



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION

Instituto de Economía, Administración  
y Contabilidad de Haciendas Privadas

Cuaderno No. 15

El Contador y los Modernos  
Desarrollos Económico-Haciendales

Conf. FLAVIO G. PICCIOLI

MONTEVIDEO  
URUGUAY  
1960

*Este estudio del CR. FLAVIO PICCIOLI, Jefe de Sección del Instituto, examina con toda precisión la posición del Contador en la vida de la hacienda privada y la evolución que ha experimentado su rol en las mismas. Es siempre oportuno hacer estas puntualizaciones. La función contable clásica, que se reducía a la tarea del tenedor de libros, se vió periclitada cuando el profesional debió asomarse a la vida económica del país. En su escritorio inclinado, con sus grandes infolios, sus prolijos trabajos caligráficos, se vió de repente superado por problemas que no hallaban solución en sus asientos de "Diario".*

*Los que se resisten a admitir el fundamento científico de la Contabilidad, viven aún ligados a los conceptos del siglo pasado.*

*Lo mismo ocurre con los economistas sociales que se asoman a la economía de la hacienda. Carecen, como decía el profesor LIMPBERG, del instrumento intelectual necesario. Debieron equiparse con conocimientos profundos de la técnica y de los fenómenos internos de la explotación, con una sólida cultura contable.*

*Vivimos en un mundo que crece rápidamente. En ese crecimiento nuestra profesión tiene un papel muy destacado, porque está vinculado a la riqueza pública, a las relaciones no solamente interempresariales sino a las de las empresas y el Fisco, y aún a las relaciones económicas internacionales.*

*El Contador tiene, en el medio social del país, un lugar de relieve y puede ejercer una función normativa muy provechosa y eficiente. Su opinión debe merecer atención y respeto, tanto al empresario privado —un engranaje de la economía del país— como al propio Estado, elemento rector en la vida nacional. Y su posición es clara y concreta, sin posibles interferencias con otras profesiones. Acaso la intervención nuestra por ser de reclamo más reciente no haya alcanzado aún la difusión que tienen otras tradicionalmente afectadas a cometidos precisos y funciones propias.*

*Es que la evolución de los elementos materiales ha ido fijando nuevas exigencias para el mejoramiento de las condiciones sociales, es que la historia ha ido reclamando para la vida humana conquistas más compatibles con el desarrollo de la civilización. Cuando el economista resolvía el conflicto de la producción y el consumo con fórmulas algebraicas, olvidaba que era menester ubicar hombres, en ese pentagrama de notaciones. El hombre con sus necesidades y sus deseos, con su cuerpo y su espíritu —y con su alma— y las necesidades y los deseos de un grupo social, artificialmente encasillado en clases.*

*El Contador tiene un puesto preferente en la vida social. La profesión, parafraseando la opinión de un profesor británico, está manejando una de las más importantes técnicas económicas, porque interviene en el trabajo del sistema económico, en todos los procesos de su desarrollo.*

*Deseamos resaltar que este estudio del CR. PICCIOLI, representa una contribución valiosa en la investigación del problema que sintetiza el título de este Cuaderno. Destaca muy bien el contenido de la Economía de la Hacienda a través de los autores más consagrados y de las escuelas que más han contribuido a la evolución de esta disciplina. Es muy reconfortante el contemplar cómo aún en medios europeos que parecían indiferentes a esta evolución de la intervención del Contador, se va notando una franca y firme evolución hacia este nuevo campo y hay un grupo de jóvenes técnicos españoles que están desarrollando en este aspecto una labor encomiable por todos conceptos.*

*El aporte del Uruguay aspira a constituir una sincera colaboración a ese esfuerzo para situar en términos precisos la función del Contador en la hacienda privada.*

**JUAN RODRIGUEZ LOPEZ**  
*Director del Instituto.*

## EL CONTADOR Y LOS MODERNOS DESARROLLOS ECONOMICO - HACIENDALES

“Con referencia al lejano futuro, audaz sería el hombre que afirmara que la sociedad de esa época tendrá contadores entre sus integrantes. Los Contadores son el producto de las actuales condiciones económicas, cuyas consecuencias no pueden producirse”.

“...Sin ningún adelanto moral, posiblemente tendremos cambios económicos que harán innecesarios a los Contadores”. Así se expresaba en una conferencia un asociado de la época según lo afirma “*The Accountant*” de junio de 1890. (1)

Relativamente cuan poco tiempo ha transcurrido desde que se hicieran tales afirmaciones y sin embargo cómo ha cambiado, para nuestra profesión, su ubicación en la sociedad contemporánea. Desde los días de 1875 en que el juez QUAIN al referirse a la ley de Quiebras de 1869, expresaba: “todos los asuntos relacionados con quiebras se han puesto en manos de un montón de hombres ignorantes llamados contadores, lo cual ha sido uno de los mayores abusos cometidos dentro de la ley”. (2)

Hoy en día el Contador desempeña una función de tal importancia que resulta imposible imaginarse el funcionamiento de la economía moderna sin su concurso. Asimismo el concepto público de su profesión se ha elevado colocándose al lado de cualquiera de las demás profesiones que podríamos llamar clásicas, habiéndose conquistado la confianza de la industria y del comercio como consejero y auxiliar invaluable.

Entendemos que, debido fundamentalmente a dos causas principales, se ha operado este cambio en la función del Contador, que lo ha llevado desde su posición del siglo pasado, concretada en títulos tales como “maestro de escritura y profesor de matemáticas” dispuesto a “rectificar cuentas o libros desordenados”, a su posición actual.

Estas causas las podemos concretar así: a) Las modificaciones operadas en el mundo económico, y particularmente en la realidad haciendal, que demostraron la insuficiencia de los conocimientos poseídos hasta en-

---

(1-2) G. F. SAUNDERS. — *El Contador en el ejercicio de su profesión.*

tonces, impulsando más y más la búsqueda de soluciones a problemas cada día más complejos creados a las haciendas por su dimensión económica siempre creciente, por la competencia agudizada, por la también creciente dinámica económica, por el progreso técnico, etc.

b) La evolución en los estudios de la contabilidad y más modernamente aún de la economía de la hacienda yéndose al estudio científico del fenómeno hacendal y a la investigación metódica de sus relaciones y regularidades.

a) *La modificación de la realidad hacendal*

El crecimiento de sus negocios y el aumento de las operaciones a crédito, obligaron al comerciante de la Edad Media a anotar algunos datos relacionados con su empresa. Aunque hacía tiempo que había desaparecido la economía doméstica cerrada, sustituida por la de trueque y la dineraria, y de esta manera se había dado el paso decisivo para la división del trabajo, poco se había cambiado hasta entonces en la forma de conducir las empresas. El pequeño círculo de ventas, el contacto personal con los clientes, la forma de pago al contado, el mantenimiento estrecho de costumbres comerciales y la formación de los precios libremente en el mercado, daban a la empresa un determinado grado de seguridad y no hacían absolutamente indispensables, desde el punto de vista de la empresa, el disponer de cifras exactas. Por otra parte el tipo de empresa de artesanos de la época, hacía fácil el control de su producción sin necesidad de contabilidad.

Cuando más tarde toma incremento el comercio en ferias y se despersonaliza la relación entre el empresario y el cliente, al crecer simultáneamente la cifra de los negocios, se va haciendo necesaria una "protección de la memoria" por medio de anotaciones numéricas. Comienza así el desarrollo de la teneduría de libros, siendo los primeros en utilizarla los comerciantes italianos de los siglos XII y XIII. De allí se repartieron luego sus técnicas por toda Europa que se fueron perfeccionando en sus procedimientos a través de los siglos siguientes.

Sin embargo, a la gran empresa no podía bastarle aquella "protección de la memoria", ni siquiera tampoco un cálculo de resultados a largo plazo, se necesitaban elementos para establecer los precios, para dirigir la empresa, para la política de la empresa.

Lo que se necesitaba era un cálculo exacto de costos que permitiera luchar contra la competencia a base de los precios más bajos posibles. La teneduría de libros hasta entonces se había ocupado solamente de las relaciones de la empresa con terceros, no se había dirigido hasta entonces hacia el interior de la empresa, hacia el proceso de producción. A los efectos del cálculo de precios se realizaba un cálculo previo que era fundamentalmente

una estimación de costos. Materia prima más mano de obra más 100 % por concepto de gastos generales era la fórmula habitual. Recién al fin del ejercicio era posible saber si los precios calculados cubrían los costos. La cuenta de pérdidas y ganancias proporcionaba, aunque en forma incompleta y resumida, un cierto control sobre el porcentaje de gastos generales calculados, aunque no siempre se extraían de ella consecuencias que se aplicaban en la práctica. Representaba ya un gran progreso cuando, teniendo en cuenta dichos resultados, se modificaba el porcentaje de gastos generales. Sin embargo, la competencia agudizada y la dinámica económica creciente, hicieron abandonar esta forma de estimación de costos sustituyéndola por un verdadero cálculo de costos. Se fueron así perfeccionando los procedimientos para el cálculo de costos más y más de acuerdo a las nuevas necesidades.

Sin embargo quedaba aún otra etapa por cumplir, y así el cálculo de costos no tuvo como objetivo exclusivamente la formación de precios y la política de precios sino que se agregó, dirigiendo la atención más adentro del proceso de producción, el control de la empresa. El control de la empresa como medio de bajar los costos se transformó en primer objetivo de costos.

Controlar significa medir, medir significa comparar. De esta manera se desarrolla el cálculo de costos principalmente en forma de comparaciones de tres tipos:

- 1) La comparación de costos de la propia empresa en diferentes momentos;
- 2) La comparación de los costos propios con los de otras empresas;
- 3) La comparación de los costos reales con costos normales.

Aparecen así los costos standard, los costos planeados, la utilización de la estadística en el cálculo de costos, desarrollándose separadamente, los estudios sobre productividad, racionalización y organización científica.

El control, sin embargo, aunque una de las más importantes funciones en la administración de la empresa, está, en el tiempo, en el último lugar. Constituye la piedra final en el ciclo de cálculo, ya que solamente se ocupa de la comprobación de valores del pasado pero sobre los cuales ya no se puede influir. Controlar solamente, tomar datos que resultan invariables, y eventualmente tomar en cuenta la experiencia para la actuación futura, no bastaba a una economía dinámica. Se hacía necesario, de acuerdo a la experiencia el tomar disposiciones adaptando el programa de la empresa a los sucesos previstos. De esta manera vino, por sí solo, un cambio en los puntos de mira: abandonar el pensamiento exclusivamente en el pasado y tratar de penetrar en el futuro. Medidas de previsión, preestimación de

costos y beneficios e inmediata planeación de toda la actividad de la hacienda ocuparon un lugar de por lo menos el mismo valor que el control. El cálculo de costos y la planeación entraron así en estrecho contacto.

A los efectos de la estructuración de la política de la hacienda, debemos sin embargo, tener en cuenta, que ésta se halla condicionada por factores de dos tipos, constituídos por la situación económica general, principalmente por la situación del mercado y sus variaciones, y por la estructura de la hacienda desde el punto de vista económico y técnico.

La empresa depende del mercado y solamente por su adaptación a las exigencias del mismo podrá cumplir con sus funciones. La dirección de la empresa depende, por lo tanto y en primer término para sus decisiones, de las condiciones del mercado (presentes y futuras). Precios, demanda, moda, variación de los gustos, la oferta de la competencia y sus costos, exigencias técnicas y de calidad y la variación de todos estos factores constituyen entonces, los datos primarios e indispensables para la política de la empresa.

Ahora bien, en todos los tiempos ha existido una dinámica de los factores del mercado, pero ésta ha tomado, sin embargo, una especial intensidad en la economía moderna. Ya la simple dinámica determinada por algunos factores económicos (aumento de la población, variación de los consumos, gastos, moda etc.), se ha incrementado sensiblemente a causa del progreso técnico y la gran diferencia entre oferta y demanda unida a él.

Actualmente además, han tomado gran importancia, junto a aquellos, factores extraeconómicos. Debemos mencionar entre ellos, hechos y decisiones políticas y militares que a menudo causan fuertes desplazamientos en las demandas, fuertes movimientos en los precios y los salarios que arrastran tras de sí oscilaciones en los valores monetarios, etc.

La política de nuestros días determina presupuestos nacionales siempre crecientes y como consecuencia de ello, las cargas impositivas sobre las empresas se encuentran también en continuo ascenso. Por este motivo la carga impositiva se ha transformado hoy día en uno de los datos más importantes para la política. A todo esto debemos agregar todavía una gran cantidad de medidas estatales que proporcionan beneficios o sobrecargas impositivas, las que determinan, en mayor o menor grado, la libertad de decisión de las empresas orientándolas en un sentido determinado.

De todo lo dicho se deduce: que la economía moderna se halla caracterizada por una dinámica creciente, que a menudo se fundamenta en factores extraeconómicos, dificultándose más y más la planeación a largo plazo y reclamando una elasticidad cada vez mayor de parte de las empresas. Nos enfrentamos sin embargo aquí, con la gran antinomia de la economía moderna, y así es que, *frente a una dinámica económica creciente, la elasticidad de las empresas descende*. Esta evolución se debe en primer lugar a influencias técnicas; las modernas formas de producción se hallan

unidas a una creciente mecanización, especialización, y últimamente debemos considerar también la automatización. La consecuencia de esta tendencia es una creciente inelasticidad de las empresas, inelasticidad de dos tipos principalmente. Se muestra primeramente como una inelasticidad técnica: maquinarias de gran refinamiento técnico son de aplicación generalmente para una pequeña cantidad de productos de determinadas condiciones y a menudo son especiales para un sólo producto. Como consecuencia de ello, la amplitud de producción, es decir, la aptitud de la empresa para variar su producción de acuerdo a las necesidades y exigencias del mercado, disminuye enormemente. El progreso técnico o las variaciones de la demanda pueden pues, en estas circunstancias, hacer anticuado rápidamente un equipo disminuyendo o aun anulando totalmente su valor.

Junto a la inelasticidad técnica existe, no obstante, una inelasticidad de tipo económico: con la creciente mecanización aumentan notablemente las inversiones en capital fijo de la empresa y de esta manera también la proporción de los costos fijos, y en especial de los costos de capacidad, dentro de los costos generales. El mantenimiento de la capacidad de producción determina continuamente mayores gastos, por los motivos indicados, aumentando los costos de capacidad. La consecuencia económica de este proceso es un gran aumento en la sensibilidad de las empresas frente a las variaciones en la ocupación y los cambios en la producción. Como consecuencia de la disminución de elasticidad en los costos, se exigen continuamente de la dirección medidas rápidas para posibilitar el mantenimiento de la economicidad y el aumento de la productividad.

Lo complicado del aparato productivo y la dimensión de empresa que éste a menudo reclama, hacen necesaria una gran organización que determina que la empresa sea pesada para adaptarse rápidamente a los cambios. Finalmente la mecanización ocasiona generalmente un gran aumento de los costos generales, es decir, de aquellos costos que resultan más difíciles de controlar y que con mayor frecuencia encierran "ineconomicidades".

Observemos todos estos factores que en las modernas empresas han alcanzado significación tan grande y de ellos extraeremos las siguientes conclusiones para una moderna política haciendal:

- 1) La dirección de una empresa se ha hecho más y más dependiente de determinados "datos", esto es, la empresa tiene que tener en cuenta para sus decisiones, mayor cantidad de datos provenientes de hechos o fenómenos sobre los que no tiene influencia, y estos datos han aumentado económicamente su peso. Mientras que el conjunto de "datos externos" (dependientes del mercado) aumenta continuamente y a menudo (factores políticos por ej.)



no son en absoluto previsibles, los datos fundados en la estructura de la empresa son en gran parte inelásticos y no influenciados o solamente a largo plazo.

- 2) Cuanto más a menudo y con mayor importancia se modifican los datos externos, más difícil y riesgoso se hace el tomar decisiones de largo plazo.
- 3) Habiéndose tomado decisiones de largo plazo, la empresa queda sujeta a ellas y a sus consecuencias económicas. Su desarrollo económico depende entonces fundamentalmente de medidas de corto plazo: aumento o disminución de la producción, precios de oferta y demanda, forma de composición de su producción, etc., determinarán entonces el progreso o no de la empresa.

Hemos dicho que los datos externos no son influenciados por la empresa, los datos internos en cambio, si bien en parte como ya hemos dicho no son influenciados, en parte lo son, y como tales no deben constituirse solamente en datos para la política de la empresa sino que deben ser también *objeto* de esta política. Siendo estos factores interdependientes, será posible, actuando sobre algunos de ellos, lograr efectos en otros. Así por ejemplo, por medio de la política de precios se podrá influir sobre la venta, a través de ésta, sobre la ocupación, por ésta sobre los costos, y así en adelante.

Sin embargo, un simple conocimiento teórico de estas interdependencias y relaciones no será suficiente para determinar la acción, en cada hacienda la influencia respectiva de cada uno de estos factores será diferente y *solamente su cuantificación y valoración podrá ser de utilidad para una política racional.*

Vemos entonces como se ha modificado la realidad hacendal, como ya no es posible dirigir en forma racional una empresa basándose exclusivamente en la "intuición comercial" o en algunas anotaciones contables "protectoras de la memoria". Aquí aparece la función moderna del contador, en la hacienda, <sup>¿</sup>denominación que preferíamos sustituir por la de "economista de la hacienda" o tal vez "haciendólogo" como lo denominan algunos autores, <sup>¿</sup>función sólo muy remotamente emparentada con aquella del tenedor de libros; es el economista de la hacienda, asesorando y colaborando en la dirección de la hacienda, utilizando los datos proporcionados por la contabilidad a la que dirige; por la estadística, por el cálculo, pero también organizándola y asesorando para una correcta gestión y política hacendales.

Estas son las exigencias que ha planteado al contador la evolución de la realidad económico-hacendal, y a ellas ha podido hacer frente el mismo, merced a aquella que hemos planteado como segunda causa en el cambio de la función del contador en la hacienda.

## b) *Los estudios de economía hacienda*

El desarrollo de los estudios de economía hacienda, que podemos ubicar como a partir de principios de nuestro siglo, ha permitido que aquel desafío planteado por la evolución económica a nuestra profesión, fuera enfrentado por ésta con un bagaje de conocimientos científicos y técnicos que le hicieron posible salir airoso de él conquistando para el contador la posición que hoy ocupa en la sociedad.

Los estudios de la economía hacienda, realizados principalmente por los italianos y alemanes, poniendo de relieve la unidad del fenómeno hacienda y la aplicación de métodos apropiados para la investigación de la vida de las haciendas desde el punto de vista interno y en sus relaciones con las demás haciendas, y los significativos progresos realizados también en otros países como los EE. UU. en el estudio y desarrollo de algunas de sus técnicas especiales, han sido factores primarios en la obtención de los resultados alcanzados por la economía de la hacienda. Así se expresa el Prof. D'IPPOLITO con respecto a la adopción de la tendencia sintético-orgánica de investigación: "La importancia de esta diferente orientación científica se ve claramente al confrontar las publicaciones aparecidas en los primeros y en los últimos veinticinco años de este último medio siglo. En efecto, en las publicaciones más recientes, las investigaciones sobre aspectos formales y accesorios de las operaciones de gestión y de relevación administrativas son consideradas como nociones elementales, que no pueden, propiamente, denominarse conocimientos científicos. La atención de los investigadores se dirige, en vez, a la identificación de los fenómenos económico-haciendales y al estudio de las relaciones que pueden últimamente establecerse entre los conceptos con los cuales aquellos fenómenos vienen expresados. Todos los momentos de la investigación científica... son aplicados, para la afirmación de los principios y para la formulación de las proposiciones generales —constancias, coherencias, secuencias, variabilidades, probabilidades— que pueden servir de guía, sea para la interpretación de la realidad hacienda pasada, sea en la elección de las operaciones haciendales a cumplirse en el futuro, de manera de poder lograr con la mayor eficacia posible los fines deseados". (1)

Los estudios científicos y técnicos de la contabilidad, de la organización y de la técnica administrativa han sido así integrados en una sola ciencia, que aunque reconociendo que pueden realizarse estudios especializados en cada una de estas ramas, destaca su estrecha unión y entrelazamiento proveniente de su común objeto de estudio: la vida de la hacienda.

---

(1) D'IPPOLITO. — "La ciencia de la contabilidad a mediados del siglo XX".

El reconocimiento de que esta vida está constituida por la combinación en sistema orgánico de operaciones o procesos orientados por el común objetivo de lograr, del modo más eficaz, la obtención del fin asignado a la hacienda, determina entonces la imposibilidad del estudio del fenómeno hacendal bajo un solo aspecto si no se tienen en cuenta simultáneamente los demás.

“La llamada técnica administrativa, o ciencia de la gestión, no puede ser formada eficazmente si no se conocen los caracteres de la estructura organizativa de las haciendas cuya gestión se quiere considerar. Tampoco puede la ciencia de la gestión investigar las uniformidades según las cuales nace y se desenvuelve el organismo hacendal, cuando se ignoran las dificultades relativas a las operaciones administrativas que dichos órganos están destinados a cumplir. Tampoco, finalmente, se pueden formar doctrinas relativas a los procesos de relevación y previsión hacendales, cuando falta el conocimiento teórico de los fenómenos a relevar o a prever, ya sean estos fenómenos de gestión, de organización o mixtos. A su vez, la técnica administrativa y la ciencia de la organización no pueden proceder en sus investigaciones cuando falta el conocimiento científico-técnico de los procesos de contabilidad, que permiten la observación cuantitativa y la interpretación de los datos relevados o previstos”. (1)

La economía de la hacienda es una ciencia que está en pleno desarrollo, faltan aún en ella tratados en los que se realice la gran síntesis de las leyes que gobiernan los fenómenos económicos de la hacienda. Hasta el momento se ha realizado por los principales autores italianos y alemanes, una delimitación bastante precisa del campo de la economía de la hacienda y algunos estudios, principalmente estos por parte de los alemanes, con especial referencia a las haciendas de producción; el resto de los trabajos en esta materia son especialmente orientados hacia la contabilidad, la organización o la gestión separadamente.

El definir con excesiva precisión el contenido de una ciencia, y en especial de una ciencia en formación, encierra peligros, ya que la definición que de ella se dé, está necesariamente determinada por los conocimientos que hasta el momento se poseen, además de los que la intuición del autor le confieran como posibles de adquirir.

Otro tipo de conocimientos, que en un estadio más avanzado de la ciencia pueden revelarse como estrechamente conexos con los anteriores y por lo tanto de utilidad el prolongar su investigación hasta comprenderlos en las investigaciones de la misma, quedarían fuera o sin pesar como co-

---

(1) T. D'IPPOLITO. — Op. cit.

respondería en la definición dada. A este respecto dice el Prof. ONIDA <sup>(1)</sup>: “las definiciones de las disciplinas económico haciendales deben ser enunciadas y acogidas con el sentido de relatividad que se otorga a conceptos empíricos, no absolutos, y como convenga dejar a ellas —tanto más cuanto que se trata de disciplinas relativamente jóvenes en su elaboración científica— un cierto grado de indeterminación, para no colocar límites perjudiciales al sucesivo desarrollo de la ciencia”. Por estos motivos es que entendemos que la definición que se dé de nuestra ciencia debe ser de gran amplitud. La economía de la hacienda quiere producir un cuadro de los sucesos económicos que comprenda todos los aspectos de la hacienda, determinando sus motivos, fundamentos, efectos y regularidades realizando una ordenación y tipificación de los variados fenómenos económicos de la hacienda. Sin embargo, ella no quiere investigar exclusivamente sus leyes y regularidades por sí mismas, sino que aspira a convertirse también en una guía para la política económica. El Prof. RÖSSLE <sup>(2)</sup> define la economía de la hacienda como “la ciencia de la institución, vida y coexistencia de las haciendas. Ella se ocupa de los fenómenos económicos individuales, sucesos y realidades, de las tareas, medios, métodos y resultados del trabajo de los hombres que en ella se ocupan. Las haciendas como organismos-medios son algo más que la mera suma de sus elementos; ellas no pueden ser jamás aisladas sino que deben ser siempre consideradas en relación con el mundo que las rodea”.

A su vez el propio ONIDA precisa su campo de estudio de la siguiente forma: “La Economía Hacial estudia la vida económica (organización y gestión) de la hacienda y precisamente los fenómenos por los cuales se manifiesta esta vida”. Y NICKLISCH coincidentemente expresa: “Materia de la Economía de la Hacienda es la vida de las unidades económicas denominadas haciendas”.

Ahora bien, esta “vida económica” de la hacienda puede ser subdividida para su estudio, según la intención y el punto de vista del investigador, en distintos aspectos. Así la economía de la hacienda puede estudiar a la hacienda desde un punto de vista económico, técnico, financiero, jurídico, social.

Observada la hacienda como “unidad económica” pasan a primer plano los problemas de productividad, costos, ventas, ubicación, etc.

Como “unidad técnica” dominan los problemas sobre formas de producción, fuentes de energía, materias primas, estudios de tiempos, grado de ocupación, subproductos, etc.

Como “inversión de capital” aparecen los problemas del riesgo, financiación, liquidez, rentabilidad, etc.

---

(1) ONIDA PIETRO. - *Le discipline economico aziendali*.  
(2) RÖSSLE KARL. - *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*.

Observada como "unidad jurídica", ya que la hacienda siempre adopta una u otra forma jurídica, se estudiará su proceso de fundación, la responsabilidad, las transformaciones, fusiones, acuerdos, etc.

Y finalmente la hacienda es también un "lugar de vida social", esto significa que deberá estudiarse la política social de la empresa, la regulación de las condiciones de trabajo, los efectos de los sistemas de trabajo sobre los hombres, etc.

Es este aspecto de la hacienda, como "lugar de vida social", al que últimamente, y con sobrados motivos, se le viene concediendo gran importancia en los modernos estudios norteamericanos y europeos sobre las denominadas "human relations". Se reconoce que el trabajador pasa la mayor parte de su tiempo en el puesto de trabajo y en el camino hacia y desde él. Por eso es que se entra hoy a considerar especialmente que en ese hombre existe algo más que el especialista en su trabajo, o más aún, que la hacienda no está constituida por una serie de especialistas yuxtapuestos en sus lugares de trabajo a la manera de las máquinas. Así junto al especialista, se debe valorar y juzgar un carácter; el especialista no puede ser desdoblado del hombre que en él hay, ni aún durante el tiempo de trabajo. Se ve en él a un conjunto de cuerpo y espíritu, con pensamiento y preocupaciones, con familia, con amistades. Conexo con este problema aparece el de los adolescentes y la mujer en el trabajo que debe también ser considerada especialmente. Para el estudio y resolución de estos problemas se han desarrollado dos ramas de la psicología aplicada constituidas por la denominada "psicología de la empresa" y la "psicotécnica". La primera encargada de dar los elementos indispensables para la correcta "conducción" del personal y de las relaciones interhumanas en la empresa. La segunda, que trata de la selección del personal, para colocar a cada hombre en su correcto lugar de trabajo de acuerdo a sus particulares disposiciones.

Lo dicho en los párrafos anteriores permite ver cuán amplio es el campo en el que puede y debe desarrollar sus estudios la economía de la hacienda. Estos principales sectores y problemas que hemos mencionado, se encuentran confundidos y superpuestos en las pequeñas haciendas, en tanto que, a medida que pasamos a las medianas y a las grandes haciendas, se van desdoblando y adquiriendo nitidez constituyendo departamentos especializados; encontramos así departamentos de costos, de planeación, jurídicos, de personal, etc.

El estudio de cada uno de estos campos es necesario para poder sistematizar la enorme cantidad de los fenómenos económicos haciendales y proporcionarle de esta manera el material empírico indispensable para mantenerla siempre próxima a la realidad económica. Sin embargo, debemos precavernos que la especialización de los estudios llegue a tal grado de hacer peligrar la visión, que debe ser necesariamente unitaria, del problema económico-haciendal. El Prof. D'IPPOLITO dice a este respecto: "La

denominación de ciencia de la economía hacienda, podría ser oportunamente reservada al conjunto de las generalizaciones de más amplio aliento, de mayor síntesis, indicando de la manera más amplia y comprensiva, la forma de las relaciones entre los fenómenos económicos de la hacienda". "De estas generalizaciones, se siente hoy especial necesidad para evitar que los florecientes estudios especializados, que se multiplican en nuestro campo, conduzcan a conclusiones contradictorias y se dirijan a metas distintas de aquellas para las que surgieron y son necesarios". (1)

Ya hemos expresado más arriba, que han sido los alemanes y los italianos quienes particularmente se han dedicado a los estudios de economía hacienda, principalmente en lo que tiene referencia a los estudios desde un punto de vista general, tratando a ésta como una ciencia unitaria, tratando de definir su campo de estudio y sus objetivos y de dar normas generales para todas las haciendas. Este movimiento se ha extendido posteriormente también a España, donde autores como GOXENS DUCH, BERLANGA, MANUEL DE TORRES y otros han reconocido el valor de aquellos estudios y se han dedicado también con ímpetu a la investigación, si bien en algunos casos, su enfoque no es totalmente coincidente en cuanto al contenido que dan a la economía hacienda. En Francia, luego de los fundamentos dados por COURCELLE SENEUIL, pocos trabajos conocemos en este campo y los autores anglo americanos tampoco se han ocupado de la economía hacienda, siendo casi todos sus trabajos de tipo especializado en alguna de sus ramas.

*La Economía de la Hacienda en Alemania.* — Los estudios de economía de la hacienda comienzan en Alemania a principios de nuestro siglo, con la aparición, a partir de 1910, de las publicaciones de SCHMALENBACH, LEITNER, RIEGER, HOFFMANN, SCHMIDT, SCHÄR. No debemos olvidar sin embargo, a LEON GOMBERG quien desde algunos años antes en su cátedra de la *Handelsakademie* de St. Gallen (Suiza) había propugnado los estudios de una ciencia de la hacienda, haciendo una tripartición de sus estudios que se asemeja mucho a la que posteriormente haría ZAPPA. Colocamos en este grupo a GOMBERG, pues su influencia sobre el posterior desarrollo de los estudios de economía de la hacienda en Alemania ha sido sin duda importante.

A los autores citados se debe agregar luego, aproximándonos a nuestros días a NICKLISH, MELLEROWICZ, FISCHER, RÖSSLE, SCHNEIDER, BREDT, GUTEMBERG y otros. Hemos dicho que no vamos a entrar al estudio en detalle de cada uno de estos autores pues nos desviaríamos del objeto de nuestro trabajo; sin embargo, nos interesa destacar una tendencia en los estudios económico-haciendales, que se presenta en muchos de

---

(1) D'IPPOLITO. — Op. cit.

los autores alemanes y que los separa de los italianos. Esta es, el lograr para la empresa un *máximo de productividad* (entendida como máximo de producción con el mínimo gasto) *como medio de lograr un máximo de economicidad desde el punto de vista social*; los italianos en tanto ponen el énfasis en el máximo de rentabilidad (relación de beneficio obtenido por unidad de tiempo) la que puede o no coincidir con el máximo de productividad. Esta tendencia en la doctrina alemana es sin duda fruto de la influencia de los autores alemanes de mediados del siglo pasado, con sus críticas a las teorías individualistas.

Así se expresa a este respecto SCHMALENBACH en su "*Kostenrechnung und Preispolitik*": "La enseñanza del cálculo de costos y la política de precios como aquí es tratada, no se refiere al problema bajo el punto de vista de las economías privadas; el interés individual en sí mismo no nos preocupa. Solamente porque es un interés de la colectividad, el que todas las empresas trabajen de la forma más económica posible, se preocupa esta materia, como aquí se entiende, de aquellas cosas".

"Es entonces la economicidad del punto de vista colectivo y no privado, lo que da la orientación teórica a nuestro trabajo. No, el que un fabricante gane poco o mucho, nos preocupa aquí, sino simplemente el objetivo de que no se pierdan bienes por una forma de trabajo antieconómica".

"Esta diferenciación no sería necesario hacerla si a menudo no existieran intereses contrapuestos entre el beneficio económico colectivo y el privado".

Cita luego SCHMALENBACH ejemplos de comerciantes que obtienen grandes márgenes de beneficio por una posición especial en el mercado, de carteles que fijan altos precios de venta y de industrias que logran grandes beneficios por artificiales protecciones aduaneras afirmando la inconveniencia desde el punto de vista social de tales situaciones que remuneran de una manera exorbitante un servicio de mucho menor valor prestado a la sociedad. Esta posición sostenida por SCHMALENBACH, NICKLISH, FISCHER y otros autores, no es sin embargo unánime en la producción alemana, ya que LEITNER, RIEGER y HOFFMAN, entre otros, sostienen la posición contraria en cuanto a que la medida de la eficiencia de una empresa está dada por su rentabilidad.

La posición de SCHMALENBACH ha sido criticada, pues se dice, que si bien afirma querer estudiar la empresa desde el punto de vista de su economicidad social, no ha sabido precisar los criterios de valoración de dicha economicidad social, y que, finalmente, se apoya en los criterios clásicos de la rentabilidad.

Nosotros entendemos, que si bien es válida la crítica en cuanto a que SCHMALENBACH no haya podido dar los criterios de valoración de la economicidad social, no es menos cierto que la hacienda como integrante de la sociedad, tiene frente a ésta obligaciones que no se pueden desconocer;

del mismo modo que el individuo reconoce una limitación a sus derechos por el hecho de vivir en sociedad, la hacienda no puede gozar de una libertad indiscriminada y debe contar entre sus fines el de servir a la sociedad posponiendo el interés privado frente al colectivo cuando se contraponga.

*La Economía de la Hacienda en Italia.* — La economía de la hacienda en Italia se ha desarrollado con un concepto bastante similar al imperante en Alemania, demostrando los autores italianos un conocimiento bastante profundo de las doctrinas que paralelamente se elaboraban del otro lado de los Alpes, lo que no se puede afirmar por el contrario de los alemanes.

Los estudios de "ragioneria" y de "técnica comercial" fueron los fundamentos en Italia del posterior desarrollo de las teorías sobre la economía de la hacienda. Se discute entre los autores italianos si las obras de VILLA, CERBONI y ROSSI fueron o no antecedentes inmediatos de la obra de ZAPPA. Así MASI (1) sostiene que "el primero en afirmar la existencia en Italia (de la economía hacendal) fue GIUSEPPE CERBONI, si bien él la llamó ciencia logismológica general, la cual según él, desarrollaba tres órdenes de pensamientos: el pensamiento económico, el pensamiento administrativo y el pensamiento computístico". Sin embargo, ONIDA sostiene que es totalmente falsa la asimilación de la ciencia de la economía hacendal concebida por ZAPPA, con la "ragioneria científica" de CERBONI. "La semejanza de ambas es más que nada verbal: está más que nada en las palabras con que se designan los respectivos campos de estudio". (2)

Sea o no real la similitud de terminología empleada por estos autores, creemos que no se puede negar que ellos vieron, o tal vez mejor entrevieron, el estudio de los problemas económicos de gestión y de organización y que en ese sentido fueron creando el ambiente para el posterior surgimiento de las teorías de ZAPPA con su nueva ciencia que enfocaba en forma unitaria los problemas de la hacienda.

La tripartición efectuada por ZAPPA de la economía hacendal en doctrinas de la "ragioneria", de la gestión y de la organización no significa sin embargo, una mera yuxtaposición de las tres, sino que entre ellas se entrelazan y se auxilian para el mejor estudio del fenómeno económico hacendal que es uno.

ZAPPA ha formado una escuela en la que ha contado con varios y prestigiosos seguidores entre los que se encuentran D'IPPOLITO, ONIDA, DE MINICO, AMADUZZI y otros, los que han continuado la obra de investigación comenzada por el maestro.

No queremos dejar de mencionar sin embargo, a VINCENZO MASI, quien representa tal vez el punto más alto entre los que han negado la

---

(1) MASI VINCENZO. — *"Principi di scienza delle aziende"*.

(2) ONIDA PIETRO. — *Op. cit.*



obra de ZAPPA. MASI, basándose un poco en la negación que había hecho BESTA de la posibilidad de existencia de una ciencia única que estudiara toda la vida económica de la hacienda <sup>(1)</sup> concuerda en la existencia de problemas de economía hacendal, pero le asigna su estudio a distintas ciencias y disciplinas vinculadas entre sí. Estas son: a) La ciencia de la organización hacendal (o ciencia de las haciendas); b) la técnica económica y c) la "ragioneria". La economía de la hacienda se presentaría así, no como una ciencia unitaria, según lo propugnara ZAPPA, sino como un *sistema de ciencias*.

A su vez la ciencia de las haciendas la divide en tres ramas: a) Doctrina de la constitución; b) doctrina de la vida y c) doctrina de la organización de las haciendas.

Sin embargo, el contenido que da Masi a la "ragioneria" es tan amplio, que cubre prácticamente todo el campo que ZAPPA reserva a los estudios de relevamiento y de gestión, quedando solamente fuera, la que él denomina "ciencia de las haciendas" que se ocupa fundamentalmente de la organización.

*La Economía de la Hacienda en Francia.* — Los problemas de delimitación del campo de la ciencia, definición de su objeto, métodos de investigación, etc., como ya hemos dicho, han sido muy poco o en absoluto tratados por otros autores que no fueron los italianos o alemanes. En este caso se encuentra también Francia, donde fuera de los trabajos realizados por COURCELLE-SENEUIL ("*Manuel des affaires ou traité theorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles*"), poco se ha hecho. En esta obra se expresa la aspiración a una ciencia que estudie la empresa, pero no se concreta luego esta aspiración en una ciencia como la economía hacendal en el sentido que la hemos definido.

Los demás trabajos de los autores franceses se centran fundamentalmente en la contabilidad o en la administración, entendida como organización, programación y control del trabajo en la hacienda. Se destaca entre estas últimas fundamentalmente la obra de FAYOL.

*La Economía de la Hacienda en Inglaterra y EE. UU.* — A la posición de la economía de la hacienda en estos países es aplicable lo que hemos expresado más arriba con respecto a Francia. Aquí se han desarrollado profusamente los estudios sobre contabilidad y administración y organización, existiendo gran cantidad de valiosos trabajos en estos aspectos aunque de un predominante empirismo.

---

(1) "No puede existir una ciencia única que dé fondo a todos estos variadísimos objetos, que desarrolle los principios subyacentes a toda la vida económica de los estados y de las familias como a buena parte de las innumerables empresas". BESTA. "La ragioneria".

## CONCLUSIONES DOCTRINARIAS Y CRITICAS A LOS MODERNOS ESTUDIOS DE ECONOMIA HACIENDAL

a) *Algunas conclusiones doctrinarias.* — Expondremos ahora algunas de las conclusiones doctrinarias de la moderna economía haciendal, según el enfoque del Prof. D'IPPOLITO (1) y las críticas que formula el Dr. OTTO BREDT, en su obra "*Die Krise der Betriebswirtschaftslehre*" (La crisis de la economía de la hacienda), a la forma en que hasta el momento ha encaminado sus investigaciones esta misma ciencia.

Según D'IPPOLITO los principales resultados a que ha llegado la moderna economía haciendal pueden ser resumidos así: "El reconocimiento de la continua unidad del fenómeno haciendal, recogido por el principio de coordinación, el reconocimiento de la tendencia hacia la autonomía económica del sistema haciendal de operaciones, de procesos y de combinaciones económicas; la neta distinción entre las investigaciones económico haciendales y las económico-políticas, sea por el distinto orden de problemas estudiados, sea por el distinto objeto específico y por el distinto principio básico considerado...".

Con respecto a la unidad del fenómeno haciendal ya nos hemos pronunciado más arriba, son fenómenos que deben ser interpretados y estudiados en su ser y su devenir bajo un solo punto de vista y no aisladamente, ya que formando parte de un conjunto de operaciones orientadas por una sola finalidad, solamente de esta manera será posible llegar a su cabal comprensión y explicación. A esta unidad del fenómeno haciendal corresponde el principio básico haciendal que D'IPPOLITO formula de la siguiente manera: "se tiende a obtener a corto plazo la mejor combinación cualitativo-cuantitativa de medios útiles y limitados a disposición de aquellos en el interés de los cuales se desenvuelve la hacienda, para la satisfacción —directa o indirecta de sus necesidades, condicionado a la obtención estable y continua, a largo plazo, de tal resultado". O también: "se tiende a obtener, en cada uno de los breves lapsos, el mejor rédito de gestión, condicionado a la continuidad y también posiblemente, al crecimiento a largo plazo de la magnitud de tal rédito, asegurado por una dotación patrimonial neta cada vez más reforzada".

Vemos que en su formulación del principio básico haciendal, que D'IPPOLITO denomina, "principio de coordinación", se refiere al "*mejor rédito de gestión*" y no al "*mayor rédito*", lo que lo aproxima al principio, predominante en los autores alemanes, de que no puede ser exclusivamente la obtención de una máxima rentabilidad lo que debe orientar la acción de la hacienda, debiéndose tener en cuenta *la mayor ventaja de orden colectivo*.

---

(1) D'IPPOLITO, TEODORO. — "*La ciencia de la contabilidad a mediados del siglo XX y su posición entre las doctrinas modernas de la economía haciendal*".

Con este "principio de coordinación" vincula D'IPPOLITO otros dos principios directivos que rigen los dos aspectos fundamentales de la administración hacienda: el de "autosuficiencia económico-patrimonial a largo plazo" y el de "equilibrio financiero a corto plazo". De acuerdo al primero de los nombrados las entradas obtenidas deben superar congruamente, por lo menos a largo plazo, las salidas que se soportan correlativamente en la hacienda considerada. Se establece esta superioridad a largo plazo, pues en períodos menores se pueden compensar estas salidas recurriendo al crédito que proporciona los medios indispensables para hacer frente a las obligaciones generadas por las diferencias entre entradas y salidas.

En cuanto al segundo principio derivado del de coordinación, el de "equilibrio financiero a corto plazo", lo formula de la siguiente manera: "es necesario proveer a tiempo los medios monetario-crediticios necesarios para efectuar las salidas programadas, si no se quiere volver insolvente a la hacienda y, en consecuencia —en el caso de las haciendas privadas de producción—, llevarla a la quiebra".

En los principios enunciados se resumirían entonces los principales progresos realizados hasta el momento por la economía de la hacienda. De ahí en adelante queda abierto el camino para, por la combinación de los esfuerzos en la investigación de sus tres partes fundamentales, la organización, la técnica administrativa y la contabilidad, continuar la investigación en esta "ciencia de la vida de las haciendas" que cobra más y más importancia con la siempre creciente complejidad de la vida económica contemporánea.

b) *Las críticas del Dr. Bredt.* — En 1956 se publicó, por el Instituto de Auditores de Düsseldorf, la obra ya citada del Dr. BREDT que lleva por título "La crisis de la Economía de la Hacienda".

El Dr. BREDT, que es además de ingeniero, auditor y asesor económico, cuenta además de una larga experiencia en la vida práctica una gran cantidad de trabajos sobre distintos aspectos de la economía de la hacienda.

Según BREDT, a pesar de todas las investigaciones realizadas, no existe aún hoy, una visión clara, científica, fundada y reconocida por todos, de la hacienda y su economía. Falta la que denomina "visión total" de la hacienda. La economía de la hacienda en su estado actual se hallaría dividida en gran cantidad de compartimientos estancos y en partes importantes encerrada en callejones sin salida, separada de la economía social y aún de la realidad hacienda.

La hacienda debe ser estudiada en su estructura dinámica y en sus relaciones dinámicas internas y externas, para de esta manera, poder dirigirla eficazmente. Para esto es necesaria la visión de la "*hacienda como un todo*", así como del mundo en que desarrolla sus funciones y su vida.

El medio por el que la hacienda cumple sus fines, lo constituye lo que Bredt denomina el "trabajo de la hacienda". Ahora bien, el cumplimiento de ese trabajo, coloca en contraposición dos factores principales:

- 1) La "tarea" planteada, como fin y como objeto.
- 2) La hacienda, como sujeto y como responsable.

De esta manera se dan a la vez la estructura dinámica de la hacienda y sus factores elementales. Esta contraposición de los dos factores se hace sobre una base común representada por el "tiempo" y se debe tener en cuenta que la armonización de ambos factores debe hacerse teniendo en cuenta esta base común. Es esta armonización uno de los elementos fundamentales a tener en cuenta en la dirección de la hacienda.

Siempre que se observa la hacienda y la formación de sus valores, según BREDT, aparecen los dos factores que hemos mencionado, la tarea como objeto y la hacienda como sujeto. La economía de la hacienda de los últimos decenios, en este juego de fuerzas, se ha decidido por la predominancia de la tarea, del objeto. Si nos preguntamos por qué sucedió esto debemos constatar que también aquí se manifestaría la influencia del que llama "*espíritu de la época*".

En su preocupación por la objetividad, se tendió a objetivizar la vida de la hacienda y de esta forma a "*despersonalizarla*". Se llegó de esta manera a que solamente el objeto, es decir, el resultado de la tarea, se tomó como importante a efectos de determinar los resultados, en tanto que no se prestaba atención al sujeto, a la hacienda. Se trata entonces de medir todo con un concepto similar al de las ciencias físicas, el "chaleco de fuerza" de los costos se trata de aplicar a cualquier fenómeno hacendal, buscando de esta forma su objetivación, su cuantificación. Se llega a la ficción del "*precio de costo*" como suma de todos los costos; sin embargo, en el instante en que la realidad del precio obtenido determina el valor final del producto, afirma, "la ficción del precio de costo desaparece en la niebla". En ese momento el único valor, valor realizable es:

- a) lo que está dispuesto a pagar un tercero por el producto recibido;
- b) lo que podría pagar la propia hacienda en el mismo sentido.

"Valor de un producto sería entonces mucho más lo que el "producto aporta" (ingreso, producido), en definitiva el precio, que se manifiesta en las dos posibilidades antes mencionadas".

Integrante del valor en sentido activo, sería solamente el valor que, como "producido", tiene el producto entregado a un tercero y en ningún caso lo que se haya gastado o consumido.

Determinante para la organización y conducción de una empresa, sería entonces en primer término, lo que se denomina producido, obtenido del

producto de cantidad por precio. De acuerdo a ellos —como en una economía doméstica, deberán regirse los consumos, gastos y costos. Los “dogmáticos o fanáticos de los costos” afirma BREDT, quieren traducir toda la vida de la hacienda en costos, eliminando justamente aquello que proporciona la posibilidad de captar y juzgar la verdadera tarea de la hacienda: “La determinación y el análisis del producto en su cantidad y precio y de esta manera los límites que el producido pone a sus gastos”.

Sin embargo, según lo enseña la experiencia, (tiempos de guerra y postguerra) la realidad pasa por encima de estas ficciones cuando surgen monopolios creados por el estado o por otras fuerzas económicas, mercados negros, productos sustitutivos, etc.”. “La ficción de los costos como fundamentos del valor, del “precio de costo” como “justo precio” es una epidemia que destruye todo el pensamiento económico de hoy y con él, cualquier posición hacia un verdadero concepto del valor en economía”.

Todo esto trae como consecuencia que la contabilidad debe renovar totalmente sus objetivos y sus métodos si quiere adaptarse a la nueva manera de pensar. La contabilidad de ayer y de hoy se ocupa casi exclusivamente del Debe del balance, la valoración de los activos es una de sus preocupaciones fundamentales; en la cuenta de pérdidas y ganancias son también los costos, los gastos, los consumos, las pérdidas, los que reciben mayor atención. Del Haber nadie se ocupa, tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias; “científicamente” no es interesante. Sin embargo, en la opinión de BREDT, radican ahí fundamentalmente los puntos más importantes de la contabilidad del mañana. Allí están los problemas de financiación, de plazos, de intereses, de dividendos, y de los producidos de los que, en definitiva, vive y se alimenta la hacienda.

El “Sistema BREDT” (*Bredt System*), como ha sido denominado por algunos autores, se basa fundamentalmente en lo que BREDT llama la “dirección económica a través de los precios” recordando un poco los mismos términos usados por SCHMALENBACH en sus trabajos de 1948-49, aunque con un sentido distinto y más amplio en este caso. El cálculo del precio, determinado doblemente, por el mercado y por las posibilidades de la hacienda, y la política de precios, pasan al primer plano. De acuerdo a estas posibilidades se asignará al producto el “precio de lista”, de aquí, en sentido inverso y previos los estudios de “calculación” necesarios, se desdobra el producto en sus partes principales asignándole a cada una de ellas un precio parcial; por la confrontación luego entre los gastos efectivamente realizados y los “producidos” (precio de lista), representados en cada sección o departamento por la cuota parte del precio de venta del producto que se le acredita en el momento de la venta, tendremos entonces los beneficios distribuidos según quienes respectivamente los generaron. Llegamos aquí al aspecto fundamental desde el punto de vista de la dirección representado por el “análisis del beneficio”. El beneficio para BREDT

se integra con el beneficio planeado y la suma de los resultados positivos y negativos de los distintos departamentos. Por este análisis del beneficio, se logrará la explicación de en qué medida pudo ser cumplido el plan, construyéndose así el puente entre el programa y el balance, entre lo que se quiso y lo que se pudo hacer.

Hemos debido realizar aquí una exposición necesariamente sucinta del pensamiento de BREDT y por lo tanto solamente hemos podido resumir sus principales conclusiones, omitiendo la fundamentación que de ellas hace en su obra. No obstante ello deseamos destacar dos que resultan fundamentales: en primer lugar el énfasis trasladado del estudio de gastos y costos hacia los producidos, los "ricavi" en el lenguaje zappiano, como determinantes de cuanto puede consumir la hacienda; y en segundo lugar, y estrechamente vinculado con lo señalado en el primer punto, la especial importancia concedida al precio, tratando de eliminar todo el aspecto de subjetividad que encierra el cálculo de costos, sustituyéndolo por algo de mucha mayor certeza cual es el precio. El precio se transforma en el elemento de fundamental importancia para la dirección de la hacienda, realizándose por su intermedio, el control de rendimientos y eficiencia. Lamentablemente el Dr. BREDT no entra en su obra en mayores detalles sobre la forma concreta de realizar este control por medio de los precios, afirmando que estos problemas están resueltos en todos sus detalles en una serie de artículos publicados por él en la revista "*Technik und Wirtschaft*", pues vemos allí uno de las principales problemas para la aplicación práctica de su "sistema". De cualquier manera hemos querido llamar la atención sobre esta posición particular del Dr. BREDT para el estudio de los problemas de la hacienda pues, de prosperar, lleva consigo un cambio fundamental en muchos de los conceptos hasta ahora imperantes en la economía hacendal.

#### FORMAS DE ACTUACION DEL CONTADOR EN LA HACIENDA

El Contador en el desempeño de sus funciones en la hacienda privada, podrá actuar, desde el punto de vista de su relación de dependencia con respecto a la misma, en dos formas: a) como funcionario de la hacienda, es decir formando parte de su plantel estable y sujeto a jerarquía; o, b) como profesional independiente que brinda sus servicios a la hacienda en el momento en que ésta los solicita, pero manteniendo su independencia funcional con respecto a la misma.

Esta diferente forma de vinculación del contador con la hacienda a la que presta su colaboración encuentra su fundamentación, por lo general, en la diferente dimensión económica de las haciendas. Las grandes haciendas cuentan normalmente entre su personal estable con los profesionales que le brindan en forma permanente su asesoramiento, en tanto que ha-

ciendas de mediana o pequeña dimensión deben recurrir, para obtener el asesoramiento indispensable, a los profesionales independientes.

Como consecuencia del cambio operado en sus funciones y del reconocimiento de su invaluable contribución para la dirección de la hacienda, el Contador ha logrado en las modernas haciendas una posición jerárquica superior, llamándosele a menudo a integrar los cuadros directivos y compartiendo de esta manera la responsabilidad en la adopción de medidas sobre política de la hacienda. Se reconoce generalmente una gran ventaja al ubicar al contador en estos puestos, ya que su juicio sereno y objetivo contribuye a una ponderación en las decisiones a adoptar. Por otra parte, y desde el punto de vista del contador, al encontrarse en íntimo contacto con la dirección le será más fácil, conociendo la orientación del órgano directivo y los fines para los que desea la información, el proporcionarla con todos los elementos y antecedentes correspondientes. Encontramos así pues al contador pasando, en pocos años, de su condición de funcionario de segunda categoría a los más altos niveles jerárquicos de la hacienda.

En cuanto a la evolución en el ejercicio de sus funciones como profesional independiente al servicio de las haciendas privadas, podemos observar también una extraordinaria ampliación en el campo en el cual se utilizan sus servicios. De su actuación primordialmente en asuntos referentes a quiebras y concordatos en el siglo pasado, reflejada en la Carta Real otorgada al *Institute of Chartered Accountants* en mayo de 1880, donde se dice: "Que la profesión de los Contadores Públicos en Inglaterra y Gales es numerosa y sus funciones son de grande y creciente importancia con respecto a sus actividades como liquidadores en las disoluciones de compañías y en las designaciones judiciales y como síndicos de las bancarrotas o concordatos con los acreedores y en diversos cargos de confianza para los que son designados por las Cortes de Justicia, como también en las auditorías de las cuentas de las compañías públicas y otros tipos de sociedades y negocios", se amplió su campo hacia la auditoría pública. Con respecto a ésta debemos decir que se desarrolló a partir de principios de este siglo tomando su máximo incremento en los países anglo-sajones.

Años más tarde, y al crecer extraordinariamente las tasas impositivas y crearse impuestos nuevos que gravaban la renta, las utilidades elevadas, las ventas, destinados a financiar los siempre crecientes presupuestos nacionales, se agrega también la asesoría impositiva al campo de acción de los profesionales independientes.

Hoy en día, los servicios que prestan los Contadores Públicos a las haciendas privadas han desbordado ampliamente aquellos clásicos servicios de auditoría y asesoría impositiva para extenderse a cualquiera de las ramas económico-haciendales. Vemos entonces que el amplio campo de acción que hemos señalado para el contador moderno, se refleja en su actividad bajo cualquier forma que ésta adopte desde el punto de vista de su relación con

la hacienda, sea como funcionario integrando su cuerpo estable, sea como profesional independiente en forma del que se ha denominado "Servicio de Consultoría en Administración de Empresas".

Este tipo de servicio se está desarrollando actualmente con gran intensidad en los Estados Unidos de Norteamérica y se le ha definido como: "el estudio técnico-científico de cualquiera de las funciones de un negocio, encaminado a buscar su mayor eficiencia y productividad". (1)

Consideramos de interés referirnos aquí a algunos de los principales aspectos que comprenden estos servicios de consultoría, en la forma que se han desarrollado en E.E. UU., y de acuerdo a las observaciones realizadas por un grupo de contadores mejicanos que realizaron un viaje especial a la Nación del norte a efectos de estudiar estos servicios. Veremos así como han entrado según ya se establece en la definición mencionada, todo tipo de problemas, sean ellos de contabilidad, de gestión o de organización.

Los servicios de Consultoría han sido divididos en siete grandes grupos a saber:

- 1) Problemas de la Dirección General.
- 2) Problemas de Producción.
- 3) Problemas de Mercados.
- 4) Problemas de Relaciones Industriales.
- 5) Problemas Varios.
- 6) Problemas de la Administración Pública; Municipios, Estados y Gobierno Federal.
- 7) Problemas de las organizaciones sin fines lucrativos.

De estos siete grupos nos referiremos aquí solamente a los cuatro primeros por considerarlos los más importantes a los efectos de dar una idea de la extensión de los Servicios de Consultoría:

## I. — PROBLEMAS DE LA DIRECCION GENERAL

### A.— *Política General de la Dirección.*

- 1.— Supervisión de la política general de la empresa.
- 2.— Sugestiones sobre ampliación o reducción de operaciones.
- 3.— Sugestiones sobre las condiciones generales de la empresa.

### B.— *Organización Interna.*

- 1.— Supervisión de la organización interna.
- 2.— Apreciación de las funciones y efectividad de los ejecutivos de la empresa.

---

(1) JAVIER MARISCAL TORRES. — *Consultoría en Administración de Empresas.* — Esca, enero 1958.



C.— *Controles para la Dirección.*

- 1.— Diseño y supervisión del sistema interno de información.
- 2.— Investigación de la productividad del capital invertido.
- 3.— Establecimiento de sistemas de control de costos y gastos.

D.— *Relaciones Públicas.*

- 1.— Ayuda en la preparación de informes a los accionistas.
- 2.— Ayuda en la preparación de informes a los empleados.

E.— *Administración Financiera.*

- 1.— Organización y reorganización de empresas.
  - a) Consejo sobre el tipo de organización legal;
  - b) Consejo sobre los orígenes del capital;
  - c) Consejo sobre el tipo de acciones, bonos u obligaciones que deban emitirse.
- 2.— Financiamiento a largo plazo.
  - a) Estudio de los requisitos y condiciones para el financiamiento a largo plazo.
- 3.— Financiamiento de las operaciones normales.
  - a) Estudios de la necesidad de Capital de Trabajo;
  - b) Consejo y ayuda sobre las fuentes de capital de trabajo;
  - c) Consejo sobre política financiera y dividendos;
  - d) Consejo sobre el financiamiento de la compra de instalaciones y equipos;
  - e) Consejo sobre la inversión de fondos ociosos;
- 4.— Análisis de los resultados de la operación de la Empresa.
  - a) Análisis de los estados financieros y de operación;
  - b) Obtención de cifras de industrias similares;
  - c) Determinación del efecto en un cambio del nivel de los precios.

F.— *Crédito y Cobranzas.*

- 1.— Consejo acerca de la política de crédito.
- 2.— Supervisión de las operaciones de cobranza.

G.— *Presupuestos.*

- 1.— Consejo y ayuda en la preparación de presupuestos de operación.
- 2.— Consejo y ayuda relativa a presupuestos de caja.
- 3.— Consejo y ayuda en la preparación de presupuesto de capital.
- 4.— Ayuda en la instalación de un control presupuestal.

#### H.— *Contabilidad de costos.*

1.— Diseño e instalación de un sistema de costos.

#### I.— *Seguros.*

- 1.— Consejo sobre la cobertura del seguro de incendio, fidelidad y riesgos.
- 2.— Consejo sobre seguro de vida de los Directivos.
- 3.— Consejo sobre los registros necesarios para efectos de reclamación en caso de siniestros.

#### J.— *Planes de pensiones y participación de utilidades.*

1.— Consejo sobre los diversos planes existentes.

#### K.— *Contratos gubernamentales.*

- 1.— Ayuda en la negociación, renegociación y terminación de contratos.
- 2.— Análisis de los costos en relación con las disposiciones relativas a los contratos gubernamentales.

#### L.— *Sistemas y registros de oficina.*

- 1.— Diseño y ayuda en la instalación del sistema general de Contabilidad.
- 2.— Supervisión del origen y distribución de las formas en uso de la empresa.
- 3.— Supervisión del sistema de archivo y guarda de los comprobantes y registros de la empresa.
- 4.— Desarrollo del sistema de información y registro contable.

#### M.— *Equipo de Oficina.*

- 1.— Consejo sobre equipo mecánico de contabilidad.
- 2.— Consejo sobre cualquier otro equipo de oficina.

#### N.— *Administración de oficinas.*

- 1.— Supervisión de la organización de oficinas.
- 2.— Análisis de labores del personal de oficinas.
- 3.— Evaluación de las funciones del personal.
- 4.— Establecimiento de estándares en los trabajos de rutina.

#### O.— *Investigaciones especiales.*

- 1.— Investigaciones de un negocio para un comprador en perspectiva.
- 2.— Consejo en relación con la venta de un negocio.

*P.— Utilización de otros expertos.*

- 1.— Consejo sobre la utilización de servicios de abogados.
- 2.— Consejo sobre la necesidad del avalúo del negocio.
- 3.— Consejo sobre la necesidad de otros especialistas.

## II.— PROBLEMAS DE PRODUCCION

*A.— Planta y equipo.*

- 1.— Investigación sobre la localización de una nueva planta.
- 2.— Consejo sobre tipo de equipo.
- 3.— Estudio del costo y vida probable de los equipos.
- 4.— Estudios de la justificación económica de adiciones a la planta

*B.— Método y estándares de producción.*

- 1.— Estudio de tiempos y movimientos.
- 2.— Desarrollo de estándares de producción.
- 3.— Estudio de la utilización del espacio en la planta.
- 4.— Supervisión y valuación de los métodos de producción.

*C.— Control de la producción.*

- 1.— Supervisión de la planeación y control de la producción.
- 2.— Estudio sobre capacidad de trabajo de obreros y equipo.
- 3.— Estudio de los registros de producción.
- 4.— Supervisión de los métodos de control de calidad.
- 5.— Desarrollo de los métodos de control de inventarios.
- 6.— Desarrollo de estadísticas de producción.

*D.— Manejo y control de materiales.*

- 1.— Supervisión del espacio destinado al almacenamiento y su utilización.
- 2.— Estudio de la contabilización y control de materias primas.
- 3.— Supervisión del manejo de los materiales.

*E.— Administración de la producción.*

- 1.— Supervisión de la organización del Departamento de producción.

*F.— Compras.*

- 1.— Supervisión del procedimiento de compras.

*G.— Tráfico y transportes.*

- 1.— Gerencia de tráfico.

#### H.— *Equipo de transporte.*

- 1.— Investigación de los requisitos del equipo.
- 2.— Estudio del costo y vida probable del equipo.
- 3.— Estudio de los costos y operación del equipo.

#### I.— *Administración de la flotilla de transporte.*

### III.— PROBLEMAS DE MERCADOS

#### A.— *Gerencia de ventas.*

- 1.— Consejo sobre líneas de precios.
- 2.— Consejo sobre el establecimiento de precios a los productos.
- 3.— Consejo sobre territorios y sucursales.
- 4.— Investigación sobre potencialidades de mercados y cuotas.
- 5.— Análisis de los resultados de ventas.

#### B.— *Distribución y ventas.*

- 1.— Supervisión de la distribución y utilización del espacio en la bodega de productos terminados.
- 2.— Estudio de los métodos de distribución.

#### C.— *Empaque y embarque.*

- 1.— Consejos sobre métodos de empaque.
- 2.— Supervisión de los métodos y costos de empaque.

#### D.— *Publicidad.*

- 1.— Estudios de los métodos de publicidad.
- 2.— Desarrollo de un control de publicidad.

#### E.— *Investigación de mercados.*

- 1.— Conducción de una investigación de mercados para productos y servicios.
- 2.— Análisis de mercados.

### IV.— PROBLEMAS DE RELACIONES INDUSTRIALES

#### A.— *Reclutamiento.*

- 1.— Supervisión del procedimiento de reclutamiento.
- 2.— Reclutamiento o entrevista de prospectos para el Depto. de Contabilidad.

B.— *Entrenamiento.*

- 1.— Supervisión del procedimiento de entrenamientos.
- 2.— Instrucción al personal para la operación del sistema de Contabilidad.

C.— *Clasificación y evaluación.*

- 1.— Preparación de la clasificación de los trabajos.
- 2.— Diseño de planos para evaluación de los trabajos.

D.— *Compensación.*

- 1.— Consejo sobre las compensación para varios tipos de trabajo.
- 2.— Consejo sobre los programas de salarios e incentivos.
- 3.— Cálculo de la distribución en planos de participación de utilidades.
- 4.— Consejo sobre programas de beneficios para el personal.

E.— *Relaciones Industriales.*

- 1.— Consejos sobre contratación con sindicatos.
- 2.— Cómputo del costo probable de un sistema anual de beneficios garantizados para los empleados.
- 3.— Preparación de información sobre la posibilidad o imposibilidad de aumentos de salarios en la negociación de contratos con Sindicatos.
- 4.— Conducción de encuestas sobre la actitud del personal hacia la empresa.

F.— *Programas de seguridad e higiene.*

- 1.— Consejo sobre programas de seguridad e higiene.

G.— *Planes de retiro.*

- 1.— Consejo sobre planes de retiro, pensiones y participación de utilidades.

## LA AUTOMATIZACION

Los extraordinarios progresos realizados en la ciencia electrónica en los años posteriores a la última guerra mundial han hecho posible llevar a la práctica algunas ideas que, hasta hace sólo muy pocos años, se consideraban casi sueños.

La fábrica totalmente automatizada, casi sin personal y controlada por unos pocos tableros de instrumentos; los "cerebros" electrónicos realizando complicadísimos cálculos y brindando nuevas posibilidades para una mejor administración por su operación a distancia, su "memoria" que

registra cientos de miles de datos, etc., y en general todas estas nuevas técnicas que están produciendo una verdadera revolución en la vida de las haciendas. ¿En qué forma repercutirán estas nuevas técnicas sobre la labor del contador?

Habiendo visto en las páginas anteriores cuán importante es el puesto que ocupa el contador en la hacienda moderna, cuán estrechamente ligado se halla a su vida, cualquier alteración de importancia que se produzca en la estructura y dinámica haciendales tendrá que reflejarse necesariamente, de alguna manera, en su tarea, y a eso es que nos referiremos en las próximas líneas.

En nuestro país no hemos llegado aún a la etapa de la aplicación práctica de la denominada "automation", sin embargo en otros países industrialmente más avanzados ya es hoy una realidad que se difunde en su aplicación día por día. En base a los resultados y la experiencia, si bien que breve, alcanzados en estos países, y sin intentar hacer profecías, es que estableceremos algunas conclusiones acerca del futuro inmediato de nuestra profesión.

¿Qué es la automatización, cómo se la puede definir? En las palabras de JOHN DIEBOLD: "automation" es una integración de máquinas unas en otras constituyendo sistemas completamente automáticos y en algunos casos auto-regulables. Es una actitud mental y un objetivo de producción tanto como una tecnología. Ella afectará a cualquier tipo de industria, no sólo la manufacturación y el procesamiento, sino también la distribución, el transporte, las comunicaciones así como el comercio". (1)

Justamente en esta definición de DIEBOLD se hace mención a algo que consideramos interesante destacar, y es, que la automatización trae consigo, a menudo, la idea de producción de bienes exclusivamente en forma automatizada y de fábricas de grandes dimensiones; sin embargo, no se encuentra aquí su única forma de aplicación sino que ésta es mucho más amplia. A este respecto dice A. KENYON: "...las grandes máquinas transportadoras en la industria del automóvil y los procesos continuos en las plantas refinadoras de petróleo vienen rápidamente a nuestra mente. Pero la simple máquina-herramienta controlada automáticamente haciendo cortos movimientos de precisión también cumple con la descripción de la automatización en igual forma que la fábrica totalmente automatizada. Tampoco se halla la automatización confinada a la producción de bienes. Tanto un sistema automático para la reserva de lugares en una compañía de aviación de los EE. UU., como una máquina para contar gruesas de tornillos cumplen igualmente que la fábrica de pistones totalmente automática ubicadas en la U. R. S. S.". (2)

---

(1) JOHN DIEBOLD. — *The Manager*, setiembre de 1955.

(2) A. KENYON. — En *The Cost Accountant*, febrero de 1958.

Vemos entonces cuán amplio es el campo que tiene por delante la automatización, aunque por el momento sus principales aplicaciones hayan sido dirigidas fundamentalmente hacia la industria, hacia la producción de bienes.

Ahora bien, ¿cuáles son las principales consecuencias desde el punto de vista de la producción, que trae consigo la aplicación de las nuevas técnicas?

En primer lugar debemos señalar *la disminución de la mano de obra* en el proceso productivo que se realiza fundamentalmente en forma mecánica aún en el aspecto del control de la exactitud y corrección de la producción.

En segundo lugar, estableceremos *la continuidad de la producción* a través de todo su proceso. La disciplina sin fallas constituye uno de sus fundamentos esenciales; se elimina de esta forma el continuo parar y recomenzar propio de los métodos de producción que dependen del trabajador directo; continuidad y exactitud en lugar de aburrimiento son las bases de su éxito.

En tercer lugar se observa una considerable *disminución de los desperdicios* por errores en la fabricación, ya que las máquinas provistas de dispositivos auto-correctores, van controlando continuamente que la producción se realice siempre dentro de los límites de precisión preestablecidos.

Por fin agregaremos que, como consecuencia de el señalado desarrollo continuo e ininterrumpido de la producción, *no resulta necesaria*, por lo menos desde el punto de vista técnico, *la acumulación de grandes stocks*.

Estas modificaciones en el aparato de producción, ¿qué consecuencias traen a su vez consigo desde el punto de vista de la administración de la hacienda?

Debemos señalar aquí en primer término el gran aumento en la inversión en maquinaria e instalaciones que tiende a aumentar la que ya habíamos señalado como característica de la hacienda de producción moderna: su inelasticidad técnica y económica. El alto costo de estas modernas y complicadas instalaciones y la consiguiente disminución de la mano de obra, elevan así el coeficiente inversión-salario a cifras nunca conocidas.

Al alejarse más y más la influencia del operario sobre la cantidad de producción y su eficiencia, factores estos que se trasladan a la eficiencia de la máquina, *se tiende a eliminar los sistemas de remuneración a base de primas*.

En lo que tiene referencia con el cálculo de costos las consecuencias son también de indudable importancia: en general se puede afirmar que el principal resultado en este aspecto será una considerable *simplificación en el cálculo de costos*. Los modernos sistemas de costos concentran particularmente la atención en la clasificación y medida de las desviaciones con respecto a los "standards" precalculados, este método que se ha deno-

minado de "dirección por la excepción" indudablemente cambiará en su énfasis al ser posible la realización de previsiones mucho más ajustadas desde el momento que, como hemos señalado más arriba, disminuyen considerablemente los errores al sustituirse al hombre por la máquina en la producción y en el control.

Por otra parte, la "*mano de obra directa*" desaparece casi totalmente, pasando a integrar los costos generales, con lo que se eliminan complicados procedimientos de análisis y contralor de la misma. Debemos tener en cuenta por fin, la introducción de máquinas y dispositivos electrónicos para realizar trabajos administrativos y de registración. En este sentido también las posibilidades son vastas y habrá que considerar la eliminación de muchos registros contables de tipo clásico que serán sustituidos por cintas magnéticas, sistemas de archivo diferente, etc. A su vez, estas modificaciones en las formas de trabajo en la oficina se reflejarán en indispensables cambios en las técnicas de auditoría, ya que el auditor no dispondrá como antes de muchos elementos de interpretación directa como libros y comprobantes que serán grandemente modificados; muchos controles realizados hasta ahora perderán su sentido al trasladarse gran parte del trabajo a las máquinas que elaboran el mismo y sobre las que el operador humano tiene solamente una limitada influencia al proporcionarle solamente los datos iniciales. En este sentido se puede citar por ejemplo, la organización de una firma distribuidora inglesa cuyos embarques de mercadería para el extranjero se realizan a través de distintos puertos; en éstos, al expedirse una partida, se "cargan" en la máquina solamente los datos correspondientes a tipo de mercadería y cantidad de la misma; la máquina, conectada por cables con otra existente en la casa central, remite dichos datos y automáticamente se realizan todos los cálculos, en base a los precios que la misma máquina posee en su "memoria" y concluye produciendo también la documentación necesaria.

Es interesante mencionar aquí, que una de las principales firmas norteamericanas productoras de estas máquinas electrónicas, ha encargado a un grupo de técnicos destacados la confección de un informe acerca de las modificaciones en las técnicas de auditoría ocasionadas por la introducción de las máquinas electrónicas en la contabilidad. (1)

Hemos tratado de exponer en las líneas precedentes las principales consecuencias técnicas provocadas por la introducción de la automatización en la hacienda moderna; veremos ahora en qué forma se reflejan estos nuevos fenómenos sobre la función del Contador en la hacienda.

El Contador, el economista de la hacienda, es el verdadero coordinador de la hacienda hemos dicho, su campo de acción cubre hoy no solamente la contabilidad, sino también la organización y la gestión, él cola-

---

(1) Publicado en *Accounting Research*, abril de 1958.



bora con su información y con su consejo en la elaboración de la política de la hacienda. La aplicación en gran escala de la automatización entendemos que contribuirá a dar mayor énfasis aún a esta forma de su intervención en la hacienda. Veremos por qué.

La necesidad impuesta a las haciendas por la realidad económica moderna de mirar cada vez más hacia el futuro tratando de interpretarlo, de preverlo, y de transformar estas previsiones en cifras útiles para la política hacendal, constituye una de las causas que hemos señalado como determinantes de la evolución operada en la función del Contador en la hacienda. Ahora bien, *esta necesidad de recurrir a la planeación*, tanto en su forma de planeación de períodos como de proyectos, *llega con la automatización a un máximo.*

Las nuevas circunstancias imponen una planeación, en todos los aspectos de la hacienda, realizada con cuidado extremo: desde los estudios previos, pasando por la planeación del mantenimiento de la planta, la investigación de nuevos productos y de mercados, nada puede ser dejado al azar cuando la fábrica se halla tan firmemente integrada y ajustada a un gran ritmo. Cualquier falla se traduce en enormes pérdidas económicas.

Los estudios previos a la fundación adquieren enorme importancia por la magnitud de los capitales invertidos, asimismo, y vinculados a éstos, los estudios de mercado y de productos; cual no sería la gravedad de las consecuencias si montada una empresa para producir bienes en las extraordinarias condiciones que posibilita la automatización, sin detenciones, sin desperdicios, a gran ritmo, se encontrara luego que produce un producto que a nadie interesa comprar o en cantidades muy superiores a las necesidades.

Asimismo la planeación del mantenimiento y del aprovisionamiento adquieren extraordinaria importancia, cuando la falta del material auxiliar más simple, o el desgaste de una pieza, puede ocasionar la detención de toda la fábrica.

La aplicación pues de estas nuevas técnicas de la automatización vinculan *cada vez más estrechamente los conceptos de "hacienda" con "planeación" e indisolublemente unido a ambos el de "Contador-economista de la hacienda".*

## CONCLUSIONES

Hemos señalado al comienzo de este trabajo las causas que nos parecen fundamentales en la evolución de la función del Contador en las haciendas privadas concretándolas en:

a) las modificaciones operadas en el mundo económico y particularmente en la realidad hacendal que demostraron la insuficiencia de los conocimientos anteriores;

b) la evolución en los estudios económico-hacendales yéndose al estudio científico del fenómeno hacendal y a la investigación metódica de sus relaciones y regularidades.

A través del desarrollo de estos puntos, hemos visto como el Contador ha ido ampliando cada vez más su campo de acción dentro de la hacienda hasta constituirse en su verdadero coordinador.

Lo hemos visto ocupando puestos de dirección colaborando con su opinión a la determinación de la política de la hacienda; y hemos visto por fin como, y dentro de lo que es previsible para un futuro próximo, estas funciones tienden a adquirir mayor énfasis aún por la introducción de la automatización y el consiguiente requerimiento de una planeación más y más completa.

Esta evolución operada en sus funciones en la hacienda la podemos sintetizar en estas palabras: *de mudo registrador de hechos pasados a colaborador activo en la planeación del futuro de la hacienda; de tenedor de libros a coordinador de la hacienda, en fin, de "protector de la memoria del comerciante" a economista de la hacienda.*

## BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N. — *“Management Accounting.”* — Richard D. Irwin Inc. Homewood.
- BREDT, Otto. — *“Die Krise der Betriebswirtschaftslehre.”* — Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschafts-prüfer GMBH — Düsseldorf — 1956.
- BERLANGA, M. — *“Economía de la Empresa.”* — Biblioteca de Comercio y Finanzas — Madrid — 1954.
- CORNELL, William. — *“Organization and Management.”* — Ronald Press — Nueva York — 1947.
- D'IPPOLITO, T. — *“L'azienda”* — Abbaco S. R. L. — Palermo — 1953.  
*“I principi direttivi delle valutazioni de bilancio ed i limiti massimo e minimo del capitale di funzionamento.”* — Editrice Lilia — Palermo — 1950.  
*“Costi e prezzi nelle aziende industriali.”* — A. Giuffré — Milano — 1949.  
*“Le discipline amministrative aziendali.”* — Abbaco S. R. L. — Palermo — 1952.  
*“La contabilidad por partida doble en sistema único y dúplice.”* — Rev. de la Fac. de C. Eco. y de Adm. — Montevideo — Junio 1955.  
*“La economía de la hacienda.”* — Rev. de la Fac. de C. Econ. y de Adm. — Montevideo — Junio de 1954.  
*“La ciencia de la razoneria.”* — Rev. de Economía, Finanzas y Administración — Montevideo — Agosto de 1954.  
*“La ciencia de la contabilidad a mediados del siglo XX y su posición entre las doctrinas de economía hacienda.”* — Rev. de la Fac. de Ciencias Econ. y de Adm. N° 9 — Montevideo.
- DE MINICO, Amodeo. — *“Saggi di economia delle aziende.”* — A. Giuffré — Milano — 1942.
- FISCHER, Guido. — *“Allgemeine Betriebswirtschaftslehre.”* — Quell & Meyer — Heidelberg — 1952.
- GUATRI, Luigi. — *“La produzione e il mercato.”* — A. Giuffré — Milano — 1950.
- HOLDEN, Fish y Smith. — *“Dirección de empresas.”* — Stanford University Press — Standord — 1949.
- KOSIOL, Erich. — *“Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung.”* — Duncker & Humblot — Berlin — 1956.
- KIMBALL, Dexter, S' — *“Principios de organización industrial.”* — El Ateneo — Buenos Aires — 1954.
- LACERDA ALVES. — *“A didática contabil em grau medio no Brasil.”* — Imprensa Regina — Bahía — 1955.  
*“Metodologia contabil.”* — Imprensa Regina — Bahía — 1957.
- LOPES DE SA, A. — *“La verdadera localización científica de la contabilidad.”* — Rev. de la Fac. de C. Econ. y de Adm. — Montevideo — Junio de 1955.
- LITTLETON & YAMEY. — *“Studies in the history of accounting.”* — Sweet & Maxweel Ltd. — Londres — 1956.
- MASI, Vincenzo. — *“Principi di scienza delle aziende.”* — A. Milani — Padua — 1946.
- MELLEROWICZ, Konrad. — *“Allgemeine Betriebswirtschaftslehre.”* — Walter De Gruyter — Berlin — 1952.  
*“Kosten und Kostenrechnung.”* — Walter De Gruyter — Berlin — 1958.
- N. A. C. A. — *“The accountants role in management.”* — New York — 1947.
- ONIDA, Pietro. — *“Elementi de Ragioneria.”* — A. Giuffré — Milano — 1951.  
*“La dimensione del capitale di impresa.”* — A. Giuffré — Milano — 1951.

- PEDERSEN, H. W. — “*Los costes y la política de precios*”. — Aguilar S. A. de Ediciones — Madrid — 1949.
- RAUTENSTRAUCH y VILLERS. — “*Economía de las empresas industriales*”. — Fondo de Cultura Económica — Méjico — 1953.
- RÖSSLE, KARL. — “*Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*”. — Poeschel Verlag — Stuttgart — 1956.
- SCHÄFER, Erich. — “*Die Unternehmung*”. — Westdeutscher Verlag — Köln und Opladen — 1956.
- SCHNEIDER, Erich. — “*Contabilidad Industrial*”. — Aguilar S. A. de Ediciones — Madrid — 1949.
- “*Teoría de la inversión*”. — Biblioteca de Ciencias Económicas — Buenos Aires — 1956.
- SALOMONS, David. — “*Studies in costing*”. — Sweet & Maxweel Ltd. — London — 1952.
- ZAPPA, Gino. — “*Tendencias nuevas en los estudios de ragoneria*” (traducción biblioteca del Instituto).
- “*Il reddito di impresa*”. — A. Giuffré — Milano — 1950.
- ZAPPA, AZZINI, CUDINI. — “*Ragioneria Generale*”. — A. Giuffré — Milano — 1951.
- ZEVENDE INTERNATIONAL ACCOUNTANTS CONGRES 1957. — “*Business Organization and the Public Accountant*.”
- “*The internal auditor*”.
- “*Principles for the accountants profession*”.
- “*Budgeting and the corresponding modernization of accounting*”.

## PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

### Boletín Informativo

- Nº 1. — Julio de 1956.
- Nº 2. — Mayo de 1957.
- Nº 3. — Diciembre de 1957.
- Nº 4. — Julio de 1958.

### Selección de Artículos

- Nº 1. — Setiembre de 1956.
- Nº 2. — Enero de 1957.
- Nº 3. — Setiembre de 1957.
- Nº 4. — Diciembre de 1957.
- Nº 5. — Agosto de 1958.
- Nº 6. — Octubre de 1958.
- Nº 7. — Julio de 1959.

### Información Bibliográfica

- Nº 1. — Mayo de 1960.

### Cuadernos

- Nº 1. — La Ciencia de la Contabilidad a Medios del Siglo XX y su posición entre las Doctrinas Modernas de Economía Hacienda. — Prof. T. D'Ippolito. — 1956.
- Nº 2. — El Plan Contable Unitario Alemán. — Cr. Flavio G. Piccioli. — 1956.
- Nº 3. — Estudio de la Situación Económico Financiera de las Haciendas por medio de Indices. — Cr. Carlos Lecueder. — 1957.
- Nº 4. — Evolución conceptual del balance. — Dr. Juan Rodríguez López. — 1957.
- Nº 5. — Plan de cuentas uniforme italiano. — Cr. F. G. Didden. — 1957.
- Nº 6. — Normas para la determinación de los costos industriales. — Informe del Instituto. — 1957.
- Nº 7. — La estadística en el comercio. — Cr. Víctor O. Popelka. — 1958.
- Nº 8. — Algunos estudios de los movimientos y los tiempos en trabajos exclusivamente manuales. — Cr. Rubén A. Vizziano. — 1958.
- Nº 9. — Riesgos Bancarios. — Cr. Oscar Pedro Rovella. — 1958.
- Nº 10. — El Contralor en la Hacienda Mercantil. — Cra. Lulgarda Rios. — 1958.
- Nº 11. — La Investigación Científica en Contabilidad. — Prof. Antonio López de Sá y Dr. Juan Rodríguez López. — 1959.
- Nº 12. — Metodología de la investigación en la Economía de la Hacienda. — Cr. F. G. Didden. — 1959.
- Nº 13. — Sistemas de costos industriales. — Cr. Federico Slinger. — 1959.
- Nº 14. — Revaluación de bienes muebles — Ley 12.595 y antecedentes. — 1960.
- Nº 15. — El Contador y los modernos desarrollos económico-haciendales. — Cr. Flavio G. Piccioli. — 1960.