemas. Cada una de estas disciplinas —externas— tiene a su disposición —y usa— *sus propios enunciados* teóricos historiográficos, sociológicos, politológicos y psicológicos para estudiar los constructos contables y sus problemas.

Estas disciplinas no están en un metanivel (como propuso Jensen, ver Cuadros 1 y 2) y, si hablamos de personas, aquí no deberían incluirse a los historiadores, los

economistas, los sociólogos, los politólogos y los psicólogos de la contabilidad. Tampoco podemos añadir a los “contadores, gerentes y usuarios” según Christenson. Además, ellos no pueden agruparse en el mismo subconjunto que los miembros de la Escuela de Rochester como lo hizo Jensen.

En cambio, cuando la contabilidad es examinada desde sus aspectos internos, se trata de un metanivel. La estudiamos desde la filosofía de la ciencia —es decir, desde la epistemología— y termina configurándose una epistemología contable (Figura 3).

No todos los contadores están interesados en el examen filosófico de la contabilidad. Quienes la examinan *desde el aspecto filosófico* sacan provecho y usan las *teorías de la epistemología general* para estudiar y “pensar” la contabilidad como disciplina. Aquí es correcta la afirmación de Christenson en cuanto a que se pueden incluir los “metodólogos”, pero con una salvedad: no es cierto que se sea “la mayor parte de los contadores teóricos” como afirma Christenson. Más bien, podríamos afirmar que el grupo de contadores teóricos que están interesados en problemas epistemológicos es muy reducido.

El error de confundir aspectos externos con internos resalta aún más cuando Christenson afirma que la “disciplina de la Escuela de Rochester” podría denominarse “historia de la contabilidad” o “economía de la contabilidad”, puesto que “utiliza conceptos y métodos tanto de la historia como de la economía” (celda F). Esto no es cierto.

Supongamos que un sociólogo profesional examina los factores (externos) de la contabilidad. Al hacerlo, usa las teorías sociológicas que tiene a su disposición debido a su formación profesional. Apela a sus propios enunciados teóricos y observacionales sobre la contabilidad y explica una corrupción, por ejemplo. ¿Ese ejercicio (que es sociológico) es epistemología? No.

¿La Escuela de Rochester hace lo mismo? No. ¿Hace sociología de la contabilidad? No. ¿Es historia de la contabilidad? No.

¿Es economía de la contabilidad? No. No lo es. La Escuela de Rochester hace epistemología, no historia de la contabilidad, ni economía de la contabilidad, ni sociología de la contabilidad.

La Escuela de Rochester es una escuela epistemológica, propia de una disciplina como la metacontabilidad, en consecuencia, miembros como Jensen o Meckling no pueden agruparse con el mismo subconjunto de quienes estudian los factores externos a la contabilidad como los sociólogos o los politólogos (Figura 3).

#### 4.3. La relación entre los enunciados teóricos y los observacionales

Como toda disciplina, la contabilidad está configurada tanto por enunciados teóricos (universales, de alto grado de abstracción) como por enunciados observacionales (informativos, particulares y de poco grado de abstracción). Ambos tipos de enunciados tienen una relación de referencia con los hechos contables y económicos (Figura 3).

Aquellos contadores académicos y teóricos que se enfocan en los aspectos teóricos y universales se interesan más, y están enfocados más, en problemas de representación universal de los constructos, en identificar problemas teóricos de la contabilidad y en examinar las explicaciones y predicciones de la disciplina. Algunos de ellos —un grupo reducido— se interesan, además, en problemas epistemológicos. Los demás teóricos no dan ese paso *adicional*.

Sin embargo, los contadores teóricos “no habitan” de manera exclusiva en el mundo de las abstracciones, pues también se refieren a los hechos contables y económicos a través de los enunciados observacionales. Así que no podemos compartir la clasificación de Christenson en cuanto a que los “contadores practicantes” son los que usan “las proposiciones observacionales” (Figura 3). Los contadores teóricos también se relacionan con los enunciados observacionales.

Es cierto que cuando se considera la

contabilidad como una disciplina aplicada, su enfoque está más orientado hacia la “información contable” —hacia los enunciados observacionales— pues son los que “están más próximos” a la realidad, a los hechos contables y económicos con los que la disciplina trata a diario.

No podemos decir que ellos no usen teorías y enunciados teóricos, pues su formación profesional incluyó esos aspectos y a lo largo del ejercicio de su ocupación profesional no desaparecen, pero los intereses con sus clientes son mucho más orientados y aplicados a asuntos tributarios y fiscales, por ejemplo, y están dirigidos a representar con estados financieros la realidad de las organizaciones.

Por ejemplo, un contador puede mostrar los estados financieros al presidente, al gerente o a los miembros de un cuerpo directivo de una corporación y, en respuesta, ellos pueden pedirle al contador que oculte ciertos constructos, que aumente de manera artificial los activos (si están muy bajos) y que reduzca u oculte el monto de los pasivos (si están muy altos) para “vender” una imagen de salud económica corporativa.

Quienes habitan este “mundo” son los contadores practicantes, los organismos reguladores públicos (*Securities and Exchange Commission, SEC; Treasury Secretary*), privados (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA; Committee on Accounting Procedures, CAP; Accounting Principles Board, APB; Financial Accounting Standards Board, FASB; International Accounting Standards Board, IASB*), independientes (*International Financial Reporting Standards, IFRS*), los gerentes, presidentes de corporaciones y cuerpos directivos que toman decisiones y firmas de negocios.

Sin embargo, no es necesario excluir de los aspectos aplicados de la contabilidad — como lo hace Christenson— a los contadores teóricos y académicos, pues ellos también se interesan en ella contabilidad.

Por último, tanto los contadores teóricos como los practicantes, los organismos

reguladores, los gerentes y las firmas pueden hacer propuestas. Si los contadores están interesados en la historia de la contabilidad, también podrían intervenir junto con otros científicos sociales. A diferencia de Christenson, los gerentes no son los únicos que intervienen en las propuestas.

Aunque por lo general los epistemólogos estudian con cuidado las propuestas de los organismos reguladores, es poco probable que las formulen. Sin embargo, por razones de exhaustividad, podríamos imaginar y admitir la intervención de ellos (líneas punteadas de la Figura 3). No hay motivos a priori para excluirlos.

#### 4.4. La distinción entre proposiciones de hecho y proposiciones normativas es importante

La distinción entre proposiciones de hecho y proposiciones normativas siempre es bienvenida en el examen de los problemas contables y tanto Jensen como Christenson la admiten y usufructúan. No es necesario ser un fanático defensor del positivismo para admitir esta distinción.

#### 4.5. Evitar confundir epistemólogos contables con sociólogos de la contabilidad

Es preciso regresar a la celda G (Cuadros 1 y 2), en la que Christenson incluyó a los “Metodólogos (la mayor parte de los contadores “teóricos)””; que “se preocupan por la justificación para aceptar o rechazar estas descripciones.” Él los llamó “metodólogos” en lugar de “teóricos”.

Según Christenson, preocuparse por aceptar o rechazar ciertos enunciados observacionales es lo que los califica como metodólogos.

Lo que quiere decir Christenson es [1] que ya se produjeron enunciados observacionales, [2] son hipótesis observacionales, [3] que aquí ingresan los metodólogos: son los que aceptan o rechazan esas descripciones y, en consecuencia, [4] que son los metodólogos lo que se encargan de ellos.

Es cierto: si los aceptan o rechazan tienen que dar motivos teóricos; podríamos llamarlos “algunos teóricos”; y es cierto que son metodólogos, pues dicen: “no acepto esta descripción que usó este enunciado observacional; es mejor usar este otro constructo observacional”.

Sin embargo, no necesariamente están filosofando, pues bien pueden rechazar ese enunciado observacional porque va en contra de sus intereses (sociología, grupos de interés), porque quieren mentir, porque quieren inflar activos o porque quieren esconder pasivos. Por este lado, es correcto afirmar que hay aspectos externos a la contabilidad que deciden la aceptación o rechazo de algunos enunciados observacionales.

Esos criterios pueden ser sociológicos y psicológicos e incluso pueden formar parte de una tendencia relacionada con la corrupción, pero semejantes factores no pueden ser los que autoricen a Christenson para considerarlos como metanivel y para considerarlos como miembros de los “contadores, gerentes y usuarios”. No, porque ellos no están —de manera estricta— filosofando.

Lo que le imprime el carácter de metanivel a un metanivel es *trascender* el nivel primario, es filosofar, epistemologar, pensar un constructo, pensar toda la disciplina.

Aun cuando Christenson tenga el derecho de llamarlos “metodólogos”, de ahí no puede inferirse que estén en un metanivel. Tampoco puede inferirse que aquellos “historiadores, economistas, sociólogos de la contabilidad” (celda F, Cuadros 1 y 2) que acepten o rechacen esos enunciados que consideren o no problemáticos estén filosofando. Christenson está confundiendo aspectos externos (historiográficos, sociológicos, psicológicos, de corrupción) con aspectos internos (epistemológicos) de la contabilidad.

En consecuencia, hay que separar los aspectos externos de la contabilidad de los aspectos internos y no meter “en un mismo saco” a los “historiadores, economistas y sociólogos de la contabilidad” con los

epistemólogos de la contabilidad.

El discurso de la Escuela de Rochester ni el propio artículo de Jensen ni el propio artículo de Christenson son sobre los contadores, los gerentes, los usuarios, los historiadores, los economistas, los sociólogos de la contabilidad que aceptan o rechazan ciertos enunciados observacionales.

Los discursos son sobre lo que le ocurre a la disciplina contable y lo que le ocurre a la disciplina contable es que tiene un déficit de teoría y, de manera simétrica, de exceso de normatividad (Jensen).

Y el propio artículo de Christenson también es un artículo sobre lo que le ocurre a la contabilidad. Eso sí es un metanivel. Incluso podemos ir más allá: es tanto un metanivel (trata sobre la contabilidad) como un metametanivel, pues trata de un metanivel sobre el metanivel de Jensen.

#### 4.6. Evitar la confusión de Christenson en cuanto al tropiezo de la presencia simultánea del investigador social en su disciplina y en su objeto de estudio: Es irrelevante para la distinción entre nivel y metanivel

El supuesto inconveniente del papel de los científicos sociales en las ciencias sociales que identificó Christenson es *irrelevante* para la distinción entre nivel primario y metanivel. La “contaminación” del investigador social en cuanto a su objeto de estudio social no impide para nada que la ciencia desde la cual lo estudie no esté en el nivel “primario”.

Cuando Christenson identifica los actores que se sitúan en el metanivel es cuando surgen inconvenientes con los motivos que proporciona:

Un problema particular en las ciencias sociales es que el científico social, como ser humano, también es una entidad social, y todo ser humano es, al menos, un científico social aficionado. Esto dificulta considerablemente la distinción entre los niveles primario y

meta, pero no por ello la hace menos importante. (Christenson, 1983, p. 6)

Esto es incorrecto. La presencia simultánea del ser humano tanto en el ámbito científico como en la *realidad social no es la que dificulta* la distinción entre metanivel y nivel. Que el ser humano forme parte de manera *simultánea* de la entidad social que él estudia y de la ciencia social que la estudia, no implica que no se pueda distinguir entre metanivel y nivel primario.

Por ejemplo, los sociólogos, politólogos o economistas forman parte de los hechos sociológicos, políticos y económicos que ellos mismos estudian. Como científicos sociales, también forman parte de esos hechos sociales e, incluso, admitiendo que los seres humanos no necesariamente científicos sociales (“científicos sociales aficionados”) forman parte de su entorno social, aun así, se pueden distinguir dos papeles bien demarcados.

¿Por qué? Porque los enunciados sociológicos, los enunciados politológicos y los enunciados económicos y, los enunciados de los “científicos sociales aficionados”, tienen en común pertenecer al nivel *primario*.

Sin embargo, esta pertenencia no impide que los sociólogos, politólogos, economistas y aficionados no puedan “pensar” los enunciados sociológicos, politológicos o económicos. Ellos pueden, como siempre lo han hecho y lo seguirán haciendo, transitar de un papel de sociólogo, de politólogo y de economista *a un papel de filósofo de la sociología*, de *filósofo de la ciencia política* y de *filósofo de la economía*.

Al hacerlo, cada uno está “epistemologando” y, al “epistemologar”, está en un metanivel; pasa a un metanivel, circula a un metanivel.

Así que de la presencia de un investigador (o aficionado) tanto en su entorno (y objeto de estudio social) como en los enunciados que emite sobre ese entorno social no impide que pueda filosofar y juzgar esos enunciados.

#### 4.7. Las proporciones entre enunciados teóricos y observacionales

Hay un matiz que no debería pasarse por alto en la subdivisión de las ideas contables en dos grupos —el de lo enunciado teóricos y el de los observacionales: es el de la proporción entre ellos como parte de las abstracciones, pues estas “dimensiones” no son verificables de forma directa. No podríamos afirmar de manera *a priori* y con certeza algo preciso acerca de las proporciones —y desproporciones— entre ambos.

¿La mayoría del universo “teórico” está conformado por enunciados teóricos? ¿La mayoría del universo “normativo” está conformado por enunciados observacionales?

Sería muy difícil responder de manera cualitativa estas proporciones. Sin embargo, una idea intuitiva podría ser viable: los contadores “teóricos” se enfocan más en enunciados universales que los “practicantes” y, viceversa, los “practicantes” se enfocan más en enunciados observacionales.

#### 4.8. Los enunciados observacionales también incluyen enunciados universales.

También está el inconveniente de que no todos los enunciados observacionales —o básicos como los denominó Popper— incluyan de manera exclusiva términos particulares o, lo que es simétrico, que excluyan términos universales. El famoso ejemplo de Popper “aquí hay un vaso de agua,” a pesar de sesgarse hacia un enunciado básico u observacional, contiene términos universales como “agua” o “vaso.” Sin embargo, ello no obsta para la validez en relación con los grados de abstracción.

#### 4.9. El desafío filosófico de comparar ideas con hechos.

Por ahora, no viene al caso discutir la justificación de la distinción entre enunciados teóricos y básicos en el contexto de la incapacidad de comparar ideas (los constructos son ideas) con hechos, pues ambas entidades son de naturaleza muy disímiles. Sin embargo, el componente crucial de distinción entre enunciados observacionales y teóricos implica la concepción de que hay constructos “más teóricos” que otros. Y, por último, basta recordar que una forma de distinguir entre ambos en la epistemología popperiana fue la propuesta de un convencionalismo “inocuo” con respecto al convencionalismo de los enunciados básicos y observacionales, pues ellos son “aceptados” por los expertos y no llevan una carga de veracidad o falsedad tan intensa como la de los teóricos.

Basta conservar algunas ideas bastante viables: [1] la distinción entre enunciados teóricos y observacionales es el grado de abstracción, [2] la distinción resuelve el problema de la imposibilidad de comparación entre ideas y hechos (las ideas “observacionales” no son comparables sino “aceptables”), [3] nada impide que los enunciados observacionales, aun cuando están “más próximos” a los hechos, puedan contener elementos universales (como los términos “vaso” y “agua” en el ejemplo de Popper).

Podemos concluir, junto con Christenson, que la distinción es viable y útil cuando se quiera diferenciar entre grados de abstracción, pues no es lo mismo un enfoque de contadores teóricos “sesgado hacia” enunciados teóricos que un enfoque de contadores practicantes “sesgado hacia” enunciados observacionales. Siempre, por supuesto, teniendo en cuenta en no caer en los deslices de Christenson descritos aquí.

## 5. CONCLUSIONES

### 5.1. Las dos caras de la moneda: La reacción al “exceso” de normatividad y la “insuficiencia” de teoría

Cuando se examinan los motivos por los cuales se apeló a un positivismo contable, dos procesos inversos llaman la atención: el positivismo como distanciamiento del exceso de normatividad (Jensen, 1976) y el positivismo como reacción contra la *insuficiente* “teoría contable” de la época (Ball y Brown, 1968 y Beaver, 1968).

Son dos lados de la misma moneda, pues un “exceso de normatividad” implica una “insuficiencia de teoría” y cada tendencia se enfocó de manera central en alguno de los dos lados.

Fueron las reacciones de Ball, Brown (1968) y Beaver (1968) hacia sesgos “bastante” empíricos las que autorizaron a Watts y Zimmerman (1990) para identificarlos como pioneros del positivismo, pues introdujeron métodos financieros *empíricos* en la contabilidad financiera.

Según Watts y Zimmerman, el positivismo habría nacido como sinónimo de métodos *empíricos*.

Por ejemplo, cuando se examina el artículo de Ball y Brown (1968) ellos encontraron que *un inconveniente con los teóricos* contables era que evaluaban la utilidad de las prácticas contables “según *su grado de concordancia* con un modelo *analítico* particular” (énfasis añadidos, Ball y Brown, 1968, p. 159).

La comparación, la “concordancia”, podría ser [1] entre las prácticas contables existentes y las prácticas “más preferibles” que implicaba un modelo teórico (“analítico”) o [2] entre las prácticas contables existentes y “algún estándar que el modelo teórico (“analítico”) implica[ba] que todas las prácticas deb[ían] poseer” (Ball y Brown, 1968, p. 159).

Es decir, el método de evaluación consistía en comparar prácticas contables existentes con *abstracciones*. Por ello, concluyeron:

*La desventaja de este método [teórico, analítico] es que ignora una fuente importante de conocimiento del mundo: el grado en que las predicciones del modelo se ajustan al comportamiento observado (énfasis añadido, corchetes añadidos, Ball and Brown, 1958, p. 159).*

Como se observa, esta fue una reacción contra unas *abstracciones deficientes* (según ellos). Por este lado, por el lado del empirismo como reacción contra la *deficiencia de la teoría* contable, podría concluirse que aferrarse a datos econométricos y comportamientos empíricos observados fue una manera de distanciarse de esos modelos teóricos contables.

Es por este motivo por el cual la investigación *empírica* (interpretada como *positivismo* por Watts y Zimmerman, 1990) fue suficiente para considerar a Ball, Brown y Beaver como pioneros de la corriente *epistemológica del positivismo*.

Unida esta reacción a la observación previa de que el positivismo de Jensen (1976) también fue una reacción al exceso de normatividad, ya sea el positivismo entendido como investigación empírica (en contraste con los modelos teóricos contra los que reaccionaron Ball y Brown) o como investigación teórica empírica (en contraste con el exceso de normatividad de Jensen, 1976), está claro que si el *positivismo* es visto como investigación empírica (que

“se separa” de los modelos abstractos) o si el positivismo es visto como rescate de la teoría contable que busca mayor presencia en medio de tanta normatividad (que “se distancie” de la normatividad), podemos concluir que ambas interpretaciones son un tanto *forzadas*.

Aun cuando ambas son aspectos del mismo problema, no nos parece que sean las propuestas adecuadas para una actualización.

## 5.2. ¿Una mejor solución? Todo giro hacia la teoría es apropiado

Ambas interpretaciones son forzadas porque olvidan que el papel epistemológico de toda teoría es el de enseñarnos a observar la realidad. Tanto si una teoría es deficiente como si es sólida, el papel de la investigación siempre debe consistir en enriquecerla.

Cuando Ball y Bown se quejaron de las *deficiencias de la teoría contable* de la época y buscaron el camino de una investigación empírica, cuando consideraron como posible vía de investigación los estudios *desprovistos de teoría eficiente* y cuando entendieron que buscar correlaciones estadísticas entre datos contables y económicos era una investigación empírica que subsanaba las deficiencias de esos modelos analíticos, en realidad estaban concluyendo mal.

¿Por qué? Porque la solución no debería haberse dirigido (como se dirigieron) a la búsqueda de datos como si estuvieran desprovistos y descontaminados de teorías (y modelos analíticos). ¿Por qué? Porque la ciencia no puede ser caracterizada por una “simple” recolección y tratamiento estadísticos de datos desprovistos de teoría.

Una mejor solución (epistemológica) hubiera consistido en proponer —y dirigirse— hacia la corrección de la deficiencia de esos modelos teóricos (“analíticos”), mejorarlos y, a partir de ahí, interpretar y buscar datos que los validaran.

“Huir” hacia el tratamiento de datos no fue una buena idea si se toma en consideración la justificación de sus investigaciones como “remedio”, como “solución”, de la deficiencia de los modelos teóricos y analíticos.

Apartarse de teorías (y modelos analíticos) deficientes nunca es una buena idea. Mejor idea es enfrentarlos, corregirlos, asumir el compromiso de mejorarlos y enriquecer la investigación teórica. No huir de la teoría y, menos aún, dictaminar que unas correlaciones estadísticas podrían “ser mejores” que unas teorías deficientes.

Por otro lado, por el lado de la reacción en contra del exceso de normatividad, la movida de Jensen (1976) fue mucho más correcta desde el punto de vista de la epistemología, pues enfatizar y buscar fortalecer la producción de teoría contable (aun cuando se autodenominara “positivista” o más tarde se le acusara de ser “positivista”) era más apropiado que ejercer destrezas con datos supuestamente desprovistos de teoría.

Así, desde la justificación de la aplicación de una *filosofía de la ciencia positivista* a la contabilidad, Jensen (1976) buscó proporcionarle un mayor estatus científico a la contabilidad, pues son las teorías las que nos enseñan a observar la realidad: sean “positivistas” o no.

Si algo bueno tuvo esta reacción epistemológica en cuanto a la necesidad de crear una teoría contable que *no estuviera contaminada de tanta normatividad*, es que fue un paso apropiado para intentar que la contabilidad no fuera tan “decepcionante” como Jensen la encontró en 1976.

¿Qué tiene de malo buscar una teoría más rigurosa? ¿Qué tiene de inconveniente buscar enunciados universales que minimicen tantos modelos teóricos rivales? ¿Acaso el papel de la teoría no consiste en buscar la universalidad de la representación?

Podremos estar en desacuerdo con la prevalencia de una teoría sobre otra, podremos estar de acuerdo en que la preferencia por un modelo teórico es disputable (ninguna teoría contable está esculpida en roca firme), pero la “movida” de Jensen (1976) fue una reacción justificable y apropiada. Fue la respuesta al “exceso” de normatividad contable.

¿Acaso la propuesta “positivista” de Friedman —con todo y sus deficiencias epistemológicas— no produjo una sólida investigación en la teoría económica? Un defensor de Friedman como Lawrence Boland (1979) podría tener razón: “Los críticos condenan el ensayo de Friedman, pero virtualmente todos los textos lo elogian” (p. 503).

Incluso hoy día, podemos afirmar que esta “movida contable” ha sido descollante: ha incorporado formidables teorías económicas que están contribuyendo a llenar vacíos teóricos contables y están ayudando a entender, explicar y predecir los hechos contables (y la elección contable).

Que estemos en desacuerdo con llamar “positivista,” “empírica,” “contabilidad contaminada de positivismo lógico obsoleto,” “popperiana,” “lakatosiana” o “kuhniana” es otro asunto, pero la historia de la ciencia ha mostrado que un giro hacia la teoría ha sido el apropiado.

Aquí la discusión epistemológica pasa a un “segundo plano,” pues seguir llamando “positivista” a la teoría contable actual o negarse a llamarla “positivista” por razones de la filosofía de la ciencia, no afecta la necesidad crucial de que la contabilidad busque la construcción de teorías sólidas y, con más razón, cuando saca provecho de formidables teorías económicas que están disponibles y listas para usar: la teoría de la información, la teoría de la agencia, la economía de las organizaciones, el neoinstitucionalismo, la asimetría de la información y los costos de transacción.

Si bien es cierto que muchos de los componentes de la teoría contable que Jensen (1976) encontró en su momento fueron “decepcionantes,” hoy en día, y aun cuando la contabilidad continúe contaminada por un exceso de normatividad, los avances teóricos de la disciplina han venido intensificándose. Todavía falta mucha historia para determinar si la “contaminación” de la contabilidad por la regulación vaya a terminar impidiendo la construcción de una teoría contable mucho más rigurosa y “objetiva.”

Hoy en día es impropio afirmar que la teoría contable no haya hecho grandes progresos. Incluso si admitiéramos que es insuficiente, la “jugada” de la disciplina ha sido admirable, pues ha venido incorporando sólidas y prestigiosas teorías de la economía, de la economía de las organizaciones, del neoinstitucionalismo, de la teoría de la agencia, de la teoría de la asimetría de la información, de la teoría de los costos de transacción y de la teoría administrativa, entre otras.

Suponiendo que las críticas a la escasez de teorías en la contabilidad fueran pertinentes, la consolidación de la disciplina por vía de adaptar otras formidables teorías va en la dirección correcta al estar incorporándolas de manera sistemática. En toda actualización, estos enunciados “ajenos” ingresan al conjunto de los enunciados teóricos.

**5.3. Una posible vigencia del legado del positivismo no viene por el lado de su visión instrumentalista.**

Por lo demás, está claro que en 1990 la investigación “positiva” todavía continuaba con el mismo ímpetu de 1978 y en 2011 Humayun Kabir, por ejemplo, considera que los investigadores de la contabilidad “positiva” llevaban cuarenta años ocupándose de respuestas a problemas positivistas (Kabir, 2011, p. 141).

Aun con todas las críticas que ha suscitado la dudosa caracterización de la visión de Milton Friedman, podría ser cierta la aseveración de Joseph Agassi en relación con el positivismo económico. ¿Será que la visión positivista de la contabilidad también podría ser citada como la visión “oficial de la profesión”? Agassi afirmó sobre la economía: “La visión metodológica de Friedman se cita hoy ampliamente en la literatura como la visión oficial de la profesión, sea lo que sea que eso signifique” (énfasis añadido, Agassi, 1971, p. 23).

En medio de otros defectos del positivismo de Friedman, lo que no deberíamos disculpar quizás sería adjudicar un papel instrumentalista a las teorías contables y mucho menos en una actualización epistemológica.

#### 5.4. A las imperfecciones epistemológicas de las variedades del positivismo les han sobrevivido componentes lícitos

Las corrientes epistemológicas del positivismo económico (Keynes, 1890; Hutchinson, 1938; Friedman, 1953) y del positivismo lógico, aun con todas sus imperfecciones establecidas, lograron una respuesta observable en la historia de la ciencia e Imre Lakatos la identificó de manera apropiada: no hay teorías (incluyendo las epistemológicas) que mueran “de cuerpo entero”, pues siempre hay componentes que les sobreviven.

Podríamos afirmar que el afán por constructos “lo más objetivos posibles” es uno de los componentes que continúan subsistiendo. Como ha observado Lawrence Boland ya citado: “Los críticos condenan el ensayo de Friedman, pero virtualmente todos los textos lo elogian” (p. 503). La reacción positivista de Jensen (1976) fue legítima y, aun cuando uno no suscriba la adscripción de “positivismo” a la construcción del carácter empírico de la contabilidad, no hay duda de que su prescripción epistemológica, con todas sus fallas, fue una contribución influyente.

No es casual que Donald McCloskey haya aseverado sobre el impacto (favorable o no) del positivismo: “quiero recalcar desde el principio que no considero el positivismo un movimiento inútil ni tonto. En su momento, hizo mucho bien” (1989, p. 226).

Sin importar las críticas epistemológicas a las fallas positivistas, una revisión admite la vigencia de su tendencia “objetiva” y “científica” en la contabilidad. Así describe el estado del positivismo en su época gloriosa de 1964:

El mundo intelectual de entonces era positivista. Un sentido de positivismo pronto se demostraría en la guerra de Vietnam: allí estaban los *ingenieros sociales*, comprometidos con *lo observable y lo verificable*, armados con *hipótesis refutables deducidas de proposiciones de orden superior, libres de la mitad del valor de la división entre hechos y valores*, buscando apasionadamente *datos imparciales* y recuentos de cadáveres de las patrullas fluviales. El pensamiento positivista, si no el positivismo filosófico, impregnaba la vida intelectual. (énfasis añadidos, McCloskey, 1989, p. 227)

¿Cuáles serían los reparos? ¿A qué deberíamos atenernos para evitar ser acusados de ingenuos por continuar defendiendo el viejo positivismo?

McCloskey nos ha ahorrado el trabajo de elaborar la lista de estos ingenuos criterios. En 1989 sostuvo que el “encanto” del positivismo residía en la “eficiencia” y “ahorraba esfuerzo”. Durante su reinado (entre las décadas de 1920 y, quizás, la de 1970) era “económico”, pues “bastaba” con formular una “implicación observable” de la “hipótesis de orden superior” para luego proceder a “comprobarla”. Con este atajo la “mayoría de los hechos *podían ignorarse*, ya que la mayoría podían interpretarse *como irrelevantes* para lo hipótesis que se estaba comprobando” [énfasis añadidos]. En consecuencia, “nada podría ser más simple que la fórmula positivista”, pues la “proliferación de la ciencia normal en economía ha demostrado lo simple que es” (p. 229).

#### 5.5. Las “tres vías” de Christenson (1983) para estudiar problemas contables es válida, pero con ajustes

La propuesta de las “tres vías” de Christenson (1983) para resolver problemas contables es válida, pero con algunos ajustes sugeridos en esta publicación. En una revisión epistemológica es una buena idea como baremo cuando queramos evaluar problemas contables.

#### 5.6. Las características cualitativas de la información contable pertenecen al metanivel, no al nivel

Al asignar propiedades cualitativas a los constructos contables, la estandarización está asignando propiedades a ideas y asignar propiedades a ideas es salir del “nivel primario” y dirigirse a un metanivel. Salir del nivel primario implica salir de la contabilidad como disciplina. Es decir, salir de su papel de representar y explicar hechos contables y económicos de entidades y dirigirse a los aspectos filosóficos.

La revisión epistemológica prevé la asignación adecuada de estas características al metanivel.

#### 5.7. No debemos confundir entre el estudio de aspectos externos y aspectos internos de una disciplina con la distinción entre metanivel y nivel

Los aspectos externos no son epistemología como lo propuso Christenson (1983).

#### 5.8. La intromisión del Estado en la práctica menoscaba el estatus científico de la contabilidad

Es evidente que la intromisión del Estado en la práctica contable menoscaba el estatus científico de la contabilidad, pues el Estado es un organismo político que implica la intromisión en la disciplina por parte de diversos grupos de interés, pero ello no impide que la disciplina no pueda continuar maximizando sus esfuerzos teóricos. ¿Qué clase de disciplina es aquella cuya gran proporción de sus enunciados sean “normas” y cuya gran proporción de su práctica dependa del Estado?

Es poco probable imaginar un examen de la contabilidad de este aspecto en cualquier escenario presente y futuro.

### 5.9. Toda regulación implica contemplar grupos de interés

Toda regulación —sea pública o privada— implica contemplar los intereses de grupos cargados con sus propiedades sociológicas, políticas y económicas. Es por esta puerta por donde entran las acusaciones nacionalistas contra el “imperialismo contable”

Las advertencias originales de Jensen (1976) sobre los grupos de interés involucrados en la regulación continúan vigentes, pero forman parte del estudio de los aspectos externos de la contabilidad; no del metanivel.

### 5.10. La distinción epistemológica entre metanivel y nivel

La distinción epistemológica entre metanivel y nivel debe apuntarse y hacerse de manera apropiada. Es importante afianzar la distinción entre un metanivel y un nivel (“primario”, si se quiere). Dado que el criterio para la distinción es epistemológico y, dado que quien formuló el criterio de manera sistemática fue Tarski, hay que usarlo como corresponde para evitar confusiones y desaciertos. Esto no implica que con el tiempo la teoría tarskiana no pueda corregirse o modificarse.

También hay que recordar la advertencia de Popper: cuando ascendemos de manera semántica a un metalenguaje y, con ello, nos referimos a un lenguaje objeto, ello no obsta para que desde el metalenguaje no podamos referirnos también a los hechos a los que se refiera el lenguaje objeto.

Christenson (1983) confundió los criterios de distinción entre el metanivel y el nivel.

### 5.11. La distinción entre proposiciones de hecho y proposiciones normativas también es importante en el examen de los problemas contables

La distinción entre proposiciones de hecho —que pertenecen al nivel— y las proposiciones normativas también debe apuntarse para evitar confusiones. Aun con matices diferentes, tanto Jensen (1976) como Christenson (1983) están de acuerdo con la necesaria distinción entre proposiciones de hecho y proposiciones normativas. Es difícil no tomar en cuenta esta distinción.

### 5.12 La relación entre los enunciados teóricos y los observacionales

Las teorías epistemológicas han mostrado la riqueza y las ventajas de la distinción entre grados de abstracción de los constructos. Las teorías epistemológicas generales han mostrado la riqueza y las ventajas de la distinción entre grados de abstracción de los constructos.

Disciplinas tan importantes como la lingüística también ha llevado hasta las últimas consecuencias una explicación simétrica con la distinción entre “extensión” e “intensión”. Incluso los estándares contables internacionales admiten la diferencia entre la universalidad de los constructos y la especificidad de ellos como “materialidad”; esta distinción es propia de los grados de abstracción y hay que sacar provecho de ella. Christenson (1983) forma parte del consenso acerca de la importancia de la identificación de los grados de abstracción de los constructos y tampoco podemos prescindir de ellos.

### 5.13. La estandarización para universalizar representaciones es una ventaja, si se considera desde el aspecto epistemológico

El legítimo esfuerzo de la estandarización para universalizar una única representación de los constructos contables es una ventaja epistemológica. Antes de comenzar con la oposición política (válida) de atacar los grupos de interés comprometidos en la estandarización hay que considerar tres condiciones sine qua non para la discusión. Son tres pilares alrededor de los cuales el resto de la regulación se podría articular de manera sistemática desde una arquitectura epistemológica.

La primera es que hay una ventaja epistemológica: implica el esfuerzo lógico y apropiado por uniformizar la representación de los constructos contables sobre los mismos hechos contables y económicos. Es tanto necesaria como aspiracional en una primera discusión.

La oposición (política) a la estandarización contable (sea la que sea) sin considerar el contenido epistemológico es ingenua, imprudente y parte de la incapacidad de ver un punto ciego tan importante como esta premisa epistemológica.

### 5.14. La estandarización para universalizar representaciones es una ventaja económica

El legítimo esfuerzo de la estandarización para universalizar una única representación de los constructos contables es una ventaja económica que implica la uniformización de la práctica contable, pues permite reducir tanto los costos económicos de la información contable como su interpretación.

Jensen (1976) estuvo en lo correcto y fue uno de los pioneros en identificar la estandarización como una ventaja al lograr minimizar el costo de la información en la contabilidad.

### 5.15. La estandarización para universalizar representaciones es parte del esfuerzo por minimizar la diversidad de prácticas contables

El legítimo esfuerzo de la estandarización para universalizar una única representación de los constructos contables es parte de la minimización de muchas prácticas diversas. Aun cuando admitamos la tolerancia en cuanto a la diversidad de las teorías, ante la diversidad de prácticas contables, ellas deberían minimizarse.

A la tolerancia teórica, se opone una intolerancia práctica y podemos hipotetizar que esta tendencia continuará imperando.

### 5.16. No confundir epistemólogos contables con sociólogos de la contabilidad

Hay que evitar confundir epistemólogos contables con sociólogos de la contabilidad como lo hizo Christenson (1983). En el primer caso, se trata del estudio de aspectos externos a la contabilidad; en el segundo, se trata de un examen epistemológico.

### 5.17. Los problemas de los investigadores sociales son irrelevantes para la distinción entre metanivel y nivel

También es buena idea evitar la confusión de Christenson (1983) en cuanto al tropiezo de

la presencia simultánea del investigador social en su disciplina y en su objeto de estudio: es irrelevante para la distinción entre nivel y metanivel. Lo que individualiza a los investigadores sociales no es el que puedan desempeñar un papel epistemológico, es la circunstancia de formar parte de su objeto de estudio y ambos casos son de naturaleza distinta.

#### 5.18. Las proporciones entre enunciados teóricos y observacionales

Ya adelantamos una hipótesis en relación con la proporción entre enunciados teóricos y observacionales: el discurso de los contadores teóricos tendría una densidad de enunciados teóricos mucho mayor que el de los contadores prácticos.

#### 5.19. Los enunciados observacionales también incluyen enunciados universales

La advertencia y el matiz de Popper en su ejemplo del “vaso de agua” pertenece a aspectos epistemológicos mucho más especializados a los examinados aquí. A pesar de toda la excesiva carga teórica de la epistemología general, y a pesar de ser demasiado “técnica,” por razones de exhaustividad deberíamos tener en cuenta semejante advertencia.

#### 5.20. El desafío filosófico de comparar ideas con hechos

También por razones de exhaustividad, es buena idea conservar la advertencia — igualmente especializada de la epistemología general— para expandirla en futuras investigaciones sobre el examen de los problemas contables.

#### 5.2. Las llamadas “normas” deberían ser tratadas como constructos universalizantes; no como normas

Una última pregunta es obligatoria: ¿La práctica que se ha convertido en hábito, y que permanece de manera acrítica, de denominar “normas” a la estandarización internacional es la apropiada?

La forma como la estandarización está siendo interpretada, los acontecimientos desde su rigurosidad universal y el contexto actual de la práctica contable continúan teniendo un formidable peso en el momento de optar por su interpretación. Si pensamos esas normas con más cuidado, podríamos afirmar algo completamente diferente. Esas normas no son normas; son constructos que intentan uniformizar diversas representaciones en distintos países y sociedades.

Son constructos universalizantes; no normas.

La malinterpretación es similar a que afirmáramos que forzar la aceptación universal del concepto de “inflación” o de “aceleración” en todos los países debería considerarse como una “norma” para que sea designado en un único sentido y no en diversos sentidos.

Esta hipótesis también merece una expansión en investigaciones futuras sobre la epistemología contable.

## 6 REFERENCIAS

- Agassi, Joseph [1971]. "Tautology and Testability in Economics," *Philosophy of the Social Sciences*, 1, 1 (March 1971), pp. 49-63. DOI: 10.1177/004839317100100103. [https://www.researchgate.net/publication/249677334\\_Tautology\\_and\\_Testability\\_in\\_Economics](https://www.researchgate.net/publication/249677334_Tautology_and_Testability_in_Economics)
- Archibald, G. C.; Herbert A. Simon, and Paul A. Samuelson [1963]. "Discussion," *The American Economic Review* (American Economic Association), 53, 2 (Papers and Proceedings of the Seventy-Fifth Annual Meeting of the American Economic Association, May, 1963), pp. 227-236. <https://www.jstor.org/stable/1823866>
- ASOBAT, American Accounting Association, Committee on Basic Accounting [1966]. "Theory, A Statement of Basic Accounting Theory" (American Accounting Association, 1966).
- Ball, Ray and Philip Brown [1968]. "An empirical evaluation of accounting income numbers," *Journal of Accounting Research* (Wiley on behalf of Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago), 6, 2 (Autumn, 1968), pp. 159-178. Accessed: 02-12-2025. <https://www.jstor.org/stable/2490232>
- Beaver, William H. [1968]. "The information content of annual earnings announcements," *Journal of Accounting Research* (Blackwell Publishing on behalf of The Institute of Professional Accounting, Graduate School of Business, University of Chicago), Vol. 6 (Empirical Research in Accounting: Selected Studies), pp. 67-92. Accessed: 27/05/2008. <http://www.jstor.org/stable/2490070>
- Boland, Lawrence A. [1979]. "A Critique of Friedman's Critics," *Journal of Economic Literature* (American Economic Association), 17, 2 (June, 1979), pp. 503-522. <https://www.jstor.org/stable/2723302>
- Bunge, Mario [2004]. *La investigación científica: Su estrategia y su filosofía*. Traducción de Manuel Sacristán. Tercera edición. México, D. F. y Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 805 pp.
- Chambers, R. J. [1966]. *Accounting, Evaluation, and Economic Behavior* (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1966).
- Christenson, Charles [1983]. "The Methodology of Positive Accounting." *The Accounting Review*. LVIII, 1 (January, 1983), pp. 1-22.
- Edwards, Edgar O., and Bell, Philip W. [1961] *The Theory and Measurement of Business Income* (Berkeley: University of California Press, 1961).
- Feyerabend, Paul [1975]. *Tratado contra el método: Esquema de una teoría anarquista del conocimiento*. Traducción de Diego Ribes. Madrid: Editorial Tecnos, S. A., 318 pp.
- Friedman, Milton [1967]. *Ensayos sobre economía positiva*. Traducción de la tercera edición de Raimundo Ortega Fernández. Madrid: Editorial Gresos, S. A., 307 pp. [Edición original en inglés, 1953].
- Hines, Ruth D. [1988]. "Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research," *The Accounting Review* (American Accounting Association), 63, 4 (Oct., 1988), pp. 657-662. <https://www.jstor.org/stable/247905>
- Hines, Ruth D. [1988]. "Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research,"

*The Accounting Review* (American Accounting Association), 63, 4 (Oct., 1988), pp. 657-662 <https://www.jstor.org/stable/247905>

Hutchinson, Terence [1938]. *The Significance and Basic Postulates of Economic Theory*. London: Macmillan and Co., Limited, 202 pp. [https://ia601500.us.archive.org/10/items/in.ernet.dli.2015.187338/2015.187338.The-Significance-And-Basic--Postulates-Of-Economic-Theory\\_text.pdf](https://ia601500.us.archive.org/10/items/in.ernet.dli.2015.187338/2015.187338.The-Significance-And-Basic--Postulates-Of-Economic-Theory_text.pdf)

IASB (International Accounting Standards Board) e IFRS (International Financial Reporting Standards) Foundation [2025]. *Las Normas de Contabilidad NIIF® Ilustradas Normas de Contabilidad emitidas a 1 de enero de 2025, reflejando los cambios todavía no requeridos*. [Esta edición se publica en tres partes. PARTE A contiene el texto ilustrado de las Normas de Contabilidad NIIF incluyendo las Normas NIC, Interpretaciones CINIIF e Interpretaciones SIC®, junto con el Marco Conceptual para la Información Financiera y un resumen de los cambios desde la edición anterior (Glosario incluido). [Esta edición contiene las Normas NIIF de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a 31 de diciembre de 2024.]

IASB (International Accounting Standards Board) e IFRS (International Financial Reporting Standards) Foundation [2015]. "Proyecto de norma: Marco conceptual para la información financiera; Recepción de comentarios hasta el 26 de octubre de 2015;" Proyecto de Norma PN/2015/3, Mayo de 2015, London: IFRS Foundation Publications Department, 72 pp. [This Spanish translation of the Exposure Draft *Conceptual Framework for Financial Reporting* and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation].

IASB (International Accounting Standards Board) e IFRS (International Financial Reporting Standards) Foundation [2012]. *International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2012*. [This edition published in two parts. PART A: The Conceptual Framework for Financial Reporting, the Preface to International Financial Reporting Standards (IFRSs®) and the consolidated text of IFRSs including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations, (Glossary of Terms and index included)], London: IFRS Foundation, 1418 pp.

Ijiri, Yuji [1967]. *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry* (Prentice Hall, 1967).

Jensen, Michael [1976]. "Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting." Stanford Lectures in Accounting (Graduate School of Business, Stanford University), Palo Alto, California, pp. 11-19

Kabir, Humayun [2011]. "Positive Accounting Theory and Science," *Journal of CENTRUM Cathedra* (Auckland University of Technology), 3, 2 (April 8, 2011), pp. 136-149, 2010. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1806038](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1806038)

Keynes, John Neville [1917]. *The Scope and Method of Political Economy*. Fourth edition. Kitchener: Batoche Books 1999, 231 pp. [First edition, 1890; second edition, 1897; third edition, 1904].

Koopmans, Tjalling C. [1957]. *Three Essays on the State of Economic Science*. New York, Toronto, and London: McGraw-Hill Book Company, INC., 231 pp. <https://ia601503.us.archive.org/8/items/in.ernet.dli.2015.224760/2015.224760.Three-Essays.pdf>

Kuhn, Thomas S. [1996]. *The structure of scientific revolutions*. Third edition. Chicago: The

University of Chicago Press, 212 pp.

Lakatos, Imre (1983). *La metodología de los programas de investigación científica*. Editada por John Worall y Gregory Currie. Traducción Juan Carlos Zapatero. Alianza Universidad, 349, Madrid, 1983, 315. (Edición original, 1978).

Lakatos, Imre [1978]. *The methodology of scientific research Programmes* (Philosophical Papers, Volume I). Edited by John Worrall and Gregory Currie. Cambridge, New York, Port Chester, Melbourne, Sydney: Cambridge University Press, 250 pp.

Maldonado-Veloza, Fabio [2022]. “Precios petroleros fijados por la OPEP (1973) y epistemología económica popperiana.” *Actualidad Contable FACES*, 25, 45 (julio-diciembre, 2022), pp. 53-78. <https://www.redalyc.org/revista.oa?id=257>

Maldonado-Veloza, Fabio [2019]. “Ontología y epistemología contables en el enfoque teleológico de Mattessich.” *Actualidad Contable FACES* (Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de los Andes), 22, 39 (julio-diciembre, 2019), pp. 75-92. <http://www.saber.ula.ve/handle/123456789/45882>

Maldonado-Veloza, Fabio [2016]. “La temporalidad de los hechos y las ciencias económicas, administrativas y contables: Implicaciones epistemológicas.” *Actualidad Contable FACES* (Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de los Andes), 19, 33 (julio-diciembre, 2016), pp. 43-72. [https://www.academia.edu/81304681/La\\_temporalidad\\_de\\_los\\_hechos\\_y\\_las\\_ciencias\\_econ%C3%B3micas\\_administrativas\\_y\\_contables\\_Implicaciones\\_epistemol%C3%B3gicas](https://www.academia.edu/81304681/La_temporalidad_de_los_hechos_y_las_ciencias_econ%C3%B3micas_administrativas_y_contables_Implicaciones_epistemol%C3%B3gicas)

Maldonado-Veloza, Fabio [1994]. “No existe la inducción: La objeción de Lakatos a Popper.” *Interciencia*, XIX, 5 (septiembre-octubre, 1994), pp. 252-257.

McCloskey, Donald N. [1989]. “Why I am no Longer a Positivist,” *Review of Social Economy* (Taylor & Francis, Ltd.), 47, 3 (Fall, 1989), pp. 225-238. <https://www.jstor.org/stable/29769461>

Popper, Karl [1983]. *Conjeturas y refutaciones: El desarrollo del conocimiento científico*. Traducción de Néstor Míguez adaptada a la cuarta edición inglesa. Primera edición. Ediciones Paidós, Barcelona, 1983, 513 pp. [Edición original, 1963, cuarta edición inglesa 1972].

Popper, Karl [1977]. *Búsqueda sin término: Una autobiografía intelectual*. Traducción de Carmen García Trevijano. Primera edición. Editorial Tecnos, Madrid, 1977, 287pp. [Edición original, 1974].

Popper, Karl [1966]. *Realism and the Aim of Science: From the Postscript to The Logic of Scientific Discovery*. Edited by W. W. Bartley, III. London and New York: Routledge (Taylor & Francis Group), 464 pp. [First published, 1983].

Popper, Karl R. [1962]. *La lógica de la investigación científica*. Traducción de Víctor Sánchez de Zavala. Editorial Tecnos (Estructura y función: El porvenir actual de la ciencia), Madrid, 1985, 451pp. [Edición original en Viena (1934), pero con fecha “1935”. La edición española está basada en la edición inglesa de 1958 “siguiendo el consejo del autor”].

Rosenberg, Alexander [1972]. “Friedman’s ‘Methodology’ for Economics: A Critical Examination,” *Philosophy of Social Science*, 2 (1972), pp. 15-29.

- Rotwein, Eugene [1959]. On "The Methodology of Positive Economics," *The Quarterly Journal of Economics* (Oxford University Press), 73, 4 (November, 1959), pp. 554-575. Accessed: 27-12-2025. <https://www.jstor.org/stable/1884303>
- Russell, Bertrand [1972]. *The Philosophy of Logical Atomism*. London and New York: Routledge (Routledge Classics), 162 pp.
- Sprouse, Robert Thomas, and Maurice Moonitz [1962]. "Tentative set of broad accounting principles for business enterprises; Accounting research study no. 03." [Guides, Handbooks and Manuals](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/149/) (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Historical Collection), 87 pp. [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_guides/149/](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/149/)
- Steiner, George [2016]. *La idea de Europa*. Traducción de María Condor [sic]. Editor digital: Titivillus y Epulibre, 50 pp. [Edición original 2005]. <https://dn721604.ca.archive.org/0/items/steiner-george.-la-idea-de-europa-epl-fs-2016/Steiner%2C%20George.%20-%20La%20idea%20de%20Europa%20%5BEPL-FS%5D%20%5B2016%5D.pdf>
- Sterling, R. R. [1970]. *Theory of the Measurement of Enterprise Income* (University Press of Kansas, 1970).
- Watts Ross L. y Zimmerman Jerold L. [1990]. "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective." *The Accounting Review*. 65, 1 (January, 1990). pp. 131-156.
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman [1979]. "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses," *The Accounting Review* (American Accounting Association), 54, 2 (April, 1979), pp. 273-305. Accessed: 30/09/2010 17:00. <http://www.jstor.org/stable/245516>
- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman [1978]. "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards." *The Accounting Review*. LIII, 1 (January, 1978), pp. 112-134.
- Wittgenstein, Ludwig [1973]. *Tractatus logico-philosophicus*. Traducción de Enrique Tierno Galván. Introducción de Bertrand Russell. Madrid: Alianza Editorial, 221 pp. [Primera edición en alemán, 1922].