

Adversia (enero-junio), pp 25-32 ©Universidad de Antioquia-2009.

Normativismo y positivismo en contabilidad: propuesta de un acuerdo a una tensión histórica

Julián Sánchez Gil

Estudiante Contaduría Pública, Universidad de Antioquia

jsg1288@gmail.com

María Del Socorro Torres Navarrete

Estudiante Contaduría Pública, Universidad de Antioquia

mstonav@gmail.com

Natalia Vargas Cardona

Estudiante Contaduría Pública, Universidad de Antioquia

naticavargas@gmail.com

Normativismo y positivismo en contabilidad: propuesta de un acuerdo a una tensión histórica

A lo largo de la historia el hombre se ha interesado por el mejoramiento constante de su desarrollo intelectual, entendido éste como la capacidad de conocer la realidad y la de generar conocimiento para entenderla. Lo anterior nos remite al discernimiento sobre las formas en que el hombre accede a tal realidad, (teniendo en cuenta que no es posible el conocimiento total de la misma), debido a esto surge una crisis ontológica, es decir, la crisis generada por querer conocer aquello que existe. Esta crisis pone de manifiesto la tensión entre realismo e idealismo que tienen que ver con la concepción que se tiene de realidad; podríamos decir que los idealistas basan sus planteamientos en la filosofía platónica pues expresan, en un sentido muy radical, que las cosas existen por el sólo hecho de poderlas pensar, que el único acceso que tenemos a la realidad y el único modo de concebir fenómenos es mediante el mundo de las ideas. Por su parte los realistas se basan en los planteamientos aristotélicos al expresar que las cosas existen aún en ausencia de quien las piensa, es decir, "la realidad subsiste dentro de los objetos" (Ryan, Seapens y Theobald, trad. 2004, p. 23). No defendemos ninguna de las dos posturas anteriores en sus planteamientos extremos pues sabemos que para concebir lo real de un modo más cercano a lo que efectivamente es, se hace necesario hacer uso tanto de los sentidos (realismo) como de la razón (idealismo).

Luego de tener claro que lo que se estudia es la realidad, para el hombre surge la necesidad de generar conocimiento alrededor de ella, intentando descifrar y dar respuesta a múltiples interrogantes que surgen en el afán por entender aquello que consideramos como real o no real, como existente o no existente dependiendo de nuestra manera de actuar y pensar. Dentro de las tantas formas hasta el momento definidas para la generación de nuevo conocimiento nos referiremos a la tensión existente entre positivismo y normativismo, definiéndolos como primera medida desde la perspectiva filosófica y/o científica para después entrar a analizar y discutir sobre la extrapolación que de estos términos se hace hacia la contabilidad, es decir, cómo se han aplicado a la ciencia contable y qué se ha dicho al respecto de una forma muy general.

En primer lugar (no por que sea más importante) vamos a definir aquello que del normativismo se ha dicho; para ello nos basaremos en los planteamientos jusfilosóficos de Hans Kelsen, es decir, tomaremos como base para entender tal concepto los aportes que desde la ciencia jurídica se han dado. Desde la perspectiva mencionada la definición de normativismo depende de la concepción que se tenga de norma, en este sentido Kelsen a lo largo del desarrollo de su pensamiento jusfilosófico ha dado a la norma características dentro de las cuales se encuentran las siguientes: es un imperativo; su estructura es hipotética y es una proposición del deber ser (Kelsen, 1960 citado en Enciclopedia Jurídica Vol. 20, 1986, p. 381); según esto podemos entender entonces que el normativismo es una corriente investigativa o epistemológica que genera sus teorías basadas en un supuesto de la conducta humana pues lo normativo designa "que algo debe ser o suceder,

especialmente que un ser humano debe comportarse de determinada manera" (Kelsen, 1960 citado en Enciclopedia Jurídica Vol. 20, 1986, p. 381), en materia epistemológica esto podríamos interpretarlo como que aquel que está interesado en generar nuevo conocimiento debe en primera medida realizar una investigación racional, a priori que dé como resultado una pauta para la práctica de las diferentes ciencias y disciplinas científicas, pautas que podrían entenderse desde un punto de vista imperativo en el sentido que son (basadas en la investigación a priori) las que más satisfacen las necesidades del entorno social.

Contrario al normativismo encontramos la postura positiva (en este caso nos referiremos al positivismo lógico) la cual ha tenido lugar gracias al empirismo. "Los positivistas como los empíricos, sostienen que la verdadera creencia se basa en lo que percibimos, que lo que percibimos deriva de una realidad independiente y libre de valor" (Ryan y otros, trad. 2004, p. 28). Es sabido que en el ámbito científico para los seguidores del positivismo lógico las teorías que desarrollan y el conocimiento que genera son verdaderos siempre y cuando en ellos se puedan identificar los parámetros que a continuación se mencionan y que Ryan también reconoce. **Verificación** la cual nos da a entender que los positivistas se basan en un lenguaje de observación pues sólo aquello que observamos repetidamente y se comporta siempre de igual manera se puede denominar verificable; **ley universal**, es decir, que lo que la investigación positiva arroja como resultado final puede ser aplicado en cualquier campo de acción y el resultado final va a ser el mismo (generalización), en otras palabras la investigación positiva genera leyes naturales en las cuales si ocurre A tiene que ocurrir B; **carácter matemático**, que hace referencia al uso de un lenguaje formal que no admite juicios de valor o interpretaciones; y finalmente **capacidad de predicción** de las realidades que se van a desarrollar, o sea, simular fenómenos futuros.

Los autores de este ensayo tomaremos una posición ecléctica en las diferentes tensiones que analizaremos a lo largo de este escrito pues así como adoptamos una posición media entre idealismo y realismo actuamos de igual manera en lo que a positivismo y normativismo se refiere, eso sí, en nuestra ciencia o disciplina científica la contabilidad ya que "Disciplina contable no es sólo teoría contable ni una cosa diferente a práctica profesional contable (Lara, 2002). Disciplina contable es un todo íntegro, teoría y práctica social contable" (Gómez, 2004, p. 118) es decir, ésta es una ciencia social y por ende no neutral que hace uso de juicios de valor pero que al mismo tiempo toma aportes de ciencias positivas como la matemática y la estadística para generar conocimiento científico más cercano a la realidad. Esta posición la iremos trabajando a medida que mencionamos otras tensiones importantes como subjetivismo-objetivismo, corriente ortodoxa-heterodoxa y monimismo-pluralismo metodológico, que se presentan en el campo de la investigación contable. Como se puede observar ya estamos refiriéndonos a la extrapolación que de positivismo y normativismo se ha hecho en contabilidad.

La Contabilidad al igual que otras disciplinas científicas busca teorizar sobre su utilidad y aplicabilidad para lo cual se ha valido de dos formas epistemológicas, una a priori o normativista y otra a posteriori o positivista.

La teoría positiva de la contabilidad según Watts y Zimmerman (1986 citado en Whitley, 1988/1990, p. 20) "se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables. Da razones para las prácticas observadas y predice la ocurrencia de fenómenos contables inadvertidos." Según la definición dada, la disciplina contable genera conocimiento siguiendo lineamientos idénticos a los que usan las ciencias naturales como las matemáticas y la física, es decir, siguiendo rigurosamente el método científico. Con esto emergen, como lo mencionamos anteriormente otras tensiones como el manejo de una postura objetiva-subjetiva, el seguimiento de una corriente ortodoxa-heterodoxa y la aceptación de un monismo-pluralismo metodológico. La postura positiva por sí misma hace referencia al seguimiento de una corriente ortodoxa, actualmente identificada como la corriente principal o funcionalista según Larrinaga (1999) que hace referencia a una contabilidad que se caracteriza por privilegiar la vía empirista, la medición estadística y otros aspectos que benefician el método científico; así mismo esta corriente nos remite a una postura objetiva por no considerar los juicios de valor provenientes de los agentes y por considerar la contabilidad como algo neutral y por ende se acepta el monismo metodológico al considerar que es éste el único medio para llegar al conocimiento científico y verdadero.

La postura anterior nos lleva a considerar interrogantes como ¿si la contabilidad no es neutral, es pertinente la aplicación de la metodología propia de las ciencias naturales en un sentido radical?, ¿el conocimiento teórico así obtenido es de aplicabilidad universal como lo exige el rigor del método científico?, ¿está la contabilidad, al ser de carácter social, en capacidad de predecir fenómenos o hechos?, ¿dada la variedad y cantidad de usuarios de la información contable, es posible que ésta emplee un lenguaje formal como lo exige el método científico?

Para dar respuesta a estos interrogantes se hace necesario en primera medida analizar la postura normativista de la investigación contable la cual pone de manifiesto que para generar conocimiento científico es necesario considerar aspectos que la corriente ortodoxa no tiene presentes al no considerarlos como científicos, como podrían ser los planteamientos subjetivos y el particularismo que caracteriza las ciencias sociales.

Un defensor del normativismo en contabilidad es R.D. Whitley quien sostiene que las ciencias naturales y su método científico "son incoherentes e inaplicables en la investigación contable." (1988/1990, p. 37) La anterior afirmación la presenta sustentada en tres aspectos; en primer lugar la improbabilidad de las leyes universales ya que dependiendo de los ambientes sociales los fenómenos están sujetos a cambios; en segundo lugar en que las afirmaciones básicas además de que son construidas por investigadores se basan en teorías, hechos y descripciones cotidianas que son irrepetibles y tercero que la naturaleza de los fenómenos sociales cambia cuando se interrelaciona con otros fenómenos (Whitley). Frente a lo anterior afirmamos que una posición tan radical no beneficia el desarrollo de la teoría en la disciplina contable pues al igual que los positivistas desconocen la parte social de la contabilidad Whitley está negando la existencia de aportes formales como los que hace las matemáticas y la estadística por mencionar algunos. Consideramos que en ningún momento, por ser nuestra disciplina de ámbito social, se deba excluir su componente "natural".

En medio de estas dos posturas radicales encontramos a Jorge Tua Pereda y Richard Mattessich que consideran la contabilidad como una ciencia social con un criterio de validación de tipo teleológico, entiéndase teleológico el subprograma de investigación normativo definido por Tua (1995) como aquel que busca establecer los objetivos de la información financiera y a partir de éstos definir normas contables que favorezcan el logro de tales objetivos.

Mattessich considera que la contabilidad es una ciencia aplicada o ciencia social que contrario a las ciencias naturales no busca una relación causa-efecto sino que se fundamenta en una relación fines-medios siendo los fines los objetivos que la contabilidad define para generar las normas o principios, como lo propone el subprograma teleológico; para cumplir tal relación propone lo que para él es el normativismo *condicional* como una línea de investigación contable para alcanzar tales fines mediante una metodología *propia* (Mejía, 2004) [las cursivas son nuestras]; con *condicional* pretende dar a entender que el normativismo incorpora juicios de valor en la teoría, es decir, los aportes subjetivos de los agentes y se condiciona a ellos; y con *propia* se refiere a una metodología que no rechaza por completo la postura positivista sino que hace uso de ella para validar las proposiciones que desde lo teleológico se hacen, es decir, hace uso de la contrastación empírica para corroborar la efectividad de los medios para lograr los fines; en otras palabras Mattessich propone un trabajo integral entre normativismo y positivismo para explicar la contabilidad.

Por su parte Jorge Tua Pereda (1993) hace una crítica al positivismo ya que éste no considera que la investigación normativa sea de carácter científico y afirma que el concepto de investigación no puede estar supeditado a la utilización del método científico puesto que si así fuera las ciencias sociales no tendrían dicha denominación, por lo tanto el término investigación no deberá depender del procedimiento aplicado sino de su capacidad para refutar o validar hipótesis y tesis. En esta parte coincidimos con Tua pues los seguidores del positivismo descartan todo el conocimiento que de las ciencias sociales se deriva, incluida aquí la contabilidad. Tal afirmación es para nosotros irracional ya que al aceptar tal postura empirista estaríamos desconociendo al hombre como objeto de estudio y de investigación, fuente y actor principal de las relaciones sociales las cuales no pueden explicarse mediante una relación de causalidad; además si adoptamos una postura positivista radical estaríamos dando forzosamente a la contabilidad en su carácter de social las cualidades de predicción y universalidad que no siempre están presentes en este tipo de ciencias y no podemos olvidar que si en algo difiere nuestra disciplina, al igual que las demás que están en su mismo ámbito, de aquellas cuya condición es formal, es que las primeras buscan la transformación social y gozan de un particularismo que hacen que sus fenómenos sean irrepetibles.

En este punto y después de analizar de manera general las dos posturas epistemológicas en las cuales se basa este ensayo estamos en capacidad de tomar una posición frente a esta interminable discusión que ha estado presente a lo largo de la evolución teórica de la contabilidad. Como ya dijimos antes, nuestra posición ante la tensión entre el positivismo y el normativismo, es ecléctica, es decir, consideramos que ambas posturas pueden y de hecho deben coexistir dado el carácter interdisciplinario de la contabilidad el cual la define como un campo de

estudio en el que tanto aportes formales como aplicados coadyuvan a la generación de nuevo conocimiento que refleje de manera más fiel la realidad que se estudia.

Hasta aquí nos es posible asegurar que la contabilidad no es una ciencia neutral puesto que su carácter social hace que de manera irremediable tenga en cuenta los puntos de vista de los diferentes agentes involucrados en la elaboración de las teorías; por tal razón consideramos que no es adecuada la aplicación rigurosa del método científico al existir dentro de nuestra disciplina componentes no aptos de medición formal como por ejemplo los efectos ambientales que tiene el cumplimiento del objeto social de las empresas lo que es diferente a valorar el costo de reforestar un área determinada. Por otra parte creemos que hemos dejado claro que las teorías que mediante la investigación contable surgen no gozan de la calidad de universales ya que cada entorno (sea un país si hablamos de contabilidad pública o una empresa en cuanto a su estructura económica por ejemplo) plantea diferentes objetivos según las necesidades que se identifiquen y de acuerdo con esto se normatiza, de ahí que no sea lo mismo la contabilidad de países o sectores que buscan diferentes objetivos. Continuando con la respuesta a los interrogantes propuestos planteamos que la contabilidad no puede hacer una predicción totalmente certera de fenómenos ya que lo social no posee un patrón de comportamiento unívoco lo cual ocasionará que dichas predicciones no se cumplan puesto que pueden cambiar las relaciones existentes entre los actores sociales que están directamente relacionadas con dicha predicción; por ejemplo, si una empresa experimenta un incremento en las utilidades en un período determinado, la contabilidad no podría predecir que debido a esto llegarán nuevos inversores ya que este hecho no depende únicamente del comportamiento de la empresa sino también del comportamiento del inversor (si tiene capital, si existe otra empresa atractiva para invertir, su costo de oportunidad ante otras opciones de inversión, etc.). Para finalizar con los interrogantes planteados diremos que el lenguaje que debe usar nuestra disciplina debe coincidir con lo que expresa Tua (1993)

Aprovecho, por tanto, la ocasión para exhortar muy vehemente a los oscurantistas del lenguaje, a los amantes en exceso del rigor formal, a que traten de compartir sus conocimientos con el resto de sus colegas.

La investigación necesita, obviamente, de rigor, pero si el rigor se confunde con la utilización de términos elevados, que nadie entiende, nuestra investigación se quedará en nosotros mismos y, en consecuencia, será estéril. (pp. 125-126)

Expresamos nuestro acuerdo ante tal posición ya que en ocasiones aquellos que teorizan lo hacen con un lenguaje que no es comprensible por los demás profesionales, hecho que reduce la utilidad del producto final de la investigación; en este sentido si las teorías no son entendidas por los profesionales los serán en menor medida para aquellos que estamos formándonos en este campo y que necesitamos de ellas para generar conocimiento.

Como ejemplo de lo anterior encontramos las representaciones matricial, sagital y vectorial de la contabilidad que no son más que maneras forzadas de expresar formalmente la contabilidad, que dada la complejidad de su lenguaje no

fueron difundidas ni entendidas por la comunidad contable lo cual ha impedido la identificación de algunas potencialidades de estas formas de representación.

Finalmente podemos concluir claramente tres aspectos en torno a la discusión normativismo-positivismo en contabilidad:

En primera medida consideramos que la tensión existente entre normativistas y positivistas es desgastante y poco productiva ya que la concepción actual de la contabilidad creemos ha evolucionado hasta el punto de reconocer que la disciplina contable por su carácter interdisciplinario hace uso de ambas posturas. Es por lo anterior que tomamos una posición ecléctica ya que consideramos que este pensamiento no radical puede generar acuerdos entre los representantes de las dos corrientes epistemológicas que hoy nutren la investigación contable.

El segundo aspecto es un complemento de lo anterior ya que teniendo claro que lo positivo no excluye lo normativo se hace necesario establecer acuerdos entre ambos tal y como lo plantea Tua (1993) al expresar que los investigadores contables

De un lado, debemos compartir un mínimo de acuerdo sobre los elementos que integran la teoría general de la contabilidad.

De otro lado, debemos estar mínimamente de acuerdo sobre la manera de construir sistemas contables a partir de dicha teoría general.

Además, debemos estar de acuerdo sobre la manera de validar las teorías e hipótesis contables.

Y, finalmente y en estrecha, muy estrecha relación con los dos puntos anteriores, debemos estar de acuerdo en la naturaleza social de nuestra disciplina, cuestión que condiciona notablemente la manera de aproximarse epistemológicamente a ella. (p. 97)

En general los cuatro planteamientos que hace Tua expresan que al momento de hacer investigación contable deben estar de acuerdo tanto positivistas como normativistas en que ésta es una ciencia social y, además de eso identificar en que momentos se debe hacer uso de las herramientas que ambas posturas brindan de manera que no sean incompatibles sino que por el contrario trabajen de manera integral en la producción de teorías.

Mattessich hace un planteamiento similar cuando afirma que las vertientes cognoscitiva y normativa deben coexistir de una manera no beligerante, cada una de ellas aplicándose en un ámbito adecuado, y eligiendo el instrumental metodológico pertinente según la cuestión o tema a investigar (citado por Tua, 1993).

Como punto final y teniendo en cuenta lo anterior planteamos la posibilidad de que la aplicación de la investigación empírica en contabilidad sea el parámetro para que los positivistas en su postura más radical consideren como científico la teoría normativa de la contabilidad, es decir, buscar la corroboración mediante este tipo de investigación de las macrorreglas surgidas del aspecto teleológico de la contabilidad.

Bibliografía

- Anonymous (1986). Enciclopedia Jurídica Omeba. Argentina.
- Cañibano, L., Tua, J. y López, J. L. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista española de financiación y contabilidad*, 47(15), 293-355.
- Cañibano, L. y Gonzalo, J. A. (1996). Los Programas de Investigación en Contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 29, 13-61.
- Gómez, M. (2004). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 113-132.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. *Partida doble*, 144, 104-119.
- Mejía, E. (2004). Evolución del pensamiento contable de Richard Mattessich. *Revista Universidad del Quindío*, 10, 187-197
- Ryan, B., Seapens, R. W., Theobald, M. (2004). La filosofía de la investigación financiera. En Asociación Catalana de Contabilidad (Ed.), *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad* (pp. 15-46). España: Ediciones Deusto.
- Tua, J. (1995). El subprograma teleológico. En Ediciones Gráficas (Ed.), *Lecturas de Teoría e Investigación Contable* (pp. 38-46). Medellín: Editor.
- Tua, J. (1993). La investigación en contabilidad: una reflexión personal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 21-22, 93-126.
- Whitley, R. D. (1988/1990). Posibilidad y utilidad de la teoría positiva de la contabilidad. *Cuadernos de Administración*, 17, 18-37.