

POSITIVISMO Y NORMATIVISMO EN CONTABILIDAD: UNA CONVERGENCIA TEÓRICA

Daniela Londoño Díaz

Astrid Eliana Salazar Sierra

Daniela Muñoz Sánchez

Estudiantes de Contaduría Pública
Universidad de Antioquia

POSITIVISMO Y NORMATIVISMO EN CONTABILIDAD: UNA CONVERGENCIA TEÓRICA

Resumen

La contabilidad a través del tiempo ha pasado por diversos debates académicos en los cuales se ha puesto en cuestión el origen de la teoría contable, pues bien se encuentran inmersos allí dos enfoques diferenciados como lo son el positivo (lo que es), fundamentado en el método científico y en enunciados axiomáticos y el normativo (lo que debe ser) formulado a través de hipótesis y donde predomina los juicios de valor.

La contabilidad a través de sus evoluciones en cuanto a pensamiento contable se refiere ha reclamado un acercamiento de las teorías opositoras, con una visión casi generalizada de entenderla como una ciencia social y es allí donde surge la confluencia de aportes teóricos como lo son por ejemplo la teoría CONAM (condicional-normativa), plasmando la necesidad de una síntesis de ambas para el mejoramiento del carácter científico por el cual se profundiza hoy en contabilidad dándole suma importancia a su impacto en la sociedad en general.

Palabras claves: Teoría contable, Positivismo contable, Normativismo contable, teoría CONAM, Juicios de valor.

POSITIVISMO Y NORMATIVISMO EN CONTABILIDAD: UNA CONVERGENCIA TEÓRICA

*De que algo sea no puede derivarse de que deba ser ni que algo deba ser puede considerarse
que sea realmente”*

Hans Kelsen

Introducción

La contabilidad en su desarrollo histórico ha permitido una evolución constante reconsiderando aspectos fundamentales de la misma, donde la teoría contable ha alcanzado una importancia primordial y el fortalecimiento de esta, ha proliferado la construcción de debates académicos y profesionales en pro de la unificación de criterios que posibiliten el enriquecimiento del pensamiento contable y por ende de la profesión.

En este artículo se pretende hacer un recorrido por los conceptos de Normativismo y positivismo como corrientes bases en la formulación de las teorías contables que pretenden mejorar las interpretaciones y explicaciones de la realidad económica, social, cultural y medioambiental.

Es por ello que desde el punto de vista de diversos autores se aborda la idea de una teoría contable en la cual convergen las dos corrientes antes mencionadas, de tal manera que la contabilidad responda a las necesidades y expectativas de la sociedad actual y no solo a intereses particulares.

Una aproximación al debate

Elegir entre hacer lo que es correcto o hacer lo que trae beneficio propio resulta difícil para cualquier persona, tal y como le sucedió a Jean Valjean o el Alcalde Magdalena, quien se encontró en la difícil situación de escoger entre: revelar qué en realidad él era Jean Valjean para que otro hombre que había sido apresado en su lugar recobrará la libertad u ocultar su pasado para seguir siendo conocido como el Alcalde Magdalena y así poder seguir manteniendo su fábrica de la cual dependían muchas familias y además hacerse cargo de una niña huérfana.

Para tomar la decisión miles de ideas cruzaron la mente de este hombre, al principio pensó: “Ya tiene su Jean Valjean! Y todo ha sucedido sin intervención mía. La Providencia lo ha querido. ¿Tengo derecho a desordenar lo que ella ordena? ¿Y qué me pasa? ¡No estoy contento! ¿Qué más quiero? (...), Dios así lo quiere.”, luego recapacitó "dejar obrar a Dios" era simplemente una idea horrible Dejar pasar ese error del destino y de los hombres, no impedirlo, ayudarlo con el silencio, era una imperdonable injusticia, el colmo de la indignidad hipócrita, un crimen bajo, cobarde, abyecto, vil. Cumplamos con nuestro deber, salvemos a ese hombre”. Después su reflexión fue la siguiente “Hasta ahora sólo he pensado en mí, si me conviene callarme o denunciarme, ocultar mi persona o salvar mi alma. Pero es puro egoísmo. Aquí hay un pueblo,

fábricas, obreros, ancianos, niños desvalidos. Yo lo he creado todo, le he dado vida; donde hay una chimenea que humea yo he puesto la leña. Si desaparezco todo muere”.(Hugo, 1862)

Es bastante interesante la manera en la que esta obra, revela el conflicto interior que surge en este personaje a la hora de tener que tomar esta decisión, porque muestra los diferentes matices que hay en esa lucha de la naturaleza de un individuo, entre lo que es el ser humano como tal y lo que debería ser, la lucha básicamente se reduce entre aceptar que el sujeto busca su propio beneficio a pesar de que en esta búsqueda pueda llegar a ser egoísta (como lo plantea él “Homo homini lupus”) o aceptar que el ser humano está dotado de racionalidad con la cuál es capaz de construir unos juicios de valor que hagan que actué de la manera en la que debería hacerlo.

Esta discusión está enmarcada en el positivismo y el normativismo, siendo éstas unas de las tantas corrientes que el ser humano ha desarrollado para comprender la realidad que lo rodea; de manera que el positivismo sostiene que “la verdadera creencia se basa en lo que percibimos, que lo que advertimos se deriva de una realidad independiente y libre de valor” (Gil, Navarrete, & Cardona, 2009, pág. 27), mientras el normativismo, se refiere a que “algo debe ser o suceder, especialmente que un ser humano debe comportarse de determinada manera” (Kelsen, 1960 citado en Gil, Navarrete & Cardona, 2009, pág. 27).

En otras palabras desde el positivismo lo verdadero es lo que “es”, “ha sido” o “será”, mientras que por su parte el normativismo lo cierto es lo que “debe ser”. (Machado, 2012)

Es así como los pensamientos de Jean Valijeán, no reflejan sólo su disputa, sino que revela también la lucha del ser humano por entenderse así mismo y por entender la realidad que lo rodea, es así como esta discusión puede trasladarse al ámbito económico, político, social y cultural, repercutiendo de esta forma incluso en ciencias sociales aplicadas como lo es la contabilidad.

Una mirada al debate desde lo contable

Desde hace años la contabilidad se encuentra sumergida en una disputa para ello algunos investigadores defienden que la contabilidad se sitúa en el positivismo, mientras que otros abogan por el carácter normativo de ella. Dichas controversias reflejan que a la hora de reflexionar sobre la contabilidad y tratar de hacer teoría en torno a ella, se da lugar a la diversidad de pensamiento que si bien dicha diversidad causa desavenencias permite también un pensamiento crítico en la elaboración y difusión de la teoría contable entendida como un conjunto de enunciados que permiten entender y explicar la realidad contable, o bien, económica.

Al respecto, cuando el investigador Gabriel Delgado se refiere a la investigación contable en Colombia, establece que está ha estado más ligada al enfoque positivista, pero que no obstante en aras de fortalecerla se vuelve necesario aceptar que el positivismo no es la única opción, aunque en ningún momento esto quiere decir que no se deba seguir utilizando el enfoque positivista. (Delgado, 2007)

Ahora bien, con el fin de tener una mejor ilustración, se debe mirar cada corriente individualmente, con lo cual respecto al positivismo se tiene que según la definición Watts y Zimmerman este “se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables. Da razones

para las prácticas observadas y predice la ocurrencia de fenómenos contables inadvertidos.” (Gil, Navarrete, & Cardona, 2009, pág. 28).

El profesor Machado contrapone que “El pensamiento positivista brindó a la ciencia contable un escenario de certezas y verdades con bases en estadísticas y matemáticas, un cúmulo de datos y cifras con garantía de objetividad que brindaban la posibilidad de prever incluso, el futuro” (Machado, 2012, pág. 226).

Mientras que otros autores lo han definido como aquel que “se ocupan de abstraer y estructurar los rasgos fundamentales de la práctica contable tal como es, según puede observarse en las actuaciones de los contadores” (Montesinos, 1999/2000, pág. 8)

Para entender un poco más las dinámicas del positivismo contable se debe decir que en sus inicios la contabilidad era sólo utilizada para reflejar por medio de cifras cómo se encontraba la empresa, cuánto tenía y cuánto debía; es decir el fin último de esta disciplina era reflejar la empresa tal y como era, de forma que como lo expresa el investigador Gabriel Delgado la investigación contable se basaba en los criterios de general aceptación. El problema radicaba en que en Colombia la forma de hacer teoría sobre la utilidad y aplicación de la contabilidad, no se basaban en criterios de general aceptación, sino que eran tomados de otros países, de manera que se tenía una investigación contable que si bien se interesaba por la práctica contable caía en un grave error, dicho equivoco consistía en que al tomar las prácticas de otros países se desconocía lo que se hacía en Colombia y lo que es más grave aún es que si bien incluso en los últimos años bajo la globalización, se ha intentado que diferentes países se acojan a los mismos modelos contables, lo cierto es que resulta bastante difícil pretender llevar contabilidades iguales en países que tienen condiciones económicas, políticas, sociales y culturales diferentes, de forma que aunque suene fuerte, tiene sentido la afirmación del investigador Valerio Nepomuceno “la tentativa de estandarizar los conceptos contables es una de las acciones más estúpidas e inconsecuentes que se puede pretender”. (Nepomuceno, 2003, pág. 112)

En pocas palabras bajo el enfoque positivista se caía en el error de sólo reflejar cifras y de hacer investigaciones basadas en las prácticas de otros países, siendo estas algunas de las razones por las cuales la corriente positivista ha sido criticada.

Algunas de las críticas que se le ha hecho a esta corriente se basan en las razones planteadas por Casal y Vilorio (2002), quienes exponen que:

El positivismo fue útil hasta mediados del siglo XX, pues al presentar frías cifras sin contexto, no tomar posiciones frente a la valoración y registro de los recursos naturales, no cuantificar los verdaderos costos sociales de la educación o la salud, hacen que parezca que el actual esquema de registrar sólo lo acontecido y presentar información que luce razonable [...], esté fuera de contexto o incompleto. (Casal y Vilorio, citado en Machado, 2002/2012, pág. 229).

Adicional a esta crítica es pertinente mirar también la crítica que le hace el profesor Marco Machado a esta corriente, al afirmar que ha sido erróneo creer que la información contable es fidedigna, verdadera y creíble, por el simple hecho de aplicar correctamente unas reglas sobre unos datos para procesarlos, es decir, se ha creído que con esto basta para obtener una representación objetiva de la realidad. (Machado, 2012).

Por otra parte, respecto a las teorías de carácter normativo como lo describe Montesinos (1999) se tiene que:

Éstas parten de unos enunciados valorativos que muestran los objetivos a conseguir a través del sistema contable; estos enunciados se combinan con otros de tipo explicativo o descriptivo, por medio de reglas sintácticas adecuadas, procediendo como consecuencia enunciados prescriptivos o normativos. Los enunciados prescriptivos se comunican a los contables para informarles sobre cómo deben desarrollar sus actividades en orden a conseguir los objetivos previamente manifestados. (Montesinos, 1999/2000, pág. 10)

Este enfoque ha tenido aceptación gracias a que las condiciones económicas, políticas, sociales y culturales actuales, le exigen un papel reflexivo y al mismo tiempo objetivo a la contabilidad, dado que como ya se mencionó en sus inicios la contabilidad se utilizaba sólo para el registro de las transacciones, lo que ocasionó que históricamente se relacionará la objetividad contable con la capacidad que tenía la contabilidad para medir de forma empírica los valores contables, viéndose esto reflejado en una adecuada representación en los registros contables, en lugar de que la objetividad contable se relacionará con la capacidad reflexiva acerca de su entorno social. Ahora bien, la mayoría estarán de acuerdo en decir que la contabilidad no puede quedarse rezagada al seguir proporcionando solamente una medición empírica de los valores contables expresada en un adecuado registro contable, dado que esto se utilizó después de la Revolución Industrial, haciendo que el único papel de la contabilidad fuera reflejar que las mesas de la empresa efectivamente tenían un costo de \$50 o que efectivamente se le debía a un socio \$30. Por esto, resulta necesario que la contabilidad involucre otros objetivos diferentes a elaborar adecuadamente un registro, con el fin de que responda a las nuevas condiciones sociales, permitiendo así reflexionar sobre éstas.

Lo anterior se puede sintetizar en la postura de Nepomuceno Valerio, quien defiende que la objetividad contable no puede enmarcarse sólo a la capacidad que tenga para la medición de los registros, siendo necesario que acorde con una sociedad post-industrial la ciencia contable deba asumir un papel reflexivo acerca de lo que ocurre en su entorno social. (Nepomuceno, 2003)

Sin embargo, el intento de construir una contabilidad que dé lugar a los juicios de valor y a la capacidad reflexiva al fijarse un deber ser tanto de la contabilidad misma como de los actores que la rodean, no es tan fácil como pretender que se les va a decir o se les va poner por escrito a todos los agentes involucrados en la contabilidad cómo es que tienen que actuar y estos sencillamente lo aceptarán y comenzarán a actuar de dicha manera, por el contrario el normativismo tal como lo menciona el profesor Jorge Tua Pereda presenta diferentes dificultades entre las cuales caben mencionar

La posición de la empresa: en el sentido de que una empresa no aceptará a priori la norma contable, a no ser que ésta vaya de acuerdo a sus intereses.

Los efectos económicos de la norma: Dado que se ha comenzado a cuestionar el carácter neutral de la norma y se ha comenzado pensar que las normas contables tienen influencia en la forma en que se distribuyen los recursos, lo que ha ocasionado que ciertas esferas sociales resulten beneficiados o se les impongan mayores costos.

La naturaleza de la propia disciplina contable: A pesar de ser una disciplina normativa, se encuentra permeada por diferentes juicios de valor que responden a diferentes intereses.

La diversidad de los sistemas contables: Es decir, de acuerdo a los objetivos de cada agente se han realizado sistemas contables que los satisfagan, pero como los objetivos pueden llegar a ser tan diferentes esto hace que para la realización de dichos sistemas contables se utilicen reglas distintas con el fin de satisfacer las demandas de cada agente. (Pereda, 1995)

De manera entonces, que todos estos factores hacen que la contabilidad tampoco se puede desarrollar plenamente bajo el enfoque del normativismo y suscite críticas al igual que el positivismo, esto lo que demuestra es cuán importantes han sido ambos enfoques para el desarrollo de la contabilidad, y en la medida en que se reconozca esto, la idea de escoger una corriente desaprovechando los aportes que brinda la otra corriente a la disciplina resultará cada vez más absurda.

La aparente dicotomía en la que se encuentra la contabilidad se asimila al conflicto que tiene Edward Norton con su propia personalidad, en la película “El club de la pelea”, dichos conflictos surgen porque él es un joven poco atractivo, introvertido, físicamente es débil y aunque es infeliz en su trabajo lo mantiene sólo para poder llevar una vida con todas las comodidades de la vida moderna, a fin de lograr un mayor estatus gracias a los artefactos que posee, esto cambia cuando conoce a Tyler Durner, quien lleva un estilo de vida completamente diferente al suyo, siendo un hombre anarquista que representa ante todo lo que Edward siempre ha querido ser, dado que es un hombre atractivo, extrovertido, seguro de sí mismo, con capacidad para atraer a las mujeres, que vive el día a día y que posee fuertes creencias respecto a no seguir las lógicas del consumismo que la sociedad moderna impone. Ambos personajes forman el Club de Pelea que sirve para que las personas monótonas y reprimidas descarguen sus energías luchando unos con otros. Sin embargo los planes de Tyler van más allá pues atrae a una gran multitud de hombres para que ataque todo lo que para él es símbolo de la esclavización del hombre moderno por la sociedad, por lo cual decide incendiar y realizar otros distintos actos de vandalismo en contra de las multinacionales.

Aunque al principio Edward es atraído por el estilo de vida de su amigo e incluso lo imita, después se da cuenta que Tyler con sus radicales ideales puede llegar a ser bastante agresivo y egoísta, por lo que decide detener sus planes y alejarse de él, pero se da cuenta que nunca existió Tyler sino que se trataba de él mismo, sólo que había llevado al extremo esta parte de su personalidad, hasta que finalmente se le salió de control. (Fincher, 1999)

De manera que bajo el supuesto de que Edward representa lo que es y Tyler lo que debería ser, se puede ver la importancia de que exista un punto equilibrado entre el ser y el deber ser, pues si Edward se hubiera comportado siempre como es, sería un hombre monótono esclavo del consumo, pero al dejarse llevar por lo que él consideraba “debía ser”, caería en el extremo de tener creencias tan dogmáticas (respecto a destruir todo lo que represente el consumo) que a la final terminaría distorsionando la realidad.

Esto mismo ocurre en la contabilidad pues como se mencionó anteriormente la contabilidad no puede quedarse sólo registrando cuentas con la ayuda de herramientas matemáticas para lograr que sus estados plasmen la realidad de la empresa tal y como es, pero tampoco puede llegar al extremo de elaborar una información contable que involucre tantos de juicios de valor que a lo

último distorsione la realidad de los diferentes agentes. Por eso se debe buscar un punto medio en el cual se reconozcan las debilidades de cada corriente y así mismo sus aciertos con el fin de llegar a una contabilidad más integra. Cabe aclarar que el positivismo “lo que es” también involucra juicios de valor, solo que estos ya han sido aceptados o naturalizados y es más difícil detectar que existen.

Así mismo no es posible pensar en abordar la contabilidad desde una sola corriente, cuando ambas han estado y siguen presentes en el desarrollo de cierta disciplina, pues como lo establece el profesor Mattessich (citado en Pereda, 1995)

“La contabilidad es una disciplina empírica, porque sus verdades pueden refutarse por la experiencia. Así los rasgos comunes que integran la Teoría General pueden ser contrastados y verificados, en el sentido más positivista y cognoscitivo de estos términos, mediante la contratación de su existencia en los diferentes sistemas contables. Al mismo tiempo, puede verificarse la validez y funcionamiento de un sistema contable mediante la contratación de sus logros con los objetivos que previamente se hayan establecido para tal sistema y evidentemente en este contraste no es positiva, por referencia a los hechos sino teleológica o finalista, que utiliza criterios de causación fundamentados en la utilidad conseguida y en el grado de cumplimiento de los objetivos preestablecidos. Pero también es normativa o aplicada, pues cada sistema contable requiere de un conjunto de hipótesis instrumentales, es decir, de premisas basadas en objetivos concretos, a partir de las que construye reglas, en función de la función perseguida”. (Pereda, 1995, pág. 197)

De modo que resulta clave entender que la contabilidad es atravesada tanto por la postura normativistas como positivistas, por ende tomar una postura radical eligiendo alguna de ellas, ocasionaría vacíos en la explicación de ésta, pues como lo plantea este autor, si bien en los rasgos más generales de la contabilidad, ésta se ve más influenciada por la investigación positivista, dado que le permite explicar, verificar y contrastar diferentes fenómenos contables, lo que en último permite es un desarrollo teórico, sin embargo no se puede olvidar que a la hora de plantear sistemas contables que respondan a objetivos específicos, se vuelve imprescindible el carácter normativo de la contabilidad, porque a partir de este se logran dar las pautas que satisfagan dicho objetivo específico.

Hacia una confluencia teórico contable

Es por ello que desde nuestra lógica, no sería correcto pretender que la contabilidad al momento de generar teorías sobre su utilidad y aplicabilidad, esté enmarcada en una sola corriente ya sea positivista o normativista; ya que a la contabilidad se le ha asignado o atribuido la capacidad o función de reflejar una realidad que sin importar si es de índole económica, social, ambiental o cultural, no siempre es “lo que debería ser”, “ni lo que es”.

Tal como lo menciona Watts Ross Zimmerman “no podemos encontrar una teoría que prediga todos los fenómenos contables dado que las teorías son simplificaciones de la realidad y de un mundo complejo y cambiante”. (Watts Ross, 1990, pág. 13). Normalmente el proceso por medio del cual se formulan teorías implica capturar hechos o variables comunes dejando de lado

hechos particulares que son ignorados y no incluidos en la teoría, lo que conlleva a que ésta rara vez represente fielmente una realidad.

Por el contrario sería muy útil y acertado para la contabilidad hacer uso de lo mejor de ambas corrientes de acuerdo a sus necesidades y objetivos perseguidos. Un defensor de la idea de enlazar ambas corrientes es Vicente Montesinos Julve para el cual las teorías normativas y descriptivas se pueden integrar dentro de un mismo marco conceptual, realizando una conexión entre ambos enfoques; dicha conexión se daría entre los enunciados prescriptivos a la vista de la información actual o real proporcionado por el enfoque descriptivo, Así también, HeinSchreuder, menciona que “any connotations of the terms "positive" and "normative" pertaining to the predictive ability of theories, the empirical relevance of their assumptions, their prescriptive ability (given certain ends), etc. The only basic difference between positive and normative theories as defined here is the inclusion of a value judgment in the theoretical structure” (Schreuder, 1983) posición importante que permite entrever un aspecto diferenciador fundamental como lo es los juicios de valor incorporados a través de la teoría normativa.

Cabe aclarar que no se pretende afirmar que la manera en que algunos autores han pensado enlazar ambas corrientes sea una definitiva, pero es un buen comienzo que abre las posibilidades de pensar en nuevas formas de hacer teorías en contabilidad que respondan a las necesidades de información de la sociedad en general. Es por ello que Montesinos defiende la idea de que “existe un enfoque normativo que no ha sido contemplado por las teorías descriptivas, que va más allá de ver lo empírico como las actividades desarrolladas por los contables, al estudiar además las relaciones existentes entre los usuarios de la información o sujetos a quienes van dirigidos los informes contables”. (Montesinos Julve, 1990- 2000).

Teniendo ya claro que tanto la corriente positivista como la normativista poseen ventajas y desventajas, cabe preguntarse cómo escoger entonces una teoría adecuada para la contabilidad si no existen teorías perfectas. Pues bien muy acorde con el pensamiento de Montesinos, Richard Mattessich plantea una teoría llamada condicional normativa o CONAM como una posible salida o escalón inicial en la búsqueda de una solución a los desacuerdos existentes entre la teoría positiva de la contabilidad y las tendencias normativas y crítico interpretativas, cabe anotar las críticas y alabanzas por parte de José Dagoberto Pinilla, en el panel de teoría y epistemología contable realizado por la Corporación Universitaria Republicana, quien menciona el proceso de transformación del punto de vista del mencionado autor en cuanto a los planteamientos teóricos contables, dejando entrever la tendencia de Mattessich al positivismo, a la matematización y método científico de la contabilidad, pero siendo necesario reconocer que la contabilidad puede ser considerada dentro de las ciencias económicas y estas a su vez sociales y que tendría que estar determinada por teorías normativas que involucren hipótesis, juicios de valor e intersubjetividad, se logra un proceso de transformación en cuanto a pensamiento contable se refiere y divulgación mundial del mismo por parte de un autor de talla internacional.

Así pues “La teoría condicional- normativa, intenta establecer los medios apropiados, para un fin determinado, aunque si así se desea, también puede examinar el fin” (Mattessich, 2003). A consideración propia es muy válido el objetivo en el cual se funda esta teoría, en especial cuando se trata del ámbito contable puesto que la contabilidad se ha puesto en numerosas ocasiones en tela de juicio respecto a su utilidad o cumplimiento de sus fines. Por lo tanto si se busca una contabilidad que responda no solo a fines capitalistas sino también a fines sociales y

ambientales se debe buscar los medios adecuados o formular teorías para la utilización y aplicación de la contabilidad que persigan dichos fines.

La teoría condicional presenta las ventajas al ser distinta a las corrientes de las cuales toma ciertos aspectos, en primer lugar “se formulan y exponen de manera explícita las normas y los juicios de valor en relación con los objetivos que se persiguen y en segundo lugar busca alcanzar una relación óptima entre fines y medios” (Mattessich, 2003).

Acorde con lo anterior cabe resaltar que la teoría condicional normativa no es algo nuevo, puesto que de manera inconsciente desde hace ya algún tiempo se hace uso de ella, pasando por áreas como la economía mediante la teoría de juegos en la cual no se especifica cómo debe actuar la gente en sentido estricto si no como debería actuar en pro de un fin; de igual manera ha estado presente en la formulación de normas de contabilidad financiera en Estados Unidos en los que se aceptaban varios métodos de valoración según los fines más o menos especificados y como se evidencia en los reportes de American Accounting Association “reports published between 2005 and 2012 have reflected a mix of normative and positive approaches, depending, apparently, on the composition of the committee, or perhaps on the intention of the chair or of the member designated as the primary autor” (Zeff, 2013, pág. 3), acorde con lo expresado por Zeff, en los reportes de American Accounting Association presentados entre 2005 y 2012 se evidencia una combinación de enfoques tanto normativos como positivos, la presencia de dichos enfoques han dependido de la postura que tengan los miembros del comité, de modo que esta combinación no ha sido llevada a cabo no por un análisis y discusión académica que alimenten el desarrollo de la teoría contable sino más bien por intereses individuales.

No se quiere decir con lo anterior que la contabilidad al estar enmarcada en una u otra corriente ya sea positiva o normativa no reconoce que existen unos fines que se deben perseguir, al contrario, es sabido que la contabilidad por ejemplo puede tener propósitos fiscales o estar orientada a los costos, sin embargo el problema y la gran diferencia con la teoría condicional normativa radica en que hasta ahora la formulación de teorías contables o centran toda la atención a los fines o en los medios necesarios para alcanzar un objetivo específico; pero rara vez relaciona tanto fines como medios de manera que se satisfagan mutuamente.

En realidad no se puede asegurar que la CONAM sea una solución infalible al problema de formular teorías contables más cercanas a la realidad, por el hecho de tomar los aspectos más aportantes de dos corrientes principales, pues tal como lo menciona Mattessich “el problema no debe radicar en encontrar la verdad absoluta, si no convencerse de que se pueden buscar maneras más válidas de acercarse a la verdad” (Mattessich, 2003, pág. 107). De igual manera puede que no exista una teoría contable única que satisfaga a la perfección las necesidades de información de todos los usuarios; pero no impide que se siga trabajando en lograr un acercamiento cada vez mejor de la realidad a revelar.

Desde el punto de vista de las prácticas contables, algunos autores se refieren a la diferenciación de los enfoques positivo y normativo, entendiendo la continuidad de algunos puntos críticos y el permanente distanciamiento entre ambos, para lo cual Mattessich enfatiza en que tarde que temprano tanto la teoría normativa como la descriptiva deberán de converger a una síntesis, no entendiéndose ello como una reconciliación entre ambas, sino haciéndose participes de construcciones conjuntas que fortalezcan y desarrollen la profesión contable.

Es necesario considerar la función social en la cual se encuentra inmersa la contabilidad y los impactos que puede generar su desarrollo científico, partiendo desde el planteamiento de María Antonia García, los profesionales financian parte de la investigación debido a que se ayuda a la profesión a servir los intereses públicos permitiendo responder a las necesidades cambiantes de la sociedad. (García Benau, 1997) Reconociendo así pues que la investigación científica apunta a unos intereses pragmáticos, sin mención alguna de los fines intelectuales que permitan un crecimiento sólido en la academia contable y una formación integral. La decisión de describir o prescribir, sin puntos intermedios limita o sesga el desarrollo de la contabilidad y del mismo pensamiento contable.

La evolución de las teorías positiva o descriptiva y la normativa o prescriptiva debe evaluar aspectos críticos que no permiten una alimentación y retroalimentación a la teoría contable, para ello es preciso que ambas contribuyan al mejoramiento de las prácticas contables, que como ya se mencionó repercuten en las necesidades cambiantes de la sociedad, una propuesta válida para este proceso puede ser:

- Disminuciones en los lapsos de tiempo en los cuales se evalúa una posición normativa con el fin de lograr una correspondencia a la utilidad de las proyecciones realizadas.
- Simplificación de los errores en la práctica, incorporando a la teoría positiva patrones de cambio, esto es observar y sugerir en el momento preciso, permitiendo una coherencia de los hechos en el contexto adecuado.

Quizá estos elementos básicos proporcionen mejores resultados en cuanto análisis de las prácticas contables se refiere, cabe anotar que como ciencia social, la contabilidad incorpora elementos propios que permiten interpretar la realidad y comunicarla, a ello atañe que la contabilidad podrá considerar diversidad de lenguajes, quizá matemático o no, que permita la intersubjetividad a través de juicios de valor y de formulación de hipótesis que en palabras de José Dagoberto Pinilla, es considerada como un anticipo a la solución de un problema, y que produzca o reproduzca descripciones más que leyes. (Dagoberto, 2013)

Además, otra posición que se podría analizar sería entender que la teoría normativa requerirá en algún momento dado la presencia de la teoría descriptiva como un nivel que le permita un mejor desarrollo de su proceso de obtención de postulados, siendo esto que como el positivismo parte de la práctica a la teoría, la teoría normativa podrá basarse en eventos reales y encontrar una mejor exactitud en la prescripción de sus enunciados.

En este punto es importante precisar la proliferación de nuevas tendencias teóricas que han encontrado en los vacíos de ambos enfoques, una explicación a la relación entre la contabilidad y la sociedad, estas son la corriente Interpretativa- crítica que no es ignorada por Mattessich en el planteamiento de su modelo, quienes ahondan en los análisis de impactos y transformación dados en la relación mencionada, a través de un conjunto de relatos así como de argumentaciones que permiten observar la realidad como relativa y emergente.

Por otro lado, entendiendo la diferenciada ramificación de la contabilidad es clave anotar que para algunas resulta más provechoso un enfoque que otro, sin olvidar que todas ellas parten de una base generalizada desde el punto de vista de las prácticas contables, pero cada una se permite incorporar algunos matices propios, por ejemplo la contabilidad Pública, prescripciones ceñidas a la responsabilidad social de la misma, la Contabilidad Administrativa, con

descripciones entendiendo la particularidad de fenómenos que se presentan, y la Contabilidad Financiera en trance de descripciones a prescripciones delimitadas por el contexto económico y legal, cabe resaltar aquí que los desarrollos teóricos contables en Colombia están algo coartados a la incorporación de las practicas mismas debido los límites legales que se establecen, quedándose los avances muchas veces en la mente de algunos mas no en el quehacer de otros.

La contabilidad hoy reclama posiciones revolucionarias que permitan el desarrollo fructífero de la profesión contable, así como de su marco teórico, permitiendo los debates académicos y profesionales a que haya lugar para una caracterización científica de la misma que contribuya notoriamente a la evolución del pensamiento contable y su contribución a las necesidades de la sociedad en general.

Conclusiones

- El debate entre normativismo y positivismo no sólo compete a la contabilidad, por el contrario es una discusión que se dan en el ámbito filosófico, social e individual, que repercute finalmente en la contabilidad, dando la posibilidad a que se den diferentes tendencias y escuelas que ayudan al fortalecimiento y desarrollo de esta disciplina.
- Las teorías positivas y normativas siempre tendrán puntos críticos diferenciadores debido al origen de sus planteamientos que no se acoplaran en su generalidad en una combinación de ambas.
- La contabilidad entendida como ciencia social ha basado sus planteamientos teóricos y prácticas contables en el normativismo lo cual ha sido el punto de críticas fuertes por parte de quienes difunden las ciencias duras, impactada por el bajo reconocimiento de su carácter científico.
- Para la teoría contable resulta importante considerar elementos tanto positivos como normativos que permitan una representación cada vez más fiel de la realidad así como los fenómenos que en ella se presentan que por lo general son cambiantes, para lo cual es indispensable un análisis detallado y minucioso de cada posicionamiento para aprehender lo más relevante y pertinente del mismo.

Bibliografía

- Casella, C. G., & Rodríguez, M. (2001). *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La ley.
- Dagoberto, P. J. (26 de febrero de 2013). Panel de teoría y epistemología contable, una divulgación del consultorio contable. (C. U. Republicana, Entrevistador)
- Delgado, G. R. (Enero-Junio de 2007). La investigación contable: Vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*(50), 123-124.
- Fincher, D. (Dirección). (1999). *El club de la pelea* [Película].
- García Benau, M. A. (1997). Algunas consideraciones internacionales sobre la controversia entre teoría y práctica contable. *Revista Española de financiación y contabilidad*, 263-279.
- Gil, J. S., Navarrete, M. T., & Cardona, N. V. (2009). Normativismo y positivismo en contabilidad: propuesta e un acuerdo a una tensión histórica. *Adversia*, 25-32.
- Hugo, V. (1862). *Los Miserables*. Belgica: A. Lacroix, Verboeckhoven & Ce.
- Machado, M. A. (Enero-Junio de 2012). Del positivismo a la diversidad epistemológica un paso necesario para la construcción de pensamiento contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 219-237.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. *Partida Doble núm 144*, 104-119.
- Montesinos Julve, V. (1990- 2000). Formación y contrastación de las teorías científicas en contabilidad. *Lumina*, 3.
- Nepomuceno, V. (2003). La objetividad contable y la disminución de la importancia del resultado marginalista. Un análisis epistemológico de la realidad social. Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES).
- Pereda, J. T. (1995). *Lecturas de Teoría Contable*. Centro Interamericano jurídico-financiero.
- Schreuder, H. (1983). *Positively Normative (Accounting) Theories*. Recuperado el 20 de Julio de 2013, de http://dspace.ubvu.vu.nl/bitstream/handle/1871/11818/Scanjob_198300010.pdf?sequence=1
- Watts Ross, Z. (1990). Papel de la teoría contable. *Cuadernos de Administración Universidad del Valle*, 4.
- Zeff, S. A. (2013). *Some Historical Reflections on "Have Academics and the Standard Setters Traded Places"*. Recuperado el 2013, de <http://www.degruyter.com/view/j/ael.ahead-of-print/ael-2013-0028/ael-2013-0028.xml>