

# Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación

Machado R., Marco A.

## Machado R., Marco A.

Contador Público

Diplomado en: Contabilidad internacional,  
Contabilidad Pública, Control Interno.

Especialista en: Ciencias Fiscales, Costos  
y Gestión

Maestría en Ciencias de la Administración

Profesor Universidad de Antioquia

mmachado@economicas.udea.edu.co

Recibido: 14-04-2008

Revisado: 12-05-2008

Aceptado: 30-01-2009

En el presente escrito se realiza una aproximación a la problemática de la representación contable de la realidad de las organizaciones. Como toda disciplina, la contabilidad debe dar cuenta de un segmento de la realidad, vale decir, las organizaciones. Regularmente las disciplinas asumen una reflexión epistemológica y ontológica en torno a la realidad que deben representar, así mismo diseñan, aplican y desarrollan modelos e instrumentos para representarla y los evalúan en su lógica, validez, utilidad y capacidad representativa. Cuando estos modelos no se incrustan en las dinámicas de los objetos de la realidad representados, hay ausencia de isomorfismo. Tal es el caso de la contabilidad, una disciplina que presenta una crisis de representación al limitarse en su ejercicio a la propuesta interpretativa del dualismo, aun cuando se han esbozado por parte de diversos autores (Mattessich, Ijiri, García, etc.) propuestas alternativas tales como la contabilidad matricial, la triple entrada, el análisis circulatorio, etc. Estas propuestas se presentan como una posibilidad para superar la crisis de la representación contable y en su dinámica propositiva, deben pasar del plano teórico al práctico de las aplicaciones, para posibilitar un giro en la mirada de la realidad de las organizaciones por parte de la contabilidad.

**Palabras clave:** Contabilidad, realidad contable, representación contable, modelos de representación contable.

**RESUMEN**

This paper is an approach to the problem of accounting representation of the reality of organizations. Like any discipline, accounting must give an account of a segment of reality, that is to say, the organizations. Regularly disciplines assume an ontological and epistemological reflection on the reality that they represent, as well as design, develop and implement tools and models to represent it and evaluate them in their logic, validity, usefulness and representative capacity. When these models are not embedded in the dynamics of the objects of represented reality, there is no isomorphism. This is the case of accounting, a discipline that presents a crisis of representation in its exercise by limiting the proposed interpretation of dualism, even when various authors (Mattessich, Ijiri, Garcia, etc..) have outlined alternative proposals such as matrix accounting, triple entry book-keeping, circulatory analysis, , etc. . These proposals are presented as a possibility to overcome the crisis of representation and in its dynamic accounting proposals, they should move from theory to practical applications, to enable a shift in the outlook of the reality of the organizations by the Accounting.

**Key words:** Accounting, accounting reality, accounting representation, models of accounting representation.

**ABSTRAC**

## **1. INTRODUCCIÓN**

La representación contable de la realidad de las organizaciones es un tema interesante y necesario en la actualidad, dadas sus implicaciones teóricas y prácticas en el marco de los debates epistemológicos, ontológicos y metodológicos que se presentan en los círculos contables académicos.

La racionalidad pragmática lleva a pensar y suponer que la contabilidad, a través de sus registros e informaciones, refleja la realidad de las organizaciones y, por ende, que sus representaciones son verdades indiscutibles que guardan un isomorfismo con la realidad representada. Esta asunción deriva en que no exista reflexión en relación con la partida doble convencional por parte de los practicantes y, además, que no se tengan en cuenta las propuestas que desde el mundo académico han realizado diversos autores desde la década de los 70 recontextualizando los avances de la ciencia matemática, la lógica y la cibernética, entre otras.

Subyace en estas líneas una exploración del problema de la representación contable de la realidad de las organizaciones, en un contexto caracterizado por la dinámica de éstas y la fecundidad de la ciencia en materia de representación de la realidad (complejidad, redes, lógicas difusas, etc.). La ciencia contable ha realizado propuestas académicas con algún grado de aplicación y simulación que deben ser evaluadas no sólo en su validez, utilidad y lógica, sino ante todo en su capacidad representativa.

La representación contable debe abandonar las concepciones mecanicistas (fincadas en la actividad de registro de los contables), y especulares (concebir la representación como el reflejo mecánico del mundo en la mente). Sólo así se podrán abordar concepciones más complejas y estructurales, orientadas a representar la

dinámica circulatoria de las organizaciones, de una realidad organizacional que ha hecho su tránsito hacia lo complejo. De esta manera, será posible garantizar la coherencia que permita presagiar un claro isomorfismo entre la representación contable y la realidad representada contablemente.

Este escrito se desarrolla desde el enfoque de las representaciones con un sentido problematizador que deriva en una visión crítica de la relación entre la ciencia contable y el segmento de la realidad que compone el objeto de estudio, el dominio del discurso y el campo de aplicación contable. El asumir como culminada la discusión entre ciencia y realidad que conlleva una visión especular de la relación contabilidad-realidad, estableciendo que la contabilidad representa la realidad a manera de un espejo, es un error dogmático que debe ser superado mediante la reflexión y la investigación.

Para lograr este objetivo se realizará, en primera instancia, una aproximación a la realidad de las organizaciones, se reflexionará sobre la relación entre contabilidad y realidad, luego se analizará cómo la contabilidad representa la realidad. Finalmente, se tratará el problema de la representación contable matizado por cuestionamientos de carácter académico, científico y práctico.

Se considera que una vez sean analizadas, reconocidas y evaluadas las potencialidades y limitaciones de las concepciones y dispositivos de representación contable, se escenificará un cambio paradigmático que desplazará los enfoques basados en las teorías contista, patrimonialista y comunicacional, así como los derivados del enfoque neoclásico. Es decir, tendrá lugar un cambio lento como consecuencia de una crisis de representación que está siendo analizada por diversos autores y criticada por usuarios y algunos practicantes críticos.

## 2. Aproximación a la realidad de las organizaciones

Las organizaciones asumen diversas estructuras en el marco de su dinámica histórica más que simplemente ser reducidas a la figura del propietario. En la actualidad, y desde hace algunos años, académicamente son reconocidas como entes sociales cuyos límites superan las paredes de sus sedes y de manera sistémica se relacionan con su entorno y los agentes interesados en su presente y devenir. Tales agentes están conformados por clientes, proveedores, trabajadores, empleados, Estado, comunidad, inversionistas, propietarios, todos en conjunto conocidos como *stakeholders*.

Bajo los paradigmas vigentes en la actualidad, especialmente el mecanicista, las empresas, entre otros aspectos, son concebidas como máquinas que se comportan de manera lineal. Entes estos con situaciones predecibles, controlables e individuos bajo la metáfora de unas piezas de la máquina, bajo concepciones heredadas de Descartes y Newton.

La linealidad y el mecanicismo, como estructuras interpretativas del mundo real de las organizaciones, corresponden de manera paradigmática a la etapa primera denotada por Olmedo (2005:81), la cual se conoce como la organización cerrada (fuertemente centralizada y jerarquizada), y se complementa con su aversión al riesgo. Cada una de estas concepciones encierra una visión, una forma de percibir, interpretar y representar a las organizaciones.

En una segunda etapa, siguiendo a Olmedo, la organización es anticipativa a través del incremento de la información y esto posibilita la determinación y control de las relaciones (el paradigma aleatorio –estadístico- reemplaza al principio de causalidad). Posteriormente, en una tercera etapa, se impone el paradigma de la complejidad, las organizaciones son sistemas abiertos caracterizados por el

desequilibrio, las relaciones no lineales y las propiedades emergentes. En esta última etapa, la empresa se concibe como la interrelación de diversos elementos y atributos variables que interactúan de manera compleja entre sí y, a su vez, con el entorno en el cual se desenvuelven.

La visión de realidad redundante en la concepción y desarrollo de la gestión de las organizaciones, lo cual podría configurarse como un factor estratégico para supervivir en entornos competitivos, de alto riesgo y con una fuerte confluencia de diversidad de intereses. Demás está aclarar que una visión estática o limitada de la realidad organizacional puede llevar a decisiones equivocadas que comprometerían su permanencia. La noción de gestión se ha ido connotando en el mundo moderno como un concepto clave para ser aplicado en las organizaciones.

Hay que recordar que tradicionalmente la gestión era sinónimo de gerencia y, por lo tanto, no implicaba más que los esfuerzos desarrollados por una persona común con el propósito de lucrarse. Actualmente, con el desarrollo del pensamiento administrativo, la organización es concebida bajo marcos interpretativos de mayor abstracción y complejidad.

La gestión desarrollada con base en el sentido común y la experiencia acumulada, puede dar resultado en el corto plazo, pero su implementación sin mediar procesos de formación gerencial, puede redundar en desventajas competitivas e incrementar el riesgo del negocio. Ahora no basta con el sentido común y los enfoques técnicos para gestionar una organización, especialmente cuando se ha separado la propiedad de la administración.

Las tendencias modernas de la gestión abandonan los tradicionales enfoques mecanicista, funcionalista y estructuralista, para ceder el lugar a enfoques o imágenes

organicistas. Mediante estos enfoques las organizaciones se conciben bajo la metáfora de cerebros, con capacidad de autoorganizarse y pensar colectivamente. Según Morgan (1996:34-115), estos espacios consisten en sistemas abiertos que se adaptan al entorno y culturas organizativas. El sistemismo es una metáfora que permite una representación del mundo y una interpretación de la realidad y de los objetos tanto simples como complejos que en ella se desenvuelven e interrelacionan.

El tránsito desde modelos mecanicistas a modelos sistémicos y complejos, es una

necesidad que demarca el paso del empirismo, con sus visiones simples, a un análisis crítico de las realidades y contextos empresariales. A continuación, en la Tabla única, se relacionará el referente planteado por Olmedo (2005:81), con el tipo de gestión coherente para cada tipo de empresa u organización. Allí se destaca que la evolución de la empresa, su organización, es congruente con la evolución en el tipo de gestión diseñada para ser aplicada a la dinámica y necesidades de ésta.

**Cuadro 1**  
**Relación entre etapas de empresa y tipo de gestión**

| <b>TIPO DE EMPRESA (ETAPA)</b>   | <b>TIPO DE GESTIÓN</b>   |
|--|--|
| Organización cerrada: se caracteriza por ser fuertemente centralizada y jerarquizada. Principio de causalidad.   | Gestión mecanicista y reactiva, se privilegia la experiencia y el sentido común como formas de conocimiento.   |
| Organización anticipativa mediante la provisión de información que posibilita la determinación y control de las relaciones. Paradigma aleatorio (estadístico). | Gestión proactiva que hace énfasis en la función y en el hecho para construir una imagen de la realidad. Los datos deben ser verificados y la información corroborada.                                 |
| Organización como sistema abierto caracterizado por el desequilibrio, las relaciones no lineales y las propiedades emergentes. Paradigma de complejidad.       | Gestión sistémica que debe ser creativa, innovadora y estratégica a través del lenguaje que permite dar cuenta de relaciones. La actividad cotidiana y la gestión son objetos de control (vigilancia). |

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Olmedo

La evolución del pensamiento administrativo y los cambios que se presentan en las organizaciones contemporáneas, así como el tipo de gestión demandado por la dinámica de éstas, exige la renuncia a los tradicionales enfoques basados en el sentido común, el empirismo y el determinismo. La consideración

de estos factores, tradicionalmente han reducido la realidad de las organizaciones a algunos de sus segmentos: financiero, cuantitativo, monetario, entre otros, ignorando las visiones complejas y la multiplicidad de las dimensiones representativas de las organizaciones.

### 3. Contabilidad y realidad

*“El espíritu humano no refleja el mundo:  
lo traduce a través de todo un sistema  
neurocerebral donde sus sentidos captan un  
determinado número de estímulos que son  
transformados en mensajes y códigos  
por medio de las redes nerviosas,  
y es el espíritu-cerebro el que  
produce lo que se llama representaciones,  
naciones e ideas por las que percibe  
y concibe el mundo exterior.”  
E. Morin*

A través de la evolución del pensamiento humano es posible distinguir diversas posturas o representaciones del mundo real que, a manera de redes, da cuenta de su complejidad. La contabilidad como conocimiento, es una disciplina depositaria que tiene la misión de dar a conocer la realidad a partir de su percepción. Además, interpreta y representa esa realidad con sus concepciones e instrumentos denotados por la historia en su proximidad con las aplicaciones y desarrollo del pensamiento contable.

La evolución de la disciplina contable ha sido analizada bajo la óptica de los programas de investigación y, tomando como fundamento las ideas de I. Lakatos (1983), desde una perspectiva metodológica diacrónica. Bajo esa perspectiva, a la contabilidad se le identifica con el desarrollo de los programas de investigación legalista, económico y formalizado (Cañibano, 1979:11-17). En el marco referencial de cada uno de estos aportes, se han desarrollado las elaboraciones contables que permiten demarcar la evolución del pensamiento contable de la mano de los aspectos que definen sus trazas en la práctica contable de diversos países, especialmente de aquellos que tienen mercados de capitales fuertes o con altos niveles de transabilidad (flujo de operaciones).

Es a partir del programa de investigación formalizado, donde se identifica el contexto del desarrollo científico de la contabilidad de

manera autónoma, pero en relación con la evolución de disciplinas como las matemáticas e, incluso, la lógica. Este nexo emerge de la provisión de un lenguaje científico que se caracteriza por ser preciso, conciso y general; específicamente con la axiomatización o formalización de tipo matemático de la contabilidad o, igualmente, de los sistemas contables de registro e interpretación, representación e información.

Se discute la vigencia de la partida doble y del principio de dualidad que en ella subyace, así como la vigencia de lo contable como propuesta teórica y validez de la teoría neoclásica como enfoque del mismo. El entorno ha cambiado y sigue siendo dinámico, los avances tecnológicos arrecian contra las viejas concepciones formales y procedimentales aferradas a las visiones mercantiles, jurídicas y económicas de la contabilidad. Se tiene entonces que el mundo real presenta velocidades que la misma tecnología alcanza a representar.

La era de la información, del conocimiento y del control con nuevas exigencias cognoscitivas, es una variable externa al conocimiento contable. Del tratamiento que se le dé a estas nuevas demandas en el marco de novedosos avances en la tecnología de la información y de las nuevas exigencias a la contabilidad en cuanto a representar aspectos cualitativos, no monetarios y sociales, entre otros, depende la vigencia del conocimiento y de la práctica contables.

La realidad se ha caracterizado por ser compleja y los instrumentos para percibirla, observarla, interpretarla, medirla, representarla y, en síntesis, aprehenderla o conocerla, deben estar acordes con esta situación que reclama mayor abstracción. En el caso de los diversos productos de las relaciones del hombre en sociedad expresados bajo la categoría de realidad económica y social, la

representación convencional y sus dispositivos dualistas han sido cuestionados por diversos autores (Mattessich, Ijiri, García, etc.). A la luz de los planteamientos de estos autores, la contabilidad y sus aplicaciones en la práctica, deben dar paso a modelos alternativos de representación que permitan dar cuenta de la complejidad de las organizaciones, no sólo en su noción instrumental sino también, ante todo, en su noción filosófica, epistemológica, ontológica y fundamental.

Las quejas de los usuarios de la información contable (decisores, controladores, gestores, etc.), la crítica a las limitaciones de los sistemas contables de registro-representación, las exigencias de información prospectiva (cualitativa de carácter económico-social), la alternativa de pasar de la noción de costo a la noción de valor, así como las deseconomías en el análisis financiero y el uso de los avances de la cibernética, entre otros aspectos, son consecuencia del uso de la partida doble convencional.

La dinámica de las organizaciones caracterizada por el alto volumen de operaciones y la emergencia de nuevos aspectos a considerar en los procesos de información, gestión, toma de decisiones y control, han contextualizado un ambiente donde se critica a la contabilidad por su relación con la realidad. Esta es una situación tan obvia que hasta autores como Mattessich (2003:20-26), plantean que la contabilidad puede ser representada a través de su Modelo Capas de Cebolla (*Onion Model of Reality -OMR-*), y su suplementario Modelo Orientado al Objetivo (*Purpose Oriented Representation -POR-*). OMR es un modelo que representa la realidad mediante la metáfora de las modelo capas-cebolla, mediante la cual se reconocen y representan diversas realidades tales como: fisicoquímica, biológica, psicológica, social y absoluta.

Desde una visión postmodernista, Macintosh (2004:2), plantea que la problemática de la contabilidad es una crisis de representación y que la contabilidad no debe reflejar la realidad sino construirla. Este grupo explica que en los informes contables no se refleja ninguna realidad económica o renta verdadera sino que se está produciendo el significado. Mattessich (2003:61), expresa que la realidad es una representación mental, además, añade que “las representaciones conceptuales y visuales llegan a ser alucinaciones, es decir falsedades; y se pierde el contacto con la realidad. ... el esquizofrénico ... no puede distinguir entre realidad y representación mental, los miembros del grupo Macintosh decidieron libremente no reconocer esta diferencia.”

En estos planteamientos subyace una interesante discusión entre autores como Bunge, representante del realismo científico y Baudrillard, representante de visiones estructurales orientadas a la noción de hiperrealidad. Un interesante debate ontológico que compromete las visiones de la ciencia frente al mundo real.

Los planteamientos desarrollados desde la teoría de la complejidad por autores como Morin (1998:59-60), han permeado el discurso administrativo en torno a la visión de las organizaciones como sistemas auto-organizadores (vivientes), que combinan un considerable número de unidades como las células de un cerebro. En consecuencia, ello ha derivado en una noción de la organización como cerebros procesadores de información para la toma de decisiones y desarrollo organizacional, unidades que aprenden a aprender, empresas con inteligencia, etc., tal como lo expone Morgan (1996: 65-75).

El avance del conocimiento y la dinámica de las organizaciones contemporáneas, así como los aspectos esbozados en torno a

la ciencia en general y a la contabilidad en particular, llevan a coincidir con Cuadrado y Valmayor (1999:133), en lo que respecta a que "... propulsemos la necesidad de una preocupación por cuestiones filosóficas y metodológicas que nos sirvan de base para el progreso y sustento de nuestra disciplina." Sin duda que esta cercanía a los avances del pensamiento filosófico y científico permitirá a los contables partir desde la teoría y la práctica para superar el debate sobre el devenir de la contabilidad, tomando en consideración una realidad dinámica, característica esta cuyo origen se remonta a inicios del siglo XXI. Mientras que los dispositivos de representación y el basamento dualista que soporta a la disciplina contable, aún se encuentran atascados en la cultura heredada del siglo XV.

La realidad del siglo XXI se presenta con visos de complejidad, en tanto que las estructuras interpretativas y dispositivos de representación contable (y de representación desde otras disciplinas), se ubican en planteamientos cerradamente dualistas, mecánicos y lineales aplicados en la práctica de las empresas, instituciones y, en general, en todas las organizaciones. Ante este panorama, la consecuencia ineludible es que existe un problema de coherencia entre el mundo real y la disciplina que lo percibe, interpreta y representa mediante su instrumental teórico y aplicado, desencadenando problemas de aprehensión de la realidad y de operación sobre ésta.

#### **4. Representación contable de la realidad**

La misión de dar cuenta de la realidad es un compromiso que debe ser solventado por medio de los avances de las estructuras interpretativas y representativas, en concordancia con el avance del pensamiento científico y contable. En ese sentido, representar la realidad de las organizaciones

es un objetivo que no sólo depende de aplicaciones y soluciones empiristas y fundadas en la racionalidad pragmática. Dar cuenta de la realidad: percibirla, interpretarla y representarla, es una cuestión que únicamente puede empezar a ser resuelta con una mínima reflexión epistemológica y ontológica.

La evolución del concepto de representación, sin duda, permite exaltar su importancia en la actualidad en procura de lograr un acercamiento de la ciencia a la realidad, a ese mundo real tanto material como mental. Sólo así, tendrá lugar un entorno bajo el cual discursos como las redes, el software interactivo, los sistemas expertos y las redes neuronales artificiales se tomen como esos espacios fundamentales que otrora eran reino exclusivo del cerebro humano.

Autores como Husserl con la fenomenología y Heidegger con el existencialismo, la idea de "ente", han dejado un legado en el plano de las representaciones. Para Husserl y sus seguidores (Crane, 2008:364), la fenomenología es "una teoría de los fenómenos o apariencias" en tanto que para Heidegger "pensar es representar, una relación representadora con lo representado (idea o perceptio). Representar significa aquí situar algo ante sí a partir de sí mismo y asegurar como tal el elemento situado de este modo." (Heidegger, 1995:105).

La representación es, entonces, un proceso de construcción de la realidad, es un problema aún no resuelto por la ciencia. Explicar y, ante todo, comprender lo que pasa cuando representamos la realidad puede ser visto como un proceso altamente complejo. Al respecto, autores como Wittgenstein (Crane: 33), reflexionan acerca de lo que le da vida a los signos que cumplen la función de representar al plantear que "cada signo por sí mismo parece muerto; ¿qué le da vida?".

La contabilidad, y especialmente sus representantes contables en la práctica, tradicionalmente han definido sus procesos de aprehensión de la realidad en torno al genérico proceso contable enmarcado en la idea de sistema contable de información. Un sistema aplicado a la realidad financiera de las organizaciones, particularmente al de las empresas. El proceso contable es el conjunto de fases a través de las cuales la contaduría pública obtiene y comprueba información financiera (Elizondo, 1979:47).

Esta noción de proceso contable, generalmente se limita casi exclusivamente a la generación de información, registro de datos y confección de informes bajo unas reglas y normas. Esto se hace en un contexto donde la teoría contable de la información, las orientaciones neocontistas y los enfoques económicos neoclásicos, consistente en la orientación hacia lo financiero casi exclusivamente, emergen como la combinación que da sentido a la nueva teoría que se impone a la tradicional contista en la práctica contable contemporánea. En este sentido, para Elizondo (1979:48-49), las fases del proceso sistematizado de información financiera son la sistematización, valuación, procesamiento, evaluación e información. Aquí se observa la inexistencia de referentes con respecto al término de representación.

El concepto de representación parece no estar arraigado en los desarrollos de la teoría contable, llegando al caso en que no sólo no se le relaciona sino que se le confunde con los de registro, reconocimiento, revelación, valuación, agregación e información. O también se le puede encontrar inmerso en los procesos de confección y obtención de información financiera. Para justificar tal ambigüedad, se argumenta que cuando se registran, reconocen, revelan, valoran, agregan e informan los hechos contables

se está representando mediante registros, reconocimientos, revelaciones, valoraciones, asignaciones e informaciones, la realidad de las organizaciones y de las empresas.

La representación es un término que se está convirtiendo en un concepto de importancia para la ciencia contable, ya que capitaliza la capacidad que tiene la contabilidad para integrar las cuentas, subcuentas o subrogados de una organización. Es decir, "para el conocimiento de la misma empresa, cuya imagen, como un todo, en modo alguno puede ser adecuadamente captada a través de las imágenes inconexas de los diferentes principales que la integran." (Requena, 1977: 151-152). Para lograrse tal propósito, se invoca el concepto de coordinación representativa para disponer o agregar los subrogados inferiores en un subrogado total, transmisor de toda la imagen.

Tal parece que hacer referencia a las cuentas, al patrimonio o al control de las haciendas eran elementos suficientes para establecer la relación entre contabilidad y realidad. Por tanto, convencionalmente se considera de manera dogmática, que siempre que se hable de contabilidad se está haciendo referencia a la realidad financiera y económica de los entes contables, bajo la homologación de empresa con propietarios.

La ciencia debe contribuir a interpretar, representar y conocer la realidad, de ello no escapa la contabilidad. "El fin de la ciencia es el conocimiento de la realidad y de sus estructuras, y el primer paso para lograrlo es poder reconocer esas realidades con la mayor claridad posible, aunque se deba admitir que esa realidad se interpretará siempre a la luz de expectativas y teorías previas" (Wirth, 2001: 35).

Para autores como Requena (1977:177), los sistemas contables son representativos y la contabilidad permite representar la



fenomenología de la estructura circulatoria de la empresa. Requena (1977:165-176), se refiere a métodos de representación contable y relaciona la contabilidad convencional (clásica, matricial y vectorial), la contabilidad funcional y la contabilidad por *net work*, las cuales brindan “posibilidades analíticas, riqueza estructural y generalidad de las hipótesis en que se apoyan.”

Por su parte, Ballesteros (1979:33-92), relaciona la contabilidad con varias propuestas de representación (métodos para representar los hechos contables), tales como el algoritmo clásico de la partida doble, contabilidad y teoría de grafos y contabilidad (partida doble) matricial. El mismo autor, (1979:273-280), también relaciona la contabilidad multidimensional propuesta originariamente por Ijiri.

Otro autor que trata el tema es Mallo (1979:104), quien hace referencia a “nuevas concepciones y representaciones” o versiones del modelo contable en función de los avances de las máquinas de procesamiento eléctrico y electrónico. Entre estas versiones describe la contabilidad convencional, la contabilidad por grafos (basada en redes), la contabilidad matricial, la contabilidad multidimensional y la contabilidad funcional.

Ziaurris y otros (1987:299-362), en el aparte de “Tendencias actuales de la contabilidad”, relacionan los grafos contables, la contabilidad integral de Gomberg, la contabilidad matricial y la contabilidad multidimensional, todas ellas como alternativas de representación contable en el marco del “proceso de transformación del sistema contable tradicional en un sistema multidimensional de recogida, procesamiento y comunicación de información”.

Rodríguez (1990:185-188), se refiere al concepto de representación contable para referirse a “tipos de aprehensión de un objeto o realidad, encontrando, por tanto, una multiplicidad de aplicaciones ...”. Sin

embargo, este autor no enuncia los tipos ni las aplicaciones y, además, se refiere al concepto en términos generales en relación con los procesos de agregación en contabilidad.

Buitrago (1992:8), bajo la noción de nuevos métodos de medición y representación contable se refiere a la partida doble convencional, contabilidad matricial y teoría de grafos, al análisis circulatorio y a la contabilidad multidimensional, demostrando sus ventajas, eficiencia, rapidez y sencillez con respecto a las aplicaciones prácticas convencionales.

Peinó (1993:299-333), bajo la idea de modelización contable trae a colación los modelos macroeconómicos y los modelos circulatorios de la unidad empresarial de Moisés García, proponiéndoles ampliaciones para mayor operatividad, y la contabilidad de flujos: el cuadro de *cash flow* y la matriz contable.

Tascón (1995:89-92), se refiere a formas de presentación y enuncia la representación convencional o clásica (obra de Pacioli), representación matricial y la representación sagital o basada en lenguaje de grafos. La autora también enfatiza las ventajas y desventajas de dichas formas.

Cañibano (1997:80-87), se refiere a formas de representación y enuncia la representación convencional, la matricial, sagital y vectorial, en el marco de la sistematización de los fundamentos básicos de la contabilidad y su axiomatización.

Mattessich (2002:83-97), menciona que un sistema de flujos, contable o de transacciones, puede ser expuesto mediante diversas “Formas de exponer las mediciones contables”. También nombra la forma de red, la forma de la partida doble, la forma matricial, la forma de entrada diaria y la forma vectorial. Además, plantea un conjunto de simbologías en torno a las cuentas y brinda, al final, una comparación esquemática entre las cinco formas descritas.

Las propuestas de representación contable se pueden enunciar como la partida doble convencional, desde Paciolo; la contabilidad integral o causal de Gomberg; la contabilidad matricial, con Sneider y Mattessich; la contabilidad sagital y con base en *net work*, la contabilidad vectorial, la contabilidad multidimensional, Ijiri; la contabilidad funcional y la contabilidad basada en el análisis circulatorio, García G. Desde otras disciplinas, autores como Limone (Silva, 2003:14), en Chile, han propuesto una representación básica del proceso primario (transformación) de una unidad económica, para enseñar la contabilidad en sus niveles básicos y que está basada en los flujos económicos, lo cual se aproxima a lo planteado como análisis circulatorio por parte de García G.

En general, estos autores coinciden en indicar las ventajas e innovación de estas nuevas “formas” de representación contable, en procura de utilizar los avances que se presentan a partir de los cambios en el campo metodológico y el campo de la informática. Sin embargo, se hacen críticas por la complejidad que éstas representan en su aplicación si se les compara con lo convencionalmente aplicado en la práctica contable.

Dichos autores, también han hecho referencia a la representación contable desde diversas construcciones sin precisar el término y sin enunciar la reflexión epistemológica, lógica y metodológica que se presume exigió el abordaje del tema. Sus planteamientos se orientan a realizar la aplicación del concepto de representación contable a las opciones existentes, convergiendo en la mayor parte de sus enunciados.

##### **5. Crisis de la representación contable: Ausencia de isomorfismo con la realidad**

El problema de representar la realidad contablemente, es un asunto que conlleva a la

realización de un inventario de limitaciones y posibilidades de representación de la realidad desde el *corpus* cognoscitivo y el *campus* de aplicación de la contabilidad.

Mencionar la correspondencia, similitud o reemplazo de referentes teóricos con los hechos, genera desaprobación o rechazo por parte de académicos, los practicantes e, incluso, por parte de usuarios. En otras palabras, presumir o asumir como verdad que existe isomorfismo entre realidad de las organizaciones (empresas, estados, sociedades y familias), en sus diversos sectores o segmentos (agrario, industrial, servicios, estatal, social, etc.), y las representaciones contables sintetizadas en las formas o modelos representativos que dan vida a la información (estados e informes) contable, es un supuesto que solventa una práctica contable que empieza a ser cuestionada por sus carencias.

Si bien hasta tiempos recientes ha sido posible dar cuenta de la realidad con las concepciones tradicionales y el instrumental aplicado de la partida doble convencional, a la crisis teórica de la disciplina se le agregan otros aspectos relacionados con la falta de credibilidad y la consecuente falta de confianza en la información contable. O como lo dice Robles (2006:3), cuando plantea que “no hay un punto de vista o enfoque con el que encontrar la verdad en contabilidad. Todo son mentiras o medias verdades”. Robles (2006:21), asimismo cuestiona la capacidad representativa del balance en función de la relatividad que le imprime quien la elabora (el contable). Este autor se refiere a este estado como la “foto que será una representación más o menos fiel, dependiendo de la calidad de la cámara y de la creatividad del artista.”

Superando el enfoque axiológico o la incidencia de la crisis de valores en la representación de la realidad por parte de la

ciencia contable, es necesario reconocer que en la representación de la realidad siempre intervendrán los esquemas previos o modelos mentales de los contables debido a que es imposible prescindir de éstos en la práctica. Son ellos los que inciden en la representación, son las teorías las que determinan el tipo de representación que se desea obtener, al preferir uno u otro modelo, método o forma de representación con sus respectivas descripciones, explicaciones, contexto y productos finales.

Si bien se reconoce que la contabilidad refleja o da cuenta de la realidad financiera, económica y social, existen serias críticas desde círculos de practicantes y usuarios que desdican de esta relación y dejan en duda este supuesto isomorfismo entre lo representado por la contabilidad y la realidad representada. En ese sentido, según Robles (2006:2), “la contabilidad no está para contar lo que ocurre, sino para narrar lo que debía haber ocurrido según lo que interese al narrador”.

Por otra parte, Cañibano (1997:80), plantea que una transacción puede ser representada contablemente siguiendo diversas técnicas, las cuales, en su mayor parte, se han incorporado en años recientes dado el interés por la sistematización de los fundamentos básicos y axiomatización de la contabilidad. No obstante, un elemento crítico en la relación entre Contabilidad y realidad es que aún en las organizaciones existe ineficiencia técnica de los sistemas de información contable que operan en base a la partida doble (García C. y Rodríguez, 2001:183).

Indudablemente que esto redundará en el uso de recursos adicionales que se dilapidan en procura de informaciones que dejaron de ser extraídas del sistema. De acuerdo a García y Rodríguez (2001:184), “todos los sistemas de información contable basados en la partida doble deben ser rediseñados para operar en

base a modelos contables que sustituyan a los actuales planes de cuenta y dejar, de ser sistemas de información ineficientes.”

En los diversos textos que definen el concepto de contabilidad se puede abstraer el objeto de representación contable. Ya es posible encontrar que en éste subyace un *puzzle* al decir del profesor Moisés García (1997:82), entre diversos elementos o “materiales” conexos con la partida doble convencional, tales como: concepción contista de la realidad (conjunto de cuentas), teoría de conjuntos (referencia a operaciones), fundamento contable patrimonialista (Escuela Hacendal), elementos de la teoría comunicacional (contabilidad como sistema de información), orientaciones de la teoría administrativa (herramienta para la toma de decisiones), el apoyo en la economía de los negocios y fundamentos de la teoría neoclásica (maximización del beneficio, racionalidad económica y alusión al mercado), entre otros.

La contabilidad ceñida a los postulados teóricos del patrimonialismo y del neocontismo, ha asumido de manera determinística que una vez se opere el modelo dualista (de partida doble), se obtendrá una imagen o representación fiel de la realidad. Especialmente la realidad simplificada en los asuntos patrimoniales de las haciendas en la premodernidad y los asuntos financieros de las empresas en la modernidad.

La crítica se orienta entonces, no a la contabilidad como un todo cognitivo, sino al instrumental conceptual y técnico proveído a partir de las visiones dualistas. En ese sentido, el profesor García G. (1997:33), manifiesta las limitaciones de la contabilidad convencional cuando plantea que “la contabilidad convencional ha introducido una gran rigidez en su armazón conceptual, de modo que hoy ni siquiera puede dar cuenta cabal de la cada vez más compleja economía de los negocios; y ... la llamada Revolución Informática ha dejado rápidamente

obsoleta la terminología de la técnica contable por partida doble”. (Se subraya)

Representar el mundo, la realidad financiera, económica y social, es una tarea de las ciencias sociales que sólo puede cumplirse mediante el reconocimiento y la representación de las estructuras y las propiedades emergentes de sus objetos de estudio, de esos objetos que dan sentido a sus dominios de discurso y a sus campos de aplicación. La búsqueda, diseño y creación de nuevos modelos de interpretación y representación es un camino pródigo para garantizar la función social de la ciencia, particularmente de la ciencia contable.

La representación contable es un proceso que ha sido limitado en la práctica contable a aspectos meramente instrumentales conexos con el uso de la partida doble o método “a la veneciana”, “doctrina de la personificación” y principio de dualidad. Esto evidencia la necesidad de realizar un salto cualitativo desde la aritmética simple hasta la implementación crítica de diversas teorías (general de sistemas, de las decisiones, de la imagen, de grafos, de juegos, de los fractales, del caos y de la complejidad, entre otras), que configuran el avance de diversas disciplinas tales como la epistemología, la cibernética, la dinámica de sistemas, física, humanidades y álgebra moderna.

El diseño y desarrollo de los modelos de representación y de sistemas contables con base en estos no está, en la actualidad, acorde con las exigencias reales frente a los procesos de planeación, toma de decisiones, información, dirección y control. La partida doble convencional (desde el siglo XV), ha perseguido otras finalidades en razón a que eran otras las necesidades y los avances del conocimiento en general, así como los de las matemáticas en particular.

Los modelos de representación y los registros e informaciones (representaciones)

resultantes bajo la lógica del método partida doble convencional, han permitido un control aritmético de las anotaciones con procedimientos de registro, originariamente de carácter manual (no automático), con imágenes mentales de un mundo mecánico, con enfoques lineales del conocimiento y con instrumentos de cálculo que no requerían (ni requieren), de la ayuda de equipos de procesamiento electrónico de datos ni de los avances de la cibernética.

Ante esta destinación original y fundamental de la partida doble convencional, se esgrime la limitación de la contabilidad a sistemas de registro y a una forma de representación de tipo lineal que no le permite utilizar al máximo los avances de la ciencia actual en materia de representación de la realidad. En consecuencia, la práctica contable se manifiesta indiferente ante los nuevos modelos o “formas” de representación propuestos por diversos autores como Gomberg, Mattessich, Ijiri y García, entre otros. Tampoco encuentra alternativas tecnológicas aplicadas a la medición y representación de variables de tipo financiero, administrativo, económico y social, de cara a una sociedad de la información, el conocimiento y el control. No está demás enfatizar que en este tipo de sociedades se requieren modelos que representen la complejidad en la que se desenvuelven las organizaciones, sólo así se pueden satisfacer las necesidades informativas y de intervención de la realidad que tienen los usuarios tradicionales, emergentes y potenciales.

La representación no es el registro sistemático de datos que guardan un isomorfismo con la cuenta, aunque esta es la realidad para algunos, sino la puesta de nuevo “en escena” de una realidad financiera, económica y social cuyos datos contenidos en unos documentos soporte no son más que su formalización jurídica o administrativa.

El mundo real de las organizaciones demarcado por su entorno, así como los avances disciplinares en materia de información y control, han delineado nuevos horizontes contables, los cuales durante el siglo XV fueron satisfechos con la aritmética simple, el dualismo, las visiones personalistas y el contismo como teoría subyacente.

Para y desde el conocimiento contable, han surgido diferentes propuestas que prometen reemplazar el sitio de preferencia actual que, en la práctica contable, se ha ganado la llamada partida doble a fuerza de vinculación con el mundo de los negocios. En los últimos años, luego de la década del sesenta del siglo XX, “se produce el momento histórico en que la contabilidad experimenta uno de sus mayores impulsos científicos, evolucionando sus métodos de representación y coordinación hacia nuevas formas: matricial, vectorial, lineal, etc.; de diferente alcance en cuanto a sus posibilidades analíticas, riqueza estructural y generalidad de las hipótesis en que se apoyan.” (Requena, 1977:165).

Sendas propuestas se han planteado como alternativas a la partida doble convencional desde la comunidad contable académica, las cuales podrían ser denominadas genéricamente como modelos de representación contable. Éstas han sido clasificadas y nominadas de diversas maneras, según el gusto de los autores. Algunas nominaciones son “métodos para reflejar los hechos contables” (Ballesteros desde 1975), “métodos de representación contable” (Requena, 1977), “nuevas concepciones y representaciones (Mallo, 1979)”, “tendencias actuales de la contabilidad” (Ziaurris, 1987), “tipos de aprehensión de un objeto o realidad” (Rodríguez, 1990), “nuevas formas de medición y representación contable” (Buitrago, 1992), “modelización contable” (Peinó, 1993), “Formas de presentación y representación”

(Tascón, 1995), “Formas de representación” (Cañibano, 1997) y “Formas de exponer las mediciones contables” (Mattessich, 2002).

Todas estas propuestas orientan sus esfuerzos a un plano menos mecanicista y más estructural, más cognitivo y menos técnico, con la pretensión de contribuir a dar cuenta de la compleja realidad de las organizaciones con modelos ubicados en un perfil epistemológico científico y axiomatizador, y contrario al convencionalismo que los practicantes esgrimen como ritualismo pragmático. De esta manera, será posible que el concepto de representación como registro, reconocimiento o información asuma un nuevo significado desde el punto de vista cognitivo para el desarrollo de la inteligencia y la ciencia contable.

Tal parece que estas propuestas ubicadas en el plano epistemológico en unos casos y metodológico en otros, pretenden superar el tradicional significado dado a la representación contable como concepto vinculado al registro, clasificación y agregación contista o como significativo exclusivo del enfoque contable comunicacional.

Las estructuras matriciales, el lenguaje sagital, la concepción holista y multidimensional, así como la dinámica del análisis circulatorio y de las redes, han configurado modelos de representación que son, sin lugar a dudas, elementos determinantes en la relación entre contabilidad y realidad, así como entre las necesidades organizacionales y de ejercicio profesional, en torno a concepciones superiores de la compleja realidad estudiada por la contabilidad y en procura de mejores productos y servicios profesionales. Podría decirse entonces, que los modelos causales, matriciales, sagitales, multidimensionales y circulatorios, en buena parte, se fundamentan en la lógica dualista y lineal de la partida doble convencional y recontextualizan los avances científicos hasta la década de los 90 del siglo XX.

Sin embargo, no se puede presumir de la validez ni de la capacidad representativa de estos modelos de representación contable, lo cual conlleva un enunciado holopráxico que podría sintetizarse como ¿cuál es la validez lógica, metodológica y práctica de los modelos contables para representar la compleja realidad de las organizaciones?

Bastaría con asumir que las propuestas hasta ahora realizadas por diversos académicos (contabilidad matricial, vectorial, sagital, basada en el análisis circulatorio, etc.), satisfacen la necesidad de representar la realidad. Pero esto sería un engaño científico, pues existen críticas que se hacen a estas propuestas por su alto grado de sofisticación, dificultad de llevarlas a la práctica y ausencia de aplicaciones computacionales.

Autores como Boter M. (1959:259), realizan juicios negativos a la propuesta matricial o “teoría supermatemática” de Mattessich, dado que luego de una sorprendente sofisticación matemática, se llega a las mismas conclusiones que derivan del modelo convencional de partida doble a la usanza veneciana y florentina del siglo XV. También deben considerarse los comentarios que hace Tua Pereda. (1996:68), a la formulación de Moisés García, pues a pesar que presenta un entramado conceptual sólido y válido científicamente, aún “es posible añadir algún elemento más a su teoría y seguir trabajando en la contrastación de su validez y de su utilidad y, en definitiva, en la elaboración de nuevas aplicaciones del análisis circulatorio”.

Al mismo tiempo, han emergido diversas lógicas que superan en su propuesta teórica a las visiones mecanicistas del contismo, basadas éstas en el principio de dualidad, y los postulados matriciales, sagitales, tales como las lógicas difusas, los fractales, la teoría de sistemas blandos (*Soft Systems*), la teoría de la complejidad y la del caos, las

redes neuronales artificiales, entre otras.

A partir de los años 80's del siglo XX, la ciencia ha sido prolífica en manifestaciones en torno al realismo científico y a las discusiones en torno a la realidad, lo cual ha permeado lo contable y se ha connotado en la discusión entre el profesor Mattessich y el grupo Macintosh por el concepto de realidad como representación o como creación, respectivamente. Para Macintosh (2004:3), la contabilidad ha alcanzado una crisis de representación ya que no se refiere a la realidad económica, aún cuando el sentido común sigue haciendo pensar que la contabilidad se refiere a algo verdadero.

La crisis de la contabilidad se plantea en términos de representación para Macintosh y su grupo, porque la disciplina contable ha dejado de referirse a realidades o a cuestiones con referentes en el mundo real. Por ejemplo, el concepto de ingreso o capital no necesariamente contiene propiedades emergentes sino que son creadas (Mattessich, 2003:15). Para este autor (2003:50), la representación contable de la realidad es pragmática y lo asimila a “pintar un retrato con un propósito muy específico, con todos los sesgos que ello implica”, en ello subyace un problema metodológico más que ontológico relacionado con el valor de lo representado de los ingresos o el capital, por ejemplo.

Pero emerge un problema adicional a los hasta ahora planteados y está relacionado con el enfoque ontológico, dado que no existe un acuerdo explícito por parte de los contables en torno a la realidad, o mundo real, abordado por la contabilidad con fines de representación. ¿A qué realidad hacen referencia en materia de representación los autores que con sus textos intentan orientar el ejercicio práctico de la contabilidad? De esta primera cuestión se deriva un segundo problema de carácter metodológico planteado hasta este momento

y que se sintetiza en la pregunta ¿Cómo proponen los académicos y practicantes que se represente dicha realidad?

Con respecto a la cuestión ontológica, es posible evidenciar la tendencia a mencionar las “operaciones”, “transacciones”, “actividades”, “resultados”, “resultados operacionales”, lo “económico” (más específicamente lo “financiero”), “situación financiera”, “el patrimonio”, los “negocios” y lo “mercantil” como objetos de representación contable. Esto se hace a partir del análisis de los objetos de representación por parte de los autores (Horngren, Meigs, Fierro, Catácora, etc.), e instituciones (Instituto Mexicano de Contadores Públicos -IMCP-, *American Institute of Certified Public Accountants* –AICPA- y Código de Comercio español), que en sus definiciones recogen, de alguna manera, el imaginario social-intelectual de lo representado normativamente –en el deber ser- de la práctica contable.

En cuanto a lo metodológico, en la enunciación, regularmente implícita de los objetos a ser representados por la contabilidad en el mundo práctico, se reafirma el uso de la partida doble convencional para representar, con base en un plan de cuentas representativas de la realidad (operaciones, resultados financieros y situación económica), los valores correspondientes a dichas cuentas y, en últimas, proveer a diversos usuarios productos simples (registro cronológico, cuentas en orden e información financiera) o de más elaboración (certificación, análisis y control).

Sobre esta base tiene cabida el debate en torno a la representación contable, ya que si es válido representar la realidad, dado que la mente de los contables ha de interpretar el mundo de las organizaciones, debería tenerse claridad en relación con la realidad que debe ser representada. Es discutible reducir el concepto de representación a “registro sistemático”, la cuestión no es de operaciones

mecánicas sino de conocimiento. También lo es la homologación del concepto realidad con los hechos, las operaciones y actividades debido a que la cuestión es la de interpretar y representar la realidad de las organizaciones. Asimismo, es necesario debatir que el objeto de representación contable sean los subrogados financieros y económicos, aún más cuando en la mayor parte de estos textos no se refieren a contabilidad financiera sino a contabilidad –en general.

La representación acorde con el período científico de la contabilidad se asocia con el punto de vista cognitivo y, desde allí, puede ser abordada como un proceso por medio del cual los seres humanos aprehenden el mundo real y construyen la realidad subjetiva en su proceso de interacción con los objetos estudiados.

Representación, percepción e interpretación van de la mano y manifiestan una implícita relación con el mundo real. Dado que estos conceptos comienzan a ser abordados desde la teoría contable, es posible propiciar el cambio de paradigma reconociendo que existe crisis al respecto y proceder a actuar en consecuencia.

No es osado plantear que la crisis actual de la ciencia contable tiene estrecha relación con la forma que tienen los contables de ver el mundo y la manera como conciben y representan la realidad de las organizaciones a nivel universal. Para ello tan sólo se requiere que se reflexione en torno al debate que frente a la realidad han trazado Mattessich y el grupo Macintosh (realismo vs. no realismo), se reconozcan las críticas a la partida doble convencional, se comprendan las propuestas de representación contable descritas, se recontextualicen los avances de las disciplinas en materia de cognición y representación de la realidad así como las alusiones al caos y a la complejidad, y, por último, se inventarían las nuevas exigencias de las organizaciones en

materia de información, gestión y control. Ello exigirá que la representación como proceso que permite la simplificación de la realidad a través de modelos, reemplace el recuerdo histórico que del término han legado las teorías contista y patrimonialista, así como los enfoques comunicacional y neoclásico de la Contabilidad, en su convivir con las organizaciones.

## 5. Conclusión

La problemática de la representación contable se centra en dos aspectos: en primer lugar, el debate ontológico acerca de la realidad de la cual debe dar cuenta la contabilidad. En segundo lugar, el debate metodológico en torno a la capacidad representativa de la partida doble convencional (como la aplicación triunfante y vigente en la práctica), y de las alternativas presentadas por diversos autores (propuestas emergentes), tales como la contabilidad matricial, sagital, vectorial y basada en el análisis circulatorio, entre otras.

El debate ontológico que han trazado Mattessich y el grupo Macintosh (realismo vs. no realismo), es un elemento clave que se complementa con la reflexión en torno a la realidad que se encuentra en los libros de texto e implícita en las definiciones de autores e instituciones que hacen referencia a la contabilidad. La realidad contable, superando la visión postmodernista que la declara inexistente o similar a representación, se presenta en términos de operaciones, transacciones, actividades, etc., que afectan a los negocios, organizaciones o entes económicos y las cuales deben ser abordadas mediante los modelos de representación contable.

En referencia con dichos modelos, el debate metodológico se centra en las críticas a la partida doble convencional. A partir de allí, las propuestas de representación contable han sido planteadas por autores como Enrique Ballesterro (desde el año 1975),

Requena (1977), Mallo (1979), Ziaurris y otros (1987), Rodríguez (1990), Buitrago (1992), Peinó (1993), Tascón F. (1995), Cañibano (1997) y Mattessich (2002). Estos autores, han hecho referencia a la representación contable desde diversas construcciones, sin realizar precisiones del término y sin permitir la evidencia de una reflexión epistemológica en el abordaje del tema. Tomando en cuenta lo anterior y las exigencias representativas e informativas del medio organizacional, surge la necesidad de una evaluación rigurosa de las diversas propuestas o modelos de representación contable en cuanto a su estructuración lógica y teleológica en el marco de los avances de ciencias o disciplinas como la epistemología, la ontología, las matemáticas y la cibernética, entre otras.

La representación como proceso dinámico y complejo que permite aprehender la realidad de las organizaciones, reemplazará el recuerdo histórico que del término han legado hasta ahora en la práctica las teorías contista y patrimonialista. Así como también lo han hecho los enfoques comunicacional y neoclásico de la contabilidad, limitándolo en su convivir con las organizaciones, a procesos registrales, mecánicos y acrílicos.

## 6. Referencias

- Ballesterro, Enrique. (1979). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid : Alianza Universidad. Tercera edición.
- Boter M., Fernando. (1959). *Las doctrinas contables*. España: Juventud.
- Buitrago P., Martha M. (1992). *Nuevos métodos de medición y representación contable*. Tesis de grado Contador Público, Universidad Central, Bogotá Colombia.
- Cañibano, Leandro. (1997). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



- Crane, Tim. (2008). *La mente mecánica*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Cuadrado E., Amparo y Valmayor L., Lina. (1998). *Metodología de la investigación contable*. España: Mc Graw-Hill.
- Elizondo L., Arturo. (1979). *El proceso contable*. México: ECASA,
- Fernández P. José M. (1970). *Teoría económica de la Contabilidad*. España: Ediciones ICE. Séptima edición.
- García C., Carlos L. (2002). *El problema del uso de modelos en la contabilidad*. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, No. 12, Colombia.
- García C., Carlos L. y Rodríguez María del C. (2001). *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. Buenos Aires: La Ley.
- García G., Moisés. (1997). *Ensayos sobre teoría de la contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- \_\_\_\_\_ (1979). *Contabilidad general*. Madrid: Escuela Superior de las Cajas de Ahorros.
- Heidegger, Martín. (1995). *Caminos del bosque*. España: Alianza Universidad.
- Lakatos, Imre. (1993). *La metodología de los programas de investigación científica*. España: Alianza.
- Mallo R., Carlos. (1979) *Contabilidad analítica*. Madrid España: Instituto de Planificación Contable-Ministerio de Economía y Hacienda de España.
- Macintosh, Norman. (2004). *Accounting's Crisis of Representation*. *Queen's Leaders Forum*, Issue #3, December. Disponible en: [//www.business.queensu.ca/ewletter/newIdeas.php?issue=3&subsection=0](http://www.business.queensu.ca/ewletter/newIdeas.php?issue=3&subsection=0)
- Martínez M., Miguel. (1999). *La nueva ciencia*. México: Trillas.
- Mattessich, Richard. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley.
- \_\_\_\_\_ (2003). *La representación contable y el modelo de capacidad de la realidad*. Madrid España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas -AECA-
- Morgan, Gareth. (1996). *Imágenes de la organización*. México: Alfaomega-Rama.
- Morin, Edgar. (1998). *Introducción al pensamiento complejo*. Barcelona: Gedisa.
- Olmedo F., Elena. (2005). *De la linealidad a la complejidad: hacia un nuevo paradigma*. Cuadernos de Estudios Empresariales, No. 15. España: Universidad Complutense de Madrid.
- Peinó J., Victor G. (1993). *La contabilidad como programa de investigación científica*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta-Ministerio de Economía y Hacienda.
- Requena R., José María. (1977). *La homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. España: Ediciones ICE.
- Rodríguez A., Lázaro. (1990). *La agregación en contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta-Ministerio de Economía y Hacienda.
- Robles M., Manuel. (2006). *La contabilidad y su análisis*. España: Ediciones Díaz de Santos.
- Silva P., Berta. (2003). *Desde el proceso primario: un enfoque para una comprensión más eficiente de la dualidad económica, el fenómeno contable*. Tesis para optar al Grado Académico de Magíster en Gestión mención Contabilidad y finanzas. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Valparaíso Chile.

- Tascón F., María T. (1995). *La contabilidad como disciplina científica*. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, Nos. 26-27, Medellín: Facultad de Ciencias Económicas-Departamento de Contaduría.
- Tua P., Jorge. (1996). *Sobre la "crítica de la partida doble"*. *Revista Partida Doble*, No. 67, España: Wolters Kluwer.
- Wirth, María C. (2001). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Argentina: La Ley.
- ZiaurrisB.,Albertoet.al.(1987).*Bibliotecapráctica de contabilidad*. Tomo 6, (Contabilidades especiales-Normalizaciones contables). España: Cultural S.A.