

# Naturaleza Predictiva de la Contabilidad y sus aplicaciones. Modelos de información contable prospectiva como evidencia

The Predictive Nature of Accounting. Predictive Accounting Systems and Models of Prospective Accounting Information as Evidence  
*Natureza Preditiva da Contabilidade. Sistemas contábeis preditivos e modelos de informações contábeis prospectivas como evidência*

**Mónica Inés Aquistapace**

*Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos, Argentina  
E-mail: miablanco@hotmail.com*

## Resumen

Fecha de recepción: 01/11/2018  
Fecha de aceptación: 20/06/2019

El objetivo de este trabajo es reflexionar acerca de la naturaleza o carácter predictivo de la contabilidad como disciplina, que utiliza el método científico para su estudio e investigación. Además, este trabajo se propone analizar la importancia de los sistemas contables predictivos y de los modelos de información contable prospectiva, para confirmar ese carácter.

Para lograr el objetivo se inicia con el análisis de diferentes definiciones lo cual permite plantear hipótesis. Se trata de una investigación teórica, conceptual, que hace uso del método de la investigación jurídica (Pinto, 2011). Se reflexiona sobre el concepto de teorías en general y contables, continúa con una descripción sintética sobre la capacidad predictiva de algunas teorías, por un lado, y, por otro lado, los sistemas contables predictivos, incluido el sistema contable sugerido por el marco conceptual de las normas de información financiera (NIIF) en su versión actual año 2018 y luego algunos modelos de contabilidad prospectivos. En el último apartado se analiza la influencia de la problemática epistemológica de la disciplina.

En las conclusiones lo más destacado se refiere al reconocimiento de teorías contables verificadas y comunicadas, las que en sus aplicaciones prácticas le otorgan carácter predictivo a las informaciones producidas por los sistemas contables. Ese carácter es previo a las posibilidades

### Palabras clave

- Contabilidad
- Carácter predictivo
  - Teorías
- Sistemas contables
- Modelos contables

de proyección. Además, no es lo mismo sistemas contables predictivos que modelos de información contable prospectiva. Ambos surgen a partir de una metodología científica. Sin embargo, el sistema del actual marco conceptual 2018 induce a reflexionar que la predicción es más que una característica, es un requerimiento que merece ser atendido con mayores especificaciones. Finalmente, la tradición empírica otorga mayor estatus epistemológico a los estudios comprobados en las organizaciones, lo cual implica nuevos desafíos para próximas investigaciones.

### **Abstract**

The purpose of this paper is to reflect upon the nature or predictive nature of Accounting as a discipline, whose study and research are conducted according to the scientific method. Furthermore, this article aims to analyze the importance of predictive accounting systems and of prospective accounting information models to confirm that predictive nature.

To achieve this objective, different definitions are analyzed first and some hypotheses are put forward. It is a theoretical, conceptual investigation that relies on the methodology for legal research (Pinto, 2011). It reflects upon the concept of theories in general and in Accounting; then, it continues with a concise description of the predictive capacity of some theories on the one hand and, on the other hand, the predictive accounting systems, including the accounting system suggested by the conceptual framework of the standards of financial information (IFRS) in its current version 2018. Moreover, it includes some prospective accounting models. In the last section, the influence of the epistemological problem of the discipline is analyzed.

Among the conclusions, the most outstanding refers to the recognition of verified and communicated accounting theories, which in their practical applications show the predictive nature of the information produced by the accounting systems. This characteristic is prior to the possibilities of projection. In addition, predictive accounting systems are not the same as prospective accounting information models, even though both stem from a scientific methodology. However, the system of the current 2018 conceptual framework leads us to acknowledge that prediction is more than a characteristic: it is a requirement that must be met with greater specifications. Finally, the empirical tradition grants greater epistemological status to the proven studies in organizations, which implies new challenges for future research.

### **Keywords**

- *Accounting*
- *Predictive nature*
  - *Theories*
- *Accounting systems*
- *Accounting models*

### **Resumo**

O objetivo deste trabalho é refletir sobre a natureza preditiva da contabilidade como disciplina, a que utiliza o método científico para seu estudo e pesquisa, assim como analisar a importância dos sistemas contábeis preditivos e dos modelos de informação contábel prospectiva, para confirmar essa natureza.

Para atingir o objetivo começa-se com a análise de diferentes definições, o que permite formular hipóteses. Trata-se de uma investigação teórica, conceitual, que utiliza o método da pesquisa jurídica (Pinto, 2011). Reflete-se sobre o conceito de teorias em geral e contábeis, continua com uma breve descrição sobre a capacidade preditiva de algumas teorias por um lado, e, por outro, os sistemas contábeis de previsão, incluído o sistema de contabilidade sugerido pelo quadro conceitual de padrões de informações financeiras (IFRS) em sua versão atual de 2018 e, em seguida, alguns modelos contábeis prospectivos. No último ponto analisa-se a influência da problemática epistemológica da disciplina.

Nas conclusões, salienta-se o reconhecimento de teorias contábeis verificadas e comunicadas, as que, em suas aplicações práticas, conferem-lhe carácter predictivo às informações produzidas pelos sistemas contábeis. Esse carácter é anterior às possibilidades de projeção. Aliás, não são o mesmo os sistemas contábeis predictivos do que os modelos prospectivos de informações contábeis. Ambos seriam a partir de uma metodologia científica. Porém, o sistema do atual quadro conceitual 2018 leva a refletir que a previsão é mais do que uma característica, é uma exigência que merece ser atendida com maiores especificações. Por fim, a tradição empírica confere maior status epistemológico aos estudos comprovados nas organizações, o que implica novos desafios para futuras pesquisas.

#### Palavras-chave

- *Contabilidade*
- *Carácter predictivo*
  - *Teorias*
- *Sistemas contábeis*
- *Modelos contábeis*

## 1. Introducción

El carácter predictivo de la contabilidad es reconocido por numerosos expertos. Dicha propiedad se evidencia en las definiciones de la disciplina y/o en las explicaciones.

Túa Pereda (1995), en su trabajo sobre la evolución del pensamiento contable, con respecto a los enfoques que giran en torno al paradigma de utilidad, puntualiza, entre otros aspectos, que representan una nueva consideración del carácter científico de la disciplina, que se configura aplicada, en consecuencia normativa, a la vez que implica la distinción entre teoría general y aplicaciones de la contabilidad.

Posteriormente, el mismo autor (2009) considera que existe una evidente vinculación entre la

contabilidad y el entorno, de manera que aquella se encuentra supeditada a este, y a la vez es capaz de incidir en el mismo. Ambos han evolucionado constantemente en un diálogo de interrelación mutua, y señala que uno de los cambios más notables en los sistemas contables en la actualidad es su orientación hacia la predicción, y no al control como habría sido anteriormente. Precisamente, se produce por influencia del entorno y también de los niveles de desarrollo económico alcanzado. Reflexiona que, en el ámbito internacional, cuando en los países se logra un mayor nivel de desarrollo, la alternativa elegida es el paradigma de utilidad, lo cual implica que la información contable sea utilizada para la toma de decisiones.

Este requisito de la información contable es definitorio en la elaboración del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, especialmente en su última versión del año 2018. Acerca de información relevante considera que se cumple cuando es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios, lo que solamente sucede cuando la información tiene «valor predictivo», «valor confirmatorio» o ambos (Fowler Newton, 2018).

Por su parte, Gil (2012) opina que la Contabilidad transita el camino de las predicciones no sólo como condición metodológica de la disciplina, sino también como resultado práctico de la misma que permite sustentar proyecciones hacia el futuro. Es decir, diferencia una naturaleza predictiva y un diseño empírico proyectivo. Por ejemplo, Mora (1995) explica sobre los modelos de predicción de quiebras, los cuales se nutren de datos contables y pueden ser utilizados para medir la capacidad de la información contable para predecir, en su caso de estudio, la solvencia de las empresas.

### 1.1. Problema

El punto de partida para desarrollar este trabajo surge de observar que existen, por un lado, teorías contables y, por otro, sistemas contables que utilizan modelos contables, siendo ellos aplicaciones de la teoría. Sin embargo, no resulta claro cómo se vincula la posibilidad de predicción entre teoría, sistemas y modelos.

Surgen las siguientes preguntas: ¿son las teorías las que en sus conceptos básicos proporcionan esa capacidad explicativa y predictiva reconocida en su contenido conceptual, o son los modelos de aplicaciones prácticas los que se relacionan precisamente con la realidad aún no conocida?; ¿influye el estatus epistemológico de la contabilidad para el logro de las predicciones?

### 1.2. Objetivos

El objetivo de este trabajo es reflexionar acerca de la naturaleza o carácter predictivo de la contabilidad como disciplina, la cual utiliza el método científico

para su estudio e investigación; también, analizar la importancia de los sistemas contables predictivos y de los modelos de información contable prospectiva, para confirmar la existencia del carácter predictivo de la contabilidad.

Se parte de un concepto amplio de la disciplina contabilidad reflejado en diferentes definiciones con énfasis en la capacidad predictiva, lo cual permite plantear algunas hipótesis y definir la metodología. Se realizan algunas consideraciones sobre el concepto de teorías en general y teorías contables en particular, con descripción de aspectos relativos a enfoques de investigación. Incluye la reseña de algunas opiniones de alta significación en la investigación contable, especialmente la opinión de *American Accounting Association* (AAA) que en 1966 pronosticaba una ampliación de la teoría contable, con aspectos más normativos, menos descriptivos con énfasis en medición y el carácter comunicacional, también otras posteriores. A continuación, el núcleo del trabajo se centra en la descripción sintética sobre la capacidad predictiva de algunas teorías y de los sistemas contables predictivos, entre ellos el sistema contable sugerido por el marco conceptual de las normas de información financiera (NIIF) en sus versiones anteriores y en la del año 2018, como también algunos modelos de contabilidad prospectivos. Por último, se incursiona muy brevemente en la problemática epistemológica de la disciplina y su influencia en la temática analizada.

## 2. Definiciones que reflejan el carácter predictivo de la contabilidad

Muchos son los científicos y estudiosos de la contabilidad que proponen alguna definición cuyo contenido refleje el objeto de estudio.

Ellos generalmente parten de definiciones existentes y luego de un análisis, estudio y caracterización de la disciplina, realizan una propuesta

personal, es decir una nueva definición. Ejemplo de esos casos son Mallo Rodríguez (1986), García Casella (1997; 2007) Mattessich (2002), etc. En otros casos, los investigadores trabajan sobre definiciones existentes, que se consideran relevantes para determinados fines y que precisamente luego de su análisis, estudio y caracterización, expresan claramente su decisión de no realizar una definición propia. Ejemplo de esta situación es Tua Pereda (1988), Niño Galeano y García Fronti (2003).

En este trabajo se emplea la segunda modalidad, por lo tanto sólo se describen algunas definiciones seleccionadas entre aquellas que en su propuesta identifican el carácter predictivo de la disciplina, y lo dejan expresado en dichas definiciones, o en el análisis de las mismas, porque no siempre se ha considerado dentro del objeto de estudio de la contabilidad su capacidad analítica e interpretativa. Expresado de otra manera, interesa la posibilidad de explicar y de predecir que tienen los conocimientos contables.<sup>1</sup>

Chambers (1961, en Mattessich, 2002:17), y Chambers (1966, en Tua Pereda, 1995: 26): «La Contabilidad es un método de cálculo monetario retrospectivo y presente, cuyo propósito es proveer una fuente continua de información financiera, como guía para la acción *futura* en los mercados».

American Accounting Association (1966, en García Casella y Rodríguez de Ramírez (2002:53): «El objetivo de la función contable es la medición y comunicación de datos sobre actividades socioeconómicas pasadas, presentes y *futuras*».

El Comité<sup>2</sup> define a la Contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir a los usuarios de la información la emisión de juicios fundamentales y la toma de decisiones. El concepto de economía referido en la oración precedente sostiene que la economía se ocupa de cualquier situación en la cual deba realizarse una elección que involucre recursos escasos. El término «medición» incluye la elección

de un método contable, como el de último entrado, primero salido para medir el inventario o el diferimiento del impuesto a las ganancias para la medición del ingreso.

Cañibano Calvo (1975:33): «La Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y *futuro* de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas».

Gonzalo (1983, en Niño Galeano y García Fronti, 2003:128): «La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y *predicción*, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones».

Mallo Rodríguez (1986:53): «La Contabilidad es una ciencia económica que atiende a la información explicativa, *predictiva* y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio, de los sujetos privados y públicos».

Mattessich (1964, en Mattessich, 2002:18): «La Contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la *proyección* de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos: 1) Valores monetarios. 2) Intervalos de tiempo. 3) Estructura. 4) Dualidad. 5) Agregabilidad. 6) Objetos económicos. 7) Inequidad de las acreencias monetarias. 8) Agentes económicos. 9) Entes. 10) Transacciones económicas. 11) Valuación. 12) Realización. 13)

(1) El resaltado en las palabras futuro, predicción, predictiva, proyección, es de la autora.

(2) Comité nombrado en 1964 por el Comité Ejecutivo de la AAA con el objetivo de desarrollar una declaración sobre teoría contable básica.

Clasificación. 14) Ingreso de datos. 15) Duración. 16) Extensión. 17) Materialidad. 18) Asignación».

García Casella (1997:141): «La contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organización social y de la *proyección* de los mismos en vistas al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos».

En investigaciones posteriores, García Casella (2007:43) confirma totalmente la definición anterior con el agregado de una frase final: luego de la expresión supuestos básicos, «y adecuados a cada situación».

Gil (2012:97): «Definimos la Contabilidad como la tecnología social cuyo objeto es la producción de conocimientos, que se generan a partir de una información sistematizada que puede ser utilizada para aportar racionalidad en los procesos decisorios del sistema socioeconómico (especialmente en las transacciones —intra e interorganizaciones— que se llevan a cabo en el mismo)».

Las argumentaciones del autor mencionado *ut supra* no incluyen literalmente la palabra futuro, ni predicción, no obstante sí la considera en sus explicaciones: «Nosotros presentamos a la Contabilidad como una tecnociencia de base social. Por lo tanto es productiva en el sentido que siempre ofrece informaciones bajo la forma de productos finales que tienen alto contenido descriptivo, explicativo y *predictivo* (desarrollados sobre hipótesis teóricas y tecnológicas de base científica). Esos productos son eficientes (una condición tecnológica) si son utilizados por decisores, usuarios, interesados y la propia organización para la actividad de *proyección* (usando hipótesis empíricas basadas en algún tipo de expectativa). La condición básica para una proyección es que se fundamente en el contenido de los productos de la Contabilidad, que otorgan bases lógicas a las expectativas empíricas».

En resumen, cada una de las definiciones señaladas es el resultado de un proceso de abstracción en el cual los autores sintetizan su concepción de la Contabilidad.

Se pueden diferenciar una de otras en cuanto a: objeto, finalidad y estatus epistemológico. Sin embargo, en todas las definiciones la capacidad predictiva se ve reflejada de acuerdo con el pensamiento de los autores seleccionados en el cuerpo de la definición, o en la explicación referida a enfoques o fines.

Se observa que, para quienes consideran ciencia a la contabilidad, reflejan el carácter predictivo claramente en la definición. En cambio, para el caso de AAA que no manifiesta su postura epistemológica en la definición, y el caso del autor Gil (2012) que la categoriza como tecnología, las posibilidades de predicción las expresan de otra manera. Es decir, como función en el primer caso, y como un atributo de los productos de la tecno-ciencia para el segundo caso.

La disquisición señalada se interpreta que es consecuencia precisamente del convencimiento que cada autor tiene acerca del status epistemológico.

Además, como lo señala Tua Pereda en diferentes trabajos y lo reafirma Niño Galeano-García Fronti (2003), la Contabilidad es una disciplina en constante cambio y evolución. Su capacidad de adaptación a las diferentes realidades económicas es lo que permite cumplir con el objetivo de informar adecuadamente.

En este sentido, no debe confundirse la realidad con su representación, lo cual es un tema complejo. No obstante, se reitera lo expresado en las conclusiones de trabajo anterior (Aquistapace, 2013):

- El estudio de la realidad en la disciplina contable implica el riesgo de confundir la realidad con su representación.
- La Contabilidad, ciencia o tecnología estudia fenómenos de la realidad económica y social, diferenciando la realidad de su representación. Sin embargo, la interpretación de la realidad se hará a través de la mente del investigador.

- Existe teoría general de la Contabilidad que le otorga idoneidad para definir la disciplina en forma genérica.
- Dividir o segmentar la contabilidad es una tarea realizada por investigadores y estudiosos, ya que les resulta útil y necesario.
- La disciplina contable tiene sustento teórico y aplicaciones prácticas denominadas sistemas contables.

Es decir, existe un corpus teórico de base que está presente, denominado Teoría Contable, y aplicaciones prácticas, que son los sistemas contables. Por lo tanto, la naturaleza de la contabilidad puede ser analizada por dos propuestas de teorías: las que apuntan a explicarla como sistema de información y las que la conciben de manera más amplia.

### 2.1. Hipótesis consideradas

La Contabilidad es una disciplina científica que contiene un extenso cuerpo teórico integrado por más de una teoría, algunas de ellas son más abstractas, complejas y formalizadas, y otras conciben la contabilidad como un sistema de información. Las primeras tienen aptitud de generar modelos para predicción y proyección, y las segundas permiten la predicción porque existe una orientación de la información para la toma de decisiones en el futuro.

Los marcos conceptuales de las normas internacionales de información financiera son productos de estudios normativos, que consideran un objetivo implícito de predicción.

Es posible el desarrollo de modelos contables, distinto de los modelos contables financieros, que permiten proyección de información contable.

### 2.2. Metodología

Para lograr el objetivo se realiza una investigación teórica, conceptual, que hace uso del método de la investigación jurídica en el sentido expresado por Pinto (2011:71), quien considera que para realizar investigación en contabilidad existe el criterio cuantitativo y el criterio cualitativo. Respecto de la inves-

tigación bibliográfica expresa que «debe seguir los mismos criterios de la investigación jurídica que se autodenomina positiva».

Asimismo, la fundamentación teórica se logra por medio del método lógico deductivo el cual se aplica para la selección bibliográfica, realizada luego de una extensa revisión de artículos escritos entre los años 1974 a 2015, y reactualizada en 2018, con preeminencia en lenguaje español y la excepción en inglés del clásico trabajo de Chúa (1986), significativo en el análisis de cuestiones ontológicas y epistemológicas, y Galassi (2017).

En ese proceso metodológico se considera especialmente la afirmación de Hendriksen (1981, en Biondi 1999), quien considera que la investigación empírica puede ser de ayuda valiosa en la formación y contrastación de las teorías en contabilidad, sin embargo es posible formular y probar teorías completas por medio de la indagación lógica.

## 3. Consideraciones sobre teoría contable

Se considera a la Contabilidad como una disciplina dinámica en donde se presentan diferentes teorías, representadas en programas de Investigación (Cañibano Calvo), tradiciones de investigación (Mattesich), subprogramas de investigación (Tua Pereda), postulados de investigación (Moonitz), pensamiento contable (García Casella), entre otros autores de reconocimiento internacional. Los conocimientos acumulados son de significativa cantidad; por ello, en función del objetivo planteado para este trabajo, se señalan algunos conceptos aplicables.

Acerca de las teorías, con mirada desde la filosofía, Bunge (1985:45) considera que ninguna descripción (por sí sola) puede servirnos para explicar lo que ocurre ni para predecir lo que puede ocurrir: «La explicación y la predicción científicas se basan en leyes que, a su vez, entrelazan teorías. La comprensión del mundo, en resolución, se consigue con la ayuda de teorías, no de catálogos».

Desde la lógica, Popper (1980:248) en su obra dedica una sección a la teoría positiva de la corroboración. En su análisis sobre la corroboración de hipótesis realiza objeciones a los que adscriben a la lógica probabilística de la inducción porque de acuerdo con Heymans «la teoría de la probabilidad es incapaz de explicar los razonamientos inductivos». Opina que la corroboración de una teoría solo puede expresarse como una evaluación, en donde corroboración es igual a probabilidad.

Siguiendo con su idea, una teoría está corroborada mientras sale indemne de las contrastaciones a las que se la ha sometido. Ahora, el hecho de que una teoría no sea falseada no es suficiente. Lo que determina el grado de corroboración no es tanto el número de casos corroborados como la dureza de las diversas contrastaciones a las que puede someterse o se ha sometido la hipótesis en cuestión. Considera que las cuestiones metodológicas contribuyen al desarrollo histórico de la ciencia. No obstante, aunque cree en la historia de la ciencia, la teoría es más que el experimento, es decir, considera que la idea lleva a los nuevos conocimientos y el experimento ayuda a comprender las sendas que no llevan a ninguna parte e incitan al desafío de encontrar nuevos caminos.

Por eso, Mattesich (2002) se refiere a la contabilidad como una disciplina normativa aplicada, que sirve en última instancia a objetivos que involucran, obviamente, juicios de valor. Para él, la teoría de la contabilidad implica considerarla como una disciplina cuya conceptualización evoluciona constantemente con influencia del entorno cultural y social.

La influencia de los juicios de valor es sintetizada por Túa Pereda (1983). Expresa respecto de los juicios de valor en la ciencia y específicamente en la contabilidad lo siguiente: a) los juicios de valor pueden estar presentes en una disciplina científica, incluso en los contextos de los que los excluyen las concepciones clásicas; b) existen construcciones positivas y construcciones normativas, cada una con su campo adecuado de aplicación. En las primeras, los juicios de valor se reducen al máximo

por referencia a la aceptación comunitaria. En las segundas, se les puede tratar de forma adecuada a través de proposiciones teleológicas (orientación a fines), propias de la lógica deóntica.

Sobre la teoría en contabilidad o conjunto de teorías, en 1966 la AAA (en García Casella, Rodríguez de Ramírez, 2001:107-109, denominado *A Statement of Basic Accounting Theory*, ASOBAT), considera que en función de los avances que se producen en diversas áreas del conocimiento, por ejemplo: procesos de decisión, conductas humanas, tecnología de computación y diseño de sistemas, técnicas de medición y teoría de la información, van a producir cambios en las teorías contables. Pronostican una ampliación, que en el futuro la teoría contable será más normativa, con un objetivo referido más a aspectos de medición y comunicación. Posteriormente, la AAA (1977 en García Casella, 1997:658), publica un documento cuyo objetivo ya no es sobre Teorías Contables sino que es un «Informe sobre la Teoría Contable y la aceptación que merece esa teoría», refleja una postura que es crítica en cuanto a los abordajes teóricos alternativos, los que ninguno ha alcanzado una posición de preeminencia en el pensamiento contable.

Sin embargo, Chua (1986) cuestiona esta postura de la AAA en 1977, porque considera que las investigaciones contables han sido guiadas por un conjunto dominante de suposiciones, como así también que los investigadores en contabilidad como comunidad científica, han compartido y continúan compartiendo una constelación de creencias, valores y técnicas. Estas creencias circunscriben definiciones, y consideran que, se refieren a problemas que vale la pena y evidencia científica aceptable. Manifiesta que la ciencia social también se basa en modelos de intención y racionalidad humana. Tales modelos son necesarios debido a que se intenta que todo conocimiento tenga un propósito y que sea constituido por las necesidades y objetivos humanos. Clasifica los supuestos dominantes de la disciplina y explica que los supuestos, por ejemplo, del orden social y la racionalidad

humana son vistos como dependientes del contexto y con posibilidad de cambiar con el tiempo.

Además, referido a teorías contables, Mattessich (2003) explica las diferencias de metodologías contables que menciona como rivales: Normativa, Positiva y Condicional Normativa. Su concepción parte de considerar a la Contabilidad como ciencia aplicada, lo que implica que en lugar de buscar la relación causa—efecto como en la ciencia pura, se orienta a la relación fines—medios. Relación que indica que las ciencias puras tienen un criterio de validación positivista y las ciencias sociales o normativas, un criterio teleológico. Comprender el pensamiento del autor, quien evalúa como un desafío su nueva teoría propuesta, implica tener presente de qué manera se venía desarrollando la investigación contable, con un exceso de trabajos teóricos que desembocan en un período de auge empírico.

En ese proceso se comparte lo señalado por Chúa (1986), en cuanto a que el verdadero trasfondo es una cuestión ontológica que implica la consideración de las diferentes miradas entre la corriente principal de investigación contable, Teoría Positiva de la Contabilidad, PAT, y la corriente interpretativa crítica, CIV.

La escuela interpretativa inglesa supone que la realidad no es un fenómeno objetivo, es compleja, creada y recreada en una constante interacción entre la teoría, el teórico y la realidad. Es importante el rol de la interpretación y el consenso en la construcción de la realidad social.

Las siglas CoNAT identifican a la teoría condicional normativa, la cual intenta establecer los medios apropiados para un fin determinado, aunque, si así se desea, puede examinar el fin. Las siglas CoNAM identifican la Metodología Condicional Normativa. Mattessich (2003) considera que la metodología presentada es una herramienta para facilitar una tarea compleja, es decir lograr una síntesis para superar el cisma entre la teoría positiva de la contabilidad (PAT) a la que juzga de radical y empírica y la corriente interpretativa inglesa (CIV). Asimismo, esto puede ser un medio y no el único para el logro de tal objetivo.

Su propio autor, Richard Mattessich, le atribuye la ventaja de aunar tanto normas como afirmaciones sobre la relación entre medios y fines que, en principio, están abiertas a verificación. Esta posición puede convertirse en un arma de doble filo a la hora de recibir críticas desde otras posiciones rivales. Sin embargo, para su autor, las críticas, ya sean de los positivistas o de los normativistas, no afectarían a la CoNAM, porque su intención es lograr una síntesis, es decir la pretensión de conseguir un nuevo paradigma. El desarrollo de esta teoría requiere una metodología suficientemente flexible que permita el tratamiento adecuado a los diversos objetivos. Por su parte, Galassi (2017:142) explica que esa síntesis constituye una base para combinar las características deseables de ambos enfoques y minimizar sus límites. La teoría es «condicional» en la medida en que las normas, para ser incorporadas y claramente reveladas, constituyen las condiciones bajo las cuales tal teoría es válida. No hay contradicción entre el enfoque «condicional—normativo» y el «científico—empírico»; aunque lo último puede llevarse a cabo sin lo primero, y lo contrario no es cierto, porque los juicios de valor condicionales se introducen solo en este segundo nivel.

Por último, Biondi (2013:7–8) considera la desgregación de la teoría contable en dos partes: Teoría Contable Doctrinaria y Teoría Contable Normativa. La primera surge de la opinión de los autores, no está atada a normas y serán los pares evaluadores los encargados de asignar los méritos que esos trabajos puedan aportar a la teoría. La contrastación podrá ser empírica, con publicaciones, encuestas, entrevistas, encuentros académicos, comentarios de expertos consultados o de oficio. Integran la Teoría Contable Doctrinaria las corrientes de opinión.

La Teoría Contable Normativa se puede ocupar de cualquiera de los diferentes segmentos identificables. Generalmente los más trascendentes por su obligatoriedad normativa son la contabilidad financiera y la del Estado, o contabilidad pública. Considera que la principal diferencia de la teoría normativa respecto de la doctrinaria es la necesidad de fundamentación para la segunda.

Los conceptos presentados en este apartado referidos a teorías y teorías contables permiten derivar el significado de la especie teoría contable en el género de teorías. Asimismo, esa especie tiene un orden ontológico que influye en los desarrollos y nuevos conocimientos que se generan. A la fecha de este trabajo, la investigación contable está en un punto en el cual predominan nuevamente las investigaciones normativas, influenciadas por el entorno internacional y el fenómeno de la globalización.

#### 4. Acerca de la capacidad predictiva en algunas teorías contables

Para Cañibano Calvo (1974) la formulación axiomática de la teoría de la contabilidad es la causa que le da lugar al nombre de formalizado al programa actual de investigación. Surge como consecuencia de la falta de contrastación de la bondad en las predicciones formuladas en base a las elaboraciones o modelos del programa económico antecesor.

En su opinión, la formulación rigurosa de la teoría de la contabilidad no se realiza hasta 1964, año en que es publicada la obra de Richard Mattessich *Accounting and Analytical Methods. Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and the Macro Economy*. La misma presenta a nivel formal, mediante la teoría de conjuntos, el cuerpo de fundamentos sobre los que descansa la teoría de la contabilidad. Considera a estos fundamentos magistralmente desarrollados a nivel semántico a lo largo de toda la obra. La rigurosidad formal permite realizar un análisis de gran profundidad de los aspectos de la mayor relevancia, tales como medición, valoración y predicción. Asimismo, expresa que justamente las ideas de formalización con énfasis en la rigurosidad predictiva han llevado a la elaboración de muchos trabajos de investigación sobre diferentes temas.

El avance hacia los axiomas formalizados implica como ventaja la eliminación del factor intuitivo y

subjetivo de una teoría deductiva. El método axiomático brinda ventajas importantes, ya que el paso de una teoría concreta a la misma teoría axiomatizada es un instrumento de abstracción y análisis.

Considera que la distinción entre premisas básicas y auxiliares es necesaria en contabilidad, como también en la mayoría de las ciencias empíricas. Sin embargo, las premisas o supuestos básicos de la contabilidad son comunes a todos los sistemas contables, mientras que las premisas auxiliares responden a un modelo específico. Por ejemplo, cuando se aplique una teoría axiomatizada a un problema de predicción, su marco axiomático ha de ser roto para permitir el paso a nuevas premisas. Por ello, considera preferibles las teorías semi axiomatizadas, las cuales tienen un cuerpo general axiomatizado y permiten la introducción de premisas subsidiarias.

El pensamiento del autor acerca de «teoría general de la contabilidad» se comparte plenamente.

La elaboración de una teoría general de la contabilidad necesita estas premisas auxiliares. A medida que esta teoría vaya generalizándose, sus premisas serán menos restrictivas y menos específicas; es decir, que los supuestos básicos o axiomas permanecerán para todos los sistemas contables, mientras que las premisas auxiliares serán cambiantes con los diferentes tipos de sistemas contables y sus correspondientes propósitos. Mientras que los supuestos básicos conducen al marco común de toda la contabilidad, por lo cual resultan aplicables a una teoría general de la contabilidad, la interpretación de dicha teoría para propósitos específicos requiere la formulación de un conjunto de proposiciones auxiliares (Cañibano Calvo, 1974:44).

En opinión de Mallo Rodríguez (1986) el programa formalizado debería denominarse «integral» porque es superador de los anteriores. La esencia de dicho programa consiste en encontrar a la contabilidad una entidad propia como ciencia autónoma, en la que los datos empíricos son expresados por medio de hipótesis (teorías), que son analizadas, verificadas y comunicadas con una metodología espe-

cífica, que permitan la interpretación del presente y pasado y la *predicción* del futuro.

Por su parte, Mattessich (1973:449) hace una breve revisión histórica de sus trabajos y explica que en la obra de 1964, además de otros objetivos, su intención es incluir comentarios especiales para las premisas auxiliares, las que denomina hipótesis específicas para tipos de modelos individuales, las que sirven para propósitos concretos. La relación entre los supuestos básicos y las hipótesis específicas se logra mediante la formulación de algunos, no todos, de los 18 supuestos básicos que funcionan como integradores. Asimismo, comenta que la utilización de esos 18 supuestos básicos le permite lograr la definición de la disciplina, de forma tal que proporcionan suficientes puntos de apoyo para fundamentar su teoría. En sus palabras, «una teoría general y sistemática de la Contabilidad, una meta-teoría de la cual esta obra no representa más que un esbozo».

Juzga que hubiese sido preferible el uso del término «modelo contable» en su obra; por ello, es en la versión alemana revisada realiza un cambio de enfoque desde una disciplina hacia un modelo o sistema. Incorpora entonces el concepto de «sistema informativo empresarial», y también un supuesto adicional, número 19, que requiere la articulación del objetivo o propósito. Es decir, su evolución ayuda a una mayor aceptación de la definición semántica debido al cambio de enfoque porque prioriza la necesidad práctica de un modelo concreto, o sistema, por sobre la disciplina en su conjunto.

En su opinión, el supuesto adicional completa la definición de contabilidad, la cual ahora la integra con 19 supuestos. La nueva hipótesis no es tan nueva porque ya estaba anteriormente en forma implícita.

Se considera a las expresiones antes expuestas sumamente significativas en el sentido de la importancia y valoración que un autor y estudioso de la contabilidad del nivel de Mattessich otorga a un sistema o modelo específico como respuesta a una necesidad. Asimismo, en cuanto al objetivo propuesto en este trabajo no es un tema menor el

hecho de que ya en el nombre de su libro señala la *proyección* como un contenido clave.

En síntesis, el programa formalizado contiene el desarrollo de teorías predictivas, de las cuales la desarrollada por Mattessich, inicialmente en 1964 con posteriores revisiones, puede calificarse de original y que reconoce capacidad *predictiva* a la disciplina.

Además, otra teoría contable reconocida por los estudiosos con idoneidad para la predicción es la de Moisés García.

En opinión de Mallo Rodríguez (1986), existe una corriente que realiza la conceptualización de la ciencia contable dentro de las ciencias formales, la que estudia los aspectos de la realidad relacionados con el fenómeno circulatorio el cual es definido por el Profesor Moisés García.

Otro importante estudioso, García (1972), explica que a la ciencia contable históricamente se le ha asignado como campo objetivo una realidad concreta, en todos sus aspectos estructurales (por ejemplo: la realidad económica bajo su aspecto de circulación de valores), tanto en la práctica como en la teoría. Como ciencia, presenta aspectos empíricos (conceptos relativos a la realidad económica) y al mismo tiempo formales (reglas abstractas de la partida doble). En su desarrollo, la disciplina, si bien ha tenido un ensanchamiento del objeto material desde el patrimonio de la empresa a todo tipo de realidad económica, provocado por la aparición de nuevos modelos contables (especialmente el de la contabilidad nacional), ha forzado a la teoría contable hacia un movimiento de unificación y reelaboración de principios en un plazo de mayor abstracción y mayor preocupación por los aspectos lógicos formales.

En realidad, el autor visualiza la manera en que la tradición histórica empírico-económica de la disciplina determina que las construcciones teóricas más formales se hagan sobre conceptos económicos. Por ello, considera fundamental la perspectiva de la praxis contable para la elaboración de la teoría. Al análisis circulatorio, como

metodología formal, García lo aplicó a la contabilidad financiera, a la contabilidad de costos y a la contabilidad macroeconómica, porque la metodología circular puede ser útil para cualquier tipo de ente, capaz de suministrar a los diseñadores de los sistemas contables variables útiles para hacer la gestión más eficaz.

De ello resulta que en el trabajo de revisión de su propia propuesta sobre programas de investigación, Cañibano Calvo y Gonzalo Angulo (1986) opinan sobre el subprograma circular al cual juzgan de poseer capacidades para generar modelos de tipo estructural con aptitudes predictivas y para la proyección. Este es el motivo por el cual se hace referencia al mismo. Además, lo consideran de alto valor por su capacidad analítica y el minucioso examen de las variables económicas que logra, siendo esta la característica que facilita elaborar los modelos de predicción o proyección útiles en entidades económicas. Es decir, los seguidores de este programa podrían introducir las variables obtenidas de los modelos circulatorios en los nuevos modelos de una manera relativamente fácil, ya que se trata de estructuras que pueden ser matematizadas.

Por su parte, el catedrático de la Universidad de Madrid Moisés García opina sobre la formulación de Mattessich en 1964 de la teoría axiomática. Piensa que a pesar de ser un indudable avance en el camino de la abstracción (principio de dualidad, transacción, clases de equivalencia, etc.) sigue siendo una construcción basada en conceptos económicos.

Ahora bien, la vinculación de la contabilidad a la teoría de sistemas, a la teoría de la información y a la teoría de la medición es una corriente de investigación más moderna. Sin embargo, considerar a la contabilidad como un sistema de información implica, en opinión de García (1972), dejar de lado modelos abstractos de la realidad para la interpretación y elaboración de la información contable, los cuales evalúa como el eje metodológico que diferencia a la contabilidad de otras disciplinas.

En síntesis, dos teorías diferentes se han tenido en cuenta para reflexionar acerca de su contenido

conceptual y de si esos contenidos sirven para proporcionar la capacidad explicativa y predictiva a la contabilidad:

a) La teoría de la contabilidad desarrollada por Mattessich, inicialmente en 1964 con posteriores revisiones, considerada original, que reconoce capacidad *predictiva* a la disciplina.

b) Los aportes de Moisés García, quien señala transformaciones metodológicas en la ciencia contable, con la consiguiente trascendencia práctica. Las nuevas concepciones implican nuevas formas de representación contable, más allá de la partida doble. Ejemplos: contabilidad convencional, contabilidad matricial, contabilidad funcional y contabilidad por *network*. Estas concepciones resultan una contribución para posteriores desarrollos y modelos con capacidad predictiva.

Asimismo, se han presentado las opiniones e interpretaciones que otros reconocidos investigadores tienen sobre esas teorías para tratar de reflejar algunas corrientes doctrinarias.

## 5. Sistemas Contables de Predicción

La relación entre los Sistemas Contables con los Modelos Contables es vista por García Casella (1997) desde un concepto amplio de la contabilidad, el cual abarca diferentes segmentos contables e incluye la información predictiva. Considera la necesidad impostergable de incluir información contable proyectada en la planificación de los sistemas contables organizacionales. No solo para cumplir con requerimientos legales (caso Comisión Nacional de Valores), sino como una derivación de supuestos generales de teoría contable, y también como parte de la respectiva globalización que representan los modelos contables. En su opinión, debería haber normas tecnológicas contables en materia de Estados Contables proyectados. «Serían normas deducidas con método científico, que signi-

fica hipótesis a ser contrastadas empíricamente» (García Casella, 1997:471).

La búsqueda de un conjunto común de normas necesarias en la actualidad, como consecuencia de los movimientos globalizadores, ha dado lugar a un producto normativo, el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, con una versión inicial en el año 1989, modificaciones en el año 2010 y una nueva versión 2018, emitidas todas por el *International Accounting Standards Board* (IASB).

Ya en su primera versión el marco conceptual incluye como objetivo de esa información la capacidad de predicción; además, es soporte de las normas internacionales de información financiera (NIIF), y por lo tanto resulta importante porque las normas siempre responden a una finalidad específica y una filosofía que sirve de base. En el caso citado, se inserta de lleno en el denominado paradigma de utilidad, es decir, en la visión que adopta para la contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.

Un pormenorizado análisis de la versión emitida en 1989 es realizado por Tua Pereda (2006, incluido en Cañibano Calvo y Mora 2006). Explica que el contenido sigue un itinerario lógico-deductivo en el que cada escalón se apoya en los anteriores: primero, teniendo en cuenta el entorno en que se desenvuelve el sistema contable, se analizan las necesidades de los usuarios, de la información financiera. Como consecuencia de esas necesidades, se definen los objetivos de la información financiera que deben permitir a sus usuarios evaluar el comportamiento económico de la empresa (u otras entidades), su estabilidad y vulnerabilidad, y su eficacia en el cumplimiento de sus funciones, así como su capacidad para mantener sus recursos fijos y circulantes, para financiarlos adecuadamente y para remunerar esos capitales propios y de terceros que financian. Continúa el itinerario con una imposición de características cualitativas como requisitos necesarios que garantizan la utilidad y

giran en torno a la relevancia y fiabilidad. Se definen dos hipótesis fundamentales: devengo y empresa en marcha. A continuación se definen los elementos de los estados financieros teniendo en cuenta los objetivos, luego los criterios de reconocimiento y por último los criterios de medición. Siempre apoyados en objetivos y requisitos definidos previamente.

En resumen, que la información financiera cumpla con el objetivo de utilidad para la toma de decisiones es el eje genérico, y el IASB en esa versión lo expresaba claramente al establecer que las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren la evaluación de la capacidad que la empresa tiene de generar tesorería u otros equivalentes líquidos, así como la proyección temporal y la certeza de tal generación de liquidez. Estos objetivos serán concretados por el usuario si se le proporciona información sobre la situación financiera, la actividad y los flujos de fondos en los estados contables tradicionales, es decir sobre la información del pasado. Por eso, es que se reafirma la idea acerca de evaluar esa primera versión como parte de los cimientos de sistemas contables predictivos.

Sin embargo, Viegas (2003) señala que los sucesos económicos y financieros ocurridos en los mercados han provocado el cuestionamiento de la información financiera de las empresas que no ha cumplido con su objetivo. Por ello el IASB a partir de 1995, en un acuerdo con el *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), comenzó a desarrollar un programa de trabajo consistente en la revisión de las normas con el objetivo de mejorar su calidad, incluido un nuevo marco conceptual. La contabilidad creativa ha afectado la utilidad de los informes y fundamentalmente la capacidad predictiva de esos estados financieros.

Estos hechos, además de cambios en el contexto, y las negociaciones llevadas adelante entre el IASB y FASB (*Financial Accounting Standards Board*), dan lugar a algunos cambios del marco conceptual del IASB en el año 2010.

Uno de los cambios se refiere al objetivo de la información financiera con propósito general. Ese objetivo consiste en proporcionar información financiera sobre la entidad de modo que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones. Reconoce que los usuarios toman decisiones de asignación de recursos, así como decisiones sobre si la administración ha hecho un uso eficiente y efectivo de los recursos provistos. La razón fundamental es el cambio del paradigma económico, y por lo tanto la eliminación de otros usuarios responde a esta ideología. Es decir que los empleados, los proveedores, los clientes, el gobierno y público en general quedan excluidos como agentes interesados en este tipo de información.

Si bien estas modificaciones tienen su importancia, no llegaron a completar el proceso previsto originalmente y hoy lo que cuenta es el nuevo marco conceptual 2018, que contiene numerosos cambios significativos.

Sin embargo, por razones de extensión y al solo efecto de este estudio, se comentan los cambios más relacionados con las propiedades de predicción de la información contable. En este sentido, se observa un incremento de exigencia o de pretensiones hacia la información para la predicción. Se mencionan algunas de esas situaciones reflejadas en los fundamentos de las conclusiones:<sup>3</sup>

FC1.34 Para brindar mayor prominencia el marco conceptual 2018 identifica la información necesaria para evaluar la gestión de la administración como posiblemente separada, en parte, de la información necesaria para ayudar a los usuarios a evaluar las perspectivas de entradas futuras de efectivo neto para la entidad. Ambos tipos de información son necesarios para cumplir el objetivo general de los informes financieros, es decir, proporcionar información que sea útil para tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad (decisiones de asignación de recursos).

FC1.37 La Junta no pretendía que las decisiones de asignación de recursos se interpretaran de manera estricta como referidas únicamente a decisiones de compra, venta o retención. En consecuencia, el marco conceptual 2018 establece explícitamente que las decisiones de asignación de recursos implican decisiones sobre:

- a) comprar, vender o mantener instrumentos de capital y deuda,
- b) proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito, o
- c) ejercer los derechos de votar, o influir de otra manera, en la gestión acciones que afecten los recursos económicos de la entidad.

Los usuarios de los estados financieros deben evaluar tanto el importe, el momento y la incertidumbre de las entradas netas de efectivo en el futuro, como la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad para tomar cualquiera de estas decisiones.

Por su parte, Fowler Newton (2018) cuestiona los cambios introducidos al concepto de relevancia porque condicionan la información relevante. Se considera relevante cuando es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios, lo que solamente sucede cuando la información tiene «valor predictivo», «valor confirmatorio» o ambos. Por lo tanto, relevancia y aptitud de predicción tienen una relación directa.

También considera inadecuado Fowler Newton (2018) que, por un lado, el nuevo marco no define los flujos de efectivo como elemento de los estados financieros; no obstante eso, indica que la información sobre flujos de efectivo históricos ayuda a evaluar los futuros flujos de efectivo. Es decir, hay una presunción de valor predictivo de los flujos de fondos a pesar de no considerarlos un elemento de los estados financieros.

Hasta aquí, lo expresado sobre sistemas contables para la predicción, como es el caso del sistema

(3) Marco Conceptual IFRS FULL. Traducción libre realizada por Wilmar Franco Franco para propósitos académicos.

implícito en el marco conceptual 2018, induce a reflexionar que la predicción en los sistemas contables para las normas internacionales de información financiera es más que una característica, es un requerimiento y merece ser atendido con mayores especificaciones.

## 6. Modelos de Información Contable Prospectivos

En la Universidad de Buenos Aires, algunas investigaciones centran su objetivo en Modelos de Información Contable Proyectada o Prospectiva. Los fundamentos de estas investigaciones están relacionados precisamente con la necesidad que identifican estos grupos de trabajo, en los usuarios de la información financiera de las organizaciones, de contar con informes que complementen los estados contables tradicionales, o bien en la necesidad de los auditores para respaldar sus informes, sobre todo por la consideración del principio de «empresa en marcha», para lo cual desarrollan un modelo.

Uno de los documentos de trabajo publicados, elaborado por Viegas, Pérez y García (2010), expresa que la información financiera prospectiva suele presentarse como el resultado del proceso de elaboración de presupuestos, postura que no comparten. Según el criterio de estos investigadores, debiera surgir de las consideraciones estratégicas volcadas en un modelo que incluya una selección de variables, que se consideran más importantes e interrelacionadas, de forma tal que sea aplicable con diferentes hipótesis permitiendo la sensibilización del modelo. La prospectiva es vista como una técnica con metodología deductiva, en donde se plantea desde afuera hacia adentro y es precisamente la característica del modelo. En él, los datos de entrada van a provenir de: a) variables internas, b) variables externas o del contexto, c) los parámetros y d) las hipótesis. En todos los casos se tendrá en cuenta la tasa de descuento de la información prospectiva a efectos de exponerla a valor presente.

Posteriormente, Viegas (2016) señala que para generar un modelo prospectivo, la información contable proyectada utiliza diferentes datos, incluidos los planes estratégicos que se planifican a corto, mediano y largo plazo.

La línea de investigación descrita mantiene siempre un mismo criterio que implica entender la prospectiva como un conjunto de acciones para visualizar un futuro, que no es una simple continuidad del pasado. Requiere un proceso con definición de prioridades en forma previa y la consideración de posibles escenarios futuros. Se trata de un enfoque constructivo del futuro que se busca conseguir; también es preventivo para anticipar soluciones a problemas. Tiene en cuenta el factor humano, con una visión global y sistémica, dado que entiende los fenómenos sociales en su complejidad e interdependencia. Por lo tanto, prospectiva es más que una simple proyección del presente. Es un punto de partida en una organización para alcanzar sus objetivos a través de políticas y estrategias.

En resumen, no es lo mismo hablar de un sistema contable predictivo como los que pueden ser elaborados bajo las consideraciones del marco conceptual de las normas contables profesionales, que de acuerdo con sus objetivos permite el diseño de un modelo con aptitudes de predicción a partir de procesos de interpretación y deducción de la información elaborada, que hablar de modelos de información contable prospectiva o proyectada. En esta segunda clasificación se podrían incluir además de los Estados Contables Prospectivos los Modelos Presupuestarios, que por razones de extensión no se describen.

Tampoco se incluye en esta investigación, por igual motivo de extensión, el análisis de los modelos de predicción de insolvencia. Sin embargo, sobre estos modelos de predicción se conoce la existencia de trabajos empíricos utilizados para su contrastación, llevados adelante en casos de quiebras de empresas con un alto porcentaje de acierto, como por ejemplo Mora Enguíanos (1995).

Por lo tanto, se puede afirmar que hay modelos contables que debido a la existencia de teorías predictivas pueden servir para la elaboración de información contable proyectada o prospectiva.

## 7. Problema epistemológico: influencia

Las fundamentaciones teóricas que se han expuesto en esta investigación reflejan en su mayoría una concepción epistemológica acerca de la contabilidad como ciencia. En particular, la parte dedicada a los Sistemas Contables o Modelos de Información Contable prospectiva o Proyectada responde al concepto de Teoría Normativa, que es más visto como una tecnología social.

En el objetivo que se ha propuesto en este documento no se incluye la fundamentación de una solución epistemológica, lo cual implica un análisis mucho más profundo. Sí, interesa dilucidar si afecta en el carácter predictivo de la disciplina y en los Modelos de Información Prospectiva de la misma.

Se considera que en la segunda década del siglo XXI, la tradicional discusión acerca de técnica o ciencia de la disciplina ha evolucionado hacia el enigma de ciencia o tecnología. Este hecho se debe al reconocimiento generalizado de la utilización para el estudio e investigación del método científico.

Sin embargo, hay opiniones diferentes. En este sentido Arreghini (2012:138) en su trabajo concluye que aunque exista utilización de método científico, no alcanza para el logro de un estatus diferente al de técnica.

En contraposición, Tua Pereda (incluido en Cañibano Calvo-Mora, 2006) considera que en el diseño del marco conceptual de las normas internacionales de Información Financiera descrito anteriormente se ha realizado la aplicación del método hipotético deductivo, o sea método científico.

La investigación contable actual en opinión de Chúa (1986:608), realiza amplia aceptación de la justificación hipotético deductiva, la cual se

posiciona como reporte de explicación científica si contiene tres componentes; primero ley general o principios, segundo una condición anterior que generalmente es una afirmación de observación y tercero una afirmación descriptiva de lo que se está explicando. Como consecuencia surge: 1) búsqueda de leyes o principios universales de los cuales se deducen las hipótesis de menor nivel; 2) fuerte encadenamiento entre explicación, predicción y control técnico.

Si un evento es explicado solo cuando su ocurrencia puede ser deducida de ciertas premisas, conocer las premisas antes de que el evento ocurra podrá habilitar la predicción de qué podría suceder. También podrá habilitar pasos que deben ser cumplidos para controlar el acontecimiento del evento.

Ciertamente, la posibilidad de control y manipulación es un elemento constitutivo de esta imagen de explicación científica (Chúa, 1986:608).

Por su parte, Mattessich y Galassi (2000) concluyen como las obras anteriores del primero nombrado, de 1957 y 1964, impulsan la contabilidad. La tendencia hacia la axiomatización o postulación permitió la construcción de una estructura — marco conceptual— que luego es la base del marco conceptual de la contabilidad en Estados Unidos.

Posteriormente, Galassi (2017) reafirma la importancia de los aportes de Mattessich. Respecto de las publicaciones del marco conceptual del FASB (1974, 1976a, 1976b, 1978, 1980, en Galassi 2017), explica que es la principal consecuencia práctica de todos los anteriores intentos de axiomatización. Aunque, el marco conceptual FASB ha sido criticado por carecer de un enfoque formalizado, por la exclusión de subáreas gerenciales, macro y contables y otras subáreas, limitando este compromiso a la contabilidad financiera, y por no expresar ningún conocimiento de los problemas implicados en las relaciones medio-fin. Donde no hay «teoría general», esencia del enfoque científico, el empleo de un riguroso método científico, pierde su poder.

Sin ninguna duda, encontrar las herramientas de lógica y epistemología que le otorguen una solución

al problema de la relación medios–fines ha sido el desvelo y búsqueda de Mattessich. El significado que él otorga al estatus de la contabilidad como ciencia aplicada es visto por Aquistapace (2017) como un largo camino de búsqueda incesante para el problema de la contabilidad y de todas las demás ciencias aplicadas. Ha propuesto modelos, ha indagado en los aspectos filosóficos, ontológicos y continúa con trabajos que se abren de la perspectiva estrictamente contable, tal vez para vislumbrar la solución.

Otro aporte sobre el problema epistemológico, que se considera importante, es la tesis doctoral de Wirth publicada en el año 2001; realiza explicaciones respecto de las características de las Teorías Contables, así también de la manera en la que influyen en la identificación como ciencia o tecnología. Su conclusión es considerarla una «tecnología social» (Wirth 2001:151).

Sin embargo, en los fundamentos que son muy completos, ella reconoce que se comparten aspectos que son parte de una disciplina de características de ciencia aplicada, como la categoriza Mattessich, y aspectos que son parte de una tecnología.

El minucioso análisis que realiza Scarano (2006) luego de preguntarse si la contabilidad es ciencia o es científica, aporta conocimientos importantes al tema. Su punto de partida es la visión empirista contemporánea para definir el estatus de una disciplina, la cual examina los enunciados que la forman y permite distinguir ciencia de tecnología. Explica que una disciplina puede ser fáctica, pero con ello solo no es suficiente para considerarla ciencia, porque para ser ciencia necesita precisar que sus enunciados sean leyes sistematizadas. Si se trata de enunciados hipotéticos sin un alto grado de contrastación, la disciplina será una tecnología. En el desarrollo del trabajo indaga en diferentes perspectivas en búsqueda de leyes, incluida la axiomatización de Mattessich y de otros. En la conclusión manifiesta que no ha encontrado leyes, sin embargo no le quita jerarquía a la contabilidad que es científica con el estatus de tecnología social.

Actualmente, Scarano y Suárez Kimura (2018) explican que la contabilidad se distingue en el campo científico por su aspecto normativo. Es la única disciplina científica con esta característica, empírica y secundariamente normativa. Los enunciados normativos contables contienen soluciones empíricas.

En resumen, nuestra posición es que en contabilidad se puede, y a nivel universitario se debe, investigar de manera científica y desde una perspectiva empírica, aunque no exclusivamente, puesto que también existen aspectos normativos en, al menos, algunos modelos contables —aquellos de uso preponderantemente público— (Scarano y Suárez Kimura, 2018:86).

Para resumir, teniendo en cuenta las teorías contables que se analizan en este documento y otras no detalladas (como las de García Casella, López de Sá, etc.), se tiene claro que la zona difusa en la epistemología contable está entre los fundamentos de su caracterización más moderna como tecnología social con método científico, y los fundamentos que le otorgan carácter epistemológico de ciencia aplicada.

Es precisamente el profesor García Casella, en Argentina, un acérrimo defensor del carácter científico de la contabilidad, a la cual la considera una ciencia social, cultural, factual y aplicada. Sus fundamentos los ha expresado en muchísimos documentos, algunos ya citados (1997, 2007; 2001 compartido con Rodríguez de Ramírez).

En efecto, un trabajo de investigación interdisciplinario llevado adelante en el Instituto de Investigaciones Contables de la Universidad Católica de Santa Fe, dirigido por Ibañez (2007), circunscrito el debate entre las opciones de ciencia aplicada o tecnología social, concluye que la contabilidad es una ciencia social aplicada, porque no se reduce a sus aspectos normativos, sino que considera también los aspectos doctrinarios. Asimismo, la existencia de la Teoría General Contable es condición necesaria para su científicidad, aunque no suficiente.

Se destaca en la investigación del grupo santafesino la claridad conceptual y la plena aceptación de la categorización de la contabilidad como ciencia por el prestigioso científico Mario Bunge (1980, en Ibañez, et. at., 2007) —en un trabajo presentado en las 1eras. Jornadas Internacionales en Administración— y los criterios de demarcación utilizados.

Se considera oportuno, en esta instancia de decisión respecto de la influencia que el estatus epistemológico pueda tener en el objetivo planteado inicialmente, considerar que hay otras miradas sobre la ciencia. En opinión de Zaá Méndez (2012), el discurso científico de la modernidad, supeditado a la tradición positivista orientado a la búsqueda de objetividad, que trata de comprobar o rechazar hipótesis sobre las cuales hay una fundamentación teórica, que se pretende contrastar contra los hechos de la realidad, sacrifica la ontología y las vivencias propias del ser humano, además configura un código lingüístico al que tiene acceso solo una élite. Juzga la existencia de limitaciones que condenan a ese discurso a dar paso a una nueva aspiración al saber filosófico, nuevas formas expresivas, nuevos sistemas de señales, deslumbrantes y sorprendentes. Esta nueva forma de construcción del conocimiento significa que el sujeto entra en el lienzo que él pinta, es decir, ya no más el dualismo sujeto-objeto.

Por último, no es un tema menor la reflexión que propone Scavone (2017) acerca de la representación en contabilidad, la cual es esencial y exige un compromiso a ser afrontado con metodologías acordes al avance del pensamiento científico para representar esa realidad en las organizaciones. Para lograrlo se debería comenzar a resolver con una reflexión epistemológica, ontológica, antropológica y ética.

## 8. Conclusiones

Se sostiene la consideración de que la contabilidad es una disciplina que tiene un cuerpo teórico y aplicaciones prácticas denominadas sistemas contables que utilizan modelos contables. Existe consenso en cuanto es una disciplina científica que está integrada por varias teorías. No existe consenso respecto de que sea una sola teoría general.

La contabilidad es predictiva, lo expresan muchas de sus definiciones, porque existen teorías que en sus aplicaciones prácticas otorgan carácter predictivo a las informaciones producidas por los sistemas contables. Y esas teorías han sido contrastadas y por ello es que se puede hablar de la ciencia contable, y otros hablan del período científico. Sin embargo, la contrastación que permite la validez de las teorías es diferente para las ciencias sociales respecto de las ciencias naturales.

El significado de predicción contable implica una interpretación de la realidad representada por la contabilidad. Pero esto es posible gracias a las teorías verificadas y comunicadas con una metodología específica que permite la interpretación del presente y pasado y la predicción del futuro.

No es lo mismo sistemas contables predictivos que modelos de información contable prospectiva. Ambos son productos logrados a partir de una metodología científica. Se comparte lo expresado por García Casella (1997) respecto de incluir información contable proyectada en los sistemas contables organizacionales, como también de la necesidad de contrastación de los modelos a ser utilizados para la generación de la información contable proyectada.

Es decir, un sistema contable predictivo como los que pueden ser elaborados bajo las consideraciones de un marco conceptual —por ejemplo, el de las Normas Internacionales de Información Financiera,

que de acuerdo con sus objetivos permite el diseño de un modelo con aptitudes de predicción a partir de procesos de interpretación y deducción de la información elaborada— es diferente de los modelos de información contable prospectiva o proyectada. Para el caso del actual marco conceptual 2018, induce a reflexionar que la predicción es más que una característica, es un requerimiento que merece ser atendido con mayores especificaciones.

El carácter predictivo es parte de una teoría y por lo tanto es previo a las posibilidades de proyección. Sin embargo, los modelos prospectivos permiten evidenciar esa capacidad.

Para una mejor comprensión del significado sobre cómo un modelo contable puede brindar información del futuro, es útil tener presente las expresiones de Mattessich en cuanto a la importancia de las hipótesis específicas para un determinado modelo. Las hipótesis específicas que se aplican para proyección no son las mismas.

De esto se trata la propuesta sobre modelos de estados contables prospectivos que en sucesivos trabajos ha manifestado el profesor Viegas, quien parte de considerar hipótesis específicas. También se han mencionado los modelos de predicción de insolvencia que permiten generar información prospectiva.

La tradición empírica en contabilidad otorga un mayor estatus epistemológico a aquellos modelos que han sido probados y comprobados en numerosos casos prácticos en organizaciones vivas; por ejemplo, los modelos de predicción de insolvencia. Circulan en revistas científicas algunos *paper* demostrativos de su aplicación en investigaciones empíricas, con un alto grado de confirmación.

En este sentido, cobra importancia la influencia del estatus epistemológico. Porque se considera que la pregunta no debiera ser si la contabilidad es ciencia, técnica o tecnología. La pregunta disparadora para próximas investigaciones podría ser ¿cómo facilitar la investigación contable empírica en las universidades, de manera científica, que manifieste el proceso medios–fines con una justificación epistemológica, ontológica y ética?

No se puede negar el proceso por el cual un marco conceptual puede ser elaborado siguiendo un método hipotético deductivo, pero las normas contables son soluciones que tienen consecuencias económicas y patrimoniales en un agente que realice decisiones en base a información contable elaborada con esas normas. Sería deseable que esas normas aplicadas en un tiempo y lugar, con influencia sobre las prácticas contables en las diferentes organizaciones, evalúen e incorporen las propuestas académicas.

## Referencias bibliográficas

- Aquistapace, M. (2013). Análisis de los Segmentos contables. Énfasis en el Segmento Social. Trabajo de admisión al Doctorado FCE, UBA.
- ——— (2017). Contabilidad ciencia aplicada: ¿qué significa para Mattessich? XXIII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires.
- Arreghini, H. (2012). Contabilidad: sus fundamentos conceptuales. *Contabilidad y Auditoría* 35(22).
- Biondi, M. (2013). Primer Informe de Avance 2011/2012. Proyecto de Investigación UBACyT 2011–2014. Teoría contable doctrinaria. Las escuelas del pensamiento contable y sus aportes a la Teoría Contable Normativa. Las corrientes de opinión contable. FCE, UBA.
- ——— (1999). Proyecto ECO 23, UBACyT, 1999. Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente. *Contabilidad y Auditoría* 5 (9).
- Bunge, M. (1985). *La investigación científica*. Barcelona: Diagrific SA.
- Cañibano Calvo, L. (1974). El concepto de contabilidad como un programa de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. 1. 3*. Recuperado el 07/08/2013. <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0964>
- ——— (1975). *Teoría Actual de la Contabilidad*. Madrid: Ediciones ICE.
- Cañibano Calvo, L y Gonzalo Angulo, J. (1997). Los Programas de Investigación en Contabilidad. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 1(01), 57–95.
- Cañibano Calvo, L. y Mora Enguindanos, A. (2006). *Las Normas Internacionales de Información Financiera: Análisis y Aplicación*. España: Civitas–Aranzadi SA.
- Chúa, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The accounting Review* LXI, 4. Octubre. Pg.601–632 Recuperado 28/05/2015. <http://216.158.78.6/utacc90/Radical%20Developments%20in%20Accounting%20Thought.pdf>
- Fowler Newton, E. (2018). Aspectos cuestionables del marco conceptual 2018 de las NIIF. Conferencia Jornadas Universitarias de Contabilidad. Recuperado el 15/10/2018
- Galassi, G. (2017). Prof. Richard Mattessich at 95. His Research Methodology. *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* 14(27), 131–152.
- García, S. O., Pérez, J. O., & Viegas, J. C. (2010). Combinaciones de Negocios: Valuación, Información Económico-Financiera Prospectiva, Auditoría de Compra. *Perspectivas: revista de ciencias económicas*, 2(2), 111-133.
- García Casella, C. (1997). Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad. Capítulo 5. Recuperado el 13/08/2015 <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/enfoque.html>
- ——— (2007). El enfoque científico de la contabilidad como aporte al desarrollo de la economía humana a nivel internacional. *Contabilidad y Auditoría* 26(13). Diciembre.
- García, M.G. (1972). Modernas Tendencias metodológicas en Contabilidad. *Revista Financiación y Contabilidad* 1(1), 23–44.
- García, S.O., Pérez, J.O. y Viegas, J.C. (2010). Combinaciones de Negocios: Valuación, Información Económico-Financiera Prospectiva, Auditoría de Compra. *Perspectivas: revista de ciencias económicas*, 2(2), 111-133.
- García Casella, C. y Rodríguez de Ramírez, M. del C. (2001). *Elementos para una teoría General de la Contabilidad*. Buenos Aires: La Ley.
- Gil, J. (2012). La contabilidad: su contenido proyectivo en el contexto de las predicciones. *Contaduría Universidad de Antioquía* (60), 95–117.
- Ibañez, E., Haquin, G. y De Marco, A. (2007). Caso de trabajo interdisciplinario en un Instituto de Investigación Contable: La Teoría General Contable como condición de científicidad de la Contabilidad. XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mar del Plata.
- Mallo Rodríguez, C. (1986). *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda.
- Marqués, G.; García, P. y Scarano, E. (1999). La contabilidad a priori y el estatus de la Contabilidad. Secretaría de Investigación y Doctorado Actas de las IV Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas 1998. Septiembre.
- Mattessich, R. (1973). Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables. Recuperado el 06/06/2015 <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0992>
- ——— (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía*. Buenos Aires: La Ley.
- ——— (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la Teoría Condicional. Normativa. Partida Doble 144 (104–119). Mayo. Disponible 6/09/2015 en <http://dialnet.unirioja.es/servlet/>

artículo?codigo=497139 también se encuentra en: <https://www.google.com.ar/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=teoria%20condicional%20normativa%20%2B%20mttessich>

- Mattessich, R. y Galassi, G. (2000): Historia de la hoja de cálculo. Octavo Congreso Mundial de Historia de la Contabilidad. Madrid.
- Enguánados, A.M. (1995). Utilidad de los modelos de predicción de la crisis empresarial. *Revista española de Financiación y Contabilidad*, 83, 281–300.
- Niño Galeano, C.L. y García Fronti, I. (2003). Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de contabilidad para el presente siglo. *Innovar* (13)21. <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v13n21/v13n21a10.pdf> disponible septiembre 2014.
- Pinto Perry, G. (2011). Hacia una metodología de la investigación contable. *Ciencias Económicas*, 9(01), 61–76.
- Popper, K. (1980). *La lógica de la investigación científica*. 5ta. edición. Madrid: Tecnos.
- Scarano, E.R. (2006). ¿La contabilidad es ciencia o es científica? *Actuación Contable Faces* 9(12), 65–74.
- Scarano, E.R. y Suárez kimura, E.B (2018). Las características de la investigación contable vinculadas con la elaboración de documentos de difusión en el área disciplinar. *Contabilidad y Auditoría* 47, 77.
- Scavone, G. (2017). Reflexiones acerca de un comportamiento ético profesional en un contexto de sus-

tenibilidad. En *Contabilidad Superior. Buenas prácticas de Gobierno* (135–167). Osmat Buyatti Librería Editorial.

- Tua Pereda, J. (1983). *Principios y Normas de Contabilidad*. Madrid: Ice.
- ——— (1988) Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, homenaje al Dr. D. Mario Pifarré Riera. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid. Incluido en el Libro de Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia 1995. Recuperado el 13/12/2012 file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrador/Mis%20documentos/Downloads/lectura\_inves\_contable\_1.pdf
- ——— (1995). Evolución y situación actual del pensamiento contable. <http://scienti.colciencias.gov.co:8084/pubindex/docs/articulos/1692-2913/27/104.pdf>. Recuperado el 10/12/2012
- ——— (2009). Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los Modelos Contables de Predicción. Especial referencia a las NIC'S. Ponencia presentada en el Simposio Análisis y propuestas creativas ante los retos del nuevo entorno empresarial. Universidad ICESI y Revista Estudios Gerenciales.
- Viegas, J.C. (2003). Contabilidad en crisis. ¿Técnica o ciencia? *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 15. Septiembre. [\[legal.legis.com.co/document.legis/contabilidad-en-crisis-tecnica-o-ciencia-?documento=rcontador&contexto=rcontador\\\_7680752a7d81404ce0430a010151404c&vista=STD-PC\]\(http://legal.legis.com.co/document.legis/contabilidad-en-crisis-tecnica-o-ciencia-?documento=rcontador&contexto=rcontador\_7680752a7d81404ce0430a010151404c&vista=STD-PC\)](http://</a></li>
</ul>
</div>
<div data-bbox=)

- ——— (2010). Indicadores de calidad y verificabilidad aplicables a los Modelos de la Información Contable Proyectada o Prospectiva (primera parte). FCE, UBA.
- ——— (2016). Marco teórico-conceptual de las planificaciones operativas y estratégicas: un modelo de informe contable prospectivo y de sustentabilidad. Tesis Doctoral inédita. UBA. Recuperado el 01/10/2018 <http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/library/cgi?a=q&r=1&hs=1&e=d-00000-00---off-0tesis--00-2---0-10-0---0---0direct-10----4-----0-11--10-es-50---20-home---00-3-1-00-00--4--0-0-01-10-OutfZz-8-00&fqf=TE&q=viegas>
- Wirth, M.C. (2001). *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*. Buenos Aires: La Ley.
- Zaá Méndez, J.R. (2012). Del discurso científico en la modernidad a una nueva narrativa en la construcción. Recuperado el 13/07/2014 de: [www.tcpdf.org](http://www.tcpdf.org) Disponible también al 10/09/2015 en: [http://nexos.unerg.edu.ve/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=25:del-discurso-cientifico-de-la-modernidad-a-una-nueva-narratividad-en-la-construccion-del-conocimiento&catid=13&Itemid=130](http://nexos.unerg.edu.ve/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=25:del-discurso-cientifico-de-la-modernidad-a-una-nueva-narratividad-en-la-construccion-del-conocimiento&catid=13&Itemid=130)

### Registro bibliográfico

Aquistapace, M.I. (2019). Naturaleza predictiva de la Contabilidad. Sistemas contables predictivos y modelos de información contable prospectiva como evidencia. *Revista Ciencias Económicas* 16 (02), 39–59.