



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION

INSTITUTO DE
ECONOMIA, ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE
HACIENDAS PRIVADAS

Cuaderno N.º 1

La Ciencia de la Contabilidad a Medios del Siglo XX y su Posición entre las Doctrinas Modernas de Economía Hacendal

TEODORO D'IPPOLITO

Apartado de la Revista de la
Facultad de Ciencias Económicas
y de Administración - N° 9.

MONTEVIDEO
URUGUAY
1956
ARON ALJANATI
B. DEL PINO 1066 - TEL. 41 6956

Este cuaderno se publica en colaboración, por los Institutos de:

"RAGIONERIA E DI RICERCHE ECONOMICO AZIENDALI" DE LA FACULTAD DE ECONOMIA Y COMERCIO DE LA UNIVERSIDAD DE BOLONIA.

y

"ECONOMIA, ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE HACIENDAS PRIVADAS" DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION DE MONTEVIDEO

TEODORO D'IPPOLITO
Profesor de la Universidad de Bolonia (Italia)

LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD A MEDIADOS DEL SIGLO XX Y SU POSICION ENTRE LAS DOCTRINAS MODERNAS DE ECONOMIA HACENDAL

EL CAMPO, EL OBJETO, EL METODO Y LAS RELACIONES DE LA CONTABILIDAD COMO PARTE INTEGRANTE DE LA ECONOMIA HACENDAL. La tripartición de la ciencia de la economía hacendal: técnica administrativa, ciencia de la organización y Contabilidad.

I — *El campo de investigación de la contabilidad y de la economía hacendal: las haciendas de erogación, de producción y compras.*

Según las nuevas doctrinas, la contabilidad puede ser desarrollada científicamente sólo cuando se la considera como un capítulo de una ciencia más amplia —aquella de la economía hacendal— y sólo cuando se adopten los métodos de investigación de esta ciencia. Es esto lo que nos proponemos examinar en la primera parte de nuestro trabajo.

Tanto la contabilidad como la economía hacendal consideran, con fines de estudio doctrinario, uno de los tantos aspectos que pueden distinguirse, abstractamente, en la actividad práctica humana —dando al término “práctico” un amplio sentido filosófico.

Los individuos, y los grupos sociales que los mismos individuos forman para mejor alcanzar sus fines, sean estos del género que sean, tienen necesidad de medios escasos, obtenibles sólo mediante la aplicación de las energías humanas a los recursos del mundo exterior, los llamados “bienes económicos”, sean ya materias y productos materiales, ya servicios de otro tipo. La adquisición y el consumo de dichos medios para satisfacer las necesidades y, en consecuencia, para alcanzar los fines deseados, se efectúa, desde tiempos inmemoriales, en común por los diversos grupos sociales —familias, otras convivencias y grupos diversos privados, grupos públicos, grupos mixtos— en forma coordinada sistemáticamente en el tiempo y en el

espacio, mediante las llamadas "haciendas". Estas pueden tener por finalidad la satisfacción directa de las necesidades de medios económicos de los propios sujetos de la hacienda y de sus cointerésados: se llaman entonces "haciendas de erogación", o "haciendas de consumo", o también, más adecuadamente, si bien esta expresión no se ha difundido aun, "haciendas directas".

La adquisición de todos los medios necesarios para la satisfacción de las necesidades humanas podría, en una extrema hipótesis, efectuarse íntegramente por medio de estas haciendas de erogación. Normalmente, sin embargo, en los actuales ambientes político-sociales, la adquisición se efectúa en régimen de división territorial y funcional del trabajo, mediante la realización de negociaciones monetario-crediticias y también, excepcionalmente, mediante trueques o cambios en especie. Los sujetos de las haciendas de erogación, en tales hipótesis, se procuran principalmente medios monetario-crediticios mediante la prestación de servicios personales —obtienen así los "réditos de trabajo" y/o de medios monetario-crediticios ahorrados —obtienen así los "réditos de capital puro"— y/o prestando servicios diversos y mixtos de capital y de trabajo —obtienen así los "réditos de empresa"; o pueden también disfrutar de contribuciones voluntarias, o de contribuciones coactivas, o de préstamos, o pueden recurrir, finalmente, a vías anormales. Los medios monetario-crediticios y los medios económicos diversos pueden también llegar a las haciendas de erogación por vía extragestión, mediante donaciones, herencias y vías análogas.

La oferta de medios económicos no monetarios, en régimen de división del trabajo, se efectúa por medio de un tipo especializado y autónomo de haciendas: aquéllas que se denominan "haciendas de producción" o "haciendas de adquisición" o también "haciendas indirectas", dado que los medios no monetarios que se obtienen por tales haciendas, no se erogán para la satisfacción directa de las necesidades de los sujetos que las instituyen y rigen, sino que son cambiados contra medios monetario-crediticios de otras haciendas. En las haciendas de producción, los cambios se efectúan sobre una base de reciprocidad predominante y no sobre base de solidaridad predominante, como acontece en las haciendas de erogación, a precios económicos de mercado libre, o bien a precios regulados, o tarifados, o con otras modalidades establecidas por la autoridad pública.

Cuando en las haciendas de producción la gestión se desarrolla favorablemente, se obtiene, por diferencia entre los "productos monetarios" que se consiguen mediante la cesión de los productos, y los "costos monetarios" que se soportan para la adquisición de los factores necesarios para la obtención de los productos, un excedente, llamado "lucro" o "utilidad" o mejor, como ya se ha mencionado, " rédito de empresa"; éste, admitiendo siempre la hipótesis de un desarrollo favorable, debería alcanzar como mínimo una magnitud tal como para retribuir congruamente los "auto-servicios" o "servicios gratuitos" aplicados al desarrollo de la hacienda considerada,

es decir, los servicios personales del sujeto hacendal y de otros participantes eventuales en la producción, que no reciban retribuciones incluidas en los costos, así como los servicios de los medios monetario-crediticios que concurren a la misma producción en carácter de capital propio, y todavía otros, como el premio del riesgo económico general de empresa, los alquileres fictos de los terrenos, y el premio de progreso, como se aclara en los textos de estudio de nuestras disciplinas.

Pueden también encontrarse frecuente ejemplos de "haciendas compuestas", llamadas también "haciendas mixtas", de erogación y de producción, es decir, haciendas que se desarrollan sea para obtener medios económicos para la satisfacción directa de las necesidades del sujeto hacendal y de sus cointerésados, sea para obtener medios económicos para cambiarlos lucrativamente a otras haciendas.

Sea las haciendas de erogación, sea las de producción, sea aquellas compuestas o mixtas, por pequeñas que sean sus dimensiones, comprenden generalmente:

a) una organización de personas que aplican sus energías físico-psíquicas a los recursos del mundo exterior, para extraer los medios materiales y los diversos servicios deseados o, por lo menos, para procurarse los medios monetario-crediticios necesarios para la adquisición de los factores necesarios para el desenvolvimiento de la hacienda;

b) una cierta dotación "propia" de medios monetario-crediticios y/o también de materias, de medios instrumentales y de medios económicos diversos, dado que ninguna hacienda puede ser comenzada sin tal dotación inicial —a integrar progresivamente, de acuerdo con las necesidades— en las actuales condiciones de ambiente.

Dado que es excepcional, actualmente, la obtención de medios económicos por vía de trueque, o por directa aplicación de las energías del sujeto hacendal y de sus cointerésados a los recursos del mundo exterior, resulta que la vida hacendal —sea de gestión, sea de extra-gestión— se nos manifiesta fundamentalmente bajo forma de "entradas" o de "salidas" de medios monetarios-crediticios.

Con referencia, además, a la finalidad que los motiva, los acontecimientos de la vida hacendal pueden clasificarse como sigue:

a) "financiamientos", o sea operaciones de obtención de medios monetario-crediticios, sea a título de dotaciones obtenidas de terceros sin contraprestaciones (operaciones extragestión), sea obtenidas como resultado de realizaciones de negociaciones y de créditos (operaciones de gestión) o a título de préstamo;

b) "inversiones - erogaciones", o sea operaciones de gestión, de procuración de "factores de erogación" o "medios de consumo" para la satisfacción directa de las necesidades del sujeto hacendal y de sus cointerésados; y

c) "realizaciones", o sea operaciones de gestión, de cesión de cosas

materiales contra medios monetario-crediticios, o bien de prestaciones de servicios personales y diversos contra réditos de trabajo, de capital y mixtos, o contra contribuciones voluntarias o coactivas.

II — *Diversos aspectos últimamente investigables de la actividad hacendal: aspecto material o tecno-biológico; aspecto humano o fisis-psicológico; y aspecto social en sus varios momentos (moral, político, jurídico, económico-colectivo, económico-hacendal).*

La actividad hacendal puede ser considerada, como objeto de estudios científicos, bajo múltiples aspectos, que corresponden más o menos a las distintas Facultades y a las diversas disciplinas enseñadas en nuestra Universidad.

Entre tales aspectos, recordemos:

a) El aspecto material o tecno-biológico: la actividad hacendal, en sus innumerables y cambiantes formas, consiste en transformaciones materiales de energía y, en general, de factores de producción y de erogación; en conservaciones en el tiempo, desplazamientos en el espacio de dichos factores y de los medios que de ellos se extraen. Correspondiendo a este aspecto, se tienen las disciplinas astronómico-geológicas, fisis-químicas, tecno-merceológicas, zootécnicas y zoiátricas, etc.

b) El aspecto humano o fisis-psicológico: la actividad hacendal es desarrollada por personas, y en consecuencia es necesario conocer sus modalidades, fisiológicas y psicológicas, de ser y de devenir, para tenerlas en cuenta al organizar el trabajo hacendal. Como es sabido, el hombre no siente ni actúa como ser lógico, sino como ser psicológico; es necesario conocerlo, juzgarlo, orientarlo, y seleccionarlo profesionalmente para destinarlo a los trabajos a los cuales se adapta mejor, y adaptar los trabajos y los instrumentos a sus características, tratándolo "humanamente". Correspondiendo a este aspecto, se tienen las disciplinas antropológicas, médico-higiénicas y muchas otras que son análogas a las del grupo precedente, y las disciplinas psicológicas puras, aplicadas, y psico-tecno-organizativas.

c) El aspecto social: la actividad hacendal es actividad que se desarrolla en ambientes sociales, nacionales e internacionales. La complejidad de este aspecto es tal que resulta necesario distinguir distintos momentos de investigación, a los que corresponden múltiples grupos de disciplinas "sociales". Entre estas podemos recordar: las ético-morales en sentido estricto, que examinan la licitud moral de la actividad hacendal, es decir, su correspondencia con los fines morales; las políticas, que examinan su correspondencia con los fines políticos del Estado; las jurídicas, que examinan su correspondencia respecto de los principios abstractos y preceptos positivos de orden jurídico; las económicas, que examinan su correspondencia con los fines económicos generales (por ej., respecto de la obtención

de una mejor satisfacción de las necesidades individuales, sobre una base de justicia colectiva, sin que se manifiesten diferencias excesivas entre las satisfacciones totales permitidas a cada uno), o bien con los fines económicos particulares de individuos o grupos sociales privados, públicos y mixtos — fines particulares que pueden no coincidir, y normalmente no coinciden, al menos a corto plazo, con los fines colectivos.

Todas las investigaciones, relativas a los diversos aspectos y a los diversos momentos que se consideran o se pueden considerar oportunamente en cada aspecto, interesa directamente a los sujetos hacendales, admitiendo que estos quieren actuar coherente y eficazmente para el logro de sus fines hacendales, con un mínimo de vacilaciones y de inconvenientes. El campo de estudios que directamente nos interesa, sin embargo, está limitado a las investigaciones económico-particulares, o económico-hacendales, lo cual explica el título de nuestra disciplina. O sea que las investigaciones referentes a los otros aspectos o a los otros momentos que mencionamos: —material tecno-biológico, fisio-psicológico o humano, moral, político, jurídico y económico-colectivo— si bien son indispensables para obtener los conocimientos útiles para una eficaz conducción de la actividad hacendal, y hasta establecen principios y preceptos y relaciones en la propia actividad hacendal, quedan fuera de nuestro campo de estudios. En éste se buscan conocimientos de constancias, de coherencias, de variabilidades, de secuencias, de probabilidades, que sirvan para indicarnos cómo se debe proceder, para guiarnos *en las haciendas individualmente consideradas*, en la elección de las apropiaciones, de las operaciones, de los procesos y de las combinaciones que deben efectuarse sobre los recursos del mundo exterior y sobre los medios que de ellos se derivan, entre las muchas o pocas posibles desde el punto de vista material, humano, ético, político, jurídico y económico-colectivo, según las distintas circunstancias externas e internas, en la hacienda considerada. *La determinación de la elección más conveniente debe hacerse en forma preliminar, cuando se quiere actuar de modo racional, o sea en modo de correspondencia estricta con los fines que se persiguen.*

Las investigaciones sobre el aspecto económico-hacendal, o sea sobre la conveniencia —respecto de los fines de la hacienda— de realizar determinadas operaciones son, entonces, aquellas que nosotros consideramos fundamentalmente. Las investigaciones contables, y en general, las de contabilidad, están comprendidas en estos límites.

Las otras disciplinas físicas y tecno-biológicas, humanas y sociales, salvo algunas especializaciones tecnológicas a las cuales tendremos ocasión de referirnos seguidamente, son conocimientos que pertenecen a otros campos, de los cuales nosotros extraemos aquellas nociones y consideraciones doctrinarias que nos interesan para el desenvolvimiento de nuestras investigaciones.

Entre estos conocimientos de otros campos que más nos interesan, conviene recordar en modo particular aquellos elaborados por las disciplinas lógico-metodológicas: por la lógica, por la epistemología, por las matemáticas, por la estadística metodológica. Se trata en realidad, como es sabido, de elaboraciones de signos convencionales "prácticos", más que de conocimientos en un estricto sentido filosófico.

III — *La tripartición habitual de las disciplinas económicas-hacendales: técnica administrativa, organización y contabilidad.*

Las investigaciones sobre el aspecto económico-hacendal, o sea aquellas que entran directamente en nuestro campo de estudios, son sumamente complejas. Según las tendencias más recibidas actualmente, se distinguen tres tipos que, según concepciones anteriores, corresponderían a tres distintos cuerpos de doctrina:

- a) las doctrinas de la gestión económica, llamadas también de "técnica administrativa" o de "técnica económica"
- b) las doctrinas de organización; y
- c) las doctrinas de la contabilidad entendida en sentido amplio.

Entran en el primer tipo las investigaciones que tienen por finalidad buscar las relaciones científicas generales, las uniformidades concretas, las normas y los preceptos técnicos directamente referentes al modo de constituirse y de devenir del patrimonio hacendal —entendiéndose por tal el conjunto de medios económicos a disposición del sujeto de la hacienda. En concreto, tales investigaciones se diferencian según que consideren en general el campo económico-hacendal, o que consideren específicamente las elecciones a realizar durante la gestión hacendal en materia financiera, o de las transformaciones fabril, mercantil, o administrativa —entendiéndose este término en un sentido restringido.— Las doctrinas en cuestión se distinguen también, paralelamente, según que completen en forma especializada distintos géneros de haciendas: agrícolas, de seguros, extractivas, bancarias, industriales, comerciales, etc.

Pertencen al segundo tipo las investigaciones referentes a las relaciones científicas generales, las uniformidades concretas, las normas y los preceptos técnicos relativos a la organización hacendal, o sea a la estructura orgánica y a las funciones de las personas que, como jefes o como colaboradores subalternos, realizan todas las operaciones hacendales; cómo tal organización se inicia y se desenvuelve eficazmente —respecto de los fines deseados— y cómo se disuelve.

Pertencen al tercer tipo las investigaciones referentes a las relaciones científicas generales, a las uniformidades concretas y a las normas y preceptos técnicos relativos a la determinación cuantitativa de los fenómenos hacendales y, especialmente, a la constitución y desenvolvimiento del instru-

mento que revela el devenir del patrimonio y la estructuración y la dinámica de la organización hacendal. Con el término "instrumento" nos referimos a todos los procedimientos de cognición, de representación, de verificación y de interpretación de los hechos administrativos y, en general, de las operaciones, de los procesos y de las combinaciones económico-hacendales, ya sea que tales procedimientos se refieran a determinaciones preventivas, consuntivas, mixtas y comparativas (correspondiendo estas últimas a la llamada "estadística hacendal, interna y externa").

Se determina que las investigaciones doctrinarias consideradas se conducen de acuerdo con los fines cognoscitivos directos de aquellos que actúan como administradores hacendales y, en consecuencia, en el interés particular de las haciendas. Otras investigaciones de este tipo pueden ser realizadas eventualmente según los fines cognoscitivos de otros grupos de estudiosos, o de aquéllos que se ocupan de los problemas de la administración general político-social.

IV — *Del examen de la evolución reciente de las disciplinas económico-hacendales, emergen dos grupos de factores fundamentales, que explican su rápido florecimiento. El primer grupo, que examinamos a continuación, se refiere a la orientación científica seguida y, en particular, a la adopción de la tendencia sintético-orgánica de investigación.*

En la primera mitad de este siglo, y especialmente, como ya se indicó, en los últimos treinta años, se observan notables progresos en las disciplinas económico-hacendales, sobre todo en aquellas partes que, según la tradición académica, denominamos "técnica administrativa" y "contabilidad".

Los factores determinantes de tales progresos pueden ser divididos en dos grupos: el primero, de acción directa, que será brevemente recordado a continuación, y el otro, de acción indirecta, que será visto en el apartado siguiente.

El primer grupo de factores es aquel que corresponde al orientamiento científico que ha sido y es seguido en los textos de economía hacendal y, en particular, 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 la relevación administrativa son consideradas como nociones elementales, que no pueden, propiamente, denominarse conocimientos científicos. La atención de las investigaciones se dirige, en vez, a la identificación de los fenómenos económicos-hacen-

dales 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 —el deductivo silogístico, el deductivo matemático, el inductivo causal, el inductivo probabilístico y el inductivo análogo— 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 hacendal pasada, sea en la elección de las operaciones hacendales a cumplirse en el futuro, de manera de poder lograr con la mayor eficacia posible los fines deseados.

También el método histórico se adopta con resultados válidos, poniendo en evidencia los nexos individuales de motivaciones, de medios a fines o, de los hechos de la realidad observada, y extrayendo enseñanzas para el futuro.

Sobre los principios y sobre las proposiciones generales teóricas, se basan normas técnicas y preceptos para la acción, de indudable valor "práctico", si bien destinadas a continuas modificaciones y renovaciones.

La distinción neta de los dos tipos de conocimientos doctrinales que mencionamos —las proposiciones científicas y las normas técnicas—, aún cuando se presenten indisolublemente unidos, es una de las consecuencias del perfeccionamiento de los métodos de investigación a que nos estamos refiriendo. Las proposiciones científicas ofrecen esquemas que consienten má fácilmente o menos difícilmente, dominar los innumerables conjuntos de las condiciones del ambiente interno hacendal, y del ambiente externo en el que las haciendas actúan y por el cual son dominadas, condiciones estas que al lego se presentan como caóticas e irreductibles. Tales esquemas tienen, fundamentalmente, una función de formación mental: sirven para orientar nuestra mente, y para adiestrarla eficazmente a comprender con rapidez y facilidad cuáles son las modalidades de ser y de devenir de la realidad económico-hacendal, de manera que, aún en ausencia de conocimientos doctrinarios directamente referidos a las condiciones específicas que se consideren, sea posible igualmente decidir conscientemente sobre la orientación a dar a la actividad futura. Las normas técnicas y los preceptos de acción tienen, en vez, carácter prevalentemente informativo, son afirmaciones positivas, basadas sobre lo que hemos llamado proposiciones científicas, válidas para la orientación "práctica" de las acciones que deben realizarse. En la aplicación de los métodos científicos al campo de la economía hacendal, ha resultado especialmente fructífera la tendencia sintético-orgánica, adoptada por la biología evolucionista desde los primeros años del siglo (la vida es una continua corriente en devenir y en adaptación ininterrumpida a las condiciones del ambiente exterior: lo mismo puede decirse de la hacienda), más que la tendencia analítico-mecánica, adaptada desde hace ya siglos, con notables resultados, por las

ciencias del mundo material — especialmente del mundo inanimado. Sobre este punto deberemos volver más adelante; bástenos ahora observar que, incluso en este último campo del mundo físico, los científicos modernos reconocen que la naturaleza íntima de la realidad muestra claramente una integración, o coordinación, y reconocen también, cada vez más, que las doctrinas del mecanicismo determinista pueden solamente aplicarse a entes contruídos por nuestra mente. A este respecto, son ya del dominio público las afirmaciones de la actual filosofía del neorealismo, o semirealismo, en neto contraste con el materialismo de los científicos del siglo XIX, y hasta con el propio fenomenismo de MACH y de PEARSON: la unidad última de la naturaleza (y también de la hacienda) es el “evento” o “acontecimiento”; “la esencia de la realidad es el devenir, es decir, un proceso continuo y activo, una evolución creadora”.

El reciente progreso científico de nuestras disciplinas económico-hacendales, permítasenos recordarlo, está ligado a dos nombres: el de Fabio BESTA y el de Gino ZAPPA.

Fabio BESTA, cultor ilustre de la contabilidad, ha establecido implícitamente, en los últimos años del siglo pasado y en los primeros del presente, las bases de la economía hacendal, si bien sin emplear esta denominación, al reconocer a la rasonería un carácter estrictamente económico y al formular su teoría del patrimonio-valor.

Gino ZAPPA, ilustre y genial renovador de nuestras doctrinas, ha partido también de las investigaciones contables, convenciéndose bien pronto de que estudiar los procedimientos de relevación y de previsión significa también en realidad estudiar los fenómenos de gestión y de organización de las haciendas (financiaciones, inversiones, erogaciones, realizaciones, entradas, salidas, producidos, costos, movimientos de capital, variaciones extragestión, rendimientos, ciclos, etc.) aún cuando sólo se los considerara como objetos de la relevación cuantitativa; o sea que no se podían sistematizar teorías relativas a los procesos y a los instrumentos de relevación, sin sistematizar simultáneamente las teorías referentes a los fenómenos a relevar. En esta forma, ha llegado a establecer las bases de la moderna economía hacendal.

V — *El segundo grupo de factores que explica la evolución reciente de las doctrinas económico-hacendales. La modificación cada vez más rápida y profunda de la realidad investigada.*

La aplicación cada vez más intensa de los métodos científicos de investigación ha actuado, como ya se ha indicado, como primer y complejo factor en el progreso cada vez más luminoso en las disciplinas económico-hacendales.

El segundo grupo de factores a que nos queremos referir ahora suma-

riamente —o sea las modificaciones de la realidad hacendal— puede decirse, en vez, que ha actuado indirectamente en el sentido indicado. El ritmo cada vez más profundo y rápido de estas modificaciones, en efecto, ha puesto en inmediata y continua evidencia la “provisoriedad” y la “insuficiencia” de los conocimientos científico-técnicos de que se disponía, y en consecuencia ha impulsado, e impulsa cada vez más, a reconsiderar la realidad hacendal, para formular conocimientos menos eficaces y más adecuados a la realidad misma, más válidos para guiar, o al menos informar, la acción futura; y ha impulsado e impulsa, al mismo tiempo, a perfeccionar aún más los métodos científicos de investigación. Los juicios o elecciones de conveniencia económica en las haciendas deben tener en cuenta, cada día más las condiciones más numerosas y más complejas y de ponderación más difícil. La experiencia del pasado es cada vez menos concluyente, como base y guía para la acción futura, dada la dinámica cada vez más intensa de la vida hacendal; o, por lo menos, sólo las experiencias más cercanas pueden ser útiles para orientar la actividad hacendal próxima, mientras que la actividad hacendal menos próxima está siempre más sujeta a interferencias imprevisibles.

Entre las modificaciones de la realidad hacendal, sea interna o externa, bastará recordar:

a) el ingente aumento cuantitativo de la demanda de medios útiles para la satisfacción de las necesidades humanas, especialmente por el aumento incesante de la población y, en general, del número de haciendas de erogación;

b) la intensificación cuantitativa y el perfeccionamiento cualitativo de la demanda de los mismos bienes, por parte de las haciendas, en relación con intensificación y perfeccionamiento de los gustos y de las aspiraciones humanas, provocado especialmente por la multiplicación y la aceleración de los medios de comunicaciones, aptos para actuar, como nunca se vió en la historia, sugestiva y profundamente sobre todos los estratos de la población, aún a larguísimas distancias (cinematógrafo, radio, televisión); así como la acción propagandística vasta y sistemática de los partidos políticos y de los grupos sociales culturales (“todos debemos vivir mejor, sea materialmente, sea como dignidad y felicidad espirituales”);

c) la transformación de las técnicas materiales físico-químicas y biológicas con el empleo siempre creciente de materias y de energías no personales (vapor, gas, electricidad, energía atómica) y de instrumentos cada vez más complejos, potentes y automáticos, con el consiguiente notable aumento de sus dimensiones, prolongación del tiempo de los ciclos tecnológicos y financieros, y rigidez creciente de las estructuras hacendales en los períodos más largos, y con mayor peso sobre el conjunto de los costos de producción-erogación;

d) las dificultades siempre crecientes de las relaciones humanas

dentro de la hacienda, y sobre todo el crecimiento e intensificación de los vínculos sindicales y sociales, que vuelven cada vez más conexos en el espacio y en el tiempo, y cada vez menos elásticos con respecto a las variaciones y mutaciones de los producidos, a los costos de la organización personal de la hacienda; y

e) la creciente, múltiple y profunda intervención de la autoridad pública en el desenvolvimiento de la actividad hacendal. Sobre este último aspecto de las modificaciones en curso en la realidad hacendal conviene insistir ulteriormente, para poner en evidencia sus presentes alcances revolucionarios.

VI — Un aspecto particular de las modificaciones en la moderna realidad hacendal: la creciente, múltiple y profunda intervención de la autoridad pública en el desenvolvimiento de la actividad hacendal. La intervención de los poderes internacionales.

Hoy en día, no sólo “se reconoce ampliamente que al poder moderador supremo del Estado incumbe la tarea de alta coordinación de las economías privadas, y de constricción regulada, en cuanto puedan resultar nocivas al bien común (ZAPPA)”, sino que también se admite en general que el Estado, aún aquel no colectivista, pueda y deba constituirse en productor directo de mercaderías y de servicios, sea por una superior exigencia de carácter público (militar, fiscal, cultural, etc.), sea para contener la desocupación y aumentar la productividad del trabajo de la colectividad, cuando sea ineficaz o inactiva la iniciativa privada; y también se admite cada vez más que el Estado intervenga en la fase distributiva de los réditos producidos, favoreciendo y realizando “transferencias” —sobre una base de solidaridad— directas o indirectas, claras u ocultas, de una parte importante de dichos réditos.

Entre las formas de intervención del Estado y, en general, de la autoridad pública —nos referimos en particular al ambiente italiano— recordemos:

a) en la política monetario-crediticia, en la política general económico-colectiva y en la financiero-fiscal: las disposiciones tendientes a asegurar la relativa estabilidad de la moneda numeraria —relativa en el sentido de que admite, en los casos más favorables, una leve o levisima desvalorización, pero nunca un incremento general del poder de compra—, así como las disposiciones tendientes a asegurar una distribución conveniente del ahorro disponible entre los dos sectores, público y privado; las disposiciones sobre reforma agraria y redistribución de tierras; las de planificación, del tipo de la Cassa del Mezzogiorno;

b) en la política sobre organización hacendal: las disposiciones tendientes a favorecer y regular el ritmo de las renovaciones y de las racionalizaciones de las instalaciones y de las estructuras, que implican in-

versiones de mucha entidad; así como aquellas referentes a las asignaciones de materias primas y de energías diversas, y otras disposiciones llamadas "anticíclicas" y "productivistas";

c) en la política del trabajo: las disposiciones de contingenciamiento y de prohibición de despido de los trabajadores; las disposiciones sobre previsión y asistencia higiénico-sanitaria; las indemnizaciones de despido, asignaciones familiares, contribuciones varias, pensiones; las disposiciones de control de precios máximos y de alquileres; y

d) en la política de relaciones económicas internacionales: las disposiciones de liberalización aduanera, de control de la moneda, de emigración de trabajadores y muchísimas otras.

Al lado de la intervención de las autoridades públicas nacionales se tiene hoy en día, con alcances que no pueden descuidarse, las intervenciones de autoridades internacionales, como la Comunidad internacional de carbón y del acero.

En relación con estas intervenciones —importantísimas por su continuidad, intensidad y multiplicidad, teniendo como objeto el pleno desarrollo de las posibilidades de trabajo y la plena utilización de la máxima utilidad social, material y espiritual, de los componentes de las colectividades nacionales— se determinan rápidas y profundas modificaciones de las estructuras de los costos, de los producidos y de los réditos hacendales, que tienden cada vez más a acentuar las relativas comuniones, conexiones y coordinaciones en el tiempo y en el espacio, con modalidades siempre parcialmente nuevas. Se explica así la atención prestada por los estudiosos al fenómeno administrativo hacendal, y el perfeccionamiento incesante de las doctrinas respectivas, sea en el campo de las proposiciones esepculativas, científicas, sea en el de normas técnicas de acción.

VII — *Las conclusiones doctrinarias de la moderna economía hacendal: la unidad del fenómeno hacendal; el principio básico de coordinación; los principios derivados de la autosuficiencia económico-patrimonial y de equilibrio financiero.*

La observación metódica de la realidad hacendal, sea de las haciendas de erogación y compuestas, sea de aquellas de pura producción, muestra inequívocamente que la hacienda es un sistema orgánico de combinaciones económicas, comprendiendo distintos procesos, del cual forman parte "operaciones" individuales, y aparentemente distintas, de financiación, de inversión-orgánica y de realización; combinaciones, procesos y operaciones ordenadas con criterio unitario, a fin de lograr en el modo más eficaz el fin asignado a la hacienda considerada. *Por el hecho de ser elementos de un sistema, cada una de las "operaciones" individuales adquieren características y significado que no se manifiestan si se las considera aislada-*

mente; es decir que como parte de complejos de operaciones desarrolladas con una finalidad unitaria, asumen las determinadas modalidades cualitativas y cuantitativas que es dable observar, precisamente porque han sido dispuestas con vistas al logro de tal finalidad y bajo tal aspecto son consideradas, cuando se quiere estudiarlas en sus modos de ser y de devenir.

A la finalidad unitaria del sistema de operaciones de la hacienda, corresponde el principio básico hacendal, que informa y coordina fundamentalmente todo el desenvolvimiento de dichas operaciones en el espacio y en el tiempo. Dicho principio puede ser expresado con la siguiente formulación genérica:

a) *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.*

A este mismo principio, teniendo en cuenta nuestros tiempos y ambientes, de división del trabajo y de economía monetario-crediticia, se le puede dar la siguiente formulación específica:

b) *se tiende a obtener, en cada uno de los sucesivos 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.*

Es oportuno observar que en ambas formulaciones se habla, con referencia a los sucesivos breves períodos, de la *mejor* combinación de medios y del *mejor* rédito, y no de la *mayor* combinación de medios o del *mayor* rédito. Viene implícita, en tal formulación, la gravitación de los vínculos —ya mencionados— de carácter moral, político, jurídico y económico-colectivo; y también viene implícita la gravitación de la necesidad de que las erogaciones de los medios económicos se produzcan, no sólo con la continuidad y regularidad exigidas para la satisfacción de las necesidades ordinarias, sino teniendo también en cuenta las manifestaciones eventuales de necesidades extraordinarias, y que tales erogaciones presenten intensidad creciente y se adecúen a las modificaciones de las necesidades humanas.

El principio básico hacendal cuya doble formulación físico-técnica y monetaria hemos transcritto, se denomina, brevemente, *principio de coordinación*.

Esta identificación del principio básico de la actividad hacendal, con la consiguiente colocación en su correcta perspectiva —como veremos a continuación— del ya dominante principio básico del mínimo medio y/o del máximo resultado, constituye el punto fundamental de progreso de nuestras disciplinas administrativo-hacendales.

Con el arriba mencionado principio básico hacendal, están directamente vinculados dos principios directivos que rigen los dos aspectos fundamentales del desenvolvimiento de la administración hacendal en nuestros tiempos y ambientes.

Según el primer principio, el de la *autosuficiencia económico-patrimonial a largo plazo*, las entradas que se consiguen deben superar cóngruamente, al menos en períodos de tiempo largos, las salidas que se soportan correlativamente en la hacienda considerada. Las entradas y las salidas a las cuales hacemos mención son aquellas llamadas "modificaciones", es decir, aquellas que ya sea que deriven de la gestión, ya sean extragestión —como sucede en los casos de dotaciones, herencias, liberalidades sin contraprestación equivalente— tienen por resultado final hacer variar positivamente o negativamente el patrimonio neto de la hacienda. El superávit mencionado debe ser congruo, en el sentido de que debe corresponder a una equitativa retribución, o remuneración, de los autoservicios o servicios gratuitos que concurran a la producción de los réditos de puro trabajo, de puro capital, de empresa, u otros que hubiere.

La autosuficiencia económico-patrimonial normalmente es necesaria solamente a largo plazo: en períodos breves, el recurso del crédito puede permitir frecuentemente, en ausencia de entradas modificativas suficientes, hacer frente igualmente a las salidas modificativas necesarias para el regular desenvolvimiento de la hacienda. A largo plazo, o sea después de muchos períodos breves sucesivos de pérdida, la posibilidad de recurrir al crédito normalmente desaparece, y en consecuencia comienzan a faltar los medios monetario-crediticios que permiten efectuar las salidas modificativas necesarias: resulta entonces indispensable, para restablecer el equilibrio entre las entradas y las salidas modificativas, ya sea el aumento de los producidos de la gestión, ya la disminución de las erogaciones, ya la obtención de nuevas entradas extragestión, como otorgamiento de fondos de dotación, asignaciones de contribuciones sin contraprestación equivalente, etc., ya la manifestación simultánea de todos o varios de estos acontecimientos.

El segundo principio de correcta gestión, derivado también del principio básico de coordinación, es el del *equilibrio financiero a corto plazo*. Dicho principio expresa una condición inderogable, clara a todo administrador: dice que 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. No se puede, en verdad, efectuar salidas si no se tienen disponibilidades adecuadas, propias u obtenidas del crédito. Se sobreentiende que en este último caso se deben realizar a plazo, salidas compensativas o permutativas equivalentes, para reembolsar los créditos obtenidos.

VIII — *Las conclusiones doctrinarias de la moderna economía hacendal: la autonomía económica de la hacienda.*

Otra importantísima proposición general, deducida de la observación metódica de la realidad hacendal actual, es aquella de la relativa autonomía económica de las haciendas modernas. Los sistemas unitarios de operaciones, procesos y combinaciones económicas que constituyen las haciendas, tienden a desenvolverse como *institutos económicos autónomos*, se entiende que en sentido relativo. Además de tener patrimonio distinto, y frecuentemente una organización personal permanente propia, un ordenamiento procesal estabilizado e instrumentos de trabajo establemente destinados a fines perdurables, las haciendas tienden a desenvolverse con vida autónoma, mismo con independencia u oposición al propio sujeto que la instituye y rige.

Especialmente si no consideramos las haciendas familiares de menores dimensiones, esta proposición parece irrefutable. Aquellos que jurídicamente son considerados propietarios tienden cada vez más actualmente a asumir el rol de financistas, quizás con derechos particulares, pero responsables frente al Estado y a la colectividad. Esta tendencia se afirma cada más intensamente, con el crecimiento en profundidad y en extensión de la ya recordada intervención coordinadora y directiva del Estado, y con el afirmarse progresivo de la transformación social en curso.

Al lado, y a veces por encima, de los propietarios financistas, con vínculos de la capital, y de los administradores-dirigentes, y al lado del Estado, concurren también a encaminar en forma sensible el desenvolvimiento de las haciendas, los sindicatos de trabajadores, acentuado su carácter de "entidades" autónomas, donde convergen intereses comunes.

IX — *Las conclusiones doctrinarias de la economía moderna hacendal: la realidad económica no está constituida por "abstractas economías individuales" ni por no menos "abstractas economías sociales" como presupone la economía política clásica. El principio del mínimo medio y/o del máximo resultado es un principio tecnológico subordinado, que no puede sustituir al de coordinación.*

La economía hacendal y, en consecuencia, los tres tipos de doctrina que la constituyen —la técnica administrativa, la organización y la contabilidad— así como sus cultores, los *haciendólogos*, deben ser netamente diferenciados de la economía política —por lo menos, en aquella correspondiente a los esquemas que se consideran clásicos— y de sus respectivos cultores, los *economistas*, así llamados por antonomasia.

La distinción, que surge claramente de los desarrollos recientes de las doctrinas de la economía hacendal, no se refiere al campo de la actividad humana considerada por los dos grupos de estudiosos, campo que com-

prende siempre las acciones realizadas para la apropiación de la erogación de los recursos del mundo externo y de los medios así extraídos para la satisfacción de las necesidades. Puede decirse que tampoco se refiere al aspecto estudiado, porque se trata siempre de examinar las elecciones que se operan y las condiciones que las determinan o que inducen a la voluntad humana a actuar en el sentido examinado.

La distinción, en vez, comienza a aparecer cuando se contempla el punto de vista de cada uno de los grupos de estudiosos al considerar teóricamente las elecciones de conveniencia. El punto de vista de la economía política es genérico, si bien no siempre está bien definido en los respectivos textos; es, en vez, específico y está claramente delimitado en los textos de economía hacendal.

Los textos clásicos de economía política hablan, en efecto, de conveniencia económica, sin preocuparse de los eventuales contrastes entre la conveniencia económica de la colectividad considerada en su conjunto y la de los individuos. Al respecto, escribe un economista —Ulisse GOBI— en su conocido texto, que “la ciencia económica, o economía, o economía política entendida en sentido general, estudia nuestras acciones en cuanto modifican el complejo de medios de nuestra disposición para los fines de la vida. Las operaciones económicas son las mismas acciones que son consideradas bajo otros aspectos por otras ciencias (psicología, tecnología, derecho, etc. — Cap. 27).

“El estudio de la economía comprende:

1º) Una parte descriptiva que consiste en observar los hechos, analizarlos, clasificarlos, y que se distinguen en:

a) estudio de los elementos de los fenómenos económicos (por ej. estudio del crédito en sus diversas operaciones).

b) estudio de los fenómenos concretos (por ej. estudio de las operaciones de banca).

2º) La determinación de las leyes económicas, o sea de las relaciones entre ciertas variaciones y ciertas otras en la cantidad de los medios a disposición de las personas:

a) indicando sólo el sentido de las variaciones;

b) indicando la “medida” más o menos aproximada de las variaciones de ciertas cantidades para determinadas variaciones de otras.

“...Ciertas partes de la economía, completadas con textos de orden técnico y jurídico, constituyen las disciplinas que se llaman ciencias de las finanzas, ciencia bancaria, ciencia de los seguros, etc. — Cap. 33”.

Los textos de economía hacendal y, más precisamente, los de técnica administrativa, de organización económica y de contabilidad que se inspiran en los principios de la economía hacendal hablan, en vez, en modo explícito, de conveniencia hacendal; es decir, de investigaciones económicas sobre operaciones, sobre procesos y sobre combinaciones hacendales *en cuanto tienden a lograr los fines propios de la hacienda conside-*

rada. Los problemas de la economía hacendal constituyen un orden de problemas que interesan especialmente a determinados grupos de personas que pueden ser distintos de aquéllos a los cuales interesan o podrían interesar los estudios desarrollados por los cultores de la economía política.

A esta fundamental distinción entre los dos órdenes de estudio, el económico-político y el económico-hacendal, deben agregarse otras, de no menor importancia, especialmente las que se refieren al objeto específico de investigación y al principio básico que orienta y determina la actividad económica humana.

En lo que respecta al objeto específico de investigación, es necesario observar que la economía hacendal considera haciendas sistemáticamente ordenadas con vida unitaria y relativamente autónomas en el tiempo y en el espacio; la economía política —nos referimos siempre a los desarrollos considerados clásicos— considera en vez economías individuales abstractas, que en realidad no nos presenta, y economías sociales no menos abstractas, que tampoco nos presenta la realidad.

La realidad, la vida económica, como la vemos actuar bajo nuestra mirada, es una realidad constituida de haciendas y de grupos de haciendas, comprendiendo sistemas continuados y relativamente autónomos de combinaciones económicas, de procesos y de operaciones productivo-erogativas; es una realidad en la cual los mercados y los ambientes político-sociales vinculan estrechamente en sectores y en conjunto a las propias haciendas.

En lo que respecta al principio básico, en el campo de la economía hacendal hemos visto que rige el de coordinación. En el campo de la economía política, en vez, se considera el del mínimo medio y/o del máximo resultado: esto puede afirmarse al menos como tesis general. Sólo algún economista solitario —nos referimos siempre a los desarrollos todavía considerados clásicos— ha puesto en claro, y nosotros los mencionamos debidamente, que tal principio no era fundamental para la economía política. Así, de acuerdo a GOBBI ("Trattato" cap. — 14) "La ley del mínimo medio no sirve para distinguir a la economía política de tecnología: indicar de qué modo se obtiene ciertos productos, respetando ciertas condiciones —entre las cuales puede estar la del mínimo de gastos— es siempre tarea de la técnica".

"Los criterios técnicos, y los económicos, no se refieren a operaciones diversas, sino que deben concurrir en toda operación".

"La economía considera las acciones *en cuanto modifican el complejo de medios a disposición de las personas para aquella finalidad que, domina su conducta, mientras que la técnica las considera en relación a, una finalidad a la que no se sabe si conviene subordinar las otras*".

Refiriéndonos, como lo hacíamos, a la generalidad de los economistas clásicos, como todas sus elaboraciones científicas —especialmente las matemáticas, de las cuales muchas son, sin duda, modelos de razonamiento coherente y convincente, expresiones de alta inteligencia y de fina capacidad

metodológica— están basadas sobre un principios que para nosotros es subordinado, no nos pueden servir para nuestros fines doctrinales, de establecer constancias, coherencias, secuencias, variabilidades y probabilidades de validez general, que puedan servir “prácticamente” para interpretar la realidad hacendal pasada, y a guiar, o solo a delimitar, el campo de las elecciones de realización futura conveniente. El análisis marginal, estudiado por las doctrinas de la economía política, la nivelación de las utilidades marginales, la nivelación marginal del costo con el precio, no sirven “directamente para informar la mente ni la conducta de la administración hacendal, que debe contemplar las coordinaciones ya realizadas en el pasado, y en curso de realización, y que debe también contemplar la posibilidad de eficaz desenvolvimiento de la futura actividad hacendal. El puesto del análisis marginal está ocupado, en la realidad hacendal, por las determinaciones, por ensayos, de producidos y de costos y réditos supletivos, en las hipótesis mas probables configurables según las condiciones presentes y en potencia tanto internas —de la hacienda— como externas —del ambiente económico-político-social. Entre estas condiciones son fundamentales, entre otras, las referentes a la situación financiera de la hacienda en cuestión.

La diversidad del objeto específico considerado y del principio básico asumido, explica también porqué la metodología de estudio de ambas ciencias, la economía política y la economía hacendal, se ha orientado diversamente.

En la primera prevalecen las doctrinas deducidas matemáticamente con la adopción de la orientación analítico-mecánica; en la segunda, las doctrinas compuestas siguiendo la mencionada orientación sintético-orgánica.

X — *La estrechísima conexión de los tres tipos de estudios económico-hacendales: de técnica administrativa, de organización y de contabilidad.*

El reconocimiento de la continua unidad del fenómeno hacendal, regido por el principio de coordinación; el reconocimiento de la tendencia hacia la autonomía económica del sistema hacendal de operaciones, de procesos y de combinaciones económicas; la neta distinción entre las investigaciones económico-hacendales 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: son estos los primeros resultados doctrinales conseguidos en el breve pero intenso período recorrido, de desenvolvimiento de las doctrinas de economía hacendal, doctrinas que aun hoy se presentan bajo los nombres tradicionales de técnica administrativa, de ciencia de la organización y de ciencia de la Contabilidad.

Estos tres órdenes de investigaciones científico-técnicas, se admite que están estrechamente ligadas y entrelazadas, y tienden cada vez más a aproximarse y a compenetrarse, no obstante del distinto parecer de muchos

estudiosos que no se han adherido aun a las nuevas tendencias. Es decir que se admite cada vez más que en ellas el objeto tratado es único: el sistema hacendal considerado en el aspecto económico, de las elecciones que conviene efectuar para mejor alcanzar los fines queridos.

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 organización 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 las 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.

El reconocimiento y la unidad lógica de los tres órdenes de investigaciones hacendales y, en consecuencia, de la imposibilidad de realizar estudios en un orden, sin considerar simultáneamente los estudios de los otros dos órdenes no impide, desde luego, que los estudiosos se especialicen en uno u otro de tales órdenes, incluso en base a sus particulares calificaciones, y que desarrollen doctrinas de gestión, de organización y de relevación hacendal, en el sentido de que consideren las operaciones, los procesos y las combinaciones hacendales, poniendo en especial evidencia científico-técnica el aspecto de la gestión —es decir, las elecciones con las cuales se tiende directamente a alcanzar el fin productivo —erogativo asignado a la hacienda—, o bien el de las estructuras personales que se instituyen y rigen para la realización de las funciones hacendales, o bien el de las modalidades generales según las cuales se recogen, se elaboran y se interpretan los datos e informes relativos a los eventos hacendales.

Es lo que, en realidad, vemos que sucede actualmente en el campo de estudios considerado: al lado de estudios doctrinales de ciencia y técnica administrativa se tienen distintos estudios doctrinarios de ciencia y técnica de la organización y, además estudios doctrinales también distintos de ciencia y técnica de la razonería, o contabilidad.

En los tres tipos de estudios mencionados, así como en aquellos sintéticos, de economía hacendal, que, bien que limitados a capítulos y a zonas particulares, comienzan a afirmarse, se debe, de todos modos, reconocer —y se tiende cada vez más a hacerlo— la provisoriedad y, en consecuencia, la necesidad de una continua revisión y completamiento, de manera de adecuarlos a las siempre renovadas exigencias de una eficaz administración hacendal.