

13. — La Reposición de los Activos Fijos hace Medio Siglo, <i>D. A. Litherland</i> .....	197
14. Cambios en los Objetivos y en las Técnicas de Auditoría, <i>R. Gene Brown</i> .....	207
15. Desarrollo inicial de la Auditoría en los Estados Unidos, <i>C. A. Moyer</i> .....	221
16. Algunos Adelantos Significativos de la Contabilidad Pública en los Estados Unidos, <i>James Don Edwards</i> .....	231
17. Aspectos Relevantes en el Desarrollo de la Contabilidad de Costos, <i>S. Paul Garner</i> .....	247
18. Medio Siglo de Progreso en la Contabilidad de Costos, <i>J. Hugh Jackson</i> .....	261
19. La Evolución del Capital Declarado, <i>Harry Buttimer</i> .....	279
20. El Desarrollo de las Prácticas Modernas de Información Financiera en las Empresas Industriales Norteamericanas, <i>David F. Hawkins</i> .....	291
21. Las Vacas Sagradas en la Contabilidad, <i>Herbert F. Taggart</i> .....	329
22. Variedad en el Concepto de Ingreso, <i>A. C. Littleton</i> .....	341
23. Las Utilidades Realizadas, el Negocio en Marcha y la Medición del Ingreso, <i>Reed K. Storey</i> .....	351
24. El Prestigio del Costo Histórico, <i>A. C. Littleton</i> .....	363
25. Comentario Sobre el "Prestigio del Costo Histórico", <i>George O. May</i> .....	371
26. Digresiones sobre los Avances de la Contabilidad en relación con los Cambios en los Niveles de Precios en los Estados Unidos, <i>Stephen A. Zeff</i> .....	375
27. Argumentos Contra UEPS como Fórmula de Valuación del Inventario, <i>Maurice Moonitz</i> .....	399
28. ¿Por Qué Necesitamos "Postulados" y "Principios"?, <i>Maurice Moonitz</i> .....	415
29. Los Principios de Contabilidad: el AAA y el AICPA, <i>Reed K. Storey</i> .....	425
30. La Revolución en la Contabilidad, <i>Donald A. Corbin</i> .....	445
31. Historia de la Contabilidad: Una Bibliografía Selecta, <i>R. H. Parker</i> .....	445

"He tratado de eliminar el estigma que tiene la Contabilidad, demostrando que en su origen es tan respetable y aun académica, que a pesar de su situación actual, de vez en vez ha atraído la atención de hombres de gran prestancia intelectual, y que por sí misma se justifica al haber satisfecho una necesidad social".

### 1. Defensa Histórica de la Contabilidad

*Henry Rand Hatfield*

Estoy seguro de que todos los que enseñamos Contabilidad en las universidades, sufrimos el desprecio de nuestros colegas, quienes consideran a la Contabilidad como una intrusa, como a Saulo entre los profetas; un paria cuya sola presencia desvirtúa en alguna forma la sanidad de los claustros académicos. Es cierto que nosotros mismos hablamos de la ciencia de las cuentas o del arte de la Contabilidad y aun de la filosofía de las cuentas; pero la contabilidad es, desgraciadamente, sólo una pseudociencia, no reconocida por J. McKeen Cattell; sus productos no se encuentran ni en el salón ni en la Academia Nacional; se la aborda por personas que no son ni realistas, ni idealistas, ni fenomenolistas. Los humanistas nos ven por debajo del hombre, como a seres que especulamos con las sórdidas figuras de las unidades monetarias, en lugar de recrearnos con infinidad y con la búsqueda del espíritu de las cosas; los científicos y los técnicos nos consideran en todo caso capacitados únicamente para registrar, más que para llevar al cabo actos trascendentes.

Sufrimos tal vez en silencio, más aún, como dice Carlyle, "consumiendo nuestra cólera como algunas chimeas consumen su propio humo", tal vez negando públicamente que sufrimos; pero en cualquier reunión que no sea de contadores, sino de profesores

universitarios dedicados a la enseñanza de la Contabilidad, tenemos que admitir entre nosotros que a veces esta actitud académica va más allá de nuestra epidermis.

El desprecio hacia la Contabilidad no se limita a los círculos universitarios, sino que es casi universal. Se evidencia con la ignorancia del tema, por la condescendencia hacia sus devotos y por su exclusión de la literatura refinada.

¡Y cuán profunda es esa ignorancia! Señalo al respecto dos ejemplos: El del orador universitario que dijo: "Si usted hace esto y esto, su Mayor (por supuesto, hablando en sentido figurado) le arrojará un saldo deudor". ¿Debería él haber hablado de una ecuación con cifras desiguales? ¿Y el de la distinguida escritora del *Atlántic* del mes de octubre, tesoro de cultura, supuestamente enjaulado en solemismos académicos, que dice: "En la mayor parte de las regiones de los Estados Unidos, el hecho de que un hombre o una mujer se encuentren divorciados... es algo que debe asentarse... como un cargo a su cuenta", ignorante ella de que un cargo (como por ejemplo, en la cuenta del banco) significa el reconocimiento de un valor adicional que yo considero que es diametralmente opuesto a lo que Mrs. Gerould deseaba expresar...

Pero el desprecio por la Contabilidad se muestra en forma aún más clara en una frase continuamente repetida, una frase que en mi concepto es la más exasperante de todas las frases — porque es la combinación de la ignorancia y de la condescendencia arrogante —. La frase citada, tomada de innumerables fuentes, es: "Eso es un simple asiento contable". Podría decirse en igual forma: "Eso es una simple ecuación algebraica", o "Eso es una sencilla aseveración de un hecho descubierto", o "Esa es la formulación de un simple axioma". Simple verdad, simple hecho, simple santidad, simple virtud. ¿Quiéren ustedes saber si pierdo los estribos cada vez que leo la frase? Por supuesto, uno puede cometer un error en la contabilización, de un hecho, en la misma forma que puede meter en griego o en alemán; pero eso merece un adjetivo más denigrante que el de "simple".

Y recuérdese como se ha introducido la Contabilidad en la literatura. La opinión pública, tanto en aspectos históricos como de ficción, la considera como el hombre a caballo; pero, sin embargo, en ocasiones surge una figura aún más prosaica. Hay obras maestras que se han agrupado alrededor de un intelectual, como Fausto; en torno de un carpintero, como Adam Bede; en torno a un fabricante, como en "Los Miserables"; en torno a un marinero, como Robinson Crusoe; alrededor de cortesanos, de ladrones y de mendigos, sin que sea posible limitar la lista. Inclusive, un caballo y un perro han sido los protagonistas de "Diamante Negro" y de "Una Rata y sus

*Amigos*". Pero nunca, hasta donde he podido llegar en mis incursiones intelectuales, he encontrado que un contador sea el protagonista de una novela, de una obra de teatro o de un poema. Al contador no se le ha concedido ni siquiera el honor de haberlo considerado como un villano notable.

Hace mucho tiempo, Sir Roger De Coverley suponía que "muy poca nobleza puede esperarse de quien está siempre haciendo pases a un libro de caja o balanceando sus cuentas". Las letras han mantenido siempre esta actitud y el contador alcanzó su apogeo en la figura gentil y patética de Tim Clerkenwell. Compáreselo por un momento con un héroe militar. Este aparece montado a caballo, dirigiendo con música de tambores y trompetas sus marciales columnas que cargan contra los enemigos; empuña una flamante espada y lleva sobre sus sienes el ramo de la victoria de laurel. El contador también está montado, pero en un taburete de cuatro patas; el también forma columnas, pero de cifras que van acompañadas del tintineo de la máquina Burroughs, el carga, pero sólo en el lado deudor del mayor; sus sienes están rodeadas pero por una sombra verde alrededor de sus ojos; él blande únicamente la humilde rival de la espada la pluma, sin duda alguna inocente del derramamiento de sangre de su país y encarnada solamente, de manera ocasional, con la tinta Carter's de color rojo.

Pero, no es bueno que el alma humana sufra de complejos de inferioridad. No continuemos soportando humildemente el flagelo de la injuria. Enfrentémonos a los que nos condenan, ya sean clásicos, filósofos o científicos.

"Ellos tienen que dejar de patear a mi perro

Aunque sea perro callejero" \*

Enarbolemos audazmente la cuestión de si la Contabilidad, en su afán suplicante de reconocimiento de una categoría profesional, tiene o no en sí misma alguna autoridad, o debe incorporársela a la adivinación (crystal-gazing), a la sociología, a la quiropráctica, a la pedagogía o a la quiromancia.

Existen tres elementos que, aunque por sí solos no proporcionan respetabilidad, señalan al menos la existencia de ésta desde el punto de vista presuncional en relación con un conocimiento. Estos son: primero, los sus antecedentes y linaje; segundo, sus seguidores o adeptos y, tercero, los servicios que proporcionan a la comunidad. Examinemos la Contabilidad bajo cada uno de estos aspectos.

\* *They gotta quit kicking my dog around. No matter if he is a hound.* (N. del R.)

Sin remontarnos a los tiempos más antiguos de la Contabilidad, se considera al monje franciscano Paciolo como el padre de la Contabilidad Moderna; su *Summa*, publicada en 1494, que fue el primer trabajo impreso\*\* sobre temas algebraicos, contenía también el primer texto sobre la Teneduría de Libros por Partida Doble\*\*\*, su útil y corto tratado titulado *De Computis et Scripturis*.

No puede decirse mucho acerca de Paciolo<sup>1</sup>, fuera de sus obras; pero sus credenciales académicas son intachables. Fue un matemático importante, si no es que insigne. Su primer nombramiento para impartir enseñanza a nivel universitario fue en Perugia. En menos de un año se le concedió la petición de un aumento de sueldo. La fundamentación, que se conserva en los registros oficiales, tiene un extraño sabor moderno. Dice: "porque él ha estado enseñando durante dos meses y ha demostrado que es una persona que posee las más altas dotes de conocimiento y porque parece que obviamente no puede subsistir con un estipendio escaso". En un período menor de seis meses se le promovió, en esta ocasión a un puesto más estable y al mismo tiempo mejor remunerado. Poco tiempo después abandonó la Universidad, probablemente para dedicarse al estudio de la filosofía y la teología. En 1487 regresó a Perugia y aunque hasta antes de esa fecha él había firmado "Hermano Lucas", en sus últimos escritos se describió a sí mismo como un humilde profesor de Sagrada Teología<sup>2</sup>. Tuvo muchos otros puestos en otras universidades, en varias ocasiones impartió cátedra en Nápoles, Pisa, Florencia y Bolonia. Terminó su carrera con los más altos honores, razón por la cual en 1514 el Papa León X lo nombró Profesor de Matemáticas en la Sapienza de Roma, un puesto en la "Universidad de mayor prestigio en toda la Cristiandad".

En 1496 Paciolo fue llamado a Milán por el Duque Ludovico el Moro, quien dirigía los destinos de dicha ciudad y cuya Corte era a la postre el centro de la sabiduría y del ingenio. Haber sido llamado a pertenecer a dicha Corte fue un honor muy señalado. Adams en China, Hollander en Puerto Rico, Bogart en Persia, Paciolo en Milán—todas estas indicaciones señalan reconocimientos merecidos de preeminencia profesional— sin lugar a dudas, deben recordarse después de 427 años.

En Milán, Paciolo se puso en contacto con muchas personas prominentes; el más importante de los cuales fue Leonardo Da Vinci, tal vez el personaje más prominente de su época. Entre ambos se desarrolló una

\*\* Al menos en lenguaje vulgar: italiano antiguo (N. del R.)

\*\*\* En esta, como en muchos otros casos en el curso de la selección de artículos que comprende la obra, cabría quizás decir más propiamente *Teneduría de Libros*, pero hemos optado por utilizar en general el término *Contabilidad* por estimarlo de un sentido más amplio y mayor jerarquía, de acuerdo con la intención de la propia obra (N. del R.)

<sup>1</sup> H. Stagn Müller, "Lucas Paciolo, eine biographische Skizze", in *Zeitschrift für Mathematik und Physik*, Bd. 34, Historisch-literarische Abtheilung, pp. 81-102, 121-129.

íntima amistad. El mismo Leonardo menciona que él se apresuró a adquirir una copia de la *Summa* de Paciolo cuando salió a la luz pública y colaboró con Paciolo en su último libro "*Divina Proportione*"\*, cuyo texto fue escrito por Paciolo y las ilustraciones hechas por Da Vinci. Un gran honor para un profesor universitario! ¿No se regocijaría el matemático más eminente de nuestra época si el mayor personaje de su tiempo, digamos Roosevelt o Henry Ford, se hubieran apresurado a adquirir uno de sus tratados (aún cuando contuviera la extraña atracción de algunos capítulos sobre Contabilidad)? ¿No se envanecería un personaje tan destacado como William James, si su Psicología de las Reacciones Somáticas de las Emociones hubiera podido ilustrarse por la mano maestra del creador de Mutt y Jeff?

No considero necesario bosquejar la naturaleza del Tratado de Paciolo, que es de todos conocido, aunque sea a través de la traducción algo parafrástica de Geijsbeek. Si alguno no ha leído este libro, les interesará, no sólo por ser un trozo de la literatura técnica, sino también por su amenidad de expresión, por la sencillez con que atiende a los detalles, por su exuberancia de piedad y por su notable sabor medieval.\*\*

Es raro el caso de que un primer libro sobre un tema haya dominado en su área, como ha sido el caso de *De Computis et Scripturis* de Paciolo. Está muy cerca de la verdad afirmar que durante 200 años los textos que surgieron en Inglaterra, Francia, Alemania, Italia y los Países Bajos, fueron "en el mejor de los casos, revisiones del Paciolo y en el peor, transcripciones serviles, sin tener siquiera la cortesía de mencionar al autor original". Pero más allá de que muchos pequeños aspectos de la técnica contable, fueron seguidos a lo menos durante cuatro siglos, sólo porque fueron señalados por Paciolo, subsistiendo como botones en las mangas de nuestros sacos, mucho tiempo después de que hubiera desaparecido su importancia. No necesito señalar esto; pero ¿puedo referirme a un aspecto peculiar más relacionado con uno de importancia general?

Ya sea que se debiera a sus conexiones eclesásticas o debido a la adaptación a las costumbres de la época, el libro de Paciolo abunda en tesoros de consejos religiosos y morales. Yo no sé como se refleja esto en los temas de enseñanza superior, tales como la sociología o la "Americanización,"—pero en los libros de texto elementales, como el álgebra o la química, actualmente no encontramos que se interrumpa el hilo del discurso por consideraciones de proverbios filosóficos o de

\* "*La Divina Proporción*," Traducción al español de Editorial Lozada, Buenos Aires (1946).

\*\* Ver traducción al español de Giorgio Berni y Ramón Cárdenas C., *Tratado de Cuentas y de la Escritura*, Univ. Autónoma de Nuevo León, Monterrey, México, 1962 (N. del R.)

exhortaciones morales. Sin embargo, en la Contabilidad esto ha continuado hasta nuestros días. Podría citar ejemplos de muchos textos de escuelas superiores utilizados actualmente; prácticamente, todos ellos fueron utilizados hasta hace diez años. Pero permitásemos tomar un simple caso extremo. El libro de Soule, que aún está de moda en todo el país, al pie de casi todas sus 749 páginas, tiene algún renglón muy semajante a los de Paciole. La aseveración de Paciole: "Quien nada hace, no yerra, y quien no yerra, no aprende" está aparejada a la de Soule: "Nuestra mayor gloria no se encuentra en caer, sino en levantarnos cada vez que caemos". "Se necesitan más facultades para ser un buen mercader que para ser un buen doctor en leyes",\* se equipara a "La experiencia no es una escuela gratuita, todos pagamos nuestra matrícula". Pero aún aquí el monje del siglo XV no puede elevar mucho el nivel del norteamericano práctico del siglo XX al afirmar: "La única flor inmarcesible en la tierra es la virtud; el único tesoro duradero, la verdad". La Contabilidad se extendió a todo el mundo a través de una serie de plagios e imitaciones del Paciole.\*\* El hábito de la imitación llegó a estar tan embullido en los aspectos contables, que ha subsistido durante siglos y aún las flaquezas del hermano Luca se reproducen en los tratados actuales.

A los que hacen alarde de los méritos superiores de otras disciplinas, permítasenos recordarles que esta primera presentación hecha por Paciole no fué burda ni incorrecta, sino que contiene el aspecto medular de la Contabilidad, tal y como la conocemos actualmente, independientemente del hecho de que fué escrita en la época en que la Química se desprendía de las nebulosidades de la Alquimia, la Biología era una fantástica colección de errores y que la Medicina tenía más en común con el curanderismo que el que tiene actualmente. Sería conveniente ver cómo esta disciplina —no me aventuro a llamarla ciencia— se compara en antigüedad con las más arrogantes ciencias naturales. En ningún caso retrocedo hasta los débiles inicios y alumbramientos del aprendizaje, sino que comparo la posición de la contabilidad, tal y como fue formulada en forma impresa por un profesor universitario, con la formulación de las ciencias naturales —no por algún oscuro buscador en la remota antigüedad— sino por el primer Vicepresidente de la Universidad de Harvard. Estoy seguro de que una comparación hecha en esta forma es más que generosa para las ciencias naturales, independientemente de su actitud mezquina hacia las ciencias sociales, respecto a las cuales en general no admitten parentesco.

Charles Morton, quien al igual que Paciole fue un clérigo y maestro distinguido, vino de Inglaterra a Harvard casi 200 años después de que

Paciole formuló su teoría de la Contabilidad. Aunque no era profesor, a lo menos fué Vicepresidente, y en aspectos científicos su obra se utilizó como texto en la enseñanza superior.<sup>2</sup>

El explicaba el problema de la migración de los pájaros diciendo que cada otoño volaban a la Luna, a unas 200,000 millas de distancia, un viaje que duraba dos meses. En su libro de texto, los temblores se explican en la siguiente forma: "Surgen de la obstrucción de los vientos bajos, que se fermentan, se queman y causan temblores y golpes". O vertiéndolos en forma poética:

"En las cavernas subterráneas los vientos juegan  
mientras la Madre Tierra sufre cólicos".\*\*

¡Cuán marcado es el contraste de lo que enseña un geólogo en la Universidad de California! Se dice que cuando este apareció en juicio en calidad de testigo técnico, el abogado de la otra parte intentó tontamente ridiculizar su pretendido conocimiento diciendo: "¿Y usted pretende saber lo que está sucediendo en los intestinos de la tierra?". A esto, el geólogo replicó: "Yo no sé que la tierra tenga intestinos".

Hace sólo doscientos años —en la Universidad Norteamericana más avanzada—, la ciencia era un vano y ridículo alarde de ignorancia. Hace más de cuatrocientos años, en el primer libro publicado sobre la materia, la Contabilidad se bosquejaba en una forma que aún prevalece en todo el mundo. ¿No puede por tanto la Contabilidad reclamar un linaje antiguo y honorable? ¿Es realmente una advenediza en comparación con la Geología, la Química, el arreglo de parques y paisajes, la Psicología Social, el Inglés Mercantil, la olericultura, la otorrinolaringología y otros aspectos muy apreciados del curriculum universitario actual? Fundada como San Francisco, por un seguidor del Santo Francisco de Asís, la contabilidad es acogida en las matemáticas, junto con el Algebra, en calidad de hermana gemela, bajo el eje de una gran universidad —seguramente que este es un origen lo suficientemente académico para concederle respetabilidad a nuestro "perro callejero". Tal vez deberíamos adoptar el lenguaje adecuado a la jauría y hablar de la Contabilidad como que fue concebida hace cuatrocientos años por un monje y actualmente maldecida por miles de estudiantes universitarios y aún, a pesar de ciertos problemas que pueden hacer surgir los frívolos y superficiales sobre una paternidad célobe y el enigma biológico extremadamente confuso de tal maternidad múltiple, la Contabilidad es, sin duda alguna, altamente respetable.

\* Citas de Paciole en su *Summa Op. cit.* Caps. IV y XVIII, respectivamente (N. del R.)

\*\* Paciole, sin embargo, según se indica en otra parte de la obra, no se atribuye en ningún momento la paternidad de la partida doble. Y nos serviremos para ello del *Sistema de Venecia, el cual claramente, entre los otros, es muy recomendable*, y mediante este, cualquier otro se podrá seguir. Op. cit. Cap. I (N. del R.)

<sup>2</sup> La autoridad de las siguientes aseveraciones se basa en el *Merwether, Our Continental Curriculum*, pp. 183 y siguientes

\*\* "In subterranean caverns winds of folk When mother earth is troubled with the colic (N. del R.)"

Pero muchas estirpes fundadas por grandes hombres han degenerado y sus descendientes a la postre han resultado ser de un barro muy corriente. ¿El último seguidor de la Contabilidad ha sido escogido entre una cantidad razonable de personas respetables?

El segundo libro sobre la Contabilidad fue también escrito por una persona muy distinguida: Grammateus o Schreiber. Este, como Paciolo, combinó el Álgebra y la Contabilidad, y su libro, fechado en 1518, fue el primero publicado en Alemania que trataba ambos temas. En el concepto autorizado de Cantor, el autor se encuentra colocado como matemático, sin lugar a dudas, entre los de primera magnitud en su época.\*

Casi inmediatamente después de Grammateus, vino Jerome Cardán, el pintorezco, pícaro y brillante académico, astrólogo, médico, científico, profesor de Medicina, primero en Pavia y después en Bolonia. También escribió un libro en el que combinaba el Álgebra y la Contabilidad. Richard Garnett dice que este libro es el punto de partida de una era en la historia de las Matemáticas, y que es el primero en el cual se explica totalmente el principio de las ecuaciones cúbicas. Everett dice también que dicha obra es de las más valiosas contribuciones a la literatura algebraica. Como médico él era tan prominente que fue llamado a Escocia, lo cual no resultaba un viaje placentero en aquellos días, para atender a un arzobispo; era tan famoso como astrólogo que visitó la corte de Eduardo VI para fijar el natalicio del Rey. Pero su título de más distinción en su actitud general científica, mucho más avanzada que la época en que vivió. Dice Garnett: "Tanto intelectual como moralmente, Cardán es uno de los personajes más interesantes relacionados con el renacer científico en Europa. Poseía un verdadero espíritu científico en toda la extensión de la palabra. Como matemático logró adelantos muy importantes y para completar la lista de sus logros debemos mencionar que no fue un poeta despreciable". Y para añadir algunos aspectos pintorescos a su carrera, cabe citar que anduvo metido frecuentemente en dificultades: era adicto al juego, estuvo preso por deudas; fue desterrado de Milán; posteriormente, fue depuesto de su cátedra; estuvo preso nuevamente y fue liberado, pero se le prohibió que en lo sucesivo se dedicara a la enseñanza y pasó los últimos años de su vida en Roma, en calidad de prisionero del Papa.

De los seis primeros escritores sobre Contabilidad, tres al menos resultan ser personas muy prominentes —en campos que no son proliamente contables, tal y como son considerados por personas que no están muy interesadas en la Contabilidad—. Seguramente la época inicial —si es que no el origen desconocido de la Contabilidad— es suficientemente respetable, en tal forma que los contadores actuales no tenemos por qué avergonzarnos.

\* A Paciolo se le concede también una autoridad semejante entre los matemáticos de la época (N. del R.)

Ampliando el campo de la investigación, encontramos que Brown enlistó solamente 150 nombres de escritores de temas contables antes de 1800. Pero aún la lista reducida de los individuos afamados en otras áreas ajenas a la Contabilidad es demasiado larga para repetirla en detalle. No se trata de especialistas en aspectos muy limitados. Se encuentran autoridades en Álgebra (tal y como era de esperarse); en navegación; en óptica; un encargado de fijar el intercambio extranjero; el autor del código francés de 1763 (quien no solamente dio su nombre a este código, el llamado Código Savary, sino que fue también distinguido por haber tenido 17 niños que llevaban su nombre); astrónomos; un gramático francés; una autoridad en pólvora, y el historiador de la Iglesia bautista. Para encontrar estos nombres en la Enciclopedia Británica, uno no tiene que buscarlos bajo los apartados de contabilidad o teneduría de libros —éstos apartados son muy reducidos e insatisfactorios y ambos contienen desorientaciones en relación con aspectos históricos— sino bajo los siguientes títulos: Álgebra, Cámara Obscura, Sordera y Mudez, Figura Humana, Técnica de la Fortificación y del Sitio, Gravitación, Cálculo Infinitesimal, Seguros, Logaritmos, Tablas Matemáticas, Napier y Navegación.

Tal vez logre yo la absolución si menciono tres de los nombres de estos últimos: Nos encontramos desde luego a Simón Stevin. Cantor se refiere a él como un matemático holandés, pero afirma que su derecho a la fama es múltiple. Inventó un carruaje sin caballo que funcionó; fue el primero que resolvió algunos problemas relativos a los poliedros; probó la Ley del Equilibrio en un plano inclinado; descubrió la paradoja hidrostática; explicó las mareas como efecto de la acción lunar; diseñó nuevas formas de fortificaciones, fue muchas veces funcionario público, soldado y estadista, y el primero que introdujo los números decimales. En 1602 consideró que valdría la pena escribir un tratado sobre la Contabilidad para dedicárselo a su pupilo real, el Príncipe de Orange.

Encontramos también a Charles Hutton, un niño carbonero que llegó a ser Maestro de Matemáticas a los 18 años y posteriormente profesor de la Academia Real de Woolwich, miembro y Secretario de Asuntos Extranjeros de la Royal Society (otros tres de la lista resumida fueron también miembros de esta distinguida agrupación), tal vez más famoso por sus cálculos sobre la densidad de la tierra, un logro que se le reconoce a Laplace y, de acuerdo con varios críticos competentes, mostró métodos ingeniosos, importantes y difíciles de mejorar; autor también de una obra sobre secciones cónicas, la cual, de acuerdo con Montucla, es un modelo de precisión y claridad; ganador de la Medalla Copley por su estudio sobre la pólvora, y doctor en Derecho en Edimburgo. Este personaje, que podía pesar la Tierra como si estuviera en una balanza, condescendió en escribir un libro de texto sobre Contabilidad, un tema que muchos considerarían

que atraería la atención únicamente de profesores de escritura y de propietarios de colegios comerciales.

Nos encontramos también con Robert Hamilton, quien después de algunos años de experiencia como banquero, se interesó por la pedagogía y fue profesor en Aberdeen; primero de Filosofía Natural y posteriormente de Matemáticas; sin embargo, adquirió más fama como economista, porque fue él quien puso en evidencia las falacias económicas de la política de Pitt sobre el Fondo de Amortización (Sinking fund), este personaje, banquero, comerciante, matemático, capaz de refutar al maestro de la Diplomacia Inglesa, consideró que no era algo contrario a su dignidad escribir sobre Contabilidad.

He limitado esta investigación a escritores anteriores a 1800. Mencionaré solamente dos personas posteriores: Augustus de Morgan cuyo renombre no necesita presentación, que mostró tal interés en la Contabilidad que uno de los mejores libros introductorios que hayan sido escritos sobre este tema reconoce estar basado en las sugerencias de De Morgan. Y por último Arthur Cayley, quien hace treinta años hizo a un lado sus obligaciones como profesor de Matemáticas de Cambridge, para escribir una obra estupenda titulada *Los Principios de la Contabilidad por Partida Doble*.

He citado hombres ilustres que han escrito sobre cuestiones contables, más que escritores ilustres de aspectos contables. He procedido en esta forma para asentar el argumento de que la Contabilidad es un tema que merece la atención de personas notables —no para que se la relegue a los colegios comerciales—.

Pero no todos los que han intentado escribir sobre este tema han tenido éxito. Pueden, como Grammateus ser prominentes como Matemáticos y como escritores de Contabilidad "no merecer otra alabanza que haber sido el primer alemán que se aventuró a escribir sobre este tema tan difícil", habiendo producido un libro, del cual Row Fogo dice "es tan confuso, que es muy poco probable que el mismo autor supiera lo que estaba intentando enseñar". Puede, como Cardán, tener originalidad y genio en la ciencia, y como escritor de Contabilidad ser menos que vanal. Puede, como Colliens, disfrutar de un puesto honroso en la Royal Society y aún así producir una obra de Contabilidad que no reciba ninguna mención particular por parte de los historiadores de este tema. Puede como Hamilton, merecer el encomio de McCullough, porque tuvo éxito en la tarea imposible de abrir la mente del público británico sobre una cuestión económica y aún así encontrarse con que la *Enciclopedia Británica* afirma que su obra de Contabilidad actualmente está olvidada. Una persona distinguida puede escribir sobre Contabilidad, pero su obra en ese aspecto no tiene por qué ser meritoria. ¿Sería justo decir que se requiere un genio especial para tener éxito en esta materia?

La tercera prueba posible de la respetabilidad de un conocimiento es que este realice algún servicio importante al mundo en que vivimos. ¿Puede decirse esto de la Contabilidad? Tal vez esta pregunta pueda contestarse más satisfactoriamente, señalando que la Contabilidad no apareció como un fenómeno azaroso, sino específicamente como respuesta a una necesidad general y mundial. Esto es válido no sólo en la época de Paciolo, sino, tal y como intenté demostrarlo, del resurgimiento casi a nivel actual, que es aun más importante.

No carece de importancia el hecho de que la Contabilidad surgiera al finalizar el siglo XV, ni que su cuna fuera una de las repúblicas italianas. Todos conocemos el maravilloso despertar de esa época y básicamente la expansión inesperada que tuvo el comercio. Steveking, uno de los pocos historiadores que ha hecho énfasis sobre este aspecto, afirma que la Contabilidad surgió como un resultado directo de la creación en gran escala de las sociedades mercantiles, que era un corolario de la expansión mercantil.

Pero la contabilidad dormitó durante varias centurias y no fue sino hasta hace cerca de cien años después de que apareció el libro de Paciolo, que tuvo un maravilloso despertar. Comenzaron a aparecer obras de gran calidad en una abundancia insospechada y de nuevo las universidades se encargaron en forma seria de enseñar un tema que era objeto de discusiones académicas.

¿Cuál era el origen de la importancia de un tema que había sido enseñado antes del año 1,500? La respuesta es tan obvia, que ofende la explicación. La terminación del Siglo XIX, más aún que la del Siglo XV, se caracterizó por una fuerte expansión mercantil. Durante este período se organizaron algunas compañías (normalmente denominadas "trusts"),\* un fenómeno que fue común a los Estados Unidos de América, Inglaterra y Alemania. Posteriormente surgió la empresa de capitales estratégicos y fue justamente entonces —no como coincidencia casual, sino como respuesta necesaria, cuando los contadores adquirieron importancia. Garcke y Fells encabezan la lista de los estudios sobre Contabilidad de Costos. Pixley y posteriormente Dicksee, producen obras voluminosas con relación a problemas contables empresariales; Inglaterra autorizó el "Institute of Chartered Accountants"; Nueva York sentó el precedente, seguido por todos los demás estados de la Unión Americana, de conceder el título de "Contador Público Certificado";\*\* se inventó la máquina sumadora, se situaron logaritmos al lado del Mayor, salieron muchos libros a la luz pública, se celebraron convenciones: la Contabilidad estaba de moda...

\* Especies de fideicomiso (N. del R.)

\*\* Certified Public Accountant (C. P. A.) en inglés (N. del R.)

La nueva importancia de la Contabilidad se debió en parte al desmembramiento de la sociedad y a la necesidad de control que caracterizaba la forma corporativa de la organización mercantil. Si la sustitución del comerciante individual por la pequeña sociedad mercantil hizo que surgieran cambios en los métodos contables, se necesitaron mejoras más importantes aun para que la pequeña sociedad mercantil cediera el paso a la sociedad anónima, en la que por los accionistas pueden contarse por decenas de miles.

Pero aun más importante ha sido la gran inversión de capitales fijos que es característica de la producción moderna, y que se hizo posible a través de la organización de las sociedades anónimas. El uso de capital fijo en gran escala, aumenta en forma inapreciable la dificultad de determinar las utilidades obtenidas durante un año específico. Paciollo no realizó ningún esfuerzo serio en este aspecto. En su época, los negocios eran una aglutinación de empresas inconexas. Por ahí había un barco, más allá una caravana; se realizaba un negocio en compañía de Juan, Antonio en relación con lana francesa, y se emprendía una aventura en "ginger michini".\* Cuando estos negocios concluían, aunque fuera en una forma un tanto primitiva—pero satisfactoria y justa—se calculaba la utilidad obtenida en la transacción realizada. Pero no se llevó a cabo ningún intento para tratar las transacciones aun no concluidas.

Sin embargo, en la actualidad las empresas mercantiles operan de continuo. La maquinaria funciona durante muchos años; el edificio de la fábrica permanece durante una generación, el ferrocarril se construye para que dure de por siempre. El proceso industrial se basa en un flujo interminable de materias primas, artículos en proceso y artículos terminados. Los gastos se incurrir en forma comunitaria y no sólo como los gastos de una caravana, en relación con un lote de artículos. Pero el ser humano tiene extrañamente un concepto agrícola tradicional, aun cuando la sociedad se haya hecho industrial. Hubo una época en la que el ciclo recurrente del año tenía gran importancia para él, porque la época de la siembra y de la cosecha se realizan de acuerdo con el trayecto de la tierra en relación con el sol. Y el hombre aun considera que debe calcular sus resultados en términos del período accidental implícito en dicho lapso. Nosotros deseamos saber qué tanta importancia tiene en un año. Deseamos saber esto, porque los derechos de los accionistas comunes y preferentes pueden modificarse, dependiendo de si la utilidad se va a adquirir al mes de diciembre o al mes de enero. Debemos saberlo, además, para satisfacer las demandas del inspector de impuestos. En esa forma, a los contadores se les pide que lleven a cabo la desesperante tarea de

considerar la continuidad económica, seccionarla en períodos arbitrarios y carentes de sentido, llamados años, y aparear o asignar a cada año una porción adecuada del costo del edificio, construido para durar cincuenta años; de una maquinaria que va a usarse durante 25 años; de un horno que se utilizará durante diez años y de la existencia del carbón que se adquirió en diciembre y que se consumirá antes de que llegue la primavera.

El progreso en el área científica aparece muy lento. Sin embargo puede hablarse de dos contribuciones de los contadores actuales, una de importancia teórica y otra de importancia práctica. La primera, hecha en los Estados Unidos, consiste en muchos pequeños instrumentos para ahorrar trabajo en el manejo de grandes volúmenes de cifras. Formas incómodas e inútiles, que sobreviven como tradición inglesa y continental de los siglos anteriores, han sido eliminadas en los Estados Unidos y se han introducido nuevas formas con las cuales pueden obtenerse mejores resultados con menos esfuerzo. La otra contribución ha sido la de calcular el costo exacto de producir objetos o partes de objetos o de llevar a cabo procesos bajo producción continua. Actualmente, los productores deben saber no sólo lo que cuesta fabricar una máquina, sino el costo de cada rueda, piñón o tornillo de la máquina; cuál es el costo, no sólo de una yarda de tela, sino de limpiar, de hilar, de tejer, de secar, de terminar y de vender esa yarda de tela. Esta ha sido la contribución científica de los años recientes.

Se ha realizado algún progreso. ¿Qué mejor prueba de ello que aun los jurisperitos y los juzgados han llegado a apreciar que hay algo que se denomina "principios contables"? La Suprema Corte de los Estados Unidos no puede volver a declarar que "...es muy raro que el público considere la depreciación del edificio en donde se realizan los negocios" <sup>3</sup> Creo que nunca volverá la Suprema Corte del Estado de California a repetir la aseveración en relación con la depreciación. <sup>4</sup> "La teoría dice... que debe separarse una partida para que los accionistas dispongan de ella cuando acontezca el funesto acontecimiento del cierre de la compañía, o para que sirva para mitigar su pena, pero tal cosa está mal. No puede tolerarse la teoría desde el momento en que dicho fondo va a retirarse para alegrar el corazón de los accionistas".

He tratado de eliminar el estigma que se le atribuye a la Contabilidad, demostrando que su origen no sólo es respetable, sino aun académico; que independientemente de su condición actual, de tiempo en tiempo ha atraído la atención de personas de gran valía intelectual; que se justifica a sí misma en cuanto que ha surgido para satisfacer una necesidad social.

<sup>3</sup> *Eyster v. Centennial Board of Finance*, 94 U. S. 503.  
<sup>4</sup> *San Diego Water Co. v. San Diego*, 118 Cal. 556.

Sus funciones son localizar la responsabilidad, evitar el fraude, guiar a la industria, determinar capitales, resolver el nudo gordiano de los negocios: "¿Qué son mis utilidades?"; facilitar al gobierno sus operaciones fiscales; guiar al administrador mercantil en su intento de asegurar eficiencia. ¿No valen la pena estos esfuerzos como para atraer la atención de cualquier persona? Por ello, finalizo este estudio con las citas de hombres que merecen un gran respeto: Scott, el genio universal, se refirió a la contable era *respetable*; Goethe, el genio universal, se refirió a la contabilidad como *una de las más bellas invenciones de la mente humana*, y Cayley, científico sin tacha, que en forma más categórica declaró: *La Contabilidad es una de las dos ciencias perfectas*. \* A ellos les delego la defensa de mi "perro callejero".

## 2. La Mecánica de la Contabilidad Mesopotámica

Orville R. Keister

En el Valle de Mesopotamia, entre los ríos Tigris y Eufrates, florecieron las civilizaciones Asiria, Caldeo-Babilónica y Sumeria, durante el período que va de los 4500 hasta aproximadamente el año 500 A.C. En el mapa actual, el Valle de Mesopotamia se encuentra básicamente dentro de las fronteras de Irak, con áreas periféricas pequeñas en Siria e Irán.

El Valle del Tigris y el Eufrates, era un área fértil, debido a las inundaciones periódicas y, al igual que Egipto, que se enriquecía con el Nilo, los agricultores de esta región levantaban año con año buenas cosechas —en algunas ocasiones dos o tres por año—. En las ciudades había muchos negocios como ladrilleras, barberías, hilanderías, carpinterías y bancos.

Tanto los productos de los agricultores como los de los mercaderes se comerciaban en los imperios, en un sentido y en otro, y se hacían muchas transacciones mercantiles con pueblos muy distantes. De hecho, el lenguaje usado por los babilonios llegó a ser el lenguaje del mundo político y comercial y Babilonia se convirtió en el centro comercial del Oriente. Además de la actividad comercial, las órdenes religiosas enviaban representantes a ciudades remotas a tramitar negocios eclesiásticos y eran los recolectores de los impuestos, servicios y sacrificios...

\* La partida doble —escrito también Sombart— ha nacido del mismo espíritu del cual nacieron los sistemas de Galileo y de Newton y las doctrinas de la Física y de la química modernas (N. del R)