

# DOSCIENTOS AÑOS DE INVESTIGACIÓN CONTABLE, SEGÚN EL PENSAMIENTO DE RICHARD MATTESSICH

Magatem 17-02-2016

SUSANA NOEMÍ TOMASI

CONTABILIDAD

## INTRODUCCIÓN

Richard Mattessich, en el libro, *Two hundred years of accounting research*, indica que la historia de la contabilidad es similar a la de la filosofía, ya que se trata de una historia de las doctrinas, como así también es una historia de los métodos y también es la manera de representar realidades financieras aunque de una manera pragmática.

Entiende la necesidad de mostrar el amplio estudio internacional, respecto a la Contabilidad y explica que los académicos realizan grandes esfuerzos al respecto y que con frecuencia, profesionales inclinados al aspecto teórico, han invertido tiempo en las publicaciones de contabilidad y la investigación durante un período de aproximadamente 200 años, y que algunos de estos intentos han estado expuestos previamente en obras como, por ejemplo, las de Gaffikin y Aitken de 1982 y que en el desarrollo de la teoría de la contabilidad contribuyeron de manera significativa a la contabilidad pensada en el siglo XX, pensadores de la contabilidad anteriores.

Richard Mattessich, ofrece en éste libro, una amplia perspectiva de publicaciones y autores en una escala más internacional y por lo tanto ha optado por presentar un gran número de expertos y sus contribuciones, incluso cuando alcanzaron los mismos sólo "reconocimiento local", pero además no ha querido realizar un enfoque de la contabilidad práctica, sino que se limita a la investigación y la actividad de las publicaciones subyacentes en ella.

Por esta razón, indica, algunos expertos podrían considerar este libro como "**un catálogo de nombres y publicaciones**", que de hecho, el libro está diseñado para

servir, entre otras cosas, cosas, como un catálogo, pero, con suerte, es mucho más que eso.

Por otro lado, entiende las limitaciones del libro, en particular la diferencia de calidad entre los diferentes capítulos, debido, sobre todo, a las inmensas dificultades para acceder a los elementos suficientes de algunos países o áreas del lenguaje y que trato de hacer lo mejor en circunstancias adversas.

## **LA INVESTIGACIÓN CONTABLE, COMO UN ESFUERZO INTELECTUAL**

Expresa que, aunque de ninguna manera independiente de las prácticas contables u otras disciplinas, la literatura de la contabilidad se ha convertido en una importante manifestación cultural por su propio derecho. De hecho, el gran reto es conciliar la creciente sofisticación del modelo teórico contable a la necesidad de la práctica relativamente sencilla o, por lo menos, los sistemas contables transparentes que sean comprensibles para el trabajo contable, así como para el lector de los estados financieros.

La "cuasi legislación" en contabilidad por el valor actual de la FASB (EE.UU.) en la década de 1970 y principios de 1980 a finales mostró que incluso los relativamente simples modelos de valor de reposición y de ajustes por inflación fueron demasiado complicados para la mayoría de los practicantes y analistas financieros.

Por lo cual, en el libro, para una mejor comprensión de estas dificultades, ha tratado de hacer una distinción más enfática entre la contabilidad práctica, por un lado y la manifestación cultural de la contabilidad académica, en el otro lado.

Esto no implica que la teoría de la contabilidad sea independiente de lo que representa la práctica o aún de una ciencia positiva. Por el contrario, está convencido de creer que la contabilidad es una disciplina aplicada al servicio de un objetivo práctico.

Pero de cualquier manera, ha completado un estudio de la evolución de los diferentes esfuerzos de investigadores, sus direcciones y tendencias (así como la de sus colaboradores), que podría no ser tan diferente de la necesidad de museos, galerías y

colecciones históricas de diversas especializaciones, ya que cree que las ideas y las publicaciones de prominentes estudiosos de contabilidad no merecen menos respeto por parte de los contadores de la atención dada a los grandes pintores por los estudiosos del arte, a figuras literarias por expertos de la literatura, a los compositores de músicos, etc., sin embargo, en la actualidad, dichos intereses o conocimiento aún deja mucho que desear, ya que al sondear el conocimiento histórico de la mayoría de los contadores, incluso los académicos, todavía dice “tenemos mucho camino por recorrer”, y ve el reciente interés en la historia de la contabilidad como muy positivo.

Aparte de esas tendencias, la contabilidad bifurca en una miríada de nuevas direcciones, algunas de ellas apenas imaginables para las generaciones anteriores. Estas incluyen no sólo nuevas técnicas y experimentos en materia de auditoría , financiera y de gestión contable, sino también en la contabilidad fiscal, contabilidad internacional , los aspectos referentes a la información, teoría de la agencia, los sistemas de control , la educación contable, e incluso en temas tan esotéricos como la arqueología de la contabilidad, la contabilidad de petróleo, la social y la contabilidad ambiental, la contabilidad de los recursos humanos, las cuestiones de género de la contabilidad, la contabilidad del capital intelectual y otras áreas nuevas.

Y explica que volviendo a la analogía invocada anteriormente, comparando los lectores a los visitantes de una galería de arte que caminan pausado de una habitación o periodo o de un país a otro, el estudio de las diferentes características de las muchas "imágenes" que se afrontan mediante la observación, algunas con más cuidado y otras sólo fugazmente.

Así mismo, no pueden ser vistos los Schmalenbachs y Schmidt de manera aislada y sin el conocimiento de precursores importantes como los Wilmowskis o Sganzinis, Koveros y otros apenas conocidos por la mayoría de los contables contemporáneos.

Sin embargo, esa negligencia se refiere no sólo a los eruditos prominentes del lejano pasado, también se refiere a algunos autores de los últimos tiempos.

Un ejemplo típico es Lawrence L. Vance [1911-1978] y sus métodos científicos para la auditoría (Vance 1950). Este autor no fue pionero en los métodos de prueba meramente

estadísticos en auditoría (y contabilidad en general), pero creó el punto de partida para una de las herramientas científicas más ampliamente utilizadas de los últimos cincuenta años para la práctica de la auditoría, y a pesar de haber sido editor de *The Accounting Review* [1962-1964] y el Presidente de la Asociación Americana de Contabilidad [1966-1967], casi nunca se lo menciona en la actualidad.

Expresa lo mismo respecto a distintos académicos de varios países, indicando que entiende que el estudio de todos ellos es muy importante en el desarrollo de este libro, por ejemplo en cuanto a las discusiones sobre las distintas teorías y modelos contables, o el tipo de "culto al héroe" (aquel especialista que en sus propios países alcanza una imagen que parece ser tan sacrosanta que, para muchos de sus discípulos, exponer la debilidad de algunas de estas ideas 'heroicas' se ha convertido en una herejía) y ocasionalmente encontrada en nuestra disciplina, que tiene raíces nacionalistas profundas y por lo general se limita a un solo país o área lingüística y tal actitud podría retrasar en lugar de impulsar el progreso de los esfuerzos de investigación locales.

Entre los autores incluidos en el libro, se encuentran también:

1) los famosos (ya sea en referencia a las personas o publicaciones), o sea algunos autores contables famosos por:

Su originalidad o profundidad de conocimientos- debido a sus análisis de gran alcance o a la perspicacia lógico-matemática - debido a sus habilidades empíricas en la comprobación de hipótesis –

Su carisma o la perspicacia en la escritura de textos de mayor venta - debido a la notoriedad (por ejemplo, la promoción de la adopción de la contabilidad marxista o valoración principios o avanzar lo contrario, pero no menos realista, proposición de que la contabilidad es una ciencia positiva).

2) la importancia de una contribución particular de la investigación que puede diferir en el tiempo.

3) el patrón de la influencia ejercida por la investigación contable de determinados países a las publicaciones de contabilidad en los demás.

4) los que entienden que la contabilidad ofrece una imagen de realidad sólo desde un punto de vista muy específico que requiere una aclaración suficiente para que sea relevante y útil en la práctica;

y

5) aquellos otros para los que sólo un enfoque plural (por ejemplo, en la valoración) y bien integrado (que incorpore aspectos analíticos, empíricos, técnicos y filosófico - históricos) permitirán a la investigación contable satisfacer las demandas del futuro.

Aclara que la contabilidad se orientó principalmente hacia la administración (con un fuerte énfasis ético), controles de inventario y el costo, la riqueza y la determinación de la renta, así como de la deuda y gestión de la liquidez.

Pero más tarde, las necesidades cambiantes de la industria y un creciente número de inversores individuales empujó la contabilidad en la dirección del inversionista, que necesitaba información, un tipo diferente de la administración (que hacía hincapié en la eficiencia y el aspecto), y en ocasiones, engañosa rentabilidad a corto plazo, y que esto último fue la causa raíz de una serie de escándalos financieros (en particular al principio de la Siglo XXI), tales nombres de Enron, WorldCom, Parmalat, y muchos otros se convirtieron, imborrables, en los anales de la gestión contable fraudulenta (pereciendo la firma de contabilidad Arthur Andersen & Co. como consecuencia del escándalo de Enron. Aparentemente esto sucedió porque los socios de auditoría de Arthur Andersen no tuvieron formación en ética en diversos aspectos (sobre- gobernadas por la creciente influencia de sus socios de consultoría que carecía de este tipo de formación cf. Wyatt 2004).

## **LA METODOLOGÍA PERSEGUIDA**

Para alcanzar un objetivo más amplio, ha tratado en este libro de equilibrar dos diferentes requisitos:

1) poner la atención sobre el gran número de literaturas nacionales importantes (pero a menudo internacionalmente desconocidas) la literatura de muchos países, algunas de las cuales podrían ser cubiertas sólo fugazmente.

2) ocuparse en mayor detalle de los autores más destacados y los principales pioneros, concentrándose en las contribuciones para las cuales se recuerdan mejor los autores.

Es su opinión, que sólo un enfoque dicotómico puede conducir a una solución satisfactoria respecto al compromiso, teniendo en cuenta, por un lado, el limitado espacio disponible y, por otro lado, el enorme material que ha dominado, y deja a las futuras generaciones completarlo.

Decidió realizar la historia de la investigación contable desde el principio del siglo XIX para el siglo XXI, porque:

1) la investigación contable, como un esfuerzo sistemático o académico, apenas comenzó antes 1800 - a pesar de algunas importantes publicaciones anteriores.

2) la investigación contable del siglo XIX es suficientemente estrecha en relación a la del vigésimo siglo, por lo cual al menos un largo capítulo debe ser dedicado a la primera.

3) existen muchas excelentes y a menudo exhaustivas historias de la contabilidad en general.

4) el presente libro no tiene la intención de competir con las obras, más bien quería llenar el vacío que había estado abierto por un tiempo demasiado largo.

## **PUBLICACIONES MÁS IMPORTANTES DE CONTABILIDAD DEL SIGLO XIX**

Sin dedicar capítulos distintos a los aportes de determinados países o áreas del lenguaje, porque solo ha resumido todo el material pertinente en un solo capítulo, y esto se debe a las siguientes observaciones:

- 1) A principios del siglo XIX, la antigua gloria de la contabilidad italiana se vio ensombrecida por su disminución durante el siglo XVIII, cuando la literatura de Francia, Inglaterra, Alemania, Estados Unidos y otros países tomaron el centro del escenario.
- 2) "Las teorías de las cuentas" (en vez de 'teorías de contabilidad ') no sólo dominó los primeros, sino también la última parte de este siglo, cuando la contabilidad italiana había recuperado una posición prominente.
- 3) Al lado de otros países, la relación de esas teorías a las " cartas de cuentas - que más tarde llegó a ser tan importante en la Europa continental - fue históricamente importante.
- 4) Las controversias sobre las cuentas y los personalistas frente a los materialistas que tuvieron entidad frente a teorías de propiedad, así como la aparición de otras teorías se discuten con referencia a los autores individuales.
- 5) Temas diversos de la contabilidad y la auditoría del ferrocarril y diversos aspectos de la contabilidad de costos son investigados.
- 6) De particular importancia son los esfuerzos pioneros de este período, que se manifestaron en las siguientes ideas:
  - ✓ Estado de flujo de fondos-
  - ✓ La contabilidad de la matriz –
  - ✓ Los diferentes aspectos de la valoración –
  - ✓ Los problemas de asignación y de depreciación –
  - ✓ Corrección monetaria y la indexación –
  - ✓ Valores actuales –
  - ✓ Los valores de salida –
  - ✓ La valoración de ingresos residuales –
  - ✓ Control de gestión –

- ✓ La aparición de la contabilidad compensada o equilibrada o balanceada (o la teoría de Bilanz) –
- ✓ La separación de los costos fijos y de los costos variables –
- ✓ Presupuestos fijos y flexibles –
- ✓ Presupuestos de base cero –
- ✓ Las técnicas de revisión y evaluación de proyectos (PERT) –
- ✓ Los precios de transferencia –
- ✓ Diagramas de equilibrio –
- ✓ Análisis de varianza –
- ✓ Orden de costo de trabajo –
- ✓ Mano de obra y tasas de horas máquina –
- ✓ Costeo estándar –
- ✓ La determinación de precios –
- ✓ La integración financiera y la contabilidad analítica –
- ✓ La teoría de excedente limpio –
- ✓ La contabilidad agrícola –
- ✓ Las ganancias por tenencia y otros temas.

7) Entre la pléyade de contadores destacados tratados en este capítulo, los siguientes merecen especial atención:

- Degrange Sr, LEAUTE y Guilbault (Francia);
- Cerboni, Rossi y Besta (Italia );
- Cronhelm, Battersby, Pixley, Metcalfe, Garke y Fells , Norton, Dicksee y Mann (Gran Bretaña);
- Leuchs, Augspurg, H.V. Simon y Wilmoowski (Alemania);
- Sonnenfels, Puteani y Schrott (Austria);
- Iglesia, Arnold y Dickinson ( Estados Unidos, este último originario del Reino Unido );
- Hügli y Schär ( Suiza , esta última más tarde en Alemania );
- Brost y Christantes y Cañedo ( España );
- Synnerberg y Pohlmann (Suecia);
- Berciuskiego (Polonia).



## **ZONA DE LENGUA ALEMANA: PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX**

Comienza con la preeminencia de algunos estudiosos alemanes durante este período, como Schmalenbach (con su contabilidad "dinámica", su carta de cuentas y muchas contribuciones a la contabilidad de costos) y Fritz Schmidt (con su reemplazo de la teoría de los costos).

Luego, indica que los siguientes nombres deben ser tenidos en cuenta, dando un listado alfabético:

- Beste,
- Calmes,
- Le Coutre,
- Geldmacher,
- Grossmann,
- Karl Hax,
- Isaac,
- Kalveram,
- Karl Lehmann,
- Max R. Lehmann,
- Leitner,
- León,
- Mahlberg,
- Mellerowicz,
- Nicklisch,
- Osbahr,
- Passow,
- Penndorf,
- Prion,
- Rieger,
- Erich Schneider y
- Walb;
- Gomberg, Sganzini y Schär (todo el haber enseñado en Suiza, aunque Gomberg procedía de Rusia y más tarde fue a Schär Alemania);

- Meithner, Bouffier e Illetschko (de Austria).

Ofrece un estudio de las teorías más importantes de las clases de cuentas que prevalecieron durante las dos primeras décadas y explicita que después de la Primera Guerra Mundial el problema de la hiperinflación en Austria y Alemania estimuló una considerable cantidad de investigaciones contables, y posteriormente, las teorías de contabilidad o balance, del equilibrio estático o tradicional, dinámico (Schmalenbach) y orgánico (Fritz Schmidt), dominaron la escena.

### **ZONA DE LENGUA ALEMANA: SEGUNDA PARTE DEL SIGLO XX**

Continúa con el análisis de estudiosos alemanes, como por ejemplo la teoría de la contabilidad analítica (Kosiol) y explicita que en la década de 1970 y principios de 1980 tuvo relativamente poca atención la contabilidad de la inflación, además de la investigación sobre el mantenimiento del capital, y las teorías contables se desplazaron hacia el método del valor actual y los estudios empíricos comenzaron a principios del 1960, con la recopilación, que se impuso en las dos últimas décadas del siglo, como con la ley codificada dominada Normativo contable alemán y más tarde, por los intentos de normalización en la Comunidad Económica Europea, la presentación de los estados consolidados y la investigación de auditoría también se convirtieron en prominentes, mientras que el costo y la contabilidad de gestión, siguieron siendo las principales áreas de investigación. La competencia en el campo de la investigación quedó dominada por los conceptos de la teoría de la producción marginal, el cálculo del costo (de vez en cuando, junto con la programación matemática) que fueron los más desarrollados y una conexión más estrecha entre la contabilidad de costos y la inversión, de manera que se establecieron dichas teorías además tuvieron influencia la introducción de la teoría de la información y la teoría de la agencia estrechamente relacionadas.

Algunos de los nombres destacados de la reciente investigación contable alemana, que enumera son los siguientes:

- Peter Holzer, Seicht y Wagenhofer (Austria );

- Albach, Baetge, Ballwieser, Busse von Colbe, Chmielewicz, Coenenberg, Ewert, Herbert Hax, Kilger, Kloock, Kosiol, Küpper, Moxter, Seicht, Dieter Schneider y Schweitzer (Alemania );
- Fickert, Käfer y Pfaff.

## **INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD EN ITALIA EN EL PRIMER SEMESTRE DEL SIGLO XX**

Indica que este período fue decisivo para la investigación contable académica en Italia, y que visto desde el exterior, sólo una sola figura dominó la escena, la de Gino Zappa, que ha eclipsado muchos otros estudiosos; pero por esta misma razón, sus nombres y las principales publicaciones merecen ser señaladas a la atención de un público más amplio, como ser: Giuseppe Cerboni y su discípulo Giovanni Rossi, y en particular Fabio Besta (profesor de Zappa), seguían siendo prominentes durante el siglo XX.

Otros nombres importantes que se mencionaron son:

- Alfieri,
- Amaduzzi,
- Clitofonte Bellini,
- Caprara,
- Ceccherelli,
- D' Alvisè,
- De Gobbi,
- Della Penna,
- De Minico,
- D' Ippolito,
- Lorusso,
- Masi,
- Melis,
- Mondini,
- Onida
- Pisani.

Dentro del capítulo, resume las contribuciones de Gino Zappa a la investigación contable, así como algunos comentarios sobre el siglo XX, y publicaciones de Rossi y Besta.

Y ofrece una imagen de la contabilidad italiana a través de estudios de otros estudiosos que vale la pena mencionar, concentrándose en las publicaciones de contabilidad y raras de hacienda económica en general.

Analiza cuatro rasgos característicos:

- 1) El enorme interés en los estudios contables históricos profundamente arraigados en la tradición italiana.
- 2) El interés predominante en la teoría de la contabilidad financiera y cierto interés en contabilidad de costos.
- 3) El poco interés en los gráficos y tablas de las cuentas maestras.
- 4) El interés igualmente limitado en la contabilidad inflacionaria, a pesar que los problemas de inflación pueden haber influido en la contabilidad italiana.

## **INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD EN ITALIA EN LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX**

Desarrolla el estudio de la posición internacional cambiante de la contabilidad italiana respecto a la investigación contable, y analiza brevemente la relación especial entre Zappa y la economía de la hacienda (economía de los negocios y sin fines de lucro, así como del gobierno y entidades) y contabilidad en Italia.

Efectúa un debate sobre "contabilidad financiera" que incluye sub secciones sobre la orientación de ingresos (frente a la orientación de capital) que resultó ser particularmente importante en Italia durante este período y finalmente, la presente crisis de la economía de la hacienda en relación con la contabilidad, y se discuten las

contribuciones de los principales contables de la época (sobre todo, por Onida y Amaduzzi que continúan la tradición de Zappa).

Otros nombres de investigadores que se mencionan son los de:

- Agazzi,
- Amodeo,
- Azzini,
- Canziani,
- Catturi,
- Chianale,
- Cilloni,
- Coda,
- Colombo,
- D' Ippolito,
- Fanni,
- Ferraris Franceschi,
- Ferrero,
- Galassi,
- Guatri,
- Masi,
- Masini,
- Melis,
- Viganò,
- Zambon
- Zan.

## **INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD EN EL ÁREA DE LA LENGUA FRANCESA DE LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX**

El autor le recuerda al lector que los autores francófonos asumieron una posición eminente en lo que representa entre el XVII y el siglo XIX, y se incluyen figuras

históricas como Savary, Mathieu de la Porte, Degrange Sr, Payen , Léautey y Guilbault ya que están indeleblemente grabadas en los anales de la contabilidad.

Esta tradición continuó durante la primera mitad del siglo XX, aunque menos prominente, a pesar de un mayor volumen de publicaciones.

Los cinco grandes temas que ocupan la investigación contable durante este período en el área del lenguaje contable de los franceses fueron los siguientes:

- 1) historia de la contabilidad;
- 2) la teoría de la contabilidad financiera, incluidas las aplicaciones comerciales e industriales, las cuestiones fiscales y la educación;
- 3) la asimilación y adaptación de la contabilidad de costos y control de gestión como el desarrollado en Alemania, el Reino Unido y los Estados Unidos;
- 4) la necesidad de los ajustes de nivel de precios durante la inflación de la posguerra de la década de 1920  
y
- 5) la construcción de planes de cuentas, las legislaciones respecto a modelos uniformes contables, así como la creación de asociaciones de contadores públicos (incluida la auditoría).

Nombres destacados que se mencionan son:

- Batardon,
- Bournisien,
- Brunet,
- Calmes,
- Caujolle,
- Chezleprêtre,
- De Fages,

- De Latour,
- R. Delaport,
- Delavelle,
- R. de Roover,
- Dumarchey,
- Dupont,
- Faure,
- Fourastié,
- Gabriel,
- Garnier,
- Gomberg,
- Léautey,
- Penglaou,
- Reymondin
- Rimailho.

### **INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD EN EL ÁREA DE LA LENGUA FRANCESA: DURANTE LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX**

Indica que en este periodo se invirtió un esfuerzo considerable en el Plan de Contabilidad General y la actividad relacionada con la normalización y la armonización internacional.

Sin embargo, desde la década de 1970 ha habido un creciente interés en un rango más amplio de académicos, respecto a la investigación contable.

Además de las publicaciones promovidas por organizaciones gubernamentales y públicas, así como las instituciones de contabilidad científica, la investigación se ha avanzado a través de académicos entre los que los nombres más destacados figuran los de:

- André Cibert en contabilidad de gestión,
- Pierre Lassègue en contabilidad financiera

- Claude Pérochon en la exploración de las conexiones entre la contabilidad micro-macro y de hecho, el creciente interés en la contabilidad social (en el micro y macroeconómico)

Desde la década de 1980 más o menos, las principales figuras han sido las siguientes:

- Colasse y otros destacados investigadores como Burleau , Degos , Scheid , Teller y Mévellec,
- Los estudiosos belgas como Vleaminck , Stevelinck y R. de Roover,
- Historiadores contables franceses como Jouanique, Le Marchand, J. Richard, Nikitin y de nuevo, Colasse y Degos.

### **PUBLICACIONES CONTABLES Y LA INVESTIGACIÓN EN ESPAÑA: PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX**

Mattessich, ofrece una guía de las principales tendencias doctrinales de la contabilidad española de este período, y las categorías utilizadas por ello son las siguientes:

1. Los diferentes puntos de vista de la naturaleza científica de la contabilidad;
2. Teorías dominantes y objetivos de la contabilidad;
3. Zonas especiales;
4. Puntos de vista sobre la clasificación y el registro de las transacciones;
5. Puntos de vista sobre valuación y depreciación;
6. La contabilidad de costos;
7. Cuestiones inflacionarias;
8. Auditoría;



9. Terminología contable;
10. Preocupaciones históricas y la orientación práctica de publicaciones.

Se basaron en gran medida de las doctrinas francesas e italianas, y eran conscientes de cambios teóricos y novedades instrumentales del día y las aplicaron sin demora sustancial a su propio entorno.

Los nombres prominentes que se mencionan son los siguientes:

- Ballesteros,
- Marín- Baldo,
- Boter Mauri,
- Cañizares Zurdo,
- Fernández Casas,
- Gardo Sanjuán,
- Goxens Duch,
- Martínez Pérez,
- Piqué Batlle,
- Rodríguez Pita,
- Ruiz Soler,
- Sacristán y Zavala
- Torrents y Monner.

## **PUBLICACIONES DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN EN ESPAÑA: SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX**

Se analizan los cambios fundamentales que la contabilidad española y la literatura ha experimentado durante este período y ofrece un panorama conciso de estudios generales en la teoría de la contabilidad, además, analiza cuestiones más especializadas, como ser:

1. De estados financieros consolidados y valoración de opciones para el tratamiento;

2. De arrendamientos y la contabilidad social,
3. Planes de cuentas, así como el gobierno de la contabilidad, diversos aspectos de la auditoría;
4. Las cuestiones metodológicas que van desde la axiomatización de dar cuenta a la teoría positiva de la contabilidad,
5. Las cuestiones de contabilidad de gestión, incluyendo la conducta de costos y la contabilidad ambiental, así como el uso de la inteligencia artificial,
6. Historia de la contabilidad (un tema favorito de los contables españoles)
7. Las cuestiones institucionales, respectivamente, que cubren la contabilidad académica importante.

Nombres prominentes que deber ser especialmente mencionados son los siguientes:

- Calafell Castelló,
- Cañibano Calvo,
- Carmona Moreno,
- Carrasco Díaz,
- Casanovas Parella,
- Castelló Taliani,
- Cea García,
- Donoso Anes y R. Donoso Anes Fernández Peña,
- Fernández Pirla,
- Gabás Trigo,
- García Benau,
- García García,
- García Martín,
- García- Ayuso Corvasí,
- Giner Inchausti,
- González Ferrando,

- Gonzalo Angulo,
- Goxens Duch,
- Hernández Esteve,
- Martínez García,
- Montesinos Julve,
- Ortigueira Bouzada,
- Requena Rodríguez,
- Rodríguez Flores de Quiñones,
- Rodríguez Pita,
- Ruiz Barbadillo,
- Sáez Torrecilla,
- Tua Pereda
- Vela BARGUES.

## **LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN EL ÁREA DE LA LENGUA INGLESA DE LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX**

Trata de los Estados Unidos, Gran Bretaña y algunos países de la Commonwealth (por ejemplo, Australia, Canadá y Nueva Zelanda).

Aquí, el énfasis está en las personalidades que dominaron distintas fases de este período, como será principios de los años estudiosos británicos eminentes como Dickinson, Dicksee (que más tarde se trasladó a la EE.UU.) y De Paula contribuyeron principalmente en la contabilidad financiera y auditoría.

Entre los famosos estadounidenses, se discuten las aportaciones de estudiosos como:

- Sprague,
- Cole,
- Hatfield,
- Sterret,
- Montgomery,
- Bentley

- Wildman.

Otras contribuciones importantes en la contabilidad de costos fueron hechas por:

- Fells,
- Nicholson,
- Strachan,
- Longmuir,
- Arnold,
- Garry,
- Harrison,
- Iglesia,
- Sir John Mann,
- Knoeppel,
- Rautenstrauch,
- Whitmore,
- Bentley,
- Hess,
- McKinsey
- J. M. Clark e Irving Fisher (economistas).

La investigación de estos estudiosos anticipa aspectos del costo estándar y cálculo de costos directos, así como la concepción y la mejora del punto de equilibrio con la elaboración de gráficos y de presupuestos y otros temas.

Publicaciones de este tipo de especialistas y profesionales como:

- Sprague,
- Hatfield,
- Paton,
- Kester,
- Canning,
- Sanders,

- Littleton,
- Gilman,
- Scott,
- Bonbright,
- Mac Neal,
- Kohler,
- Preinreich
- Sweeney.

Se convirtieron en cruciales haciendo que el EE.UU., pasara a ser un jugador importante en la investigación contable.

Sus contribuciones han alcanzado desde el examen de los problemas fundamentales y las normas de contabilidad (incluidas las cuestiones de la inflación) a la pionera del enfoque de valor actual en la contabilidad, y otros aspectos económicos y financieros de nuestra disciplina.

La última fase incluye a prominentes estudiosos británicos como los siguientes:

- Baxter,
- Solomonsy
- Edey Coase (economista)

Grandes eruditos estadounidenses como:

- Moonitz,
- Devine,
- Vatter
- Vance.

En el ámbito de la historia de la contabilidad, se mencionan las contribuciones de los siguientes académicos:

- R. Brown,

- AH Lobo,
- Van Diem,
- Yamey,
- F. de Roover,
- Geijsbeek,
- Chiera,
- Hatfield,
- Littleton,
- Peragallo,
- Garner,
- R S Edwards,
- Rogers,
- Theiss,
- Haynes y Jackson,
- Montgomery y Webster.

## **LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN EL ÁREA DE LENGUA INGLESA EN LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX**

Indica que hubo un crecimiento explosivo de la investigación en la lengua inglesa, lo que representa que la literatura durante este período, en forma cronológica, obtuvo liderazgo internacional e innovaciones genuinas de los EE.UU., así como de Australia, Canadá y por último pero no menos importante, Gran Bretaña.

Se inicia con la aparición de un «Nuevo espíritu» durante la década de 1950 que se manifestó en:

1. La aplicación de técnicas matemáticas como el muestreo estadístico en materia de contabilidad y auditoría (Vance, Cooper, Cyert , Rappaport y Trueblood);
2. Postulacional y axiomatización, con intentos de mejorar los fundamentos de la teoría contable (Ijiri , Mattessich , Moonitz , Sprouse y Wells);

3. La aplicación de la matriz y álgebra lineal a los servicios financieros
4. En particular, la contabilidad de costos (Corcoran y Demski);
5. Simulación de presupuesto (Mattessich), informatizando a través de la construcción de Hojas de cálculo, y experimentos relacionados.

La contabilidad de costos se transformó en contabilidad gerencial y se convirtió en una herramienta de toma de decisiones y la explotación de tales ideas como costos marginales directos, precios de transferencia, etc., con los siguientes autores:

- Anthony,
- Devine,
- Horngren,
- Solomons
- Vatter.

También hubo intentos de crear una base común de contabilidad micro y macro en los EE.UU., con los siguientes autores:

- William Cooper,
- Ijiri,
- Mattessich,
- Powelson.

Hubo un creciente interés por parte de los profesionales en el flujo de fondos de las declaraciones y la aplicación de estadística y técnicas de auditoría, a principios de 1960, con los siguientes autores:

- Vatter,
- Anton,
- Horngren.

Asimismo este período vio el nacimiento de:

1. Cuestiones de valoración (Chambers , Edwards y Bell, Ijiri y Sterling ),
2. Problemas de asignación (Arthur Thomas y Daniel Jensen ),
3. El enfoque de toma de utilidad para inversores ( Staubus ),
4. A finales de 1960 mostraron una reacción a priori respecto a la investigación, marcada por la aparición de estudios estadísticos empíricos que empezaron a relacionarse ganando informes y eventos del mercado de capitales a la contabilidad ( Benston , Ball y Brown, y Beaver ).
5. La perspectiva analítica de la información contable (Feltham, Demski, Lev y otros),
6. Las nuevas tendencias tales como "contabilidad internacional" (Enthoven, Holzer, Mueller, Schoenfeld y otros) y la introducción de ' hechos contables "(clasificador) y un renovado interés en la auditoría y su filosofía (Mautz y Sharaff ).

En la década de 1970:

1. La investigación empírica continuó refinando sus herramientas y bases conceptuales (Bernard, Gonedes y Dopuch y Verrechia),
2. La contabilidad del valor de reemplazo (y otros esquemas contables con inflación) recibieron una atención creciente (Baxter, Bedford, Chambers, Dyckman , Edey , Gynther , Mathews, Peasnell , Revsine , Whittington, etc ).
3. Finalmente, como resultado temporal, pronunciamientos cuasi – legislativos en los EE.UU. (FASB) y los intentos similares en varios países de la Commonwealth, el comportamiento de la contabilidad consolidada (Ashton , Briloff , Birnberg , Gibbins , Libby , Swieringa y otros).
4. Posiblemente, reforzada por los británicos, sin embargo, muy diferente a la dirección de la contabilidad "crítico - interpretativa" ( Hopwood, Tinker, Chua,



David Cooper , Lowe , Macintosh, Merino, Hopper, Scapens , etc.) que ponía énfasis en la teoría de la organización y en la investigación sociológica de la contabilidad, en lugar de la economía; que puede considerarse como una reacción a las tendencias empírica y económicas más radicales,

5. Mientras tanto surgieron en los Estados Unidos bajo la teoría de la contabilidad positiva (Watts y Zimmerman Jerold).
6. El advenimiento de la teoría de la agencia en administración de empresas (Jensen y Meckling), dio un impulso a la contabilidad a través del desarrollo de una teoría de análisis de la agencia (Baiman , Demski , Feltham, etc ), con los años 1980 y 1990 se produjeron un renacimiento
7. El refinamiento del padre fundador de la contabilidad analítica (Gabriel Preinreich ) por sus trabajos basados en interés compuesto, anualidades y cálculos de valor presente para el cálculo de la depreciación, amortización e inversión.

Además:

1. Analiza la teoría excedente " ( Brief y Peasnell y Ohlson ) y su incorporación en la perspectiva de la información.
2. La investigación contable basada en el mercado (Bernard, Burgstahler, Lev, Sloan, Palepu, etc ) , y el enfoque interpretativo crítico.

Expresa que, hubo una lenta recuperación de la contabilidad de gestión, respecto del estancamiento experimentado en la década de 1970.

Así como, la investigación en materia de auditoría y sus normas, que también amplió su horizonte, a través de los siguientes autores:

- Antle,
- Kinney,

- Dopuch,
- Holthausen,
- Mock,
- Moonitz,
- William Scott,
- Simunic,
- Vasarhelyi.

Asimismo, se comenzaron a realizar preguntas sobre la contabilidad de la fijación de normas y la regulación, la que fue ampliada, por los siguientes autores:

- Abdel- Khalik,
- Basu y Milburn,
- Kohler,
- Leftwich,
- Schipper,
- Skinner,
- Trueblood,
- Wyatt.

Y aún más fundamental preguntas acerca de la naturaleza de la contabilidad (científica frente pragmática) y su capacidad para representar la realidad, que fueron exploradas por diversos autores entre los que se encuentran:

- Lukka,
- Mattessich,
- Macintosh,
- Thornton.

Por otra parte, indica el autor, la investigación contable histórica se amplió considerablemente durante seis décadas, a través de los siguientes autores:

- Brave,

- Chatfield,
- Frank Clarke,
- Graeme Dean,
- J. Richard Edwards,
- Fleischman,
- Thomas Lee,
- Lee Parker,
- Robert Parker,
- Previts,
- Vangermeersch,
- Yamey,
- Zeff .

## **LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN FINLANDIA, LOS PAÍSES BAJOS Y LOS PAÍSES ESCANDINAVOS DURANTE LA TOTALIDAD SIGLO XX**

Todos estos países tienen un historial bien establecido en la contabilidad, explícita, pero los nombres de Ilmari Kovero, que anticipa las características esenciales de la teoría de Limperg y Fritz Schmidt y por lo tanto también de Edwards y Bell, de Finlandia y Theo Limperg, el padre de la versión holandesa de negocio económico, de los Países Bajos son los más conocidos, y otros de los pioneros en contabilidad finlandesa, como I.V. Kaitilia , H. Brommels y V.P. Nurmilhati , eran fuertemente influenciados por los estudiosos alemanes.

En la segunda generación de la contabilidad el erudito finlandés, Martti Saario establece (a partir de 1945) una dirección ' finlandesa de la contabilidad mediante el fortalecimiento de algunas de las características de las nociones de Schmalenbach, manteniéndose en ésta tendencia autores como: E. Artto y J. Lethovouri, diversas publicaciones de Martti Saario , Esa Kaitilia, A Virtanen y Henry Virkkunen llegaron a ser bien conocidos en el ámbito de la contabilidad de gestión y de conducta , la ética y otros campos, Jaakko Honko (con su orientación y promoción de inversiones del valor actual acercarse).

La generación actualmente activa incluye nombres tan notables (en orden alfabético) como : Laitinen , Lehtonen , Kari Lukka , Majala , Mäkinen , Juha Näsi , Salmi Näsi , Neilimo , Philanto , Reponen , Riistama , Salmi , Tamminen , Vehmanen , Wallenius , Wallin y otros, y sus trabajos abarcan una amplia gama de temas y enfoques (desde el analítico- filosófica y empírica – positivo metodologías, a la decisión orientada y orientados a la acción enfoques).

Respecto a Países Bajos, además de Theodore Limperg, quien en la segunda mitad del siglo XX, continuó siendo altamente venerado en su país y la tradición que estableció siguió floreciendo con autores como ser: De Waal , Meij, Ten Have , Kraayenhofen , y algunos estudiosos de la escuela holandesa - americana como Hendriksen , Enthoven , Vangermeersch y Van Seventer.

Durante las últimas décadas del siglo, los autores contables holandeses, siguientes, entre otros, que se convierten en prominentes son: Bouma, Camfferman, Hoogendoorn ,Feenstra , Klaassen y Schreuder .

La investigación contable en los países escandinavos se inicia con Oskar Sillén un prominente autor sueco (y antiguo alumno de Eugen Schmalenbach) que es más conocido para un periódico alemán en la historia de la teoría de valoración en Suecia.

El otro temprano prominente erudito sueco fue Albert Ter Vehn (ex estudiante de Fritz Schmidt) cuyo principal interés en última instancia se convirtió en la contabilidad de costos.

## **PUBLICACIONES DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN EN EL SIGLO XX JAPÓN**

Después de algunas observaciones sobre la contabilidad del siglo XIX en Japón y su influencia inglesa, el autor se refiere a la influencia alemana que dominó hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, ya que después, la influencia de Estados Unidos se convirtió en predominante.

Los principales estudiosos de la contabilidad japonesa del siglo XX fueron Tetsuzo Ohta (con su punto teórico de vista dinámico), Kiyoshi Kurosawa (más prolífico y eminente estudioso de Japón contabilidad), Wasaburo Kimura (con sus intereses que van desde la contabilidad financiera y de costos a la contabilidad bancaria), e Iwao Iwata (que se ocupa del adelanto científico de la contabilidad).

Entre la nueva generación se encuentran: Kenji Aizaki, Nobuko Nosse y Fujio Harada (todos los cuales estaban tan interesados tanto en la macro como micro contabilidad) y el japonés - norteamericano Yuji Ijiri, en los problemas ecológicos (por ejemplo, Kawano, Koguchi y Kokubu), así como los logros pioneros de Japón en la contabilidad de gestión

## **PUBLICACIONES DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN DE LA RUSIA DEL SIGLO XX**

El autor se ocupa de las publicaciones de contabilidad y de investigación bajo el zar, el Régimen Soviético y la Federación Rusa.

Durante el comienzo del siglo XX, tres "escuelas" importantes dominaron la contabilidad en la Rusia Imperial:

1. La escuela Artel ' nacionalista ' y su líder Ezersky;
2. La escuela de San Petersburgo, con su orientación internacional y su líder AM Wolf y miembros de reconocido prestigio internacional como Gomberg;
3. La escuela de Moscú con miembros más reconocidos a nivel local.

La sección de publicaciones de contabilidad e investigación de la Rusia Soviética antes de 1930, el autor la inicia con la utopía de tratar de abandonar el "dinero" y los esfuerzos de "restauración" en la década de 1920, cuando Veitsman emergió como un líder importante en la contabilidad.

Otros importantes nombres de este y del período posterior fueron los siguientes: Blatov ,Sivers , Galagan , Losinsky ,Lounsky , Popov, Stumilin , Struve , Leontieve y, por supuesto , el premio Nobel Leontief.

Rusia Soviética bajo Stalin vio nuevos académicos como Zhebrak, quien llegó a ser prominente introduciendo una especie de sistema de cálculo de costos estándar y la contabilidad financiera se redujo, y la mayoría de las discusiones se centraron en cuestiones de costos, posteriormente analiza la gestión de costos y lo que representa en la Federación Rusa, cuando la influencia de Occidente en investigación contable se hizo efectiva.

### **PUBLICACIONES DE CONTABILIDAD E INVESTIGACIÓN EN POLONIA Y UCRANIA: PRINCIPALMENTE DEL SIGLO XX**

Los dos países aquí descriptos están relacionados por la historia política (ambos se encontraron divididos por períodos largos) no menos que por Pawel Ciompa, un reconocido contador que ambos países pueden legítimamente reclamar.

Polonia, a pesar de la importante contribución de los textos de Ciompa en la primera década del siglo, tuvo otros textos de contabilidad o cuenta publicados en las dos primeras décadas del siglo, que fueron manuales, principalmente prácticos, con excepciones como las obras de Gora y algunas reflexiones sobre cuestiones de contabilidad inflacionaria elaboradas por Lulek, así como los libros de Byszewski y por Skalski.

En la década de 1930, la situación mejoró gracias a una serie de publicaciones de Scheffs y Asen'ko , Skalski , Lulek y Góra, que reflejan los recientes logros del pensamiento contable europeo.

Durante la guerra fría algunos académicos como Jaruga, Krzywda, Szychta, Vellam y otros, trataron de mantenerse en estrecho contacto con el Occidente con la publicación en inglés sobre cuestiones de contabilidad de Polonia o en polaco sobre los últimos números de la literatura contable anglófona y en el nuevo milenio se organizaron una serie de conferencias de investigación contable internacionales.

Ucrania, desde aproximadamente 1850 hasta la Primera Guerra Mundial, pertenecía al Imperio Austro-Húngaro, fue la parte más progresista y próspera donde Ciompa estaba activo y en la década de 1920 también manifiestan (en comparación con el resto de la URSS) el desarrollo vigoroso, pero retrocedió, pero hacia el final del siglo XIX y alrededor de la vuelta del siglo las primeras asociaciones profesionales de contabilidad aparecieron.

En la década de 1950 el investigador contable principal era Nimchynov, fundador de la escuela ucraniana de contabilidad y un experto en contabilidad agrícola.

Más tarde, Chumachenko, experto industrial y económico, se hizo prominente - y no sólo durante la era soviética, y visualiza la iniciativa de Kuzminsky en la creación (en 1992) el primer diario de contabilidad ucraniano moderno y la fundación de varias asociaciones de contabilidad influyentes.

## **SOBRE EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ACADÉMICAS Y CONTABILIDAD PROFESIONAL EN ARGENTINA, SUS PUBLICACIONES E INVESTIGACIÓN**

El autor trata de las publicaciones de contabilidad del siglo XX y la investigación en nuestro país (como uno de los países de América del Sur más activos en la publicación e investigaciones contables), debido a que la literatura contable en inglés ofrece relativamente poca información sobre los esfuerzos de investigación y de publicaciones pasadas y actuales en América, y al tratar de llenar este vacío, se investigó esta cuestión desde el punto de vista de Argentina, debido a la evolución de las instituciones contables argentinas y su estrecha relación con el mundo académico, así como sus libros de contabilidad.

Luego indica la gran influencia extranjera (de España, Francia, Italia, Estados Unidos, Inglaterra y Alemania) en publicaciones contables argentinas durante la primera parte del siglo XX, y ofrece un estudio de publicaciones argentinas de contabilidad durante la primera mitad del siglo XX y sus principales autores (sobre todo, Alberto Arévalo).

El resto se ocupa principalmente de autores y publicaciones de la segunda mitad del siglo XX (y su anglo - influencia norteamericana) desde el punto de vista de estas sub-áreas tan generales como:

1. Teoría de la contabilidad,
2. Contabilidad financiera,
3. Auditoría,
4. Contabilidad de costos y de gestión,
5. Contabilidad social
6. Contabilidad gubernamental.

Otros nombres destacados de la primera mitad del siglo XX son:

- J. Bayetto,
- Cassagne Serres,
- H. Floriani,
- S.U. Pagano,
- L. Ruiz Soler
- F.P. Zipitria.

Más recientemente, los siguientes nombres se han convertido en destacados:

- E. Fowler Newton,
- C. L. García Casella,
- M. C. Rodríguez de Ramírez,
- M. Wainstein
- y el erudito brasileño Lopes de Sá.

Otros contables argentinos conocidos son:



- M. Biondi,
- W.L. Chapman,
- F. Cholvis,
- L.N. Fernández Lorenzo,
- L. Fronti de García,
- L. González Bravo,
- Lavolpe,
- S. C. Lazzati,
- H. López Santiso,
- E.R. Scarano
- R.J. Pahlen Acuña.

## **CONTABILIZACIÓN EN OTROS PAÍSES: PUBLICACIONES E INFORMES DE INVESTIGACIÓN**

Ofrece, además, ejemplos representativos de las publicaciones de contabilidad de habla inglesa (y en algunos casos de las publicaciones "locales") y la investigación sobre áreas no cubiertas anteriormente (de algunos países de Europa del Este a zonas de África y Asia), comenzando lo que representa de alguna manera a los países de Europa del Este (Rumania, Lituania, Hungría, la antigua Yugoslavia, Grecia y Chipre) e Israel.

Además analiza Portugal y Brasil, y los países musulmanes árabes y otros, así como algunos países de África (por ejemplo, Túnez, Egipto, Jordania , Arabia Saudita , Kuwait , Turquía , Pakistán, Nigeria, Ghana y Etiopía) y de algunos países del Lejano Oriente " ( India, China y Hong Kong , Tailandia y Corea del Sur ), respectivamente. Se cierra el capítulo con un apartado relativo a la « Publicaciones sobre los países en desarrollo en general.

## **LA INFORMACIÓN ECONÓMICA: PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD: LA MAYORÍA DE EDAD**

Cierra el libro con una discusión del último y más riguroso desarrollo contable del siglo XX, en referencia inevitablemente también, en cierta obras ya publicadas en el siglo

XXI, y se analizan recientes publicaciones en el ámbito de la economía de la información aplicadas a la contabilidad, enfatizando el contraste entre el ' enfoque de valor "tradicional y la más reciente "información contable y las perspectivas de la contabilidad", así como el principio metodológico y postulados teóricos de este último, más la oposición y la crítica (con apartados tales como " resistencia a la aproximación matemática analítica ', la "negligencia de la terminología tradicional de contabilidad " y " otras objeciones ' ), culminando en "Hacia una teoría general de la contabilidad" y , por último, en las conclusiones a partir de un ángulo más amplio.

Nombres prominentes de contadores en esta área, aparte de los dos grandes pioneros, Gerald (Jerry) A. Feltham y Joel A. Demski, son, entre muchos otros: Amin H. Amershi , Rick Antle , Stanley Baiman , Victor L. Bernard , John A. Christensen, Peter O. Christensen, Ronald A. Dye, Ralf Ewert , Froystein Gjesdale , Nils H. Hakansson , Raffi J. Inejikian , Richard A. Lambert, Baruch Lev ,James A. Ohlson, Steven H. Penman , Robert E. Verrechia , Alfred Wagenhofer y Xiao -Jun Zhang.

Como conclusión general, podemos expresar que Richard Mattessich, ha efectuado, en ésta recopilación, un trabajo fenomenal, que sirve como base de estudio, para todos aquellos profesionales o estudiantes, que entienden que la Contabilidad, sus teorías, investigaciones y su historia, es trascendente.

## REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

Richard Mattessich, (2008), TWO HUNDRED YEARS OF ACCOUNTING RESEARCH, (Rutledge New Works in Accounting History), Taylor & Francis Group, biblioteca electrónica de 2007.