

**¿QUÉ LE HA SUCEDIDO A LA CONTABILIDAD?  
A PAPER AT THE OCCASION OF RECEIVING A DOCTOR HO-  
NORIS CAUSA FROM THE UNIVERSITY OF MÁLAGA,  
MAY 18, 2006 \***

**Richard Mattessich**

## **1. INTRODUCCIÓN**

En primer lugar, permítanme darles las gracias de todo corazón, por el gran honor que me han otorgado. Mis lazos con vuestra universidad han sido muy estrechos durante algún tiempo, pero ahora se estrecharán aún más si cabe. Dado que esta corta presentación, no está dirigida a profesionales contables, intentaré explicar brevemente lo que le ha sucedido a la Contabilidad, y en particular los esfuerzos académicos realizados en el área de habla anglosajona, durante la última mitad del pasado siglo.

Para muchos legos en Contabilidad es un completo misterio cuando ocurren escándalos financieros tan significativos como los de Enron, Arthur Andersen Co., WorldCom, Parmalat, y muchas otras empresas que quebraron. Pero cuando uno habla sobre la "teoría de la contabilidad", para los no entendidos en el tema es incluso aún más confuso. La opinión generalizada es que la contabilidad es poco más que la alabada teneduría de libros, y uno se pregunta: porque demasiado agitación académica?

## **2. CAMBIOS EN LA PRÁCTICA CONTABLE**

Permítanme comenzar con la parte práctica. Fíjense en el enorme cambio financiero e industrial que ha experimentado nuestro mundo durante los últimos 50 años. Al mismo ritmo que nuestros automóviles se volvieron más sofisticados, también la situación financiera empezó a serlo. Y si nuestros coches han llegado a ser más rápidos también ha sido necesario diseñar mejores sistemas de dirección y, sobre todo, frenos más fiables. Y esa, pienso, es una buena analogía, porque la contabilidad supone dirigir y controlar las poderosas fuerzas activas en una empresa o entidad gubernamental. La información financiera de la contabilidad es el eje del que depende el éxito o fracaso de las empresas. Imaginen que los frenos de su coche dejaran de repente de funcionar. Bien, algo similar le ocurrió a Enron cuando Arthur Andersen & Co. no consiguió romper el círculo vicioso de corrupción y mala administración en dicha compañía.

Pero antes de adentrarnos en este campo de minas, tengo que decir algunas palabras sobre el esfuerzo de la Comisión de Principios de Contabilidad Financiera de Estados Uni-

---

\* The author should like to express his gratitude to Professor Daniel Carrasco Díaz for arranging the translation of this paper into Spanish.

dos (FASB). Después de muchos años de negociación entre la Comisión de Seguridad del Mercado de Valores de Estados Unidos (SEC) y la Comisión de Principios Contables (APB) del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), en 1973, se llegó al acuerdo de constituir una Comisión de Principios de Contabilidad Financiera (FASB) como organismo privado e independiente que regulase las normas contables en Estados Unidos. En efecto, el FASB emprendió subsiguientemente un extenso programa de publicaciones y cuasi-legislación. La más conocida de éstas es el "Marco Conceptual" (consistente en una serie de principios o postulados) y el famoso Statement 33 (FASB 1979 -- más tarde ese conjunto de cuasi-leyes se convertiría en una recomendación de carácter voluntario) sobre ajustes contables en épocas de inflación. En general, tales instituciones como el APB, SEC, FASB hicieron un buen trabajo en el establecimiento de rigurosas normas contables, pero la interferencia política dificultó algunas propuestas normativas de la SEC, y el incremento de la burocracia provocó fatales retrasos al FASB. Así, después del caso Enron/Arthur Andersen, fue establecida una normativa más rigurosa constituida por el Acta de la Sarbanes-Oxley (2002)<sup>1</sup> por el Senado estadounidense que, no obstante, introdujo cargas burocráticas adicionales.

Si la contabilidad se volvió más compleja, ésto no solo significó un creciente cuerpo de normas de contabilidad y auditoría, sino también un sistema fiscal de elevada complejidad, y una creciente necesidad de actividad consultora, principalmente de firmas de auditoría. A esto debe añadirse un sinfín de innovaciones tecnológicas. Hoy, una auditoría exhaustiva es impensable sin sofisticadas técnicas de muestreo y un adecuado soporte estadístico. La teneduría de libros ya no se hace "manualmente" sino con dispositivos electrónicos como la hoja de cálculo.

Muchos nuevos negocios emergían, tales como analistas financieros y firmas de asesoría, y se convertían en poderosos participantes en el mercado. Una firma de auditoría que en 1950 podía tener empleados a unas pocas docenas de expertos tiene ahora miles de empleados a lo largo de todo el mundo y se ha convertido en un poderoso imperio internacional. Y la intensa competencia entre actividades de auditoría y actividades de consultora frecuentemente exige su peaje. Arthur Andersen Co. es, desafortunadamente, el más claro ejemplo del precio pagado por una competencia demasiado agresiva. Hace tres décadas existían ocho grandes firmas internacionales de auditoría, una década más tarde disminuyeron a seis, mientras que ahora solo hay cuatro.

Sin embargo, al hablar sobre firmas auditoras, me siento obligado a responder a una cuestión que seguramente está en la mente de muchos de ustedes. ¿Como es que una firma financiera como Arthur Andersen Co. pudo cometer tal irregularidad, y hundirse? Obviamente, yo no puedo descender a todos los detalles, pero me gustaría citar un artículo de Arthur Wyatt (2004) (que recomendé a alguno de vosotros el otoño 2004 en mi conferencia en esta

---

(1) "El Acta Sarbanes-Oxley (2002) es considerada como el cambio más significativo en las leyes federales de seguridad en los Estados Unidos desde el Nuevo Tratado. Llegó tras la estela de una serie de escándalos financieros, incluidos los de Enron, Arthur Andersen Co. y WorldCom. Entre las disposiciones más importantes del Acta están: penas criminales y civiles por violación de la seguridad, independencia del auditor/certificación del trabajo del auditor interno por auditores externos e incremento de la información relativa a recompensas de ejecutivos, información privilegiada y estados financieros" (de TechListngs.Net).

universidad). Este artículo expone como las exigentes normas de las firmas de auditoría de los cincuenta y los sesenta fueron deteriorándose lentamente en las décadas posteriores. Esto ocurrió porque las firmas de auditoría se convirtieron también en firmas de consultoría – pues las actividades de consultoría demostraron ser mucho más lucrativas. Pero los socios consultores no tenían la misma formación ética que los socios auditores. Y todavía, con el tiempo fueron ellos quienes dominaron las firmas de auditoría, y las empujaron hacia la toma de cada vez mayores riesgos para la obtención de beneficios más elevados. Y esto fue un “billete” para el desastre. Así, nuestra conclusión es esta, desde un punto de vista práctico, el problema ético y la restauración de la confianza deben tener la prioridad más alta en Contabilidad. Y esto es más importante en la contabilidad financiera de hoy, orientado de presentar información a un gran público de inversionistas.

Pero la contabilidad financiera y la auditoría no son las únicas áreas donde han ocurrido grandes cambios. Previamente, la contabilidad de costes, principalmente en lo que se refiere a la valoración de inventarios y el control de costes históricos, ha experimentado una reorientación drástica para facilitar la toma de decisiones en la gestión. El intenso debate sobre el coste completo versus coste marginal en los años sesenta y setenta finalmente terminó con una severa crisis de la contabilidad de costes y de gestión. Pero la crisis fue superada en los ochenta y los noventa, porque los contables se dieron cuenta de la importancia creciente de las decisiones estratégicas, y de la necesidad de un sistema presupuestario lo suficientemente flexible para gobernar un clima de negocio dominado por innovaciones y cambios cada vez más rápidos.

### **3. CONTRIBUCIONES DE LOS ACADÉMICOS DE LA CONTABILIDAD**

Siempre que la industria y el gobierno crecen enormemente, la burocracia también lo hace. Esto implica una demanda continua de contables y expertos financieros – lo que significa mayores instalaciones educativas y, en última instancia, más profesores de contabilidad. Los académicos de la contabilidad no están satisfechos simplemente con la enseñanza de la teneduría de libros sino que necesitan mayores estímulos intelectuales. Esta es una de las razones por las que los académicos de contabilidad de hace 50 años apenas pueden ser comparados con los de hoy. Las fuerzas centrífugas activas en nuestra disciplina son inmensas. Desde la contabilidad analítica y empírica, a la “contabilidad del petróleo”, a la “contabilidad social y medioambiental”, a la “contabilidad feminista”, etcétera, la lista de especializaciones crece cada año y también lo hace el número de revistas académicas de contabilidad.

Mientras que en 1950 había dos o tres revistas académicas en lengua inglesa, hoy hay cientos, a las cuales han de añadirse innumerables revistas “profesionales” de contabilidad en inglés (y en muchas otras lenguas). La “producción investigadora” está creciendo potencialmente cada año. Pero no todo es simple crecimiento, con bastante frecuencia hay una sustancia intelectual detrás de ello. Se recibió un impulso en los cincuenta cuando otras disciplinas como las matemáticas, la economía financiera, la investigación de operaciones y la ciencia de la administración, ejercieron un enorme impacto en la teoría de la contabilidad.

Esta tendencia puede haber comenzado con la aplicación de los métodos estadísticos a la auditoría, cuyo pionero fue Lawrence Vance (1950), un colega mío en Berkeley. Simultáneamente, llegó el cambio desde los métodos de costes tradicionales a métodos de costes más orientados a la toma de decisiones o contabilidad de gestión, como manifestaron primero en textos (relativamente poco conocidos) Carl Devine (1950) y Bill Vatter (1950), ambos también colegas de Berkeley. Una década y media más tarde, David Solomons (1965) presentó una excelente investigación sobre descentralización y precios de transferencia. También en este tiempo, Bob Anthony (1965) y Charles Horngren (1965) lanzaron dos libros de texto, *best-sellers* de la contabilidad de costes y de gestión que, tras innumerables ediciones y revisiones, todavía se encuentran en el mercado.

Uno de los clásicos de la contabilidad financiera del siglo veinte, el libro de Edwards y Bell (1961), no sólo renovó la discusión sobre el problema de la valoración, sino que presentó también un sistema coherente de contabilidad a costes de reposición con una serie de refinados conceptos (tales como rentabilidades económicas vs. rentabilidades financieras, beneficios reales vs. beneficios ficticios, beneficios realizados vs. beneficios no realizados, mantenimiento del capital físico o económico vs. capital financiero vs. capital nominal, etc.). Fue esta teoría sobre la que el FASB construye, a final de los setenta, su propuesta y cuasilegislación sobre contabilidad en épocas de inflación. Además, las cuestiones sobre valoración y aspectos relacionados fueron intensamente discutidos por Ray Chambers (1966), Yuji Ijiri (1967), Bob Sterling (1970) y otros.

Justo antes de la publicación de estos trabajos, y costes de reposición, la contabilidad analítica resurgió (p.ej. matemática) (aquí intenté hacer algunas contribuciones, véase Mattessich 1964a). Los intentos de axiomatización contenidos en mis publicaciones también tuvieron después un impacto indirecto en lo establecido por el FASB "Marco Conceptual" (cf. Zeff 1982; Slaymaker 1996). Además, fui el pionero en introducir la hoja de cálculo electrónica en un libro sobre simulación presupuestaria computerizada (Mattessich, 1964b, y publicaciones anteriores).

Sin embargo, estas innovaciones no fueron de ninguna manera apreciadas en ese momento. Por el contrario, tuvieron mucha crítica. Por ejemplo, costó casi veinte años que la hoja de cálculo computerizada llegara a ser de uso generalizado. El impulso vino con la llegada del ordenador personal (a final de los setenta) y la adaptación o reinención de la hoja de cálculo para el PC. Esto se llevó a cabo gracias al éxito en la comercialización del programa informático VisiCalc de Dan Bricklin y Bob Frankston (para más detalles, véase Mattessich and Galassi 2000). Jerry (G.A.) Feltham (1967) escribió en Berkeley su tesis doctoral sobre los aspectos económicos de la información contable que estimuló durante las décadas posteriores bastante investigación novel y generó una nueva rama "estocástica" de la contabilidad analítica (e.g. Demski and Feltham 1976; J.A. Christensen and Demski 2003; P.O. Christensen and Feltham 2003, 2005). Un campo que no es únicamente la parte matemáticamente más sofisticada de nuestra disciplina, sino que es considerada también como una de las más prometedoras de la contabilidad académica – al menos a los ojos de muchos de los académicos norteamericanos.

Al final de los sesenta aparecieron dos espectaculares trabajos, uno de Ball and Brown (1968), y el otro de Bill Beaver (1968). Ello dio el impulso a una ingente literatura sobre contabilidad estadístico-empírica, fuera de la cual surgió a final de los setenta y durante los ochenta la línea extrema de la “teoría positiva de la contabilidad” de Watts y Zimmerman (1978). Pero hubo una reacción a esta tendencia radical. Llegó de Gran Bretaña, en forma de una nueva línea, conocida hoy día como campo crítico-interpretativo (o interpretativo). Su líder intelectual es Anthony Hopwood (1978), y su principal órgano es la revista de *Accounting Organizations, and Society* (Contabilidad, Organización y Sociedad), que él editó desde su inicio en 1975. Esta línea está fuertemente influenciada por la sociología y las ciencias del comportamiento tales como la sociología, psicología, y filosofía. Es sumamente crítica con la economía neoclásica y moderna, y abarca un amplio espectro político que va desde las ideas sociales moderadas al socialismo más radical (como se manifestó, por ejemplo, en los escritos de Tinker, 1985). Ésta ha encontrado discípulos tanto en el continente europeo como en Norte América y otros lugares. Yo, personalmente, simpatizo con la rama moderada de esta línea, principalmente por su interés en las cuestiones filosóficas (a las cuales yo también intenté contribuir). Otro prestigioso contable de Gran Bretaña fue Edi Stamp (1980) véase también Stamp y Moonitz (1978), que fue conocido “*no tanto por la originalidad de sus ideas como por su fuertes campañas para aumentar la normativa de información corporativa, auditoría, y transparencia de la gestión.*” (Mumford 1994:274).

Mientras tanto muchas especialidades han sido desarrolladas por la contabilidad académica, entre las cuales se encuentra la extensa literatura sobre contabilidad internacional (de la que fue pionero Gerald Mueller 1963), y sobre armonización así como sobre normalización—algo que interesa particularmente a los lectores europeos. Es más, la contabilidad de gestión estaba atravesando la crisis, indicada anteriormente, y muchos académicos intentaron resolverlo entre los cuales se encuentran destacados contables de gestión como Kaplan y Atkinson (1989). Durante las últimas dos décadas del siglo 20 una enorme cantidad de literatura contable ha sido generada en esta área—incluso firmas de consultoría se aprovecharon de diversos modelos desarrollados en el mundo académico.

No hay que olvidar el creciente interés en toda el área de lengua inglesa en muchos aspectos de la historia de la contabilidad. Libros como los de Zeff (1982), de Edwards (1994) *Los Pensadores contables del siglo veinte*, y la enciclopedia de historia de la contabilidad de Chatfield y Vangermeersch (1996), son solo algunas muestras de una vasta literatura de *historia antigua* de la contabilidad --a las cuales también se puede añadir algunas nuevas aportaciones sobre el *origen* de la práctica y la teoría de la contabilidad (e.g., Schmandt-Besserat 1992; Mattessich 2000).

Los estudios estadístico-empíricos, arrojaron bastante luz sobre diferentes aspectos relacionados con cuestiones de inversión y el impacto de los estados financieros. Pero en general, la contabilidad empírica no cumplió (o todavía no ha cumplido) muchas de las grandes expectativas que se habían albergado en los setenta. Tal vez, por la carencia de una teoría realista y unificada sin la cual la investigación estadística-empírica se volvió fragmentaria o desmenuzada.

Esta es posiblemente una de las razones por la que muchos americanos ponen demasiadas esperanzas en la perspectiva de la información contable (Feltham and Ohlson 1995; J.A. Christensen y Demski 2003; P.O. Christensen y Feltham 2003, 2005). Aquí existe un riguroso cuerpo de conocimiento matemático-analítico que es posible que con el tiempo, ofrezca la posibilidad de una teoría general suficiente para constituir una base para la futura investigación empírica.

La relativamente entusiasta actitud hacia estas aproximaciones está reforzada por la conciencia de que la "incertidumbre" ya no puede ser descuidada en contabilidad. Esto domina tanto nuestra práctica como la perspectiva científica —desde la serie de teorías de física a la perspectiva de la información de nuestra disciplina. Por lo tanto, el salto desde el determinismo a los modelos estocásticos no es un caso aislado en la ciencia pero pertenece a una tendencia general. La incertidumbre, y por tanto la necesidad de información, está profundamente engranada, no sólo en las partículas físicas subatómicas, sino también en la vida diaria. Estamos viviendo en un universo estocástico donde "la incertidumbre es nuestra única certeza", y pensando en términos probabilísticos puede que sea nuestra "mejor apuesta".

## REFERENCIAS

- ANTHONY, ROBERT N. (1965) *Management accounting principles*, Homewood, IL: R. D. Irwin.
- BALL, RAYMOND J. AND PHILIP R. BROWN (1968) An empirical evaluation of accounting income numbers, *Journal of Accounting Research* 6 (Autumn 1968): 159-178.
- BEAVER, WILLIAM H. (1968) The information content of annual earnings announcements, *Journal of Accounting Research* 6 (Supplement to 1968a): 67-92.
- CHAMBERS, RAYMOND J. (1966) *Accounting, evaluation and economic behavior* (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, Inc. (reprinted in Accounting Classics Series, Houston, TX: Scholars Books Co., 1975).
- CHATFIELD, MICHAEL AND RICHARD VANGERMEERSCH, eds. (1996) *The history of accounting: An international encyclopedia*, New York: Garland Publishing, Inc.
- CHRISTENSEN, JOHN A. AND JOEL DEMSKI (2003) *Accounting theory--An information content perspective*, New York, NY: McGraw-Hill.
- CHRISTENSEN, PETER O., AND FELTHAM, G. A. (2003). *Economics of accounting; Volume I: Information in markets*. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
- CHRISTENSEN, PETER O., AND FELTHAM, G. A. (2005). *Economics of accounting; Volume II: Performance evaluation* (forthcoming), Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
- DEMSKI, JOEL S. AND GERALD A. FELTHAM (1976) *Cost determination: a conceptual approach*, Ames, IA: Iowa State University Press.
- DEVINE, CARL (1950) *Cost accounting and analysis*, New York, NY: MacMillan Company.
- EDWARDS, EDGAR O. AND PHILIP W. BELL (1961) *The theory and measurement of business income*, Berkeley, CA: University of California Press.
- EDWARDS, J. RICHARD, ed. (1994) *Twentieth-century accounting thinkers*, London: Routledge, 1994
- FELTHAM, GERALD A. (1967) *A theoretical framework for evaluating changes in accounting information for managerial decisions* (doctoral dissertation), Berkeley, CA: University of California.

- FELTHAM, GERALD A. AND JAMES A. OHLSON (1995): Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities, *Contemporary Accounting Research* 11 (2, Spring): 689-731.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1979): Financial reporting and changing prices, *Statement of financial accounting standards* No. 33, Stamford, CT: FASB.
- HOPWOOD, ANTHONY G. (1978): Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems, *Accounting, Organizations and Society* 3 (1): 3-14.
- HORNGREN, CHARLES T. (1965): Accounting for management control, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- IJIRI, YUJI (1967): *The foundations of accounting measures*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, Inc.
- KAPLAN ROBERT S. AND ANTHONY A. ATKINSON (1989): *Advanced management accounting*, 2nd Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall Inc.
- MATTESSICH, RICHARD (1964a): *Accounting and analytical methods--Measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy*, Homewood, Illinois: R.D. Irwin, Inc. reprinted in 1977 and 1979; still available from the "Accounting Classics Series" of Books on Demand: [www.lib.umi.com/bod](http://www.lib.umi.com/bod) or [jeanette.oberle@il.proquest](mailto:jeanette.oberle@il.proquest); German translation in 1970; Japanese translation in 1972-75; Spanish translation in 2002).
- MATTESSICH, RICHARD (1996b): *Simulation of the firm through a budget computer program*, Homewood, Illinois: R.D. Irwin, Inc. (reprinted in 1979, still available from the Books on Demand Series: [www.lib.umi.com/bod](http://www.lib.umi.com/bod) or [jeanette.oberle@il.proquest](mailto:jeanette.oberle@il.proquest) --it anticipated by almost twenty years, major elements of such bestselling microcomputer programmes as VISI-CALC, SUPER-CALC, LOTUS-1-2-3, etc.).
- MATTESSICH, RICHARD (2000) *The beginnings of accounting and accounting thought--Accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*, New York: Garland Publishing, Inc.
- MATTESSICH, RICHARD AND GIUSEPPE GALASSI (2000) History of the spreadsheet: From matrix accounting to budget simulation and computerization, in AECA and Esteban Hernández Esteve, eds., *Accounting and history--A selection of the papers presented at the 8th World Congress of Accounting*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas--Ediciones Gráficas Ortega: 203-232.
- MUELLER, GERHARD G. (1963): The dimensions of the international accounting problem, *The Accounting Review* 38 (January): 142-147.
- MUMFORD, MICHAEL J. (1994): Edward Stamp (1928-86), in J. R. Edwards, ed., *Twentieth-century accounting thinkers*, London: Routledge: 274-292.
- SARBANES-OXLEY ACT. (2002): *Corporate responsibility act* (USA), Pittsburgh, PA: Buchanan-Ingersol, P.C.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1992): *Before writing*, Vol. I: *From counting to cuneiform*; Vol. II: *A catalogue of Near Eastern tokens*, Austin, TX: University of Texas Press.
- SLAYMAKER, ADRIANNE S. (1996): Conceptual framework, in M. Chatfield and R. Vangermeersch, eds., *The history of accounting—An international encyclopedia*, New York, NY: Garland Publishing, Inc.: 150-154.
- SOLOMONS, DAVID (1965): *Divisional performance: measurement and control*, New York: Financial Executive Research Foundation.
- STAMP, EDWARD (1980): *Corporate reporting: its future evolution*, Toronto, ON: CICA.

- STAMP, EDWARD AND MAURICE MOONITZ (1978) *International auditing standards*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- STERLING, ROBERT R. (1970): *Theory of the measurement of enterprise income*, Lawrence, KA: University Press of Kansas.
- TINKER, ANTHONY M. (1985): *Paper prophets: a social critique of accounting*, New York: Praeger Special Studies.
- VANCE, LAWRENCE L. (1950): *Scientific methods for auditing*, Berkeley, CA: University of California Press.
- VATTER, WILLIAM (1950): *Managerial accounting*, New York, NY: Prentice-Hall, Inc.
- WATTS, ROSS L. AND JEROLD L. ZIMMERMAN (1978): Towards a positive theory of the determination of accounting standards, *The Accounting Review* 53 (January): 112-134 (reprinted in R. Mattessich, ed., *Modern accounting research: History, survey, and guide*, Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1984: 81-102).
- WYATT, ARTHUR R. (2004): Accounting professionalism —they just don't get it. *Accounting Horizons* 18 (1, March): 45-53.
- ZEFF, STEPHEN A., ed. (1982): *The accounting postulates and principles controversy of the 1960's*, New York: Garland Publishing, Inc.