

Elementos sociohistóricos y conceptuales del funcionamiento contable.

Autores:

Lic. Lisandro Carralero Hidalgo

lisandro@ucp.ho.rimed.cu

Lic. Alba Sánchez Arencibia

albas@ucp.ho.rimed.cu

Lic. Delmis Hernández Hechavarría

Resumen

En su evolución histórica, la Contabilidad, como parte de las Ciencias Económicas, ha constituido un elemento esencial en el desarrollo del comercio, la industrialización y en un sentido más general, en la civilización humana de los últimos siglos. Los sistemas contables deben garantizar la optimización de sus operaciones, de modo tal que la información derivada de las mismas pueda fluir y ser de gran utilidad. Para su concreción es necesario, primeramente, crear un registro sistemático de las actividades diarias de la entidad, clasificar la información en grupos o categorías, y mostrar la información de forma resumida, clara y precisa de la situación financiera.

Palabras claves: Ciencias Económicas, Contabilidad, proceso, registro, clasificación, información, ciclo contable, interpretación.

Summary

As part of economic sciences Accounting has constituted an essential element in the development of trade, industrialization, and in a general sense. Accounting systems must guarantee the perfection of its operations so that the derived information from it the entity to concrete it, classify the information in groups, category and show the information in a brief way, clear and precise of financial situation.

Key words: Economic sciences, Accounting, process, register, classification, information, countable cycle, interpretation.

La Contabilidad se practicaba en la antigüedad desde el mismo momento en que los excedentes productivos se convirtieron en formas de poder económico y político en los albores de la civilización. Se han encontrado vestigios de esta actividad en las civilizaciones de Egipto, Grecia, Mesopotamia e incluso en la India.

En 1494, el monje veneciano Fray Luca Paccioli publicó el primer libro que recogía el método de doble entrada o partida doble denominado *De Computis et Scrituris*, lo cual revolucionó las formas de registro existentes, haciéndolas de uso universal. Esta ciencia constituye un elemento esencial en el desarrollo del comercio, la industrialización y en un sentido más general, en la civilización. (Ver en anexos. Imagen 1)

Su objetivo primordial constituye el suministro de información con un significativo nivel de análisis y razonamiento de las operaciones realizadas, sobre la base de los registros técnicos, lo que permite a la máxima dirección la evaluación del funcionamiento financiero de la entidad.

Como se expresó al inicio del artículo, la Contabilidad, en su forma rudimentaria, se practicaba en la antigüedad y se han encontrado vestigios de su presencia en las civilizaciones del antiguo Egipto, Grecia e incluso en la India.

Los moradores del Nilo, hace unos seis o siete mil años, pagaban tributo mediante la entrega de una porción de sus cosechas, el cual se anotaba en jeroglíficos sobre las paredes de adobe de sus viviendas. Estas anotaciones eran controladas por los representantes del Estado, quienes tenían como método persuasivo la interrupción de la irrigación para obtener una satisfactoria rendición de cuentas.

En Roma se encuentran antecedentes relacionados con la práctica contable en los registros llevados por los jefes de familia, pues los mismos registraban sus ingresos y gastos en el "Adversaria"¹, el cual se puede considerar un borrador, pues estos registros eran asentados de forma permanente en un libro llamado "Codex o Tubulae"², en el cual se reflejaban los ingresos (*acceptum*), y los gastos (*expensum*).

Hay indicios de que en la época medieval ya se empleaban las rendiciones de cuentas de los factores de los estados feudales y haciendas privadas. Los efectuaban personas competentes que escuchaban estas por parte de los funcionarios y agentes, quienes por falta de instrucción no podían presentarlos por escrito.

Las necesidades de incrementar la eficiencia de la información se hacía cada vez más evidente en el transcurso de los siglos con el desarrollo de las relaciones comerciales, fundamentalmente en la cuenca del mediterráneo, pues con el auge de esta actividad y la prosperidad de los negocios fue imprescindible la obtención de nuevos instrumentos que

¹ En la Sociedad Romana, en el libro "Adversaria" se registraban los ingresos y gastos diarios. [Nota de la Editora]

² En la Sociedad Romana, en el libro "El Codex o Tubulae" los ingresos se colocaban en la columna (Acceptum) y en la otra columna los gastos (Expensum). [Nota de la Editora]

permitieran el registro de todas las operaciones de un negocio y de paso saber a ciencia cierta si dejaba los dividendos esperados.

El método de registro de doble entrada se inició en las ciudades-estado comerciales italianas.³ (Ver en Anexos. Imagen 2) Los intentos por registrar por este método se conservan en libros de Contabilidad, procedentes de la ciudad de Génova, los que datan del año 1340 y dan muestra del desarrollo de las técnicas de registro. En otros lugares del mundo, como China con el incremento de las relaciones comerciales, aparecieron los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, (ver en Anexos. Imagen 3), lo cual permitió el progreso de las técnicas contables en Oriente. (Horngren y Harrison, 1991 y Gertz, 1996)

Otro gran aporte a su desarrollo lo realizó Benedetto Cotingli Rangeo en su libro *Della mercatura et del mercanti perfetto*, publicado en 1573.⁴ (Ver en Anexos. Imagen 4) El mismo brinda las herramientas fundamentales del método de la partida doble, sobre la base del uso de tres formas de registro: el *Cuaderno* (Mayor), *Giornale* (Diario) y *Memoriale* (Borrador). [Horngren y Harrison (1991) y Gertz (1996)].

La importancia de la Contabilidad se incrementó durante la revolución industrial, fundamentalmente en Inglaterra, Escocia y Estados Unidos de Norteamérica, en la cual la producción a gran escala de bienes incrementaron la comercialización, lo que exigió el

³ Las ciudades-estado italianas fueron un notable fenómeno político del norte de la península itálica entre los siglos X y XV. Tras la caída del Imperio Romano en el norte de Italia se preservó una fuerte vida urbana que había desaparecido virtualmente en el resto de Europa. Algunas ciudades y sus instituciones urbanas sobrevivieron en Italia durante la Alta Edad Media. Muchas de esas ciudades eran a su vez antiguas ciudades etruscas y romanas que habían seguido existido dentro del Imperio Romano. Las instituciones republicanas de Roma también habían sobrevivido en ellas. Algunos señores feudales con mano de obra servil y grandes propiedades de tierra, pero ya por el siglo XI, muchas ciudades, entre ellas Venecia, Milán, Florencia y Génova, se habían convertido en grandes metrópolis comerciales, capaces de conquistar la independencia respecto a sus soberanos formales. De hecho Italia entre el siglo XI y el XIII era muy diferente del resto de la Europa feudal al norte de los Alpes. Los historiadores Marc Bloch y Fernand Braudel argumentaron que la geografía influenció determinadamente en la historia de la región. Dentro de la península itálica hay una gran diversidad orográfica. Italia está cortada en numerosas pequeñas regiones por las montañas, que harían muy dificultosa la comunicación entre ciudades. La llanura padana (que toma su nombre del río Po o Padus) era, sin embargo, una excepción, siendo la única área grande contigua, la mayoría de las ciudades-estado que cayeron ante invasiones estaban situadas allí. Así aquellas que sobrevivieron por más tiempo se encontraban en las regiones más rocosas, como Florencia (o Venecia defendida por su laguna). Ya que un ataque a través de los Alpes era muy difícil, los príncipes alemanes no podían ejercer el control sostenido sobre sus estados vasallos italianos, y así Italia estaba substancialmente libre de interferencia política germana. Así pues, no surgieron fuertes monarquías como en el resto de Europa, en vez de ello emergerían las ciudades-estado independientes. [Nota de la Editora]. Ciudades-estado italianas. Wikipedia; la enciclopedia libre.

⁴ Edad renacentista: Data de esa época el libro "*Della mercatura et del mercanti perfetto*", cuyo autor fue Benedetto Cotingli Rangeo, quien lo terminó de escribir el 25 de Agosto de 1458, y fue publicado en 1573. El libro aunque toca la Contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la identidad de la partida doble, el uso de tres libros: el *Cuaderno* (Mayor), *Giornale* (Diario) y *Memoriale* (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un "Bilancione" [Balance]; las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a Capital, habla también de la necesidad de llevar un libro copiator de cartas [Libro de Actas]. [Nota de la Editora]. Antecedentes de la Contabilidad.

perfeccionamiento de los sistemas contables y del personal calificado para desempeñar dichas funciones.

El primer contador profesional del que se tiene noticias fue el escocés George Watson, quien nació en 1645. Estableció la primera oficina que prestaba servicios en todas las esferas de la Contabilidad. En 1854 se funda la primera asociación de Contadores Públicos en Edimburgo, Escocia. En 1870, se constituye en Londres el Institute of Accountants y en 1888 se funda la primera Asociación de Contadores Públicos en los Estados Unidos de Norteamérica. Pero no es hasta el siglo XX, con el apogeo y la internacionalización de las relaciones comerciales, que las ciencias contables se hicieran imprescindibles para el desarrollo de las mismas.

El registro contable se ha ido informatizando a partir de la segunda mitad del siglo XX. El uso más generalizado de los equipos informáticos ha permitido el incremento de las operaciones a niveles no sospechados hace algunos años atrás, sacando un mayor provecho de la Contabilidad y convirtiéndola en una herramienta imprescindible en la toma de decisiones en el mundo empresarial moderno. (Ver en Anexos. Imagen 5)

Al realizar un análisis de la ciencia contable y su incidencia en el desarrollo, se hace cada vez más necesaria la siguiente interrogante: ¿Qué es la Contabilidad?

No son pocos los que de una u otra forma la han conceptualizado como ciencia, arte, aptitud, etc.; en la mayoría de los casos coincide la función de registrar y medir los hechos económicos y financieros que se producen en una entidad determinada. Les Ventes la define como: *“[...] es la ciencia que nos enseña a anotar y presentar las operaciones mercantiles, de un modo tal que nos permita saber en cualquier tiempo la situación económica de un negocio y el modo de determinar correctamente la ganancia exacta que ha sido realizada en un lapso de tiempo determinado, llamado período contable.”*⁵

Por otra parte, la Real Academia Española, cuyo criterio asume Lista Blanco, puntualiza que es la *“aptitud de las cosas para poder reducirlas a cuenta o cálculo. Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares.”*⁶ Mientras que López Durán especifica que es *“la ciencia que trata de la clasificación, anotación, presentación e interpretación de los hechos económicos con fines informativos.”*⁷

⁵ Les Ventes, Charles. Introducción a la Contabilidad, p. 3.

⁶ Lista Blanco, Jesús. Temas de Alta Contabilidad, p. 7.

⁷ López Durán, Juan. Manual práctico de Contabilidad y de implantación de sistemas, p. 5.

Para Horngren y Harrison *“la Contabilidad es el sistema que mide las actividades del negocio, procesa esa información convirtiéndola en informes y comunica estos hallazgos a los encargados de tomar las decisiones.”*⁸

Sito Cabo señala que *“[...] es el proceso de interpretar, registrar, clasificar, medir y resumir en términos monetarios la actividad económica que acontece en una entidad.”*⁹ También, la Enciclopedia Encarta define que es un *“proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gestores puedan evaluar la situación de la entidad.”*¹⁰

Un estudio de las definiciones anteriores y de otras, dadas por diversos autores tanto nacionales como extranjeros, permite aceptar, a los efectos de su análisis, la integración de varios elementos que presupone una definición más acertada y objetiva del término en cuestión.

A juicio de los autores de este artículo, existen dos elementos que no pueden estar ausentes en la definición del referido término: en primer lugar que **es una ciencia**, la cual es reconocida por la Academia de las Ciencias Francesas en 1836; en segundo lugar que está basado en la naturaleza de las operaciones y relaciones que se establecen en su aplicación, por lo cual **es un proceso**, compuesto por una multiplicidad de hechos relacionados entre sí, que están en correspondencia con su objetivo fundamental: proporcionar información financiera referente a una entidad económica. Por tanto, una definición de **Contabilidad** debe integrar estos dos componentes, pues en los mismos se sustenta su esencia.

La Contabilidad ha de proporcionar la información necesaria sobre la entidad económica, sobre la base de registros técnicos de las operaciones realizadas, permitiendo obtener información sobre la situación financiera de la empresa, etc. Sin embargo, su fundamental objetivo, según los autores de este trabajo, es suministrar información con un significativo nivel de análisis y razonamiento, sobre la base de los registros técnicos y de las operaciones realizadas; lo que permite a la máxima dirección la evaluación del funcionamiento financiero de la entidad.

Para el logro de este propósito, los sistemas contables deben garantizar la optimización de sus operaciones, de modo tal que la información derivada de la misma pueda fluir y ser de gran utilidad.

⁸ Horngren y Harrison. Contabilidad, p. 12.

⁹ Sito Cabo, Araceli. Curso Básico de Contabilidad y Finanzas, p. 3.

¹⁰ Contabilidad. Microsoft ® Encarta ® 2008. © 1993-2007 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

Primeramente, es necesario crear un registro sistemático de la actividad diaria de la entidad. Esta actividad se realiza a través de la ejecución de diferentes transacciones que tienen un soporte documental y estos documentos se expresan en términos monetarios y son la base de las inscripciones en los registros de Contabilidad.

El **registro** completo de todas las actividades de una entidad implica un gran volumen de datos; de ahí la necesidad de la **clasificación** de la información en grupos o categorías. Para que la información contable pueda ser utilizada por quienes toman decisiones, es necesario su **resumen** para su suministro claro y preciso en cuanto a la situación financiera en un momento determinado y de los resultados de las operaciones en un período delimitado.

A estos tres elementos o funciones del proceso contable que señalan Sito Cabo (1998) y Redondo (1989)¹¹ se integran además la comunicación de esta información y el análisis e interpretación de la misma, la cual estará orientada a la toma de decisiones a los diferentes niveles de dirección.

Un análisis mucho más pormenorizado de las etapas planteadas por los autores antes mencionados, está relacionado con siete momentos que se puede denominar ciclo contable. Estos se desarrollan en períodos económicos de igual longitud, repitiéndose constantemente; lo que a criterio de los investigadores del presente artículo tiene principio y fin en los estados financieros.

Estos siete momentos, de manera resumida, son los siguientes:

- 1) Balance general de inicio de período: Consiste en el inicio del ciclo contable con los saldos de las cuentas del balance de comprobación y del mayor general del período anterior.
- 2) Registro de las operaciones: Identificación de las operaciones mediante el análisis de los documentos primarios y la determinación de las cuentas a efectuar en la operación, utilizando las reglas de contabilización (debitar y acreditar según corresponda).
- 3) Anotaciones en el Mayor: Se anotan los datos de los comprobantes contables en las cuentas apropiadas del Mayor.

¹¹ Redondo, A. Curso Práctico de Contabilidad General, [s. p.]. Sito Cabo, Araceli. Curso Básico de Contabilidad y Finanzas, [s. p.].

- 4) Preparación del balance de comprobación por saldos: Es la relación de todas las cuentas del Mayor con sus saldos, lo que proporciona la exactitud de que el total de los débitos es igual al total de los créditos.
- 5) Elaboración del Balance de Comprobación de Saldos Ajustados. Con posterioridad a la anotación de los comprobantes en el Mayor se confecciona un segundo Balance de Comprobación "Ajustado".
- 6) Confección de los estados financieros: Con posterioridad a la elaboración del Balance de Comprobación Ajustado se tiene la información necesaria para confeccionar los Estados Financieros, entre los que se encuentran el Balance General, Estado de Resultado, etc.
- 7) Realización de los ajustes requeridos: En ocasiones el importe de algunas cuentas pueden requerir ser ajustados. Dichos ajustes actualizan los saldos de las cuentas para que las mismas muestren saldos correctos y actualizados, los cuales son expuestos en los Estados Financieros.

En su evolución histórica, la Contabilidad, como parte de las Ciencias Económicas, ha constituido un elemento esencial en el desarrollo de los últimos siglos.

Existen dos elementos que no pueden estar ausentes en la definición de la Contabilidad: en primer lugar que la misma es una **ciencia** y en segundo, que está relacionada con la naturaleza de sus operaciones y relaciones que se establecen en su aplicación, por lo cual es un **proceso**, ya que está compuesta por una multiplicidad de hechos relacionados entre sí, los cuales están en correspondencia con su objetivo fundamental, que es el de proporcionar información financiera referente a una entidad económica.

Para el logro de su objetivo, los sistemas contables deben garantizar el registro sistemático de la actividad diaria de la entidad, la clasificación de la información en grupos o categorías, y finalmente su resumen y suministro de forma clara y precisa.

BIBLIOGRAFÍA

Antecedentes de la Contabilidad.

[Disponible desde: <http://ecamm.galeon.com/aficiones2251524.html>]

[Visitado el 27/8/2010]

BIOSCA, FREANCISCO M. Gran enciclopedia del mundo. España, Barcelona, Editorial, Bilbao, 1978. T. V.

Ciudades-estado italianas. Wikipedia; la enciclopedia libre.

[Disponible desde: http://es.wikipedia.org/wiki/Ciudades-estado_italianas]

[Visitado el 27/8/2010]

Contabilidad. Microsoft® Encarta® 2008. © 1993-2007 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

GERTZ, M. F. Origen y Evolución de la Contabilidad: ensayo histórico. 5ª. ed. México, Editorial Trillas, 1996.

HORNGREN Y HARRINSON. Contabilidad. México, Ed. Hispanoamericana, 1991.

LES VENTES, CHARLES. Introducción a la Contabilidad. Primer Curso. La Habana, Editorial Cultural S. A., 1953.

LISTA BLANCO, JESÚS. Temas de Alta Contabilidad. Tercer curso de la Contabilidad Básica. [España], Editorial Selecta, 1945.

LÓPEZ DURÁN, JUAN. Manual práctico de Contabilidad y de implantación de sistemas. [España], Editorial Selecta, 1941.

REDONDO, A. Curso Práctico de Contabilidad General. 11a. ed., Venezuela, Centro Contable Venezolano, 1989.

SITO CABO, ARACELI. Curso Básico de Contabilidad y Finanzas. Selección de Temas. [s. l., s. e.], 1998. T. I.

ANEXOS

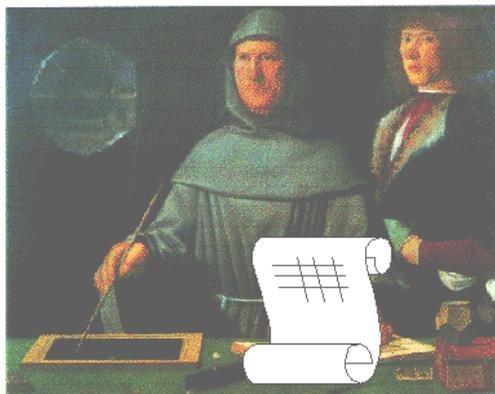


Imagen 1. Ritratto di Frà Luca Pacioli, al lado del duque de Orbino, por Jaco Bar, 1495 Museo de Capodimonte, del Banco de Nápoles. Nápoles, Italia.
Inventor de la Partida Doble en 1494

<http://www.ciberconta.unizar.es/leccion/edi/200.HTM>



Imagen 2. Florencia, una típica ciudad-estado italiana.
Catedral de Florencia

La cúpula octogonal de su catedral, denominada Duomo, fue diseñada por Filippo Brunelleschi y acabada en 1436.

http://www.artecreha.com/El_Arte_y_su_mundo/la-catedral-de-florencia.html



Imagen 3. El ábaco, una herramienta de cálculo única, inventada por el pueblo chino en la antigüedad.

http://spanish.china.org.cn/photos/txt/2010-06/30/content_20385271.htm



Imagen 4. "Della mercatura et del mercanti perfetto", del autor Benedetto Cotignli Rangeo, publicado en 1573.

<http://lizgeraldin.blogspot.com/2009/10/la-contabilidad.html>



Imagen 5. Equipos informáticos.
<http://www.sistemastelematicos.net/serpar.html>