

Una mirada a la historia de la Contabilidad

Historia

A look at the history of Accounting

MSC. CARLOS MANUEL SANTOS CID

Dirección Provincial de la Organización de Bufetes Colectivos, Cuba. carlos.manuel@lha.onbc.cu
Calle 19 No. 667 entre A y B, Plaza de la Revolución. La Habana. Cuba.

RESUMEN

El trabajo aborda un recorrido histórico de la Contabilidad y su sistema, a partir de mostrar la génesis de su desarrollo, las escuelas de pensamiento y doctrinas contables; la Contabilidad como sistema de información y finaliza con algunos aspectos de su evolución en Cuba.

Palabras claves: Historia de la Contabilidad

ABSTRACT

The work addresses a historical journey of Accounting and its system, from showing the genesis of its development, schools of thought and accounting doctrines; Accounting as an information system and ends with some aspects of its evolution in Cuba.

Keywords: History of Accounting

LA CONTABILIDAD Y SU SISTEMA¹

1.1 Génesis y desarrollo

El surgimiento y desarrollo de la práctica contable ha dependido proporcionalmente al de la humanidad, cada hecho o circunstancia del progreso del hombre en lo económico, social, político y cultural ha impactado, por una necesidad, sobre el avance de la contabilidad y por consiguiente sobre su estructuración como sistema.

Según Álvaro Hoyo Olivares (2013) estudiosos de la contabilidad como José María Requena Rodríguez, Claudia Andrea Bongianino, Jorge Tua Pereda, y Osvaldo Chaves, coinciden en establecer tres grandes períodos en los que se enmarca la evolución de la contabilidad.

El período empírico, que abarca desde las civilizaciones más antiguas hasta la Edad Media, aproximadamente en el año 1202.

El período clásico, que relaciona toda la etapa de nacimiento y expansión de la partida doble. Esta fase para su mejor análisis, se subdivide en el nacimiento y formación de la partida doble, que comienza en el 1202 y se desarrolla hasta 1494; y la expansión y aplicación de la partida doble que ocupa desde 1494 hasta 1840 aproximadamente.

Y el período científico, que relaciona desde el 1840 hasta nuestros días.

El autor se afilia a esta clasificación por considerar bien enmarcada la evolución de la contabilidad, en relación con los

principales hechos sociales y económicos que en ella han incidido.

1.1.1 Período empírico

Al inicio, la actividad económica fue el autoconsumo, al pasar el tiempo se desarrollaron complejidades en las actividades originando la división del trabajo, donde la domesticación y la cría de ganado fueron las actividades fundamentales.

Posteriormente, la agricultura fue la actividad prioritaria lo que conllevó a que el hombre pasara de una vida nómada a una vida estacionaria, creando poco a poco el concepto de propiedad. Su capacidad pensante propició que evolucionara en sus necesidades, surgiendo la actividad que cambió el mundo, el comercio, y con él la posibilidad de intercambiar productos sobre una unidad de medida.

Así es como nace la contabilidad, por la necesidad de los comerciantes o dueños de ganado o sembradíos de conocer sus ganancias, saber cuánto se cosechó, de controlar el número de ganado; y cuando el tráfico del comercio se constituyó en un procedimiento común, la contabilidad y los libros de comercio surgieron como una imposición práctica.

Según Aida Sy y Anthony Tinker (2014) los sistemas de tributación africanos requerían legitimidad y contadores con altas destrezas, habían tres tipos de contadores: el contador público o real, el

¹ Nota del Editor:

El trabajo es el fruto de la investigación del autor en el proceso de elaboración de su Tesis en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras.

contador privado, y el contador familiar. El contador real también era el agente económico de la ciudad. En 1600 a.n.e. el contador era responsable de recolectar los impuestos en especie en los imperios de Mossi y Ghana, y en oro en muchos otros imperios.

Los trabajos del arqueólogo alemán Hans Nissen, el filósofo e historiador alemán Peter Damerow y el historiador sueco Robert Englund, sobre la antigua Mesopotamia, revelan que hacia el último siglo del cuarto milenio a.n.e., los funcionarios de las ciudades-estados Sumerias de la Mesopotamia, como por ejemplo Uruk, habían desarrollado un sistema para asentar cifras, pictogramas e ideogramas sobre superficies de arcilla preparada al efecto.

En Babilonia, bajo el reinado de Hammurabi, surgió una clase de comerciantes que actuaba en la actividad privada como intermediario, mayorista, banquero y prestamista, conocido por Tamkarum², lo que obligó al gobierno a reglamentar el registro de sus operaciones comerciales mediante leyes incluidas en el "*Código de Hammurabi*", dictado en 1750 a.n.e., documento que constituiría la primera reglamentación contable que se conoce.

Investigadores de la Universidad de Chicago realizaron un análisis de los archivos del palacio de Nuzi, ciudad iraquí del segundo milenio a.n.e. Estos estudios informan sobre la existencia de un sistema de asientos que utilizaba fichas. Según los

textos de Nuzi, dichas fichas se empleaban con fines contables; se decía de ellas que estaban depositadas, transferidas y suprimidas.

El gran descubrimiento arqueológico elamita de Susa, anteriores a los de Nuzi, permitió confirmar la existencia en dicha ciudad de un sistema contable similar. Los envases de fichas de Susa, a diferencia de los de Nuzi, eran esferas de arcilla huecas que el historiador e investigador francés Pierre Amiet, del Museo de Louvre, denominó Bullae³.

El hallazgo de Amiet fue de gran significación pues no sólo demostró que las Bullae existían al menos un milenio y medio antes de que aparecieran en Nuzi, investigaciones sucesivas permitieron concluir que este tipo de fichas estaban presentes, en el período neolítico del Asia Occidental.

Los primeros ejemplos de escritura en Mesopotamia constituyen una novedosa aplicación, a finales del cuarto milenio a.n.e., de un sistema de registro que era nativo del Asia Occidental, desde los primeros tiempos neolíticos en adelante. La aparición de la escritura en la Mesopotamia representa un paso en la evolución de la Contabilidad que se originó hace unos 11 000 años.

El desarrollo de la contabilidad en Egipto, está propiciada por las actividades marítimas mercantiles, al auge agrícola y al progreso de las relaciones con pueblos vecinos.

²² Generalmente actuaban cerca de las fronteras, donde realizaban sus transacciones comerciales. También se ponían al servicio del Rey y dirigían sus mercancías al palacio. Esta situación los condujo a controlar el mercado y poseer influencia sobre la mayor parte de los propietarios.

³ Esfera de arcilla que contiene en su interior diferentes representaciones icónicas de animales en barro utilizadas como registro en los trueques de la antigua Mesopotamia hacia los años 6000 a 5000 a.n.e.

En Babilonia fueron desarrolladas operaciones matemáticas que facilitaban la labor contable: tablas de multiplicar, ecuaciones algebraicas, y algoritmos, que fueron implementados por los egipcios y los fenicios.

Para Federico Gert (1964) un país donde toma auge y orden la contabilidad es Grecia, y aparece la figura del Epopo, que tenían a su cargo el registro y control del pago de los tributos y ejercía una vigilancia de las cuentas públicas. Es allí donde surgen los Bancos y una especie de piedra o moneda de cuenta para las relaciones monetarias.

Los templos helénicos, como había sucedido siglos antes con los de Mesopotamia y Egipto, fueron los primeros lugares de Grecia en desarrollar una técnica contable. Cada templo poseía un tesoro alimentado con las donaciones de los fieles o del Estado, obsequios que era necesario anotar minuciosamente. Además, estos tesoros no estaban inmovilizados y con frecuencia se empleaban para préstamos al Estado o a particulares.

Según José Manuel Atilano (2010) los banqueros griegos fueron famosos en Atenas ejerciendo influencia en todo el imperio, llevaban la contabilidad de sus clientes y debían mostrarla cuando se les demandara, su habilidad y conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les utilizara para examinar las cuentas de la ciudad.

Un aporte importante de los griegos a la actividad contable es el sistema jurídico conocido como Leyes de Solón⁴, que incluían las funciones administrativas y las

bases contables, estableciéndose una herramienta de control para la recaudación de los tributos y su aplicación en los servicios públicos.

Por su parte, los romanos desarrollaron un sistema preciso que normaba la recaudación de tributos y transacciones con los proveedores, debido a su política expansionista.

Los comerciantes empleaban dos tipos de registros contables: "El Adversaria", un libro borrador de las actividades comerciales donde se registraba en forma cronológica, y "El Codex", un libro de caja, en el que se registraban periódicamente los resúmenes del primero. "El Codex" se estructuraba de dos páginas para cada elemento, de forma que en una página se registraban las operaciones "*accepti*" (ingresos o débitos) y la otra para las operaciones "*expensi*" (egresos o créditos).

Cada partida registrada debía contener la fecha y el nombre de la persona que había dado, por lo que se le denominó "*nomen*" (nombre), y asimismo se especificaba las causas del "*debitor*" (deudor) y del "*creditor*" (acreedor).

Otro registro usado fue "El Kalendarium", un libro de control de vencimientos en el que se anotaban los cobros y pagos a realizar. Igualmente, debía mantenerse "El Liber Patrimoni", en el que los propietarios reconocían los componentes de su patrimonio y sus correspondientes modificaciones. En el reinado del emperador romano Augusto se estableció "El Breviarium", un balance y estado presupuestario que el emperador ordenó publicar para que los ciudadanos conocieran del uso de

⁴En torno al año 600 a.n.e., Atenas estaba adentrada en una grave crisis a nivel económico, social y político. Es entonces

cuando aparece la figura de Solón, poeta y legislador griego, considerado uno de los siete sabios de Grecia por su sabiduría política práctica, convertido a mediados del siglo IV a.n.e. en un símbolo de la ideología democrática.

los recursos fiscales.

De la América precolombina no es poco lo que nos legaron los descendientes de los Incas, Mayas y Aztecas en materia contable.

Los Incas desarrollaron un sistema de numeración sumamente complejo e ingenioso que posibilitaba representar todas las operaciones necesarias para la vida cotidiana, disponer de información precisa y actualizada sobre los recursos del imperio, y conservar un registro de todos los cálculos.

Rolando Bocanera (2005) expone que este sistema, denominado "*Kipus*" (palabra quechua que significa nudo) se componía de una cuerda principal horizontal de la que colgaban piolines multicolores reunidos en grupos y en los cuales aparecían a intervalos regulares diferentes tipos de nudos. Los Incas hacen de los "*Kipus*" sus libros contables.

Por su parte, los Mayas conocían y usaban una escritura pictográfica que escribieron en Códices, estos eran sus libros sagrados, en ellos registraron noticias, cálculos matemáticos y hechos históricos; poseían un sistema cronológico preciso.

Reinaldo Frausto (2012) asevera que el contador poseía el conocimiento para escribir los Códices; por ello eran los encargados de mantenerlos y únicos que tenían la facultad de leerlos e interpretarlos, ya que la manera de hacerlo dependía del momento, la situación y de quién los consultaba, así como de los objetivos que perseguía al hacerlo.

Los Aztecas tenían su propia forma de aritmética que incluía fracciones de

una unidad para medir y registrar tierras, era un sistema sofisticado que les permitía llevar registros detallados del valor de la tierra para cobrar impuestos.

Eran extraordinarios contadores cuando se trataba de llevar a cabo transacciones de bienes raíces; los Códices no sólo contiene el censo de la población y los terrenos que poseía cada señor, sino que registra el tipo de suelo y sobre éste se basaba su valor. De esta forma calculaban, según el tipo de suelo y el área, lo que producía cada parcela y sobre este cálculo el propietario pagaba el tributo.

Mientras tanto, en Europa, la interrupción del comercio con la caída del Imperio Romano, hace que la contabilidad fuese una actividad exclusiva del señor feudal, porque los ataques e invasiones árabes y normandas obligaron a los europeos a protegerse en sus castillos.

En 1070, se produce la invasión a Jerusalén por los turcos dando origen a las cruzadas. La finalidad de ésta era recuperar la Tierra Santa, pero durante los dos siglos siguientes, lograron además movilizar grandes masas de personas que, al trasladarse de un lugar a otro produjeron un incremento del comercio.

A finales del siglo VIII el Emperador Carlos Magno aprobó el acta legislativa "*Capitulare de Villis vel Curtis Imperii*" donde indica realizar un inventario de las propiedades del imperio y del control de sus registros en un libro que tuviese por separado los ingresos y egresos.

Entre el siglo VI y hasta el siglo IX, el Sólido bizantino⁵ fue la unidad monetaria aceptada por todos, lo que contribuyó a

⁵El sólido bizantino mantuvo un valor constante en Occidente hasta el [siglo IX](#), utilizándose en Oriente hasta el [siglo XI](#) como moneda de cambio en el [comercio](#) internacional

una mejor práctica de la contabilidad, al poseer una unidad de valor y cambio homogéneas.

Es en la Europa Central de los siglos VIII al XII, donde se designan a los escribanos para que sean los responsables de llevar la contabilidad, por órdenes de los señores feudales.

El rey Guillermo I de Inglaterra ordenó la confección del libro "Domesday"⁶ donde indica, entre otros aspectos, plasmar los ingresos y egresos de la corona. En la actividad pública se destaca el "Pipe Rolls", un informe sobre el estado de la Tesorería de Inglaterra presentado en términos narrativos.

La gestión comercial y el registro de las operaciones mercantiles, experimentó un desarrollo producto de innovaciones realizadas por una de las más importantes organizaciones de la época: la Orden del Temple.

"Los Templarios, para poder autofinanciar sus operaciones guerreras dieron especial importancia a la administración financiera de sus inmensos recursos. Al interior de esta orden militar de caballería, surgió un complejo y moderno sistema bancario, que incluía apertura de cuenta corrientes, consignaciones, préstamos con fianzas, un innovador sistema de transferencia de fondos, letras de cambio, pensiones asistenciales, e intereses comerciales". (Manero, 1964)

Lo anterior, hizo que el Temple desarrollara un complejo sistema contable, con libros diseñados para el registro de esas transacciones. Tras la extinción de esta orden, el registro contable continuó

su desarrollo por los comerciantes de Florencia, Venecia, y Milán.

Las formas de registro y control expuestas hasta aquí, fueron desarrollándose hacia otras más compleja creando la partida simple, cuya característica principal era que representaba los fenómenos económicos aisladamente, sin ninguna coordinación.

Este método no era constante, tomaba varias formas. El comercio se perfeccionaba y la partida simple era insuficiente para satisfacer las necesidades de información de la contabilidad.

1.1.2 Período clásico: nacimiento y formación de la partida doble

Hasta el momento, el reconocimiento contable en los diferentes libros se hacía en números romanos, esta práctica se mantuvo hasta la segunda mitad del Siglo XIII, donde se remplazan por la numeración indico-arábico, introducida en el norte de Italia por el matemático Leonardo Fibonacci.

Fibonacci da a conocer el "Liber abaci" (libro del cálculo) que incluye aspectos relacionados con la teneduría de libros; los libros tenían como característica que las cuentas se presentaban en secciones superpuestas, el débito y el crédito, lo que demostraban la compensación total o parcial o la extinción de las relaciones comerciales.

Este método de la partida doble permitía anotar las cuentas mediante su inscripción en secciones contrapuestas,

⁶ El nombre Domesday proviene de la palabra de inglés antiguo *dom* que significa "cuenta" o "reconocimiento",

queriendo significar que el señor tomaba cuenta o conocimiento a efectos contables de los que poseía cada sujeto.

con la referencia constante de la contrapartida.

Para Álvaro Hoyo Olivares (2013) el comerciante y economista italiano Benedetto Cotrugli Raugio es considerado el primer autor que estableció claramente el uso del método de la partida doble; en el año 1458 escribió su obra "*Della Mercatura e del mercante Perfetto*" que tardó casi 115 años en ser llevado a la imprenta, y unido al carácter incompleto de su exposición, impide que se pueda adjudicar a Cotrugli, el mérito que se le confiere a Pacioli en la historia de la contabilidad.

Es Luca Pacioli⁷ quien desarrolla y perfecciona el método contable de la partida doble. En 1494 publica el libro "*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*", el que es aceptado como la primera obra impresa exponiendo el método de la partida doble.

Asimismo, los comerciantes italianos, fenicios, griegos y cartagineses mantenían sus casas comerciales en España donde radicaba la organización contable de su casa de origen, por lo que existía una contabilidad paralela, de manera que se desarrollaban todas las formas y contenidos de la Contabilidad Mercantil.

La conquista y colonización española como expresiones del expansionismo mercantilista, se encargó de exportar al nuevo mundo los conocimientos contables, dentro de los hombres que llevaba Colón para el descubrimiento de América, se encontraba un Contador Real designado por la Corona para controlar el viaje y las posibles riquezas a obtener.

Las diferentes prácticas contables

para este momento histórico del desarrollo de la contabilidad manifiestan que se logra la personificación de las cuentas; los asientos de diario son simples; el balance tiene como objetivo la comprobación de cuentas; la práctica contable era complicada y confusa y no existía un cierre periódico regular; no tenían importancia los aspectos de valoración; y surgen algunas manifestaciones sobre costos y auditoría.

1.1.2.1 Periodo clásico: expansión y aplicación de la partida doble

Mientras en Italia y España se expande y aplica la técnica contable de la partida doble, surgió una variante simplificada del mismo que se denominó Sistema del Factor, divulgada por el matemático alemán Heinrich Schreiber en 1518; este método se popularizó entre las sucursales comerciales de su país.

En Francia, en el año 1795, el tenedor de libros de contabilidad Edmond Degrange expone como principio fundamental del registro contable basado en la partida doble, que la cuenta que recibe ha de debitarse, y por lo tanto la cuenta que entrega ha de acreditarse, iniciando la teoría del Debe y el Haber.

Degrange innovó el método de registro que unificaba el diario con el mayor mediante hojas diseñadas en columnas, método que tuvo una excelente acogida en los comerciantes de los Estados Unidos de América.

En Italia, el monje benedictino Angelo Pietra, gran precursor de la contabili-

⁷ Fray Luca Bartolomeo de Pacioli, fraile franciscano, matemático, precursor del cálculo de probabilidades y economista italiano.

dad patrimonial, distingue entre contabilidad bancaria, mercantil, y patrimonial; introduce la idea del presupuesto efectuando previsiones de ingresos y de gastos; es el primero que distingue entre la figura del Propietario y la de Empresa, y perfecciona el Balance de Comprobación de Sumas de Pacioli al agregarle los saldos de todas las cuentas del Mayor. Adaptó la contabilidad comercial a la de los monasterios y en general a la de todos los organismos no lucrativos.

Mientras tanto, Giovanni Antonio Moschetti estudia con profundidad las cuentas de Capital y de Pérdidas y Ganancias, y distingue entre los hechos permutativos y modificativos; y el sacerdote y administrador de empresa italiano Ludovico Fiori expresa los asientos complejos, y redacta asientos de regularización y cierre.

Asimismo, el catedrático italiano Giovanni Doménico Peri expone aspectos referidos al arte de los negocios, la creación de la empresa, el uso de las cifras arábigas, la correspondencia mercantil, las tareas de caja, el transporte, los usos y costumbres comerciales y de las ferias y mercados, las compras y, la técnica contable y el derecho cambiario.

En los Países Bajos, el contador y matemático alemán Valentín Mennher presenta los asientos complejos y expone su preocupación por los aspectos de la valoración, al pronunciarse a favor del valor que rija en ese momento para las mercancías.

En Inglaterra se destaca la preocupación por el cálculo de los costos y el

cálculo económico para la decisión. El contador y matemático británico James Dodson describe un procedimiento de cálculo de costos por lotes o pedidos, y posteriormente su homólogo Wardhaugh Thompson explicita el cálculo de costos por procesos.

En Francia, la contabilidad tiene un desarrollo mayor. El matemático Pierre Savonne estudia el cálculo del resultado por operación en 1581, al proponer la cuenta de Mercancías Diversas, apareciendo la idea de inventario y ejercicio.

Un aspecto importante lo constituye en 1673 la *"Ordonnance pour le Commerce"* de Jean Baptiste Colbert⁸, en ella se destaca el inventario conectado con la determinación de la renta anual, la obligatoriedad de llevar libros, se determinan períodos contables, se incluyen aspectos relacionados con la valoración poniendo énfasis en la prudencia, y el principio del valor más bajo.

Joseph Vlaemminck (1961) señala varios factores que propiciaron la aparición e implantación de la contabilidad por partida doble, como son: la expansión comercial originada por las Cruzadas unida a la expansión del crédito; la aparición de las sociedades comerciales; y el contrato de comisión.

En este período, la contabilidad se caracteriza por la profundización del método de la partida doble; el incremento del comercio entre los países; el desarrollo de las operaciones de crédito; el nacimiento de las sociedades comerciales; la aparición del capitalismo; y la existencia de una

⁸Ministro del rey de Francia Luis XIV, desarrolló el comercio y la industria con importantes intervenciones del Estado.

confianza en el sistema contable y de la información que genera.

En la segunda mitad del siglo XVIII se inicia en Inglaterra la Revolución Industrial, que luego se expandirá por toda Europa produciendo enormes cambios sociales, económicos y culturales y, consecuentemente, en la contabilidad.

1.1.3 Período científico

Un suceso que impactó en el desarrollo de la contabilidad fue la creación en Francia del impuesto sobre la renta en 1842, por el estadista y político británico Sir Robert Peel. De esta forma surgen los contadores del Estado y la exigencia de balances periódicos que eran revisados para conocer de las variaciones en el capital, mediante el análisis comparativo del balance de inicio y final del ejercicio.

En el siglo XVII surgen en Holanda las sociedades anónimas, reuniendo capital destinado a crear empresas, que implicaban numerosos accionistas interesados en la marcha de los negocios y obtener ganancias, optimizando las operaciones con el objetivo de garantizar la continuidad, y crecimiento de la empresa.

Para entonces, Carlos Marx (1867) advierte que “aun cuando desaparezca el régimen de producción capitalista, siempre que quede en pie la producción social, seguirá predominando la determinación del valor, en el sentido de que la regulación del tiempo de trabajo y la distribución del trabajo social entre los diferentes grupos de producción y, finalmente, la contabilidad acerca de todo esto, serán más esenciales que nunca”.

Asimismo, señala que “la contabilidad en cambio, como control y compendio

ideal del proceso, es más necesaria cuanto más carácter social adquiere este proceso y más necesaria todavía en una producción de tipo colectivo que en la producción capitalista”.

En Inglaterra comenzó una fuerte presión de la Banca para obtener estados fidedignos que informaran sobre la situación de las empresas usuarias de sus créditos, de forma que esta obtuviera confiabilidad acerca de las garantías que la empresa presentaba.

Al analizar las características que para este momento histórico debe poseer el contador, Federico Engels (S.f) expresa que “sería bueno hacer una recomendación general de que se lleve a cabo propaganda entre los oficinistas. Si tuviera que formarse una administración, estos hombres serían indispensables: están acostumbrados al trabajo duro y a la contabilidad inteligible, y el comercio es la única escuela práctica para empleados útiles. Empleados para la contabilidad y el trabajo de oficina, hombres con talento y bien educados para redactar despachos, cartas, documentos: esto es lo que necesitamos”.

La necesidad de mejorar la información que proporcionaba la contabilidad fue lo que condujo a la creación de convenciones contables internacionales. El primer intento se materializó en 1904 al celebrarse el Congreso de Contabilidad Internacional, en los Estados Unidos.

En el desarrollo del primer Estado de obreros y campesinos, Vladimir Ilich Lenin (1919) reconoce la importancia de la contabilidad, al plantear que “La contabilidad y el control constituyen la principal misión económica de todo Soviet de diputados obreros, soldados y campesinos, de

toda la sociedad de consumo, de todo sindicato o comité de abastecimiento, de todo comité de fábrica, de todo órgano de control obrero, en general”.

También expresa que “La contabilidad y el control, una contabilidad y un control de la cantidad de trabajo y distribución de productos, si se realizan en todas partes y con carácter general, universal, constituyen la esencia de la transformación socialista, desde el momento que se ha conseguido y asegurado el dominio político del proletariado”.

A principio de 1930 se inició la unificación de criterios contables en la Bolsa de Valores de Nueva York y en el Instituto Americano de Contadores.

En los Estados Unidos de América, en 1973, se crea el Comité Internacional de Normas Contables (IASC⁹) con la pretensión de lograr uniformidad en la información financiera de los negocios y otras organizaciones en todo el mundo. Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001 son conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En abril de 2001 se constituye el Consejo Internacional de Normas Contables (IASB), este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, elaborando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que constituyen hoy los estándares para el desarrollo de la actividad contable y la exposición de su información.

Para contribuir a la adopción o armonización de las NIC/NIIF, se han ido creando a nivel internacional y regional or-

ganismos, privados o públicos, con el objetivo común de lograr que la contabilidad ofrezca información uniforme y esencialmente comparable con las de diferentes entidades económicas y países, en un mundo cada día más globalizado.

La contabilidad, en la economía globalizada del siglo XXI, genera información financiera internacional a los mercados, al desarrollo industrial, a los países y gobiernos, pero sigue cumpliendo su rol histórico de ser la fuente informativa para tomar decisiones. Asimismo, tendrá que revolucionar sus paradigmas para adaptarse a los nuevos requerimientos informativos de los usuarios, transformando preceptos, criterios y métodos que la han acompañado en miles de años, ante el riesgo de caer en la obsolescencia técnica frente a una sociedad vertiginosamente cambiante.

1.2 Escuelas de pensamiento y doctrinas contables

El subyacente del desarrollo de la técnica de la contabilidad ha sido el progreso del pensamiento y las doctrinas contables.

La primera escuela de pensamiento, denominada Contismo, surgió en el Siglo XVII en Francia, su principal autor es el contador y pensador Matthieu de la Porte, que se ocupa de la clasificación de las cuentas, siguiendo las doctrinas de personificación promulgadas por Pacioli, Pietra y Fiori. De la Porte considera tres tipos de cuentas: cuentas del propietario, cuentas de cosas, y cuentas de personas

⁹Siglas en inglés de International Accounting Standards Committee.

La escuela de la teoría patrimonial o teoría materialista de las cuentas; cuyo principal representante es el inglés Huscraft Stephens, simplifica las reglas del movimiento de las cuentas y considera que la empresa posee una personalidad propia distinta de la del propietario, y tiene un patrimonio compuesto por un activo a su favor y un pasivo en su contra, elementos que deben ser clasificados según su naturaleza en grupos homogéneos en cuanto a su valor.

Por su parte, la escuela Lombarda, del contador y profesor de contabilidad italiano Francesco Villa, fue la primera en distinguir entre teneduría de libros y contabilidad. Su teoría es considerada el punto de partida de una nueva concepción de la contabilidad; para él la teneduría de libro es un simple instrumento ya que la contabilidad es la doctrina de orden superior, destinada a interpretar la dinámica de las haciendas.

Esta escuela se preocupó por conectar la administración con la contabilidad y explicar que la cuenta que recibe debe adeudarse y la cuenta de entrega debe acreditarse. Villa desarrolló un estudio profundo de la empresa desde la visión de la organización, la división del trabajo, los objetivos perseguidos, y los principios administrativos que deben orientar la manera de llevar los libros contables.

Según Álvaro Hoyo Olivares (2013) en la escuela Personalista, el catedrático italiano Francesco Marchi, destruye la teoría de la escuela Contista y defiende tres postulados bien definidos: Las relaciones jurídicas y administrativas de la contabilidad; el carácter económico de la Contabilidad; y el pensamiento contable.

La primera se basa en la teoría de

personificación de las fuentes, sosteniendo que las cuentas se abren tanto a personas como a los elementos materiales; explica la teoría del cargo y abono exponiendo que quien recibe es deudor y se anota en el debe, y quien entrega es el acreedor y se anota en el haber; y enfatiza en la concepción de la responsabilidad jurídica dado que entiende que la contabilidad se lleva como garantía frente a terceros.

Olivares asevera que para esta escuela la contabilidad tiene un enfoque legalista, fundamentado en la relación jurídica que existe entre las personas que administran el patrimonio de la empresa; y sobre el enfoque económico de la Contabilidad se expone que el método de registro coordina y representa los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación.

Por su parte, la escuela Materialista o Controlista, del catedrático italiano Fabio Besta, tiene un marcado carácter de control económico más asociado a la escuela Lombarda que a la Personalista, y sustenta que la contabilidad es la ciencia del control económico; por su naturaleza es una ciencia de aplicación, concreta o material.

Para esta escuela la contabilidad no ha de servir como garantía frente a terceros sino para conocer y controlar la hacienda, porque las cuentas tienen como misión el registrar las alteraciones de valor que experimentan los elementos patrimoniales representados por ellos, dando un enfoque económico de la contabilidad.

Besta es uno de los tratadistas más

significativos de la ciencia de la contabilidad ya que establece las bases de la misma, rompiendo con la consideración puramente mecanicista que se tenía hasta entonces. Ante la disyuntiva de personalizar o no todas las cuentas, él eligió considerar sólo el aspecto del valor de las cuentas, desde la visión de que toda magnitud material que pueda ser expresada en valor monetario, es objeto de una cuenta.

Para María Teresa Méndez y Domingo Ribeiro (2012) la primera escuela en considerarse como económica es la llamada Neocontista, que se desarrolló en Francia, Alemania e Italia, y trascendió a Estados Unidos con un importante impulso. Esta escuela intenta explicar el movimiento de las cuentas sin recurrir al personalismo de las mismas y basa la concepción de la contabilidad en el valor económico, determinando y analizando dicho valor, y orientándose hacia la toma de decisiones.

Su principal autor, el catedrático y teórico ruso Leo Gomberg, considera que la Contabilidad debía ser contemplada como parte de la economología, estudiando la actividad de la empresa antes, durante y después. Para él las actividades deben ser registradas a través de un plan contable y de forma cronológica, de modo que dicho registro sirva para la toma de decisiones en la empresa. En su teoría estudia las causas y efectos de los movimientos de los elementos patrimoniales.

Otras figuras del neocontismo como los catedráticos franceses Jean Bournisien, Jean Dumarchey, y René Delaporte, reconocen el concepto de "valor" como fundamental al considerarlo la piedra angular de la contabilidad; también definen a la cuenta como toda clase de

unidades de valores y se basan en ello para sustentar su teoría de la situación neta.

Con otra visión la Escuela Hacendal, del contador italiano Gino Zappa, define la economía hacendal y distingue en ella a tres disciplinas: la organización, la técnica administrativa, y la contabilidad; él reconoce a la hacienda como un sistema de personas y medios materiales e inmateriales que, en sentido dinámico, conducen a la sociedad a cumplir una finalidad. Para esta escuela la familia, las empresas, las asociaciones, el Estado, todo es hacienda.

Zappa divide conceptualmente a la contabilidad en doctrinas administrativas, la organización científica, y la revelación hacendal.

La primera tentativa de estudiar una economía de hacienda la hizo el economista francés Courcelle Seneuil que imaginó una economía ocurriendo en una institución, esta fue la forma de definir diferentes partes en acción, relacionadas, pero autónomas; estas partes eran la administración, la organización, la técnica de la actividad, y la contabilidad.

Por su parte, la escuela Patrimonialista del italiano Vincenzo Masissos tiene que el objeto de la investigación contable es el patrimonio en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, y que su finalidad es el gobierno del mismo, y considera a la contabilidad como la ciencia del patrimonio.

En Alemania la contabilidad se enfoca al ámbito de la economía de la empresa; autores de esta escuela como el economista Eugen Schmalenbach hace una distinción entre el balance que muestra el patrimonio y lo reconoce como está-

tico y el que muestra la eficiencia económica que lo declara dinámico, concediéndole una gran importancia a la determinación del resultado.

Paralelamente, en los Estados Unidos, se desarrolla con fuerza una corriente cuyo principal interés es justificar y describir la práctica contable que se realiza. El economista Charles E. Sprague, y su homólogo William A. Paton son los principales autores; y el segundo tiene el mérito de enunciar por primera vez los principios de la contabilidad.

También Paul Grady enuncia los principios contables que subyacían en la práctica que se desarrollaba en 1965.

Para Gert Manero (1964) en los países anglosajones desde el Siglo XIX las agrupaciones profesionales han tenido una gran influencia en el desarrollo de las técnicas contables aplicadas a la práctica. La más antigua de ellas, el *"Institute of Chartered Accountants of Scotland"*, fue fundada en Edimburgo en 1854, y a partir de su fundación se generalizaron no sólo en Gran Bretaña, sino en otros países como Francia (1881), Austria (1885), Holanda (1895) y Alemania (1896).

Y Jorge Tua Pereda (2004) expone que los autores de la primera mitad del siglo XX han seguido dos direcciones: la que explica la contabilidad a través de la práctica de la misma, considerando que las reglas de la contabilidad proceden de la experiencia; y la que establece generalizaciones que justifiquen la práctica.

La necesidad de líneas de pensamiento doctrinal para sustentar la regula-

ción contable llevó a la aparición de la escuela Económico-Deductiva. El estudioso de la contabilidad norteamericano Maurice Moonitz, su principal autor, desarrolla una teoría de la contabilidad basada en la teoría económica y orientada hacia el cálculo del beneficio único; para lograr este objetivo utilizan instrumentos lógico-deductivos que permiten generalizar los conceptos de la contabilidad financiera.

Moonitz junto a Robert T. Sprouse¹⁰, definen principios y conceptos fundamentales que fueron el origen o están implícitos en los marcos conceptuales, y las normas de contabilidad actuales.

"La evolución del pensamiento contable a partir de los años sesenta del Siglo XX se construye básicamente a partir del Paradigma de Utilidad, de modo que los objetivos para los que se elabora la información contable determinan su construcción teórica. Esta orientación surge entre los años veinte y treinta del pasado siglo, cuando comienza paulatinamente a perder vigencia el objetivo de rendir cuentas a propietarios y acreedores, cuya importancia como usuarios de la información contable decae en favor de los inversores actuales y potenciales". (Olivares, 2013)

La crisis bursátil que se produjo en 1929, entre otros factores, impulsaron una serie de reformas que pusieron de manifiesto la necesidad de una reorganización y una regulación de la información contable de las empresas, con el objetivo de que los usuarios puedan tomar decisiones económicas.

El paradigma de utilidad propició la formulación de los marcos conceptuales y

¹⁰ Académico norteamericano, propulsor del concepto de Contabilidad Financiera.

cuerpos normativos como los del "*Financial Accounting Standard Board*" (FASB) o el International Accounting Standard Board (IASB), aún vigentes; así como a diferentes enfoques en la investigación empírica.

Sin embargo, el paradigma de la utilidad se ha revelado incapaz de hacer frente a determinadas cuestiones, como la del conflicto de intereses entre los diferentes usuarios de la información contable a la hora de elaborarla, o la del reconocimiento de intangibles como el capital intelectual. En consecuencia, han ido desarrollándose propuestas tendentes a la elaboración de sistemas contables integrales, que recojan información tanto cuantitativa como cualitativa.

Paralelamente al desarrollo de las escuelas de pensamiento, se fueron promulgando doctrinas que han analizado a la contabilidad desde diferentes posiciones

El economista italiano Pietro Onida precisó los dos aspectos a tener en cuenta en la contabilidad, el estático y el dinámico; y Alberto Cellerelli manifestó la importancia de no sólo prestar atención al análisis antecedente de los hechos sino también al análisis subsiguiente de los hechos, que permitía a la empresa predecir el futuro.

En Francia se enuncia la teoría valorista o diferencialista de las cuentas, considerando a la cuenta como un instrumento conceptual o de registro expresada en valor, se define dos series de cuentas: las integrales y las diferenciales. Además, explican la teoría estática del balance donde comparándolo con otro anterior, se

obtienen resultados.

Para la doctrina alemana la contabilidad es la ciencia que informa de fenómenos económicos. El economista alemán Eugen Schanalenbach enuncia la teoría dinámica del balance, en la que el resultado ocupa un lugar principal y es a partir de este dónde se obtendrá el balance. Además, realiza la primera propuesta de un plan de cuentas.

Por su parte, el alemán Erich Schneider¹¹ fue el primero en concretar los conceptos de gasto y costo, y estableció el esquema de circulación de valores en la empresa distinguiendo dos ciclos, el administrativo o comercial en el ámbito externo de la empresa, y el ciclo técnico o industrial en el ámbito interno.

Por su parte, la doctrina portuguesa define la contabilidad como ciencia del patrimonio y a la cuenta como agrupación o clase de elementos o componentes patrimoniales, expresados en unidades de valor.

La doctrina sudamericana tiene tendencia patrimonialista y destacan entre sus seguidores al argentino Juan Alberto Arévalo, el académico uruguayo Francisco Palomino Zipitria, y los académicos brasileños Francisco D'Auria y Antonio Lopes de Sá.

La doctrina norteamericana, hasta la última década, no había aportado mucho como entidad ya que el desarrollo teórico se basaba en las prácticas profesionales. Entre sus autores destacan Roy B. Kester, James Dohr¹², William Paton¹³, Jhon

¹¹Conocido como un gran científico de la contabilidad, autor de Contabilidad industrial.

¹²Autor de Contabilidad de costos, fundamentos y aplicaciones.

¹³ Autor de Manual del contador.

Neuner¹⁴.

Sin embargo, la literatura contable experimenta una notable evolución de carácter científico posesionándose a la cabeza de la investigación contable, figurando el economista de negocios Richard Alvarus Mattessich y el teórico de la contabilidad inglés Carl Thomas Devine con aportes en modernas técnicas contables.

1.3 La Contabilidad como sistema de información

La Contabilidad es reconocida como sistema de información por diferentes autores al visualizarla como un ente generador de sistemas de contabilidad, y a su vez al sistema de contabilidad sopor-tado en el proceso contable.

En opinión de Francisco Quesada Sánchez (2004) "La contabilidad como sistema informativo ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de la renta y la situación de la riqueza de la empresa"

Para Eduardo Bueno Campos (2006) "La naturaleza de la contabilidad como una metodología crea sistemas de información, y trata selectivamente con problemas del mismo orden que la mayoría de los sistemas de información, con los mismos elementos funcionales".

Por su parte, José Ignacio Jarne-Jarne (2006) indica que un sistema contable puede definirse como "un conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de

sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior(agentes externos), conforman un "todo" debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos".

Las definiciones anteriores coinciden en que la contabilidad aporta información verificable, medible, y comparable, a través de la sistematización en la obtención, análisis, medición y exposición de datos, para explicar una realidad, posible de mejorarse. A ello debe agregarse que además constituye un subsistema informativo dentro del sistema de información de la organización.

El autor considera que el proceso contable, capta, identifica, mide, valora, registra, agrega y comunica información a los usuarios interesados en la misma. Donde, la entrada al proceso es la evidencia de los hechos económicos y financieros realizados en otros procesos organizacionales, y la salida la expresión monetaria y de control de los hechos y su incidencia en las finanzas, el patrimonio, los activos y la oportunidad y calidad de la información, evidenciando así su valor agregado.

Además, defiende que el sistema contable no es una categoría independiente dentro del desarrollo contable, por lo que no debe definirse únicamente a la contabilidad como sistema ya que se estaría reduciendo sus objetivos y campo. Los sistemas son un componente del desarrollo integral de la contabilidad, que, a partir de la teoría contable, desarrolla diferentes modelos contables (financiera, costo, am-

¹⁴Autor de Contabilidad de costo, principio y práctica.

biental, social) y de ellos sistemas contables que despliegan un instrumental técnico y de procedimientos que sirve de soporte para la ejecución de la práctica contable.

El desarrollo de la informática propició, hace más de 40 años, que la contabilidad dejara de ejecutarse manualmente para implementar registros electrónicos administrados en software, creándose los Sistemas de Contabilidad Computarizados. El desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TICs) ha posibilitado que estos evolucionaran desde estar sujetos a una computadora

hasta encontrarse en la Internet.

La necesidad de gestionar todos los procesos de la organización, desde una visión holística, unido al desarrollo de las TICs han abierto el camino a los Sistema de Planeación de los Recursos Empresariales¹⁵, estos sistemas contribuyen a entender la relación del sistema de contabilidad con el resto de los sistemas y procesos de la organización, implementando mejores prácticas en la reducción de costos, el control organizacional, y la seguridad razonable de la información.

En futuros trabajos abordaremos el devenir de esta ciencia en Cuba.

CONCLUSIONES

El estudio teórico ha permitido confirmar que la contabilidad es una construcción social, y en su desarrollo y accionar científico genera una teoría general contable, que son los criterios universalmente aceptados para todos los modelos contables y constituyen la base para el diseño de los sistemas de contabilidad.

La contabilidad ha registrado el impacto de cada hecho social y económico ejecutado por el hombre en el desarrollo de sus relaciones sociales de producción; lo ha acompañado en su progreso permitiéndole generar estrategias para el desarrollo económico individual y social.

CITAS

Atilano, J. M. (2010). *Historia de la contabilidad y los costos*. México: Colegio de contadores públicos .

Bocanera, R. (2005). Historia de un sistema contable que evolucionó al mundo . *Petrotecnica* , 99-103.

Campos, E. B. (2006). *Curso básico de economía de la empresa* . Madrid: Ediciones Pirámide.

del Toro Rios, J., Umansky, I., Santos Cid, C. M., Fonteboa Vizcaíno, A., Armada Trabas, E., Gastardi Picó, O., . . . Reyes Galiano, A. (2008). *Herramientas para el Contador* (Segunda ed.). La Habana: Pueblo y Educación.

Engels, C. M. (S.f). *Correspondencias*. La Habana: Ediciones Políticas.

¹⁵Traducción del inglés *Enterprise Resource Planning* (ERP)

- Jarne-Jarne, F. M. (2006). Clasificación internacional de los Sistemas Contables en Argentina, Brasil y Chile. *Publicación semestral de Panorama Socioeconómico enero-junio*, 90-95.
- Lenin, V. I. (1919). *Obras escogidas*. Moscú: Progreso.
- Manero, F. G. (1964). *Origen y evolución de la Contabilidad*. México: Jus.
- Marx, C. (1867). *El Capital Tomo I* (1973 ed.). La Habana, Cuba: Ediciones Ciencias Sociales.
- Menea, R. F. (2012). El deciframiento de la contabilidad que utilizó la cultura Maya en la época clásica. *Ciencia y desarrollo*, 23-25.
- Olivares, A. H. (2013). *Teoría y doctrina contable*. La Paz: Fondo Editorial de la Universidad Continental.
- Pereda, J. T. (2004). El Marco Conceptual, soporte de las normas internacionales. *AECA Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 4-10.
- Sánchez, F. J. (2004). *Aproximación a la metodología de la ciencia: las ciencias sociales y la contabilidad*. Castilla: Universidad de Castilla La Mancha.
- Soriano, M. T. (2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: De los inicios al paradigma de la utilidad. *ICE Nuevas corrientes de pensamiento económico No. 865*, 71-78.
- Tinker, A. S. (2014). Sepultar a Pacioli en Africa. *Teuken Bidikay Medellín*, 25-54.
- Vlaemminck, J. H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad. Estudios jurídicos, económicos y sociales*. Bruselas: E.J.E.S.

DATOS DEL AUTOR

CARLOS MANUEL SANTOS CID

Subdirector Económico de la Dirección Provincial de Bufetes Colectivos de la Habana. Diplomado en Banca Central. Diplomado en Auditoría. Se especializa en temas de Contabilidad y Auditoría. Es coautor de los Libros Administración Financiera del Estado Cubano, Herramientas para el Contador, y de los folletos para la preparación de los cuadros en Control Interno y Análisis e Interpretación de Estados Financieros. Capacitador de la Contraloría General de la República. Ha recibido entrenamiento y prestado su colaboración en diferentes instituciones nacionales y extranjeras. Profesor auxiliar de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018