

POSITIVISMO Y NORMATIVISMO ¿ES NECESARIO LLEGAR A UN ACUERDO?

Dennys Paulina Hernández Serna

dennyspao.17@hotmail.com

Yudy Marcela Soto Restrepo

marcela2.soto@gmail.com

Lina Marcela Ríos Puerta

linamarcela_rios@hotmail.com

Estudiantes Contaduría Pública
Universidad de Antioquia

POSITIVISMO Y NORMATIVISMO ¿ES NECESARIO LLEGAR A UN ACUERDO?

Resumen

El positivismo, normativismo y las distintas corrientes alternativas han marcado un hito en el desarrollo de la contabilidad, a partir de estas vertientes del pensamiento se han generado cantidad de discusiones en el ámbito de la teoría contable. Sin embargo, aún no se ha llegado a ningún consenso, por lo que vale la pena preguntarse ¿Es necesario llegar a un acuerdo? ¿Es necesario elegir una corriente y desechar la otra? o si por el carácter interdisciplinario, y multi-paradigmático de la contabilidad deben coexistir todas estas tendencias para promover un verdadero crecimiento y desarrollo en el campo contable.

Palabras clave: Positivism, normativism, corriente crítica, corriente interpretativa, desarrollo contable.

POSITIVISM AND NORMATIVISM IS IT NECESSARY TO REACH AGREEMENT?

Abstract

Positivism, normativism and different alternative stream have marked a milestone in accounting development; from these strands of thought have generated many discussions in the field of accounting theory. However, it has not yet reached any consensus, so it is worth asking: is it necessary to reach an agreement? Is it necessary to choose a tendency and discard the other? or whether interdisciplinary and multi-paradigmatic character of accounting should coexist all these trends to promote real growth and development in the accounting field.

Key words: Positivism, normativism, critical current, interpretative current, accounting development.

Si analizamos cómo se desarrolla la historia del conocimiento, podemos comprobar cómo los primeros avances de la humanidad se producían muy lentamente, tardaban cientos de años en expandirse y milenios en realizar nuevos progresos. Sin embargo, el hombre siempre ha sido un ser curioso por la naturaleza, caracterizado por su inteligencia, su capacidad de crear y por su afán de mejorar las condiciones de vida, y es por tal razón que día a día el desarrollo humano se hace cada vez más rápido. Si nos remontamos a la historia, podremos observar que los primeros conocimientos se desarrollaron por la necesidad que se daba de supervivencia; donde “la domesticación del tiempo y del espacio constituía el factor más importante de humanización”(Attali, 2010, p.40) y donde cuestiones como el saber dónde se encontraban los animales más peligrosos, dónde se podía obtener frutos y agua para solventar la alimentación y cosas de este tipo, eran las bases para crear conocimiento y para difundirlo al resto de la humanidad. De esta manera, vemos que el desarrollo del conocimiento está totalmente ligado al desarrollo de la humanidad, y claro está a las características de cada época.

En el transcurrir de las épocas, se ha venido generando la posibilidad de plantear el mundo como algo que puede transformarse a través de intentar generar explicaciones convincentes y fundamentadas del porqué de las cosas. Para acceder al mundo del conocimiento, el hombre cuenta con múltiples capacidades que día a día va desarrollando, siempre teniendo en cuenta que existen diferentes puntos de vista, de modo que este mundo no es exclusivamente lo que podemos apreciar con nuestros sentidos de manera inmediata (realismo), sino también aquellas ideas que tengamos sobre este (idealismo). El acceso al mundo del conocimiento se ha hecho desde diferentes enfoques, donde se tiene como objetivo conocer y dominar. Para efectos de este artículo, nos enfocaremos en el acceso al conocimiento desde el punto de vista contable.

A través de la historia se ha demostrado que el conocimiento y la investigación son vitales para el perfeccionamiento de la contabilidad y por ende, de la profesión contable. La investigación, ha permitido el desarrollo de teorías contables, tema que años atrás no era centro de discusión, pero que hoy día se ha convertido en el centro de atención enfocado al perfeccionamiento y avance de la profesión contable. En un país como Colombia, es alentador encontrar propuestas que apuntan al ejercicio de la profesión no solo como un oficio mecanicista, donde prima la práctica contable tradicional, es decir, registros, soportes y sumas iguales, sino a la construcción de sólidas bases teóricas, que permiten desarrollar en el profesional la capacidad de análisis, fundamental para la construcción de teoría contable.

En la tarea de construir teoría contable, el positivismo y el normativismo, como corrientes filosóficas opuestas han tomado un lugar fundamental, por lo cual es de suma importancia estudiar la concepción que se tiene de estas dos corrientes y su aporte hecho a la profesión contable. Será objetivo entonces de este trabajo, dar a conocer algunos rasgos de la tensión existente entre estas dos corrientes vistas desde la contabilidad.

Para facilitar la comprensión del texto, éste estará estructurado en cinco capítulos principales. En el primero y segundo capítulo, se hablará de los rasgos cardinales de las dos corrientes; el positivismo y el normativismo, respectivamente. En el capítulo siguiente, se mencionará de manera general la diferencia existente entre el positivismo y el normativismo, vistos desde la contabilidad. En el capítulo cuarto se dará a conocer la propuesta de Mattessich frente a la teoría contable. Y en el capítulo final, se hablara de una de las tantas discusiones en la que se encuentra sumergida hoy la profesión contable, y es sobre los juicios de valor y sus implicaciones en el desarrollo de la ciencia contable.

I. CORRIENTE POSITIVISTA

El positivismo es una corriente de pensamiento que se caracteriza por privilegiar el método científico, la experimentación, la contrastación, la objetividad, el lenguaje matemático y las leyes universales; propende por el control y la predicción de la realidad, de la verdad, la cual de acuerdo a su pensamiento es todo aquello que puede corroborarse empíricamente.

Es difícil conocer con certeza el origen de la corriente de pensamiento positivista, sus primeros indicios se remontan al siglo XIX, una de las versiones es que surge como alternativa a las justificaciones religiosas que la iglesia daba a todo tipo de fenómenos, la inconformidad con estas respuestas promueve la búsqueda de nuevas explicaciones para la realidad observada, esta vez con carácter científico; ésta es tal vez la principal característica del pensamiento positivista, la consideración de que el conocimiento sólo es legítimo cuando es científico, es decir cuando la aproximación a él se realiza mediante el método científico.

De acuerdo a esta corriente, el objeto de estudio de una ciencia debe estar en todo caso separado del sujeto que pretende estudiarlo, la producción del conocimiento se da cuando el sujeto representa dicho objeto; una condición necesaria para que el conocimiento producto de ésta representación sea considerado como válido, es que sea neutral, es decir, que en su producción se evite la existencia de juicios de valor.

La metodología investigativa que se promueve es la descriptiva, por lo tanto los análisis tienen fundamento en la realidad observada, en lo que se considera verdad en determinado momento, sin detenerse a mirar el deber ser, ésta es una de las principales críticas que se le hacen a esta corriente, puesto que no propende por el mejoramiento de su objeto de análisis, sino que de alguna manera justifica el estado en que se encuentra.

Si se entra a analizar la relación entre las características del positivismo con distintas ciencias y saberes, puede evidenciarse que esta corriente se ha seguido principalmente en la identificación y el análisis de variables mensurables, ha sido de gran utilidad por tanto en el desarrollo de las ciencias naturales, en las cuales se da gran importancia a la observación, se trabaja con información de tipo cuantitativo y se persiguen objetivos compatibles con el pensamiento positivista tales como la objetividad y la experimentación; sin embargo hay otra clase de ciencias en las que esta metodología no resulta la mejor opción como es el caso de las ciencias sociales, entre ellas la Contabilidad.

El positivismo en contabilidad, orienta las investigaciones a la identificación y abstracción de las principales características de las prácticas contables, asumiendo que la idoneidad de éstas está dada por su amplia aplicación, tal y como lo plantea Francisco Quesada en su libro Aproximación a la metodología de la ciencia:

“La filosofía implícita en esta manera de proceder se apoya en la creencia de que debe seguir practicándose lo que se practica, de forma que las reglas contables se sustentan en el hecho de ser compartidas, circunstancia que indica que serán entendidas e, incluso, exigidas por el usuario. La utilización o aceptación generalizada de una práctica la hace, por tanto, deseable y recomendable.” (Quesada, 2004, pág. 232)

El método utilizado por lo tanto en esta corriente es el inductivo que permite inferir a partir de casos particulares contrastados empíricamente, lo que debe ser norma general, en este tema de principios contables se da el principal aporte de éste método a la contabilidad.

“Esta utilización del enfoque inductivo en la normalización contable, para la recopilación de las prácticas en uso y consiguiente determinación de cuáles son los principios y reglas aceptadas, ha dado lugar al programa de búsqueda o de la aceptación generalizada, cuya característica esencial es que, el respaldo de una determinada norma, radica en el hecho de ser comúnmente practicada.” (Quesada, 2004, pág. 232)

A pesar de este gran aporte, y del alto contenido positivista de las ciencias duras, algunos autores argumentan que si la contabilidad siguiera únicamente la corriente positivista, no sería factible catalogarla como ciencia, puesto que esta metodología no está orientada a la mejora de las prácticas actuales, ni promueve el análisis de lo que la contabilidad debería ser, simplemente reduce sus esfuerzos a identificar las practicas más comunes en un espacio y momento determinado, las cuales se asume son idóneas para satisfacer las necesidades de ese entorno, sin hacerse la pregunta de qué tan adecuados realmente son dichos procedimientos.

II. CORRIENTES ALTERNATIVAS

Corriente Crítica

En oposición al cuerpo teórico positivista, aparece en Alemania la corriente crítica con sus principales cimientos basados en las ideas de Karl Marx, Wilhelm Dilthey y Max Weber. Marx con su teoría crítica de la economía política, se convierte en el autor más estudiado y consultado por los seguidores de la corriente crítica (Lepe, 2009); Dilthey se encarga de rechazar fuertemente el modelo epistemológico de las ciencias naturales (método científico), “sus argumentos se basan en que las ciencias físicas poseen objetos inanimados, en cambio en los estudios de las ciencias sociales es imposible separar el pensamiento de las emociones, la subjetividad, los valores” (Ramirez, Arcila, Buriticá, & Castrillón, 2004). Dilthey en su obra “Introducción a las ciencias del espíritu”, dice que el “punto de partida para la comprensión del concepto de sistemas de la vida social lo constituye la riqueza vital del individuo (...)” (Dilthey, 1983), mientras en las ciencias naturales explican los fenómenos en términos de causa y efecto, en las ciencias sociales es necesario la comprensión del hombre para entender los fenómenos. Max Weber por su parte realizó una teoría anti positivista en las ciencias sociales, la cual se opone al empirismo y al método científico en el desarrollo de teorías sociales e investigación.

“Weber acusa a los positivistas de reduccionistas (...), argumentando la imposibilidad de analizar a la realidad social a partir de estatutos preestablecidos e invariables, haciéndole inclinarse hacia una metodología comprensiva, basándola en el análisis y comprensión de los significados, que entraña la acción humana, como única vía para entender la realidad social (Medina Delgado, S.F, pág. 2).

Es así como al confluir las anteriores miradas se gesta en el siglo veinte una nueva corriente de pensamiento auspiciada por la Escuela de Frankfurt. Y es en la Escuela de Frankfurt donde un grupo de filósofos entre los cuales se encuentran: Theodor Adorno, Walter Benjamín, Max Horkheimer, Herbert Marcuse, Jürgen Habermas, Hermann Schweppenhäuser, Erich Fromm, Albrecht Wellmer y Axel Honneth, (Muñoz, 2007, pág. 3) Quienes por el momento histórico que Vivian, sus interrogantes y preocupaciones giraron en torno a ¿cómo se consolida la sociedad capitalista? y ¿cuál es el papel que cumple la teoría frente a esa consolidación? (Ramírez, Arcila, Buriticá, & Castrillón, 2004) Tales interrogantes estimularon el estudio de tesis y explicaciones que en el momento se daban como resueltos, por ejemplo, intentaron recuperar la tradición revolucionaria y radical de un pensamiento, de una figura que “a finales del siglo pasado y a comienzos del presente había perdido buena parte de sus impulsos iniciales, como consecuencia, entre otras cosas, del impresionante ascenso del capitalismo industrial (...)” JAY (citado por Ramírez et al., 2004)

El desarrollo de la teoría crítica inicia con las profundizaciones teóricas de la Escuela de Frankfurt acerca de las ideas de Marx (teoría crítica del capitalismo), los miembros de esta escuela se consideran los herederos de las teorías de Marx ya que compartían los mismos intereses en la transformación de la realidad de su época, una realidad marcada por la barbarie social, que requería cambios estructurales y una sociedad más racional (Lepe, 2009)

Adicional a las ideas de Marx se incorporan los hallazgos de Freud en lo relativo a la sociedad y poco a poco se gesta una corriente crítica que se opone absolutamente a los planteamientos de la teoría pura, debido a que esta última supone una separación entre el sujeto que observa y el objeto observado, mientras que la corriente crítica asume la realidad como una construcción colectiva, como una urdimbre de relaciones y representaciones sociales complejas que siempre están en proceso de cambio y donde la ciencia tiene como función principal “pensar la sociedad para transformarla” (Rattia, 2012)

Por sus raíces marxistas, “la perspectiva crítica presupone que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se produce a través de las generaciones” (Coral, 2009) entre las clases sociales. A raíz de esto, la corriente se ha interesado por el estudio de los conflictos y de los cambios históricos vividos por la sociedad.

El conocimiento en esta corriente no es simplemente una transcripción conceptual de cifras y datos objetivos de la realidad, sino una auténtica formación y constitución de la misma. Es decir, la realidad es producto de la creación social por lo cual la teoría crítica tiene como objetivo convertir al hombre, en agente protagonista de la transformación social. La anterior afirmación se puede corroborar con una frase de la profesora Chua (2009) “la verdad está en buena parte en proceso de ser formada y se basa en las prácticas sociales e históricas”

Otro punto muy interesante de la corriente crítica trabajado por Chua (2009), es relación de las partes y el todo, siendo las partes los individuos, los grupos, las organizaciones y el todo formado por la sociedad, “toda cosa finita es como sí misma y a la vez como su opuesto, las cosas que se toman como particularidades aisladas están siempre incompletas. Lo particular existe sólo dentro y a través de la totalidad de las relaciones de las que hace parte” es por este motivo que la corriente crítica utiliza como métodos de investigación los análisis etnográficos, la investigación histórica y los estudios de caso y no admite la modelización matemática ni estadística ya que estas no permiten conocer, el entorno, el desarrollo histórico, ni los vínculos sociales existentes, esto ha llevado a que las investigaciones realizadas con base en esta tendencia sean de corte cualitativo.

En lo que respecta a la contabilidad, el análisis acerca de la corriente crítica, ha venido tomando fuerza en los últimos años, buscando una aproximación a una teoría contable de carácter reflexivo, analítico y propositivo.

Es preciso señalar que desde esta corriente la contabilidad se reconoce como una ciencia de naturaleza social y con un papel de suma importancia en las relaciones sociales, “que no se puede seguir concibiendo como una técnica que representa de forma neutral el mundo. Porque a partir de la contabilidad se regularizan comportamientos, se controlan formas de actuar y se construye la realidad (...)” (Gómez, 2004, p.28)

Corriente Interpretativa.

Al igual que la corriente crítica, la corriente interpretativa surge en Alemania como una alternativa que permitía resaltar el papel del lenguaje y la comprensión de las ciencias sociales. Desde esta tendencia lo que se busca es dar explicaciones científicas de la intención humana. Según Chua (2009, p.54) “su pertinencia se evalúa mediante el criterio de coherencia lógica, interpretación subjetiva y correspondencia con la interpretación deriva del sentido común de los actores”, ésta corriente tiene como objetivo lograr que la gente tenga una amplia comprensión de sus acciones, en palabras de la profesora Chua, “El conocimiento interpretativo les revela a las personas lo que ellos y los demás hacen mientras actúan y hablan” (p.54) “El científico inscrito en el modelo interpretativo busca darle un sentido a las acciones humanas al introducirlas dentro de un grupo intencional de propósitos individuales y de una estructura social de significados.” (Chua, 2009, p.52)

Por su parte, Larringa(1999, p.113) afirma que “la investigación interpretativa trata de comprender los fenómenos de interacción entre personas en situaciones sociales y su fundamento filosófico es que el comportamiento humano es completamente ajeno a los fenómenos físicos” es decir, solo se puede entender los hechos de la realidad social si se interpreta a sus actores, teniendo en cuenta que el investigador debe mantener una postura crítica sobre las apreciaciones que tienen los actores de los hechos.

Para el caso de la contabilidad, “el significado que tienen las prácticas contables es el resultado de la interacción social, por lo que la información o el lenguaje contable puede tener diferentes significados en función de los contextos sociales, políticos e históricos.” (Larringa, 1999, p.114) Cabe anotar que es a partir de la interpretación que se logran dichos significados y son estos los que permiten de una u otra manera objetivar la realidad social, Ya que el uso exclusivo de las cifras no aportan conocimiento sobre los significados y hechos que la realidad presenta.

Los métodos utilizados en la investigación interpretativa son semejantes a los de la corriente crítica, ya que se utilizan estudios etnográficos, casos de estudio y la observación participante, las conversaciones, la revisión de documentos, las entrevistas, todo con el fin de analizar los actores en su mundo cotidiano, sin embargo las principales críticas hechas a esta tendencia recaen sobre el uso del punto de vista del actor como un estándar para juzgar la pertinencia de una explicación además se le critica que “el investigador que sigue el modelo interpretativo es incapaz de evaluar críticamente las forma de vida que observa y por lo tanto, no puede analizar las formas de falsa conciencia y dominación que evita que los actores conozca sus verdaderos intereses.” (Chua 2009, p.58)

Corriente crítica interpretativa.

Las dos corrientes mencionadas anteriormente forma lo que conocemos como la corriente crítica- interpretativa (CIV), la cual nació en Gran Bretaña, y fue permeada por ciencias como la sociología, la psicología y la filosofía. Ésta línea de pensamiento proponen un análisis crítico y socio-histórico de la contabilidad, “su líder intelectual es Anthony Hopwood (1978), (...) ésta ha encontrado discípulos tanto en el continente europeo como en Norte América y otros lugares.” (Mattessich, 2006, p.223).

La contabilidad desde esta corriente es considerada como una ciencia aplicada (Mattessich, 2006) donde los investigadores están interesados en analizar las influencias que ejerce la contabilidad sobre los de agentes, y en cómo estos a su vez influyen en el desarrollo de la contabilidad.

Normativismo

El normativismo por su partes es derivado de la postura hermenéutica (interpretativa en lugar de descriptiva), la cual evidencia la incapacidad de “presentar comportamientos regulares sin criterios previos y que supone la incorporación de elementos mínimos a sus enunciados para buscar explicar lo que “debe ser” la realidad de acuerdo a una lógica formal desarrollada a partir de implicaciones a priori.” (Coral, 2009)

El normativismo utiliza el método deductivo, lo que implica que siempre va de lo general a lo particular, es decir que a través del normativismo se pueden crear normas analizando e interpretando situaciones generales de cómo debe ser la contabilidad, para luego ser aplicada a situaciones particulares. “En esta corriente de pensamiento la elaboración de las teorías se construyen en base de investigación *a priori* y la búsqueda de la verdad establece los juiciosde valor en la determinación de los postulados básicos contables” Cuadrado y Valmayor, 1998 citado por(Villarreal, 2009)

III. POSITIVISMO Vs. NORMATIVISMO

La contabilidad al igual que otras muchas ciencias, busca encontrar y crear teorías que le permita dar sustento científico al quehacer y saber contable. En la tarea de construir teoría, la contabilidad se ha apoyado tanto en el positivismo como en el normativismo.

Como se puede observar en el primer y segundo capítulo, el positivismo y el normativismo son corrientes opuestas y por tanto poseen diferencias fundamentales, que serán tratadas en este apartado, de tal manera que sea posible comprender la diferencia existente entre la teoría positiva y normativa en contabilidad.

En primer lugar, es importante mencionar la concepción que tienen Watts y Zimmerman sobre la teoría positiva, expresada en el texto “The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory” de R.D Whitley, “La teoría positiva se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables. Da razones para las prácticas observadas y predice la ocurrencia de fenómenos contables inadvertidos”. ¹(Watts y Zimmerman, 1986/1988, p. 20) Es aquí donde se encuentra la principal diferencia entre la teoría positiva o descriptiva y la normativa, puesto que mientras la primera se encarga de reflejar lo que “es”, la teoría normativa, por el contrario se enfoca en lo que “debería ser”.

¹ Traducción de Antonio Navarrete de Whitley. (1988). “The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory. Págs. 18-37

Tomando como base esta diferencia, se podría decir que la teoría positiva tiene como objetivo principal la explicación de los rasgos fundamentales de las prácticas más comunes o habituales dadas entre los profesionales contables, y es a partir de la observación de estas, que se puede crear los principios o fundamentos básicos que sustentan esta teoría. Aquí entonces se puede inferir que el método utilizado por esta corriente para hacer investigación es el método inductivo, tal cual lo expresa la siguiente cita; “La formación de teorías desde el positivismo se concibe como la construcción vía inductiva de leyes a partir de observaciones de fenómenos o hechos particular (...)” (Machado, 2012, p. 226) La utilización del enfoque inductivo para la recopilación de las prácticas usadas y la determinación de cuáles son los principios y reglas comúnmente aceptadas, dio lugar al programa de aceptación generalizada, el cual expresa que el respaldo de una norma determinada radica en que esta es comúnmente practicada por los contables.

La formación y contrastación de las teorías positivas, implica abstraer en el plano teórico, todas aquellas observaciones que se hicieron de las prácticas contables comunes, para luego someterlas a las composiciones y transformaciones sintácticas. Este proceso “dará como resultado una teoría dirigida a explicar y predecir el comportamiento de los contadores en la realidad” (Machado Rivera, 2012). Adicionalmente, para darle un carácter riguroso a la teoría, será necesario más no indispensable, la utilización del lenguaje matemático.

“Las teorías descriptivas de la contabilidad así construidas y contrastadas, cuando se estructuran cuidadosamente, tomando en consideración las premisas adecuadas y aplicando sobre éstas un razonamiento lógicamente correcto pueden proporcionarnos una visión esclarecedora sobre los rasgos fundamentales de las actividades normalmente seguidas en la profesión, poniendo de manifiesto sus posibles incoherencias” (Montesinos, 1990, p. 9). Sin embargo, este tipo de teoría es muy criticada por diversos autores, puesto que esta se limita a exponer las prácticas habituales, lo que impide perfeccionar los sistemas contables.

Autores como Whitley cuestionan las teorías positivas diciendo que, dado que si bien “es probable que tengan éxito, su análisis es seriamente deficiente y depende de teorías del método científico que son incoherentes e inaplicables a la investigación contable” (Machado, 2012, p.230) Esto nos permite entonces inferir que el positivismo no permite desarrollar teoría contable, puesto tan solo se limita a crear descripciones y enunciados propositivos. Igualmente, Larrinaga “inquire los preceptos funcionalistas, empiristas y objetivistas de la investigación contable y defiende una serie de corrientes alternativas que toman por objeto de estudio el funcionamiento de la contabilidad en la sociedad.” (Machado, 2012, p.230)

Adicionalmente, Casal y Vilorio enuncian que el positivismo opta por la presentación de cifras sin contexto, donde no se toma posición frente a la valoración y registro de los hechos lo cual hace que “el actual esquema de registrar sólo lo acontecido y presentar información que luce razonable [...], esté fuera de contexto o incompleto” (Machado, 2012, p.229)

Por otra parte, cuando nos referimos al normativismo, es común argumentar que se refiere a cómo deben funcionar las cosas. La teoría normativa, también llamada por McDonald como la teoría para la contabilidad, “parte 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 las reglas sintácticas adecuadas, procediendo como consecuencia enunciados prescriptivos o normativos” (Montesinos, 1990, p.10) Para la construcción de estos enunciados se hace uso del método deductivo y una vez hecha esta tarea son comunicados a los profesionales de la contabilidad, con el objetivo de informarles como

deber desarrollar las actividades, de tal manera que puedan cumplir con los objetivos ya planeados.

A diferencia de las teorías positivas, la contrastación de las teorías normativas no es inmediata, pues exige un tiempo entre la formulación y la comprobación de sus efectos en la práctica. “Para poder llevar a cabo esta tarea, procederemos a transformar los enunciados normativos en las correspondientes hipótesis manifestadas en términos positivos, aplicando para ello las adecuadas reglas sintácticas.” (Montesinos, 1990, p.10). La tarea de darle un carácter formalizado a la teoría normativa, es similar cuando se trata de teorías positivas, sin embargo esta tarea no resulta sencilla, “por lo que no podemos decir que hoy contamos con una teoría formalizada a un nivel general y con una elaboración satisfactoria” (Montesinos, 1990, p.10)

Hasta aquí podremos decir que la teoría normativa se muestra como la mejor opción (no afirmando con esto que se debe optar por esta teoría), puesto que esta se encuentra ligada a los objetivos que se persiguen, los cuales varían dependiendo del contexto. Las teorías contables más que dar explicaciones de cómo actúan los contadores, debería generar críticas acerca de la forma en que se hacen las cosas, con el propósito de mejorarlas. Debemos resaltar esta dimensión crítica de la profesión, tal como lo concluye el profesor Machado en la conferencia “La representación contable de la realidad financiera, económica y social: al relacionamiento”; la información se encuentra encriptada y será tarea del profesional analizar lo que se encuentra oculto en los informes que se elaboran. Adicionalmente, el profesor Machado expresa que hoy día hay una fuerte orientación a cambiar la forma en que se educa a los contadores, puesto que se debe buscar desarrollar capacidades como el análisis y la interpretación y no solo al aprendizaje basado en la criptografía.

Nuestra disciplina no tiene ni tendrá sentido si se enfoca en el estudio de lo que hacen los contables, puesto que esto no tienen ningún interés intelectual, “la justificación de nuestra ciencia está en los logros prácticos, en el servicio que preste dentro de una comunidad” (Montesinos, 1990, p.12)

Por esta razón Vicente Montesinos subordina el enfoque descriptivo al normativo y dice “esto nos legitima para afirmar que la contabilidad como ciencia es, ante todo, una disciplina normativa, un sistema conceptual de naturaleza científica, cuyo nacimiento, desarrollo y futuro vienen orientados, en definitiva, por el cumplimiento de finalidades de tipo eminentemente pragmático” (Montesinos, 1990, P.12)

IV. TEORÍA CONDICIONAL-NORMATIVA

En medio de las anteriores posturas radicales se encuentra la teoría de Richard Mattessich, conocida como CoNAM (teoría condicional normativa), en la que propone un trabajo conjunto entre normativismo y positivismo “para lograr los fines propuestos por el sistema contable lo que exige una jerarquía de objetivos, donde juega papel fundamental los juicios de valor” (Mejía, 2005., pág. 137) Mattessich (2003) plantea que aunque la CoNAM tiene partes similares tanto de la PAT como de la CIV ésta es distinta de sus dos contendientes al menos en dos aspectos. Primero, en ella se formulan y exponen de manera explícitas las normas y juicios de valor en relación con los objetivos perseguidos. En segundo lugar, se busca alcanzar una relación satisfactoria e incluso óptima entre fines y medios (...).”

Mattessich (2003, p. 119) expone cinco criterios necesarios para el fortalecimiento y direccionamiento riguroso de la implementación contable de la metodología CoNAM:

1. *para empezar, no desdeñar sino respetar y reproducir los trabajos de los teóricos normativos de tiempos pasados, al menos el de los que sugirieron alternativas diferentes para objetivos diferentes.*
2. *ampliar la mira, para ver que la contabilidad es una disciplina aplicada (...) que debe estar basada en el pensamiento racional y científico. Si falta alguno de estos, ni las cuestiones de la contabilidad, ni los problemas de la sociedad y el medio ambiente podrán resolverse.*
3. *Distinguir entre fines y medios e intentar coordinar ambos en una relación deductiva cargada de sentido.*
4. *Superar los procedimientos de ensayo y error, comprobando si se puede desarrollar una teoría más científica de relaciones entre medios y fines.*
5. *Comprender que el entorno académico de la contabilidad está contenido en el orden superior de las ciencias.*

La propuesta de Mattessich podría reconocerse como un gran avance para la contabilidad, ya que es un llamado a dejar de lado posturas radicales que lo que han logrado en los últimos tiempos es impedir el desarrollo de la contabilidad por el arraigo de algunos autores a paradigmas, sin analizar su vigencia, y las necesidades actuales que la sociedad le plantea a la contabilidad.

V. ¿LA CONTABILIDAD ES NEUTRAL? ¿DEBE SERLO?

La inclusión o no de juicios de valor en la contabilidad es uno de los principales puntos en que divergen las corrientes positivista y normativista, mientras los primeros argumentan que a toda costa debe evitarse los juicios basados en un conjunto particular de valores, los segundos están a favor de que se incluya la parte crítica del profesional contable.

Desde el enfoque positivista el contador debe centrar su trabajo en representar unos hechos económicos con completa objetividad, sin incluir su postura; es evidente la imposibilidad de esta pretensión, en la elaboración y presentación de estados financieros, informes de auditoría, o cualquier otra clase de informe contable, siempre entra la posición personal de quien estuvo encargado de su preparación, a pesar de que se cumpla con los mismos principios, siempre se hallarán diferencias en el criterio de cada profesional en aspectos como: a partir de qué punto una cifra es material, que situación puede merecer atención especial, hasta que nivel detallar alguna información, entre otras.

Seguir exclusivamente la corriente positivista significaría un gran limitante para la contabilidad, en el sentido de que no busca romper paradigmas, ni mejorar unas prácticas preestablecidas, este enfoque representaría entonces un estancamiento a nuestra disciplina; no pretende afirmarse con lo anterior que el normativismo sea la mejor alternativa para la contabilidad, a pesar de que es evidente que tiene una relación más estrecha con las ciencias sociales.

Siguiendo la corriente normativa, los juicios de valor del profesional juegan un papel de gran importancia en la investigación y el que hacer contable, progresivamente ha adquirido mayor relevancia producto de la regulación contable, puesto que ha pasado a un segundo plano el programa de aceptación generalizada, y adquiere más fuerza el enfoque normativo; otro factor que favorece su adopción es la concepción de los fenómenos desde una óptica teleológica, es decir, confrontando una práctica con el objetivo o finalidad que persigue. Una gran ventaja

frente al positivismo está dada por esta pretensión del normativismo de plantear como norma el “deber ser”, buscando con lo anterior que la información contable cumpla sus objetivos, sin embargo esto puede representar algunas desventajas, puesto que al utilizar el método deductivo, pueden darse casos particulares en los que la norma general no tenga aplicabilidad de acuerdo al entorno económico.

Entonces ¿Qué corriente debe seguir la contabilidad? ¿Cuál es la más adecuada? ¿Es necesario llegar a un acuerdo?

En la película *NevercryWolf* encontramos un claro ejemplo de como “La fe en la omnipotencia del método científico” o casarse con una única manera de mirar la realidad, representa un limitante en el acceso al conocimiento; la historia narrada es la de un científico designado a la investigación sobre algunas desapariciones en Alaska que se cree son responsabilidad de los lobos que habitan la zona, él llega al lugar convencido de su método, con un plan de trabajo rígido y dispuesto a seguir la técnica que ha aprendido e implementado por años, sin embargo al verse solo entre la naturaleza, lleno de miedo e incertidumbre, se da cuenta de que la realidad es muy diferente a la que aparece en los libros, la metodología que por tanto tiempo ha considerado establecida, no le dará los resultados que busca.

Nuestro protagonista pasa por muchos problemas en el intento de seguir el método que considera de mayor validez, sin embargo se da cuenta de que éste no le permite comprender a los lobos, decide entonces combinar distintas estrategias, la inducción, la observación, pero también acepta que necesita de las opiniones, la experiencia y los puntos de vista de las personas del lugar.

El científico entiende que el acceso al conocimiento no es exclusivo al pensamiento lógico-matemático; las leyes de la matemática y la razón no son las leyes de la naturaleza y la sociedad, no existe un solo método que pueda brindar todas las respuestas, es la combinación de distintas formas de ver y analizar los fenómenos, lo que permite el acercamiento al conocimiento.

La película nos permite concluir que si se necesita de la combinación de distintos métodos, y permitir la entrada a opiniones y juicios de valor, en una investigación que puede enmarcarse dentro de las ciencias naturales, ésta necesidad es mucho más evidente en el caso de las ciencias sociales como la contabilidad.

Adicionalmente, los estudiantes no podemos dejar pasar por alto las nuevas exigencias que el entorno hace a la contabilidad, la contabilidad no es una ciencia excluyente donde el enfoque tenga que ser cuantitativo o cualitativo, positivo o normativo, sino por el contrario es una ciencia que requiere de la conjugación de diversos factores para poder satisfacer las necesidades de la sociedad, estamos en la obligación de dar respuesta a las necesidades de información de unos usuarios y hacerlo de manera responsable, además, también estamos llamados a construir desarrollo contable a participar de los procesos investigativos que permitan a la contabilidad avanzar y responder de la mejor forma a las necesidades de la sociedad.

CONCLUSIONES

El desarrollo de una ciencia social, específicamente la contabilidad, necesita de la combinación de distintas estrategias que nutran y faciliten el acceso al conocimiento, consideramos que no existe una corriente que pueda catalogarse como ideal para describir la filosofía, el método y los procedimientos que debe seguir el profesional contable.

Si la contabilidad se enfoca exclusivamente desde el positivismo, podremos afirmar que la tarea del contador seguirá siendo la del registro de hechos económicos y la elaboración de estados financieros como simple cumulo de datos, donde no se incluye la parte crítica que debería ser desarrollada por todo profesional.

Es importante entonces que se involucre la parte investigativa en el quehacer contable, ya que ésta permite cuestionar los paradigmas existentes y proponer nuevas alternativas de solución a las necesidades de los distintos usuarios, promoviendo el desarrollo de la profesión; para contribuir a este proceso, las teorías contables deberán interesarse en analizar las prácticas contables con el propósito de mejorarlas y no simplemente justificarlas, de tal manera que se pueda generar información congruente con los objetivos para los cuales es elaborada.

Tales cambios serán posibles en la medida en que los profesionales contables amplíen su percepción de la profesión, no sean rígidos con las prácticas ya establecidas y sean capaces de modificar creencias y por tanto acciones en la búsqueda de adecuarlas a lo que los usuarios esperan de la contabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

Attali, J. (2010). La invención nómada del hombre. En J. Attali, El hombre nómada (págs. 40-41). Luna libros.

Ballard, C. (Dirección). (1983). *Never Cry Wolf* [Película].

Barranza, F. E., & Gómez Santrich, M. E. (2005). Aproximación a un concepto de contabilidad ambiental. Bogotá: Editorial Universidad Cooperativa de Colombia.

Chua, W. F. (2009). Desarrollos Radicales en el Pensamiento Contable. En M. Gómez Villegas, & C. M. Ospina Zapata, Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad (págs. 37-76). Medellín: Universidad Nacional de Colombia-Universidad de Antioquia.

Dilthey, W. (1983). *Introducción a las ciencias del espíritu*. Recuperado el 10 de Agosto de 2013, de <http://introduccionalasociologia.files.wordpress.com/2013/10/135001148-dilthey-wilhelm-introduccion-a-las-ciencias-del-espiritu-1883.pdf>

Coral, M. (2009). *Estudio de las perspectivas alternativas de investigación contable en los grupos de investigación reconocidos por scienti convocatoria 2008*. Recuperado el 30 de Agosto de 2013, de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/economia/tesis142.pdf>

Gómez, M. (julio de 2004). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 13-37. Obtenido de http://www.unicauca.edu.co/porik_an/imagenes_3noanteriores/No.10porikan/porikan_1.pdf

Larringa, C. (enero-junio de 1999). Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión. *Revista de Contabilidad*, 103-131. Obtenido de <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45>

Lepe, P. (2009). *La Teoría Crítica de la Sociedad de Habermas de Enrique M. Ureña*. Recuperado el 7 de Agosto de 2013, de http://www.filosofia.net/materiales/resenas/r_4.html

Machado, M. A (2012). Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 219-237.

Machado, M. (2012). La representación contable de la realidad financiera, económica y social: al relacionamiento (conferencia) en: Primer congreso global en contabilidad y finanzas. Universidad Nacional de Colombia.

Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. *Partida doble*, 144, 104-119.

Mattessich, R. (18 de Mayo de 2006). ¿Qué le ha sucedido a la contabilidad? a paper at the occasion of receiving a doctor honoris causa from the university of Málaga. Recuperado el 20 de 05 de 2013, de <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/pdf622.pdf>.

Medina, R. (S.F). El pensamiento clásico sociológico y sus interpretaciones del estado. Recuperado el 10 de Agosto de 2013, de http://www.nodo50.org/cubasigloXXI/congreso04/medina2_060404.pdf

Mejía, E. (2005) Introducción al pensamiento de Richard Mattessich. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 135-174. Obtenido de <http://scienti.colciencias.gov.co:8084/publindex/docs/articulos/1692-2913/31/132.pdf>

Montesinos, V. (1990). Formación y contratación de las teorías científicas en contabilidad. En L. GONZÁLEZ, & S. Eduardo, *Aspectos metodológicos de la contabilidad* (págs. 7-14). Buenos Aires: Editorial Impresos Centro.

Muñoz, B. (S.F.). *Escuela de Frankfurt*. Recuperado el 30 de Agosto de 2013, de http://www.archivochile.com/Ideas_Autores/esc_frankf_s/esc_frankf_sobre0007.pdf

Quesada, F. J. (2004). Aproximación a la metodología de la ciencia: Las ciencias sociales y la contabilidad. Castilla-La Mancha: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Ramirez, L., Arcila, A., Buriticá, L. E., & Castrillón, J. (2004). *Paradigmas y modelos de investigación guía Didáctica y Módulo*. Recuperado el 29 de Mayo de 2013, de <http://virtual.funlam.edu.co/repositorio/sites/default/files/repositorioarchivos/2011/02/0008paradigmasymodelos.771.pdf>

R.D Whitley. (1988). "The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory. Págs. 18-37

Rattia, R. (13 de Febrero de 2012). *Teoría crítica: pensar la sociedad para transformarla*. Recuperado el 20 de Julio de 2013, de <http://www.boletin.uc.edu.ve/index.php/opinion/53246-teoria-critica-pensar-la-sociedad-para-transformarlannnnrafael-rattia>

Villarreal, J. L. (2009). Bases conceptuales para la construcción de teoría contable. *Criterio Libre*, 19.

Watts, R. L. y Zimmerman, J. (1986): "Positive Accounting Theory". PrenticeHall, 1986.