



LA CONSTRUCCIÓN DE LA OBJETIVIDAD EN LA CONTABILIDAD

Ricardo Mario Barrera*

ARGENTINA

Resumen

Las normas contables han establecido como condición que debe cumplir la información contable, la "objetividad". Como las normas han sido establecidas por consenso, también el significado de este término ha sido consensuado, y ha ido variando a través del tiempo.

Consideramos interesante y útil acercarse a su significado, y aportar, desde diferentes perspectivas, una mayor comprensión de sus alcances, sus ventajas y desventajas.

Palabras clave: normas contables, objetividad, medición, contabilidad,

Abstract

Accounting standards have been established as a condition that must comply the accounting information, the "objectivity". As standards have been established by consensus, also the meaning of this term has been agreed, and it has varied over time.

We consider interesting and useful approach to its meaning, and contribute, from different perspectives, a greater understanding of its scope, its advantages and disadvantages.



UNIVERSIDAD NACIONAL
DE LA PATAGONIA
SAN JUAN BOSCO

Contador Público de la Universidad Nacional del Sur; ha realizado cursos de posgrado en Docencia Universitaria, Tributación, Metodología de la Investigación y Marketing, en la Universidad Nacional de la Patagonia. Profesor Titular por concurso público en el área de sistemas de la FCE/UNP y profesor asociado de la Facultad de Ingeniería de la Universidad Nacional de la Patagonia. Sus áreas de investigación son Pensamiento sistémico y complejo, Pymes, y transdisciplinariedad. Socio fundador y expresidente de ALAS (Asociación Latinoamericana de Sistémica), socio de ISSS (International Society for System Sciences), ASC (American Society of Cybernetics). Actualmente es Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.

rbya_rb@rbya.com.ar



Keywords: Accounting standards, objectivity, measurement, accounting.

Introducción

Decía Galbraith (1956) que una de las responsabilidades más importantes y difíciles del economista consiste en resistir la autoridad de lo ya aceptado. Pero esa resistencia no debe ser caprichosa, y creemos que partiendo de lo generalmente aceptado, es posible avanzar sin ataduras clarificando los conceptos y tratar, al menos, de provocar un debate fecundo que, sea que mantenga lo hasta entonces afirmado, con mejores bases, sea que plantee límites más precisos, o que logre superar la teoría prevaleciendo una nueva, se efectúe mediante el diálogo y la sana crítica. En consecuencia, pediremos al lector se arme de paciencia, atienda nuestros argumentos y los confronte. Vayamos al grano.

Imaginemos que el pasado 31 de diciembre, luego que cerramos nuestras oficinas, antes de ir a prepararnos para celebrar el fin de año y el inicio de uno nuevo, concurrimos al local de nuestro cliente, que también está concluyendo su día comercial. Le recordamos que en esa fecha cierra su ejercicio, y es menester proceder a realizar diversas acciones que, posteriormente, permitirán confeccionar los estados contables y, en lo que a nosotros respecta, poder contar con los elementos necesarios para elaborar nuestro informe de auditoría.

Así, comenzamos por el arqueo de la caja al cierre de las operaciones, y constatamos que en ella hay 1.526,50 pesos. *"Fue un día flojo"* nos dice el empresario, y en lo que a nosotros respecta, estamos satisfechos de haber establecido, de manera objetiva, el monto disponible en caja, que se exhibirá en el Estado Patrimonial. Cualquier otra persona que hubiera visto y verificado el dinero ese día y a esa hora, hubiera arribado a la misma conclusión. Se trata, sin duda alguna, de un hecho absolutamente objetivo.

Posteriormente, preguntaremos por las cuentas a cobrar. *"Tenemos una factura que nos debe R.B. de 501,80 pesos"*, nos informan, y muestran el comprobante respectivo. Tomamos debida nota, y posteriormente, circularémos a R.B. ese dato, quien nos lo confirmará, diciendo además que el 10 de enero canceló ese importe, y a su vez nosotros verificaremos esto, concluyendo, sin duda alguna, que al 31 de diciembre había una cuenta a cobrar por 501,80 pesos. Esto también está objetivamente establecido, porque cualquier otra persona que haya observado los mismos comprobantes, y leído la respuesta del deudor, hubiera ratificado ese hecho. En todo caso, podríamos dudar si esa



era la única cuenta por cobrar, o si R.B. y nuestro cliente no habrían simulado la operación, pero eso es harina de otro costal.

Siguiendo con nuestra tarea de auditoría, preguntaremos, entre otras cosas, por esa máquina imponente que ocupa la mayor parte del local. “*Es la menesegadora*”, nos explican, y es la que produce los menesegos que comercializa. “¿*Cuándo la compró y cuánto le costó?*”, inquirimos. Fue hace seis años y pagaron 10.100,10 pesos por ella. Nos exhiben la factura de compra. Armados de esos datos, con posterioridad averiguaremos que ese tipo de máquinas tiene una vida útil de diez años, por lo que estableceremos una amortización acumulada de 6.060,06 pesos, obteniendo un valor neto de 4.040,04 pesos. No tenemos idea en qué mercado se comercializan estas máquinas, pero en el proveedor original nos informan que ese modelo sigue vendiéndose en el mismo precio, ya que el dueño es íntimo amigo de Guillermo Moreno, y no duda que hay estabilidad de precios. En consecuencia, suponemos que estamos bastante próximos a la realidad al sostener que ese monto neto es una cifra razonable. Hemos seguido manteniendo nuestra objetividad. Cualquier otro contador en el país, con los mismos elementos, debería haber llegado a una conclusión igual o muy parecida.

Ahora bien, resulta que en esos días nuestro cliente estaba tramitando un préstamo bancario, y como ofrecía la máquina como garantía, le pidieron que la valuara técnicamente. Un ingeniero industrial que conoció por intermedio de su cuñado efectuó la tarea por un honorario razonable (lo era para nuestro cliente, el ingeniero consideró que le había “*regalado*” el trabajo). Para cumplir su cometido, basándose en los criterios técnicos de su profesión, inspeccionó la máquina, revisó el desgaste de rodamientos y engranajes, midió la producción diaria, la comparó con la indicada en el manual, averiguó cuándo y cuántos trabajos de mantenimiento y reparaciones se le habían efectuado, requirió del proveedor el precio actual, y aplicando sus fórmulas, llegó a la conclusión que el valor al 31 de diciembre era de 6.500 pesos. Si le hubiéramos preguntado, nos habría contestado que se trataba de una información objetiva, y que cualquier otro profesional de la ingeniería daría ese mismo monto.

Resultó que el dueño de la menesegadora pedía ese préstamo para poder pagar una deuda laboral, que había sido fijada por la justicia, y que como no la había pagado a tiempo, le habían dictado sentencia de remate. Justamente, pocos días después, el martillero designado fue al local y justipreció la máquina, que por lo visto era lo único digno de llevar a remate. De acuerdo a



su experiencia como tasador (tenía título universitario específico), y haciendo los cálculos pertinentes según su profesión, llegó a la conclusión que el valor se podía fijar en 3.000 pesos. Tampoco él tenía duda que había sido objetivo en su tarea, y cuando le señalaron que otros opinaban que valía más, con una sonrisa aclaró que cualquier otro tasador, en su lugar, hubiera arribado a un valor similar.

La objetividad contable

De acuerdo con la Resolución Técnica N° 16, en 3.1.2.1. Aproximación a la realidad, se aclara que, para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que se correspondan razonablemente con los fenómenos¹ que pretenden describir, y no deben estar afectados por errores u omisiones importantes, o por deformaciones que beneficien intereses particulares.

Aunque se busque la aproximación a la realidad, es normal que la información contable sea inexacta debido a que:

1. la identificación de las operaciones y otros hechos que se deben medir puede ser dificultosa;
2. acontecimientos y circunstancias involucran incertidumbre sobre hechos futuros, que obligan a efectuar estimaciones que, a veces, se refieren a:
 - a) el grado de probabilidad que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se obligue a entregar bienes o servicios;
 - b) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar esas estimaciones, se debería actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos o los ingresos se sobrevalúen o que las deudas o los gastos se subvalúen, pero tampoco constituir deliberadamente provisiones o provisiones excesivas o la aplicación de cualquier otro mecanismo contable que subvalúe activos o ingresos o sobrevalúe deudas o gastos.

Para que la información se aproxime a la realidad, debe ser esencial, neutral e íntegra. Y respecto a la segunda, se indica:

¹En el lenguaje corriente, fenómeno y hecho son sinónimos. Pero seamos precisos, fenómeno es un término griego que significa apariencia, y se refiere a hechos o eventos observables a través de los sentidos, no por medio del pensamiento o la intuición no sensorial. Las propiedades fenoménicas (raw feelings) se obtienen mediante los sentidos, y reciben el nombre de qualias. Los organismos sensibles experimentan alguna clase de qualia, no así las máquinas (Bunge, 2008). El debate entre la fenomenología y otras escuelas está vigente, y supera los límites que nos hemos fijado para este escrito.



Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

(...) Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno² es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.

Reconoce que el objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. Por ello, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:

1. ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes);
2. las sumas a desembolsar por fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando se desconoce su importe y no se cuenta con bases confiables para su determinación.

La Resolución Técnica reseñada se aparta del Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements del International Accounting Standards Committee (IASC), utilizando la expresión "*aproximación a la realidad*" en vez de "*true and fair view*".

El término "*objetividad*" viene, en lo que concierne a la Contabilidad, desde hace bastante tiempo. No es nuestra intención hacer historia. Para nuestros fines, podemos partir, del despacho presentado por la delegación argentina en la 6ª Conferencia Interamericana de Contabilidad, en 1962, donde exponían los principios generales para la preparación de los estados financieros. Entre ellos, la objetividad. Se mantiene el principio en las comunicaciones a la 7ª, 8ª y 9ª Conferencias, aunque en ésta última la delegación mexicana propone desechar, entre otros, el principio de objetividad, considerándola como una característica de la información. Se llega así a la 10ª Conferencia, en Punta del Este, 1972, donde se encomienda a la Argentina la revisión del tema (Biondi y Zandona, 1974).

Por esos años varios especialistas coincidían con lo expuesto por los mexicanos, expresando que la objetividad era una cualidad de la información y no un principio, y Alberto Verón resaltaba que era un imperativo ético (Verón, 1976).

² Ver nota anterior.



Un autor de renombre como el Dr. Fowler Newton (1979), tenía en cuenta que *"la objetividad no puede ser absoluta, (...) y "es mejor hablar de un grado de objetividad aceptable, el que se logra cuando varios observadores, independientes entre sí, llegan a conclusiones similares sobre un cierto hecho."* Y aclaraba en nota que este concepto está descripto *"con amplitud"* en una comunicación técnica a la 8ª Conferencia Interamericana de Contabilidad.

Efectivamente, esa comunicación, es todo un hito de la teoría contable, destinada a establecer el concepto de ganancia realizada, y para ello enumera sus características distintivas, siendo la cuarta, *"el incremento debe ser determinado objetivamente, merced a evidencias verificables"*, y definen:

"Dado un fenómeno sujeto a medición, un observador y un sistema de medición, una medida es objetiva cuando manteniendo sin modificación los elementos sistema de medición y el fenómeno a medir, al repetirse esa operación por varios observadores de similar independencia de criterio, se produce una medida igual o con el menor grado posible de diferencia. Cuanto más se aleje de la media de las medidas, menor será la objetividad lograda por la medida singular."

"Por tanto, se postula en este trabajo que un incremento se encuentra determinado objetivamente si al producirse su cuantificación por una persona idónea, con posterioridad e independientemente otras personas igualmente idóneas e imparciales producen una medida igual o con el menor grado posible de discrepancia."

"El proceso por el cual se repiten las observaciones se denomina en este trabajo verificación."

"Para que algo sea verificable deben estar explicitadas el objeto a medir y el sistema de medición. No obstante, lo que es verificable no necesariamente será objetivo."

"Una vez explicitados los objetos a medir y el sistema de medición, se logra la verificabilidad, pero las evidencias a que se lleguen por esas repeticiones pueden llevar a la idea de que la medición es o no objetiva."

"De lo expuesto se concluye que objetividad no es verificabilidad y que para decir que el incremento ha sido determinado objetivamente se requiere:

a) verificabilidad del incremento (condición necesaria pero no suficiente) y;

b) que se haya aplicado un proceso de observación y medición en forma repetida, efectuado con similar independencia de criterio." (Bocardi, Chapman y Chyrikins, 1967).



No hemos podido sustraernos a la tentación de transcribir todos estos párrafos, ya que no solo describen ampliamente el concepto, como decía Fowler Newton, además lo hacen con notable precisión y lenguaje claro. Además, en el resto de la bibliografía consultada, reiteradamente se refieren los distintos autores a ese texto, y la resolución técnica antes glosada tiene el eco de estas definiciones³.

Alberto Verón (1997) indica que *“la palabra objetividad deriva de su adjetivo objetivo y supone tanto etimológica como filosóficamente su pertenencia al objeto en sí, o a lo que existe realmente, con prescindencia del modo de pensar o sentir del sujeto que lo conoce.”* Y cita a Moonitz (1961), que predica *“los cambios en activo y pasivo, y los efectos que pudieran producir (...) no deberían tener reconocimiento formal en la contabilidad antes del momento en que ellos puedan ser medidos de un modo objetivo”*. Pero aclara Verón que la objetividad no puede ser absoluta, ya que a veces es imprescindible hacer estimaciones, hay incertidumbre y aspectos aleatorios, *“que empujan al profesional a la formulación de juicios de valor como una actitud subjetiva que incide sobre la objetividad de la información, máxime cuando ésta se proporciona a individuos con sistemas de valores no coincidentes, lo que parece no coincidir con la afirmación de que para actuar objetivamente ‘es preciso hacerlo prescindiendo de la influencia de nuestro particular modo de pensar o sentir como razón fundamental de nuestras decisiones y que la medida objetiva es aquella a la que llega cualquier persona capacitada para establecerla en las mismas condiciones’ o, en otras palabras, eliminando dentro de lo posible las apreciaciones subjetivas no apoyadas en hechos realmente acaecidos y los criterios utilizados puedan ser controlados por terceros”*.

Por último, veamos que tiene que decir al respecto Richard Mattessich (2002), que se refiere al tema *“como uno de los principales dilemas de la Ciencia Económica”*. Explica que en cada proceso de medición es menester establecer una correspondencia unívoca entre lo que se quiere medir y una escala. Por ello, el valor se deriva del *“poder de compra de la cantidad de moneda legal que el agente considera equivalente al objeto en cuestión”*. Y llama a esto **“subjetividad de comparación”**. Aclara que los contadores *“y los simples mortales”* conviven con este principio inalterable, y comienzan a consolarse con el *“aserto de los pragmáticos y de otros filósofos que sostienen que gran cantidad de hipótesis científicas son de carácter subjetivo y por lo tanto dependen de juicios de valor”*.

³ Citemos, a título de ejemplo y para no abrumar al lector con una pretendida erudición que no tenemos, a Lazzati (1972) en páginas 8 y 9; Verón (1976) en página 114; y Senderovich (1982), en página 196.



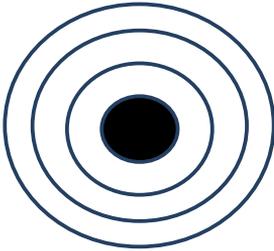
No se detiene aquí, avanza respecto a cómo otorgarle el título de objetividad a esa comparación entre objeto y escala, para que sea al menos operativamente aceptable, y plantea la sustitución, que de hecho ocurre, del juicio de valor del profesional por el de un "agregado social". ¿Y cuál es ese agregado social? En la mayoría de los casos es el mercado. Pero suponer que el valor de mercado es democráticamente objetivo es toda una definición, ya que esos valores, dice Mattessich, "están 1) sujetos a aberraciones monetarias, 2) pueden ser manipulados, y 3) no siempre tienen validez mundial". Esto hace que la objetividad contable no coincida con la noción de objetividad que se utiliza en las ciencias. Así, el dilema deviene en plantear que un agregado social, aunque local, pueda establecer un valor subjetivo que, para la profesión, sea relativamente objetivo.

¿Error de medición o falla inherente a la Contabilidad?

En 1963 se publicó la segunda edición de una obra francamente incómoda para algunos profesionales de la Contabilidad (los que la leyeron, los demás siguen siendo felices). Digamos que su autor, el economista de origen austríaco Oskar Morgenstern (1902-1977), radicado sus últimos cuarenta años en Princeton, E.U.A., es más conocido por el desarrollo de la Teoría de Juegos, junto a von Neumann. Esa teoría se convirtió en el paradigma de la formalización del comportamiento racional. Asimismo, generalizó el modelo de una economía en desarrollo equilibrada original de von Neumann, dirigió y promovió los estudios aplicados en nuevas tecnologías, la defensa nacional y la prospectiva del poder. Y en lo que a nosotros interesa, estudió sobre la precisión de datos económicos y el análisis de series temporales, a la par de hacer importantes contribuciones a la epistemología.

En la obra mencionada, *On the Accuracy of Economic Observations*, Oskar Morgenstern hace un agudo análisis del error en la contabilidad. Señala que los datos contables son de diversos niveles de calidad, pero no obstante se exponen, sin distinción, con hasta dos decimales. Y esas cifras hacen que los empresarios actúen guiándose por ellas, teniendo en cuenta que todas siguen las mismas ideas y teorías en cuestiones tales como amortizaciones, valuación de inventarios, costos y demás. Inclusive participan del mismo ánimo optimista o pesimista, aunque en diferente grado.

Cuando los precios son estables, los estados contables muestran, para una empresa, "alguna información que puede llegar a ser consistente aunque no muestre totalmente lo que se propone mostrar". Plantea que un balance es una celda que se parece a la figura siguiente:



(Figura adaptada de Morgenstern)

El círculo lleno es el núcleo, compuesto por cifras exactas, que cumplen con el concepto de "error de observación". Ese núcleo está rodeado de capas sucesivas de cifras, alejándose gradualmente del centro por la manera en que se generan, aunque como se exhiben con decimales, no se distinguen de las demás. La agregación de estas informaciones es el balance, aunque sólo la suma del núcleo puede ser considerada "exacta", ya que le caben los criterios normales de error.

Explica Morgenstern que la falta de definición de cada cuadro es diferente de la indefinición común a las ciencias sociales y naturales, donde es la incapacidad humana la que impide determinarlos con precisión. Pone el ejemplo de la física cuántica, en la que cierta combinación de mediciones es, en principio, imposible. Propone que la economía desarrolle nociones análogas, aunque es consciente de las graves consecuencias que acarrearía.

Habría que armar una teoría que pueda lidiar con esa mezcla ordenada "de cifras precisas con adivinanzas y estimaciones de creciente incertidumbre". Es una secuencia con sus propias reglas, convenciones y estabilidad, cuya sumatoria suministra información, aunque no se trate de "información generalmente aceptada".

Señala que los estados contables brindan información "mucho más limitada de lo que se asume por la naturaleza y la cantidad de las operaciones numéricas que se llevan a cabo con estas cifras". Pone como ejemplo que si el valor de un activo depende que el mercado no se altere cuando se venda, entonces las cifras de otras empresas que poseen ese mismo activo son evidentemente no aditivas. Y a pesar de ello, se hacen sumatorias y se construyen agregados cada vez mayores. Los negocios tienen la ilusión de tratar con exactitudes, pero ellas no se dan en el sentido del resto de las ciencias, y ni siquiera hay nociones sustitutas. Observa Morgenstern que un estado contable sobre las condiciones de una empresa en determinada fecha, es realmente una cuestión muy complicada, ya que está sujeta a la ocurrencia de muchos errores, "cuya naturaleza y cantidad se hallan en general envueltos en el misterio".

Así, el Estado de Resultados, que parece ser de fácil comprensión por parte de no contadores, presenta no obstante mayores dificultades. Los ingresos y transferencias de dinero tienen exactitud, pero el beneficio o pérdida depende



de una teoría que no puede *“ser tan convincente como una afirmación acerca de los hechos concretos de que ciertas sumas de dinero fueron recibidas y otras fueron pagadas”*.

En cuanto al concepto de *“costo”*, tampoco es una observación inmediata de la realidad. Tanto economistas como contadores han desarrollado muchas variantes de la Teoría del Costo, y no existe una manera única y objetiva de contabilizar los costos. Los gastos comunes, las amortizaciones y los gastos generales no son considerados de igual forma en las distintas variantes. Esto es debido a que el costo es un aspecto de un proceso de valuación muy complejo. Y, dice Morgenstern, *“aún si los contadores siguieran uniformemente los mismos procedimientos, (...) estas reglas nunca serían lo suficientemente precisas como para lograr una única interpretación financiera de las condiciones y hechos de un negocio”*. Y concluye: *“siempre que los costos entran en los estados contables, se crean datos no objetivos que tienen sus propias fuentes y formas de error ¿Y en dónde no entrarían los costos?”*.

Estamos actualmente, en la profesión contable, recorriendo el camino de las N.I.I.F. En su cuerpo normativo no aparece el término objetividad. Indirectamente, el tema está tratado cuando se refiere a las características cualitativas de los Estados Financieros. En *“Fiabilidad”*, párrafo 31, dice: *“La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente”*. Y en el siguiente párrafo (32) aclara que *“La información puede ser relevante, pero tan poco fiable en su naturaleza, que su reconocimiento pueda ser potencialmente una fuente de equívocos. Por ejemplo, si se encuentra en disputa judicial la legitimidad e importe de una reclamación por daños, puede no ser apropiado para la empresa reconocer el importe total de la reclamación en el balance, (...)”*.

Con el título *“Representación Fiel”*, en los párrafos 33 y 34 hace las siguientes aclaraciones: *“Para ser fiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente”*. Pero, previene: *“Buena parte de la información financiera está sujeta a cierto riesgo de no ser el reflejo fiel de lo que pretende representar. Esto no es debido al sesgo o prejuicio, sino más bien a las dificultades inherentes, ya sea a la identificación de las transacciones y demás sucesos que deben captarse, ya sea al proyectar y aplicar las técnicas de medida y presentación que pueden producir los mensajes que se relacionan con esas*

transacciones y sucesos. En ciertos casos, la medida de los efectos financieros de las partidas puede tener tanta incertidumbre que las empresas, por lo general, no los reconocen en los estados financieros. Por ejemplo, aunque muchas empresas generan con el tiempo una plusvalía, es usualmente difícil identificar o medir fiablemente tal activo intangible. En otros casos, sin embargo, puede ser relevante reconocer ciertas partidas y revelar el riesgo de error que rodea su reconocimiento y medida”.

Podemos sostener que estamos ante una declaración de las dificultades inherentes al quehacer contable, pero con el optimismo de que es posible, dentro de ciertos límites que no se explicitan, tender a la mirada “*fiel*”.

Hagamos un cierre provisorio del debate. Hasta acá, surge que la objetividad contable es un concepto sujeto a distintas apreciaciones, y que solo abarcaría una parte de nuestro quehacer contable. Nos falta ahora tratar de averiguar si el concepto es el mismo en el resto de las ciencias.

El concepto de objetividad fuera de la contabilidad

Decía John Maynard Keynes que ese hombre práctico que creía estar exento de alguna influencia intelectual, era casi seguro esclavo de algún economista fallecido⁴. Podríamos remedar a Lord Keynes reemplazando “*economista*” por “*filósofo*”, concepto que incluye, claro, a muchos economistas, comenzando por el propio Keynes.

Así las cosas, comencemos por las definiciones de los diccionarios.

El Diccionario Enciclopédico Larousse define la objetividad como calidad de objetivo. Es la aspiración a conocer los objetos con independencia de valoraciones subjetivas o personales. Y la Real Academia Española también la considera como cualidad de objetivo. Y define objetivo como adjetivo, perteneciente o relativo al objeto en sí mismo, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir. Y en tercera acepción, en Filosofía, es lo que existe realmente, fuera del sujeto que lo conoce.

Por el contrario, define “*subjetivo*”, del latín *subiectivus*, perteneciente o relativo al sujeto, considerado en oposición al mundo externo. O perteneciente o relativo a nuestro modo de pensar o de sentir, y no al objeto en sí mismo.

⁴ “*Practical men, who believe themselves to be quite exempt from any intellectual influences, are usually the slaves of some defunct economist*”.



Unamos ambos términos, la objetividad es el objeto en el que se resalta la subjetividad, y hablando filosóficamente, debemos revisar esto desde la ontología, la epistemología y la ética.

La objetividad en sentido ontológico caracteriza a aquello que es propio de un objeto o, en general, aquello que constituye un objeto. Sea como mera constatación de algo ya constituido, o en el proceso de constitución de un objeto que aún no existía.

La objetividad es la supuesta capacidad del razonamiento humano para observar y registrar la realidad tal cual es (François, 2004, tomo 2). Se entiende entonces por objetividad de un objeto aquello en lo que consiste su realidad. De hecho, esto es una creencia. Para el propio Einstein la objetividad era la manera de *"creer en un mundo externo, independiente del sujeto perceptivo, que es la base de todas las ciencias naturales"* (Gigch, 2002).

Pero todos somos *"sujetos perceptivos"*, y no podemos escapar de ello. Entonces, debemos aceptar que la percepción es un postulado basal de todo conocimiento. Y también queda claro que este postulado sirve muy bien para entender y manejarnos con el ambiente que nos rodea. Por lo menos tanto como podamos hacerlo sin engañarnos nosotros mismos.

En el siglo XIX se requería que la objetividad fuera independiente respecto de un sujeto cognitivo cualquiera. El observador no podía, o mejor dicho, no debía introducir ninguna característica personal en su observación. Se establecía la separación absoluta entre el observador y lo observado.

A pesar del mito, muy persistente por cierto, de la objetividad perfecta, así como la idealización del mecanicismo, durante esa centuria, ha quedado actualmente bien establecida que, tanto desde la indeterminación cuántica a las interacciones sociales, cada observación es, al mismo tiempo, una intervención. Además, es absurdo reclamar que el esfuerzo científico se independice de su intención básica de predecir y controlar.

Desde otro punto de vista, Heinz von Foerster, en la Declaración de la Sociedad Americana de Cibernética de 1983, planteaba que la objetividad *"... es la versión cognitiva del punto ciego fisiológico: no vemos lo que no podemos ver. La objetividad es el espejismo del sujeto que cree que la observación se puede hacer sin él"* (que es el observador).

El economista francés Jean Fourastié (1968) lo llamó *"la ignorancia de la ignorancia"*, y el holandés Gerard de Zeeuw le dio el nombre de *"invisibilidad"*.

La objetividad en sentido epistémico no es sinónimo de verdad, aunque a menudo se confunden ambos conceptos. Es más bien un “índice de confianza” de los conocimientos y representaciones.

Tampoco implica fidelidad al objeto, ser *“fiel a la realidad”*, **porque los criterios normativos que permiten distinguir lo objetivo de lo que no es, son fijados en cada ámbito por la comunidad de los miembros o expertos del mismo.**

A partir de Kant la objetividad se definió como de validez universal, esto es, validez para todos los hombres, con independencia de su religión, cultura, época o lugar, en contraste con aquello que vale sólo para unos pocos. La objetividad se opone al relativismo. Pero a partir de los años sesenta del siglo pasado la universalidad empieza a ser sustituida por el consenso en el seno de la comunidad científica o cultural, separando así diferentes esferas de uso del concepto. Lejos del llamado positivismo lógico, avanzamos a una concepción intersubjetiva.

Por otra parte, la objetividad de un sujeto está relacionada con planteos tanto epistémicos como morales. La encontramos formulada en términos de neutralidad, imparcialidad, o impersonalidad. Es el distanciamiento del sujeto respecto de sí mismo para acercarse al objeto, ya que la objetividad y la subjetividad se excluyen mutuamente.

Al expresar un juicio y ser objetivo, el sujeto debe abandonar lo que le es propio (ideas, creencias o preferencias personales) para alcanzar la universalidad, esto es, el *“punto de vista de ninguna parte”* (*the view from nowhere*), en la terminología de Thomas Nagel (1986). Esta concepción *“de ninguna parte”* fue cuestionada, por razones tanto prácticas como teóricas. Dar nuestra opinión o ver las cosas desde un punto de vista general, es lo contrario a subjetivo. Veremos más adelante cómo se entiende esto en la actualidad.

Una noción física fundamental es la de **observador**. En todas las teorías físicas se presupone la existencia de algún tipo de realidad objetiva y un número potencialmente infinito de observadores diferentes capaces de observar y medir dicha realidad. La objetividad del mundo material se recoge en las teorías físicas como el **axioma de la intersubjetividad de la medida**, ese axioma o principio a priori es la afirmación de que aunque *“diferentes observadores pueden llegar a medidas diferentes de la misma realidad objetiva, todas ellas son relacionables mediante reglas generales”*. Esto en la teoría de la



relatividad constituye el principio de covariancia, por el cual las ecuaciones fundamentales de la física tienen la misma forma para cualquier observador.

Puede demostrarse que la propiedad de intersubjetividad conduce a que pueden formarse ciertas expresiones matemáticas que relacionan las medidas que son invariantes en cuanto a su forma para todos los observadores. Esas expresiones matemáticas son las ecuaciones fundamentales de la física.

Retornando al terreno de las ciencias sociales, digamos que eso que denominamos "*realidad*", es el reflejo de los puntos de vista compartidos, o en otros términos, la equivalencia de nuestras respectivas percepciones, junto a la interpretación que elaboramos de ellas. Así, **objetividad** es, en el mejor de los casos, es el mejor acuerdo posible entre las subjetividades compartidas. Como expresan Mitroff y Linstone (1993), la objetividad sería "*... la propiedad sistémica del sistema ciencia generado colectivamente, La objetividad, si así resulta, ocurre desde un proceso de remoción de nuestras pretensiones conflictivas*".

Las consecuencias prácticas de esto, en cualquier dominio de la actividad humana, sea científica o no, es portentosa, dice François (2004), que añade, "*La pretensión de objetividad por parte de cualquier interesado en cualquier asunto es simplemente, sea ignorar la subjetividad o, peor, intentar silenciar a quienes propongan diferentes visiones*".

Esto nos lleva a un escepticismo ontológico, que no niega la existencia de una realidad objetiva, pero que considera que llegar a conocerla es posible solo de manera relativa. Para ello se requieren modelos más o menos consensuados, siempre susceptibles de futuras revisiones.

Observación y Observador

Las personas, y en general cualquier organismo vivo, pueden percibir y adquirir un determinado grado de conocimiento acerca de su ambiente externo, así como interno. El primer autor, hasta donde sabemos, que apreció esta situación fue el astrónomo y matemático serbio-croata Ruggiero J. Boscovich (1758), que en su obra *De Spatio et Tempore*, explicó que el observador nunca puede observar el mundo tal cual es – solo la interface o diferencia entre él y el mundo. No lo ve tal como es, solo su "*transformación*", la que depende de su estado de movimientos internos, que le permitirán acceder, al menos en principio.

Un observador siempre selecciona algunos elementos del conjunto de todas



las observaciones posibles. Él o ella es lo que el físico cuántico John Wheeler denominó "*participante*". Es porque el sistema observado reacciona ante el acto de la observación. Y entonces resulta que lo observado no puede ser considerado como independiente y aislado del observador, al menos en el sentido que se le daba en las ciencias clásicas.

Tanto Heinz von Foerster (1984) como Maturana y Varela (1984) desarrollaron las condiciones de percepción de cualquier observador. De acuerdo con ellos, un observador percibe básicamente cualquier cosa en función de su propia organización interna, tanto física como cerebro-mental.

Como ejemplo de lo dicho, von Foerster explica: "*Obscenidad: Yo le muestro una pintura a alguien y le pregunto si es obscena. Él dice 'sí'. Como resultado, ahora se algo acerca de él, pero no acerca de la pintura*". Pero nosotros debemos creer, en todo caso, que ¡la pintura existe!

En cualquier caso, observador y ambiente son complementarios. Se puede hablar de un conjunto de observadores y un ambiente común. Ese ambiente persiste en algunos aspectos y cambia en otros. El cambio más profundo es cuando deja de existir o cuando comienza su existencia.

Se han desarrollado numerosas teorías del observador, pero consideramos que lo expuesto es suficiente para este escrito. En todo caso, las diferencias no afectan la cuestión principal, que es comprender cómo se genera el conocimiento en las personas. Para ello, debemos recurrir a otras disciplinas. Allá vamos.

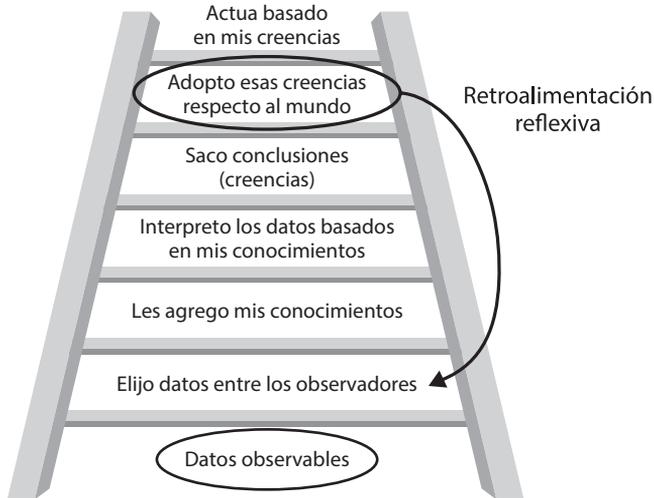
Escaleras y razones

La "*Escalera de Inferencia*", desarrollada inicialmente por Chris Argyris (1990), fue luego utilizada por Peter Senge, intenta explicar cómo, cuando las personas enfrentan una "*situación*", tienden a actuar o sacar conclusiones sin razonarlas ("*jump to conclusions*").

Si le preguntamos a una de esas personas, enfrentada a esa situación, "*¿por qué actuó de esa manera?*", lo más probable es que nos conteste "*era obvio*", o "*fue intuitivo*". Pero la Escalera de Inferencia sugiere que todos tenemos un banco de datos de experiencias en nuestras cabezas (o tal vez en nuestros cuerpos), al que acudimos cuando algo sucede, y recorremos, sin ser conscientes de ello, varias etapas para arribar a las conclusiones. Es como comparar lo que nos ocurre actualmente con experiencias que hemos inventariado, arribar a suposiciones basadas en esas experiencias, y actuamos de acuerdo a ello.



Veamos la figura (adaptada de Kahan, 2011):



(Figura: elaboración propia en base al texto de Kaplan)

Este proceso, escalón por escalón, habitualmente ocurre tan rápido, que en nuestra mente aparece con total claridad, ... pero solo en ella.

Lo que pasa es que hay demasiados datos en esa situación (base de la escalera) que los que nuestra mente es capaz de absorber, por lo que tendemos a registrar solo algunos de los datos e ignoramos el resto. Seleccionamos, generalmente de manera inconsciente, lo que consideramos importante o significativo, o aquellos datos que capturaron nuestra atención (primer escalón).

Una vez hecha la selección, en el segundo escalón, le agregamos conocimiento (o comprensión), para hacer inteligibles esos datos. Esto nos permite interpretar aquello que vemos, oímos, sentimos, leemos o percibimos de alguna forma (tercer escalón). Estamos imponiendo nuestra interpretación. Y así podemos arribar a las conclusiones, en el cuarto escalón.

Esas conclusiones, basadas en nuestras teorías, se transforman a su vez en nuevas creencias, amplificando nuestro espectro de conocimientos para enfrentar la realidad (quinto escalón). Y entonces ya estamos listos para entrar en acción (tope de la escalera).

No alcanzamos a darnos cuenta de este proceso debido a que rara vez reflexionamos acerca de cómo pensamos. Es por eso que nos parece que esas

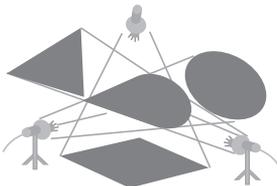
conclusiones son tan obvias, que no creemos necesario reconstruir los pasos que dimos para arribar a ellas, desde aquellos datos que seleccionamos.

Cuando establecemos que esa idea o acción en la que creemos a pies juntillas es la correcta, por lo general no citamos aquellos datos que habíamos seleccionado, y que tanto influyeron en nuestra conclusión. Nos parece tan clara, tan obvia, tan apropiada para nosotros, que no tomamos en cuenta si también lo es para los demás.

Para colmo, por la retroalimentación reflexiva de la figura anterior, nuestras creencias afectarán la próxima selección de datos que hagamos. Quedamos así atrapados por nuestras suposiciones. Es que hacemos las selecciones en base a creencias que fueron construidas por nosotros mismos. Progresivamente, si no reflexionamos al respecto, nos podemos ir aislando del resto, reforzando nuestras percepciones y supuestos, filtrando todo aquello que no coincida con nuestro punto de vista.

Cada uno de nosotros tiene una base de datos de experiencias que le es propia, y por ende percibiremos de manera diferente la misma información. Es fácil imaginarse tres personas mirando a un mismo objeto y argumentar, cada una de ellas, "obvio, es un cuadrado", "cualquiera puede ver que es un triángulo", etcétera.

Por supuesto, hay distintas maneras de evitar esto, que comienzan por generar el pensamiento crítico, contrastando con los demás nuestras opiniones y estableciendo tanto las condiciones iniciales – los datos de los que partimos- como el razonamiento que derivó en la conclusión.



(Figura copiada de Google pictures)

Conclusión, pero no tanto

Decía Werner Heisenberg que "(...) *La realidad objetiva se ha evaporado y lo que nosotros observamos no es la naturaleza en sí sino la naturaleza expuesta a nuestro método de interrogación.*"

En las ciencias en general, y especialmente en la filosofía, se plantea el debate respecto de la realidad, externa a nosotros, y de cómo adquirir conocimiento respecto a ella. Si bien en la comunidad científica hay consenso respecto a considerar que hay una y solo una realidad, y que puede conocerse, cómo se llega a la objetividad es un largo proceso o camino, plagado de obstáculos y trampas.



Se pretende que la imparcialidad en la evaluación pueda ofrecer una idea comprensible y plausible de la objetividad en ciertas áreas. Se pueden plantear dos cuestiones diferentes respecto a la no subjetividad: la comprensión y comunicación sobre una base objetiva (de manera que las creencias y expresiones de cada uno no resulten en una subjetividad personal inexpugnable para los demás), por una parte, y la aceptabilidad consensuada, para que varias personas puedan participar en debates respecto a la corrección de las tesis que se formulen (Sen, 2011).

¿Es posible en la Contabilidad? La disciplina contable, nos dice Wirth (2001), estudia un segmento de la realidad económica y social que define en relación con las actividades de las organizaciones y el manejo de sus recursos. Esto generó en su momento, especialmente desde la segunda mitad del siglo XX, investigaciones y estudios tendientes a desarrollar una teoría acerca de la representación de la "*realidad económica*" de las organizaciones. Es decir, de un segmento de la realidad física y social que hay que administrar y controlar, persiguiendo determinados fines.

Esta particularidad de la Contabilidad, que no solo debe observar, fundamentalmente reconocer, clasificar y medir determinados segmentos de la realidad, así como representarla, genera tanto cuestiones ontológicas como epistemológicas. Ontológicas, en cuanto a cuál es esa realidad, si se la puede observar, y qué clase de fenómenos se trata. Y epistemológicas, ya que hay que relacionar el mundo físico, la sociedad y las personas, y el contexto que los abarca.

Como la Contabilidad toma prestados muchos de sus conceptos de otras disciplinas, y crea los propios, sin que se preocupe en demasía por aclarar unos y otros, genera una falta de precisión en la terminología que contribuye, entre otras razones, a que la Contabilidad usualmente se la describa en vez de definirla (Sterling, 1979). Esta cuestión, dado que el concepto es la referencia al fenómeno, que se supone objetivo, es clave en nuestra aproximación.

Podemos entonces reformular nuestra pregunta (¿es posible la objetividad en la Contabilidad?) inquiriendo ¿Cómo ve la realidad la comunidad contable?

A priori, podemos sostener que los contadores se afirman en el realismo, en la creencia en un mundo real y objetivo independiente de la mente humana, que existe por sí mismo y es cognoscible (Bunge, 2007). Pero irían más allá, al sostener que la realidad, que "*está ahí afuera*" no resulta afectada por el observador, con lo que aparece lo que Bunge denomina un realismo ingenuo,



en cuanto no reconoce los problemas del conocer. Nuestro conocimiento de la realidad es incompleto, porque ese conocimiento siempre se construye sobre aspectos seleccionados de los hechos de interés. En otras palabras, las variables que se tienen en cuenta para describir un hecho son solo algunas de las muchas posibles, más precisamente aquellas que se consideran pertinentes para la descripción general, explicación y predicción del hecho dado.

Además, ese conocimiento no es directo, está mediatizado por una teoría, que utiliza un modelo idealizado que se refiere de manera mediata a los hechos.

Claro es que no todos son realistas ingenuos. En el otro extremo, la escuela crítico-interpretativa inglesa avanza y sostiene que no es posible representar una realidad "*objetiva*" (Chua, 1986). Y ya hemos comentado las opiniones de Richard Mattessich al respecto.

Como han expresado Wolk y otros (2008), desde un punto de vista intuitivo, sería muy atractivo para los usuarios si supieran que las cifras serían las mismas, no importa quién es el contador que las preparó. Y esa es la posición que sustentaron Ijiri y Jaedicke (1966) respecto a la objetividad, concepto que ellos cambiaron por verificabilidad. Y esto es debido a que se refirieron a la calidad de la evidencia que subyace en cada medición, combinando en una fórmula la objetividad y el sesgo con que se mide. Para lo cual partieron de suponer que los que miden poseen similares instrumentos y restricciones.

Más recientemente, Bradley Porter (2005) revisó un amplio segmento de la literatura contable en todo lo relacionado con los efectos de los estándares contables, respecto de la sociedad en su conjunto. Y observó que esto en general ha estado ausente de las consideraciones de los organismos de regulación, no teniendo en cuenta que la Contabilidad es un fenómeno sociológico.

En general, podemos sostener que los contadores creen que el relativismo es ajeno al manejo de la información contable. Pero como la Contabilidad es una disciplina social, la cuestión de la medición provoca, al indagar al respecto, no pocos dolores de cabeza. Hay quienes sostienen (Musvoto, 2008) que el concepto de relativismo existe en la Contabilidad, y hay que tomar nota de sus efectos.

Asimismo se debe notar que no hay acuerdo respecto al valor para una cantidad de unidades monetarias que se pagan al adquirir un producto, y su relación entre ese monto y el valor de la mercadería relativa a un marco de



referencia concreto. Qué se está queriendo decir con esto: que el concepto contable de medición es dependiente de una situación en particular y de ocurrencias fácticas, es relativo a un ente específico. Consecuentemente, la medición contable, para ser comparable, requiere de los ajustes de esas diferencias entre los distintos marcos de referencia.

Hay que tener en cuenta que la medición contable de los fenómenos no es una Ley de la Naturaleza. Es una creación mental. Y el juicio de un contador depende, en última instancia, de su intuición. Está ampliamente estudiado que la cognición de cada persona está influenciada por la cultura en que opera. Y como consecuencia de ello, la cultura de una organización juega un rol crucial en la medición del fenómeno contable.

Así, la especificación de los atributos de los objetos contables que se desean medir es dependiente de un ente específico. Y de esto se desprende que, además, esas especificaciones también son dependientes del lugar, tiempo y ocurrencias fácticas.

En el campo opuesto, como por ejemplo McKernan y O'Donnell (2000), defienden la posibilidad de lo que denominan "*objetividad cognitiva*" en la Contabilidad. Se basan en textos del filósofo Donald Davidson, en la convicción que la objetividad puede y debe basarse en la intersubjetividad.

Se puede responder a este argumento con palabras de Maturana (2011), señalando que hay dos maneras o modos fundamentales que un observador, en tanto ser biológico, puede escuchar explicaciones. Una, que denominó objetividad "*trascendental*", en la que el observador asume que la existencia tiene lugar independientemente de lo que haga o conoce, con un criterio de aceptación que supone una referencia a alguna entidad que existe independientemente. Por este camino la participación del observador en el conocer es "*ciega o sorda*" a lo que acepta como explicación. Supone la validación de las explicaciones que diferentes observadores hacen por poseer un acceso privilegiado a una realidad objetiva, y en este camino explicativo "***una pretensión de conocimiento es una demanda de obediencia***".

La otra manera de escuchar es lo que llamó Maturana objetividad "*entre paréntesis*" o "*constitutiva*". Se ha dicho que la racionalidad es una característica distintiva de los seres humanos, devaluando la emotividad y exaltando esa racionalidad. Y en el diario trajín, exigimos de los demás una conducta racional, justificando esa exigencia afirmando que un argumento racional tiene validez universal, porque es independiente de lo que hagamos



o sentimos como observadores. Y la coherencia lógica, así como el dominio racional en el que ocurre, dependen de las emociones del observador, así como de sus preferencias por determinados criterios de validación para su explicación.

Y reforzando esta línea argumental, a la consideración habitual, también en la profesión, que la ética humana proviene de la racionalidad, digamos que la ética surge en nuestro interés en los demás, no en nuestra obediencia o aceptación de un argumento racional. El interés por el otro es emocional, no racional.

Esto, no puede ser una conclusión, la discusión seguirá abierta. Hemos expuesto diversas posturas y sus respectivas explicaciones. No solo desde la racionalidad, también incluyendo emociones. Por ello, el escribir desnuda nuestro sentir al respecto.

Provisionalmente, nuestra propuesta es que, si usamos palabras tales como objetividad, imparcialidad, y similares, les agreguemos el apelativo "contable". Como expresó el filósofo italiano Antonio Gramsci (1975), en sus Cartas desde la cárcel, adonde lo había puesto el régimen fascista de su país: *"Al adquirir una concepción del mundo, uno siempre pertenece a un grupo particular que es el de todos los elementos sociales que comparten el mismo modo de pensar y actuar. Somos todos conformistas de un conformismo u otro, somos siempre el hombre en la masa o el hombre colectivo"*.

Debemos recordar que los Estados Contables son, fundamentalmente, información para los ajenos a la contabilidad. Nuestra responsabilidad en cuanto a las consecuencias de la interpretación y uso que se haga de ella, difícilmente pueda ser delegada.



Bibliografía:

- Argyris, Chris (1990). *Overcoming Organizational Defenses*. Allyn & Bacon. Hay traducción al español: *Como Vencer las Barreras Organizativas*. Díaz de Santos, Madrid, 1993, pero contiene gruesos errores del traductor que no la hacen recomendable.
- Biondi, Mario y Zandona, María C. T. de (1974). *Fundamentos de la Contabilidad*. Ed. Macchi, Buenos Aires.
- Bocardi, Enrique R.; Chapman, William Leslie y Chyrikins, Héctor (1967). *Ensayo de un concepto de ganancia realizada*. 8a. Conferencia Interamericana de Contabilidad, Caracas, Venezuela. Reproducida en *Administración de Empresas*, tomo VI-A, 1975, páginas 289 a 309.
- Bunge, Mario (2007). *A la caza de la realidad*. Gedisa, Barcelona.
- Chua, Wai Fong (1986). *Radical Developments in Accounting Thought*. The Accounting Review, octubre.
- FACPCE. *Resolución Técnica N° 16*.
- Foerster, Heinz von (1984). *Observing systems*. Seaside: Intersystems Publications.
- Fourastié, Jean (1968). *Les conditions de l'esprit scientifique*. NRF, París.
- Fowler Newton, Enrique (1979). *Contabilidad Superior*. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.
- François, Charles (2004). *International Encyclopedia of Systems and Cybernetics*. K. G. Saur, Munich, Alemania.
- Galbraith, John Kenneth (1956). *American Capitalism*, 2da. edición. Riverside Press, Cambridge.
- Gelso, Aldo (2005). *Resoluciones Técnicas 6 a 22 Comentadas: legislación, análisis, casos prácticos*. 9ª edición. Aplicación Tributaria, Buenos Aires.
- Gigch, John van (2002). *Comparing the epistemologies of scientific disciplines in two distinct domains*, I. *The epistemology and knowledge characteristics of the physical sciences*. System Research & Behavioral Science, 19 (3). II. *The epistemology and knowledge characteristics of the "new" social sciences*. System Research & Behavioral Science, 19 (6).



- Gramsci, Antonio (1975). *Letters from Prison*. Jonathan Cape, Londres.
- Ijiri, Yuki y Jaedicke, Robert (1966). *Reliability and Objectivity of Accounting Methods*. Accounting Review, págs. 474-483.
- Kahan, Seth (2011). *Imagination*. Leverage Points N° 132, Pegasus Communications, reproducción de un artículo en Monday Morning Mojo, <http://www.sethkahan.com/site/>
- Lazzati, Santiago C. (1972). *Los principios contables*. Ed. Macchi, Buenos Aires.
- Mattessich, Richard (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos*. La Ley, Buenos Aires.
- Maturana, Humberto (2011), *La objetividad. Un argumento para obligar*. Granica, Buenos Aires. Es traducción del inglés de una revista científica irlandesa, anterior a 1988, que los editores no indican.
- Maturana, Humberto y Varela, Francisco (1984). *El árbol del conocimiento*. Ed. Universidad de Santiago de Chile.
- McKernan, John y O'Donnell, Patrick (2000). *Cognitive Objectivity in Accounting*. En <http://aux.zicklin.baruch.cuny.edu/critical/html2/7099mckernan.html>
- Mitroff, I. I. y Linstone, H. A. (1993). *The unbounded mind*. Oxford University Press, Nueva York.
- Moonitz, Maurice (1961). *The basic postulates of accounting*. Accounting Research Study N° 10, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Morgenstern, Oskar (1963). *On the Accuracy of Economic Observations*, 2a edición. Princeton University Press, Princeton.
- Musvoto, Saratiel Wedzerai (2008). Applying the representational theory of measurement to accounting. University of Pretoria, en <http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-03282009-125051/unrestricted/04chapters7-8.pdf>
- Nagel, Thomas (1986). *The View from Nowhere*. Oxford University Press, Oxford.
- Potter, Bradley (2005). *Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change*, Abacus, octubre, págs. 265-289.



- Sen, Amartya (2011). *La idea de la justicia*. Taurus, Uruguay.
- Senderovich, Isaac A. (1982). *Tratado de normas, doctrinas y prácticas contables*, Tomo 1. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.
- Sterling, Robert (1979). *Toward a Science of Accounting*. Scholar Book, Houston, Texas.
- Verón, Alberto Víctor (1976). *Estados Contables y Libros de Comercio*. Editorial Ábaco, Buenos Aires.
- Verón, Alberto Víctor (1997). *Los Balances. Tratado sobre los Estados Contables*, Tomo I. Errepar, Buenos Aires.
- Wirth, María Cristina (2001). *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del Conocimiento*. La Ley, Buenos Aires.
- Wolk, Harry; Dodd, James y Rozycki, John (2008). *Accounting Theory: Conceptual issues in a political and economic environment*. 7ma. Edición, Sage, USA.



Eternizadas en la cerámica campesina, las pintorescas “chivas” representan las complejas condiciones del transporte rural en la región andina de Colombia, y constituyen por derecho propio, un souvenir obligado para los turistas que visitan las montañas de las zonas de producción cafetera del país.