

## 2

## Contabilidad: antecedentes históricos. Teoría contable; estudio y metodología



La historia geológica nos muestra que la vida sólo es un corto episodio entre dos eternidades de muerte y que, en ese mismo episodio, el pensamiento consciente no ha durado ni durará más que un momento.

El pensamiento consciente no es más que un relámpago en medio de una noche larga. Pero este relámpago lo es todo.

HENRI POINCARÉ

## OBJETIVOS

## DE APRENDIZAJE



### Al finalizar este capítulo, el alumno será capaz de:

- 1 Comprender que la contabilidad, desde sus orígenes hasta nuestros días, ha intentado solucionar las necesidades de información de los distintos interesados, de acuerdo con las condiciones económicas del momento.
- 2 Identificar los diferentes momentos de la historia de la contabilidad, desde sus orígenes hasta nuestros días, tanto a nivel mundial como en México.
- 3 Comprender los conceptos contables de la teoría, su estudio y metodología.
- 4 Conocer los distintos enfoques teóricos utilizados para el estudio de la teoría y práctica contable.

**OA1** Las necesidades humanas no han sido las mismas en todas las épocas ni en todas las naciones, ni siquiera en una misma empresa, pues están en constante evolución, de ahí que la contabilidad, en cada una de sus etapas, haya tenido necesidad de adecuarse a las características particulares de la economía del momento.

Las necesidades de información sobre los bienes, derechos y obligaciones que tenían los hombres de la época de las cavernas, de la antigua Grecia, Egipto, Roma, la Edad Media o la época contemporánea no eran las mismas; sin embargo, aun cuando dichas necesidades variaran, la contabilidad ha tratado de ir a la par de las necesidades humanas. Para un comerciante de la antigüedad, un sistema manual de registro de sus operaciones satisfacía a plenitud sus necesidades de información; no obstante, un comerciante moderno requiere información que fluya de manera ágil; para ello se emplean sistemas de informática, resultado de la tecnología, la cual proporciona una mayor velocidad de captura, procesamiento y obtención de la información.

Desde el punto de vista de nuestra profesión, lo que en ambos casos importa es haber satisfecho la necesidad de información financiera; por ello concluimos que la contabilidad financiera satisfacía las necesidades de información del pasado tal como lo hace en el presente y lo hará en el futuro.

A continuación repasaremos la evolución histórica de la contabilidad, con el fin de conocer las técnicas empleadas a lo largo del tiempo y comprobar que siempre se han adecuado y satisfecho las necesidades de su época.

## **OA2** Desde sus orígenes hasta el Renacimiento

Como lo señala Federico Gertz Manero en su obra *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo*

*histórico*,<sup>1</sup> para dar una visión histórica de la contabilidad es pertinente hacerlo a la luz de los elementos que constituyen el objeto de la actividad contable, de manera que podamos vislumbrar la fecha de los antecedentes más remotos de la contabilidad.

Si partimos de que el objeto de la contabilidad es conservar un testimonio continuo de los hechos económicos ocurridos en el pasado, tres serán los tipos de elementos que tengamos que buscar en el acontecer histórico para poder determinar nuestro objeto:

1. Que encontremos al hombre constituyendo una unidad social y, por tanto, vinculado a otros hombres por necesidades comunes.
2. Que concurren actividades económicas en tal número e importancia que haya sido preciso auxiliarse de un testimonio de naturaleza perenne en la conservación de su información, que sirviera de ayuda a la débil memoria humana.
3. Que exista un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado (escritura) y que sea a la vez susceptible de registrar cifras (números) y, por tanto, medida y unidad de valor.<sup>2</sup>

Estas tres condiciones serán, pues, las que tengamos que buscar en el acontecer histórico, para considerar la posibilidad fehaciente de una actividad contable. Si bien cabe apuntar que cada una de las requeridas condiciones presupone, cronológicamente, una a la anterior, o dicho en otra forma, la reunión de hombres crea necesidades cada vez más complejas que satisfacer, de aquí nace la necesidad de auxiliarse de un medio de información de naturaleza

<sup>1</sup> Federico Gertz Manero. *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico*, Trillas, 2a. reimpresión, México.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 17.

perenne, que es lo que da origen a la escritura y los números. Sólo entonces podemos considerar la posibilidad fehaciente de una práctica contable.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> *Ibid*, p. 18.

Se puede decir que en el 6000 a.C. se contaba ya con los elementos indispensables para conceptualizar la existencia de una actividad contable, ya que el hombre había formado grupos, primero como cazadores, después como agricultores y pastores, y se habían inventado ya la escritura y los números, factores imprescindibles para la actividad contable.

Como antecedente más remoto se tiene una tablilla de barro de origen sumerio en Mesopotamia, que data del 6000 a.C., que se encuentra en el Museo Semítico de Harvard, en Boston, Massachusetts.

En la cultura egipcia es común ver representados en los jeroglíficos a los escribas, quienes eran los contadores de aquella época.

De Grecia son pocos los testimonios que se tienen al respecto, pero es indudable que en un pueblo con el desarrollo intelectual, político y social como el griego esta práctica debió desarrollarse de manera importante, tal como lo manifiesta la siguiente aseveración: “Se afirma que los banqueros griegos fueron famosos en Atenas, y ejercieron su influencia en todo el imperio.”<sup>4</sup>

Roma desempeñó una función muy importante en la evolución de la contabilidad. A pesar de que los romanos escribieron una gran cantidad de obras, la mayoría de ellas trataban sobre el derecho, pero respecto a la contabilidad o a las prácticas contables no existe un acervo importante. Los especialistas han buscado en la bibliografía jurídica y de sus grandes pensadores como Cicerón, Gayo, Julio Paulo y Tito Livio, los aspectos relativos a las prácticas contables.

*Expensa et accepta* es el término técnico que se emplea en los textos latinos al referirse a cuestiones contables. En relación con si los romanos llevaban su contabilidad por partida simple o doble, existen discrepancias, pero los estudios realizados por investigadores reconocidos concluyen que la contabilidad en Roma fue llevada mediante un sistema de partida simple que pudo tener doble columna.

## Edad Media

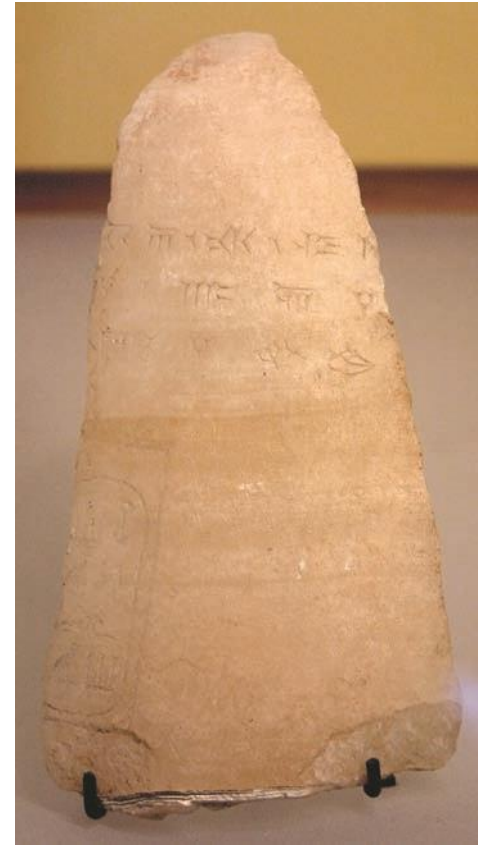
En este periodo se desarrolló el feudalismo, que acaparó gran parte de la actividad comercial, por lo que las prácticas contables debieron de ser usuales, aun cuando esta actividad se volviese casi exclusiva del señor feudal y de los monasterios. “La contabilidad en Italia, en el siglo viii, era una actividad usual y necesaria...” (*Enciclopedia Británica*).<sup>5</sup>

Tres ciudades italianas dieron gran uso e impulso a la actividad contable: Génova, Florencia y Venecia, lugares donde se usaba y se alentaba la contabilidad por partida doble, tal como se utiliza actualmente. Todavía hoy existen las cuentas llevadas por un comerciante florentino anónimo hacia el 1211 con características de la llamada Escuela Florentina.

También puede citarse el célebre juego de libros empleado por la Comuna Genovesa, en los cuales se registraba la contabilidad a la usanza de la época, empleando los términos de *debe* y *haber*, con asientos cruzados y manejando la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Otro avance significativo de la época fue el empleo de libros o registros auxiliares.

En esta época la partida doble había probado ya sus beneficios y su enseñanza se había dejado en manos de los monjes, personas encargadas de transmitir la cultura. Debido a que los comerciantes de la época querían que sus hijos estuvieran mejor preparados, los enviaban a estudiar a los monasterios o pagaban para que recibieran instrucción en sus hogares.

piedra.



Los primeros registros contables fueron en haber en los registros contables.



En Italia se empleaban los términos debe y

## El Renacimiento

Esta época fue maravillosa, ya que en ella todas las manifestaciones del arte (pintura, escultura, arquitectura y música) renacieron, es decir, salieron del olvido, para florecer en favor del deleite humano, pero también se dio un cambio extraordinario en el pensamiento y las ciencias.

Con la invención de la imprenta por Gutenberg en 1450, el conocimiento pudo ser conservado y transmitido con mayor celeridad. En esta época, la contabilidad tuvo sin duda fabulosos cambios, pero el que transformó radicalmente esta profesión fue la partida doble, que seguimos utilizando en nuestros días.

Se tienen noticias de que Benedetto Cotugli Rangeo, originario de Dalmacia, fue un pionero del estudio y registro de las operaciones mercantiles por partida doble, como se aprecia en su obra *Della mercatura et del mercante perfetto*, terminada en 1458 e impresa en 1573.

Fray Luca Pacioli fue otro genio del Renacimiento que creó un método: la teoría y la práctica interdisciplinaria.<sup>5</sup> Fue el primer autor en referirse a los principios contables, explicando a detalle el método de la partida doble y los distintos libros contables utilizados en su época.

Fray Luca Pacioli, quien sentía verdadera vocación por la enseñanza y la difusión de la matemática pura y aplicada, fue un hombre universal y promotor de esta aventura intelectual que retorna a la Antigüedad clásica, estudiada en sus fuentes por los humanistas en el tiempo en el que el hombre aventurero descubría un nuevo mundo y el espíritu y saber humano se extendía con la imprenta. La disciplina tiene conciencia, tiene método y una finalidad: la del servicio que trasciende en el propósito generoso de la educación.

Así, la contabilidad moderna nace en 1494 en los inicios del Renacimiento, cuando Pacioli publicó en Venecia su libro *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá* en la imprenta de Paganimo di Paganini. Habían transcurrido sólo dos años de la gesta colombina cuando el libro ve la luz; en el contexto de las nuevas relaciones políticas y comerciales. La obra está dedicada a su alumno Guidubaldo de Montefeltro, duque de Urbino, a quien confió esa que escribió su obra *Trattato de Computi e delle scritture* en lengua vulgar para que todos puedan comprenderla.<sup>6</sup>

Luca Pacioli nació en Umbría, una provincia de Italia, en 1445. Su familia era extremadamente pobre, por lo que nunca pudo asistir a la escuela. Sin embargo, estar en contacto con artesanos y mercaderes le permitió aprender distintos oficios y, sobre todo, un poco de lo que en esa época se llamaban matemáticas comerciales, que consistían básicamente en manejar el sistema de numeración hindu-arábigo (el que nosotros usamos hoy en día: saber sumar, restar, multiplicar y dividir). Se fue apasionando por las matemáticas y, mientras trabajaba en distintos talleres, ya fuera como ayudante de curtidor de pieles o como ayudante de herrero, logró, por sí mismo, estudiar hasta convertirse en un muy buen matemático. Ingresó muy joven a la orden religiosa de San Francisco, y hay historiadores que piensan que esto se debió no tanto a su vocación de monje, sino más bien a que estando dentro de un monasterio podría tener acceso a los libros y a la educación que había deseado toda su vida. Y, en efecto, en 1475, cuando Pacioli tenía 30 años, su fama como maestro en contabilidad y como matemático era ya muy grande y fue invitado a ser profesor de la Universidad de Perusa. Más tarde, cuando ya era considerado uno de los mejores maestros en contabilidad de toda Italia, fue contratado por el duque de Florencia para trabajar en la corte como tesorero. Ahí conoció a Leonardo da Vinci y fue, quizás, uno

<sup>5</sup> <http://www.vialibre.org.ar/indez.php/article/articleview/106/1?Printable<versión=enabled.>

<sup>6</sup> Gabriela Romero Gómez. "500 años del legado de un humanista al empresario del nuevo milenio", <http://www.sis.uia.mx/idea/docs/indices/articulo01/acad/01sa04.htm> <sup>8</sup> <http://www.pacioli.cl/PCIO.HTM>

de sus mejores amigos, al grado de que siempre fuera Da Vinci quien ilustrara sus libros y textos.

Pacioli murió en 1514, después de haber dedicado su vida a las matemáticas y, en particular, a las matemáticas comerciales. Inventó procedimientos nuevos para la suma, la resta y la multiplicación; quizá basta decir que la forma en la que dividimos hoy en día es un invento más de Luca

Pacioli.<sup>8</sup>

### Antecedentes históricos de la contabilidad

Como ya comentamos, la partida doble se había utilizado antes, pero se rescató gracias a la obra de fray Luca Pacioli. Él no inventó la contabilidad por partida doble, sino que dejó por escrito el método que en esa época practicaban los mercaderes de Venecia.

Pacioli se refiere a la contabilidad en la *Summa*, como comúnmente se conoce su obra, en *Distinctio nona tractus XI Trattato de'computie e delle scritture*, pues pensaba que la técnica contable debía tener una gran aplicación de las matemáticas. Aquí hace una serie de aportaciones importantes a la contabilidad, de las cuales listaremos algunas:



- ③ Al inicio del año o del negocio, el propietario tenía que practicar un inventario, listando sus activos y pasivos, según un principio de movilidad y valor, señalando, asimismo, que el dinero debía ser el primero de la lista.
- ③ El registro de las operaciones debía hacerse de manera cronológica, en un libro denominado *Memoriale*.
- ③ Las operaciones debían registrarse en moneda veneciana; es decir, debía hacerse la conversión de la moneda extranjera a la de Venecia. uno de los grandes
- ③ El uso del *giornale*. precursores del uso de
- ③ El uso de índices cruzados para identificar correctamente las cuentas en el libro mayor. la partida doble en la contabilidad.

Con el desarrollo del mercantilismo, las nuevas rutas comerciales, y mayormente las marítimas, contribuyeron definitivamente a la expansión y divulgación de la contabilidad por partida doble.

Evidentemente, de esta época se conservan más testimonios, pero dada la importancia y trascendencia de Pacioli, lo hemos citado con cierta exclusividad.

## Edad Contemporánea

Al Renacimiento le siguió la Época Contemporánea, que abarca desde la Revolución Francesa, en 1789, hasta nuestros días, en los que la evolución permanente de la actividad económica conlleva una constante evolución de la contabilidad. Dentro de estos cambios podemos mencionar, de manera sólo ejemplificativa, los progresos tecnológicos, la Revolución Industrial, los ferrocarriles, la sociedad anónima, etcétera.

### Influencia de la sociedad anónima

Una de las formas de organización de negocios que más ha influido en el pensamiento **Sociedad anónima** y la práctica contable es la **sociedad anónima**, en la que la propiedad no se encuentra en manos de una sola persona, como ocurría en los negocios del Renacimiento, sino en las de varios socios. Organización en la operación de un negocio que consta de varios socios o propietarios.

Al concepto de sociedad anónima lo precedió el de continuidad empresarial, y se manifestó en la sociedad colectiva y la *joint-stock company* (cuyo significado podría traducirse como “compañía de propiedad conjunta”); pero la sociedad anónima es mejor, porque satisface las necesidades de los inversionistas de capital, puesto que los socios poseen derechos en empresas de gran tamaño y, dada la magnitud de éstas (en todos los sentidos: capital, inversiones, activos, empleados, obreros, etc.), no pueden conocer de

manera directa el efecto ni el resultado de sus operaciones o de sus inversiones, como sucedía con los negocios de propiedad individual. De esta manera, con la sociedad anónima la contabilidad también crece, ya que mediante ésta los propietarios o socios pueden tener acceso a la información mediante los estados financieros.

Igualmente, los banqueros londinenses que hacían préstamos a largo plazo necesitaban informes periódicos sobre las empresas que desarrollaron los ferrocarriles en América.

Una de las influencias importantes de la figura de la sociedad anónima es el hecho **Entidad** de que la empresa no está en manos de un solo propietario, sino de varios, lo cual da lugar a que nazca el concepto de **entidad**, pues en esta clase de propiedad no se rinde cuentas de una persona o de varias de ellas en lo particular, sino de una entidad diferente con personalidad jurídica propia e independiente de los socios.

Concepto que denota el negocio como figura jurídica propia e independiente de los socios.



De igual manera, se deben rendir informes a una gran diversidad de personas: a los propietarios, proveedores, acreedores e inversionistas anónimos; por ello, el contador no sólo debe informar a la gerencia de la empresa, sino a un número cada vez mayor de interesados, dentro de los cuales podemos citar también al fisco y a otras dependencias de gobierno, lo cual produce cambios en la contabilidad: por un lado, debe proporcionar información financiera a lectores externos y, por otro, debe llevar la contabilidad administrativa para uso exclusivo de la gerencia.

**Influencia de los cambios tecnológicos** La Revolución Industrial también influyó defi

nitivamente en la evolución de la con**Contabilidad de costos**

Sistema en el que el costo de los artículos se calcula antes de que se termine su producción, lo que permite mayor control y eficiencia en su producción. esta clase de con

consideraciones, la contabilidad evolucionó hacia una rama de suma importancia: la **contabilidad de costos**, que de una determinación histórica del costo de la producción basada en la materia prima, la mano de obra y los gastos indirectos de producción, ha desembocado en sistemas de costos predeterminados de tipo estimado o de tipo estándar, mediante los cuales el costo de los artículos no se obtiene al finalizar el proceso productivo, sino que se calcula de antemano y sirve como una base de control y eficiencia.

### Finales del siglo XIX y principios del XX

El proceso evolutivo de la contabilidad continúa a finales del siglo XIX y principios del XX. En este lapso persiste un proceso permanente de adecuarse, día a día, a las necesidades de información financiera de las entidades económicas.

Podemos decir que algunas influencias de mayor importancia en este periodo fueron:

1. El desarrollo en la enseñanza de la contabilidad y los libros de texto.
2. La Revolución Industrial, que dio origen a la contabilidad de costos y al registro de la depreciación de la maquinaria.
3. El desarrollo de los ferrocarriles.
4. La regulación de aspectos fiscales por parte del gobierno.
5. La necesidad de información para casas de bolsa y valores.
6. La organización y desarrollo de agrupaciones de profesionales de la contaduría pública, a través de colegios o institutos.
7. El auge de la sociedad anónima y el aumento de los gigantes industriales, comerciales y financieros.
8. La teoría económica, como la doctrina de Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones*.
9. Las primeras expresiones de tratados comerciales entre Francia e Inglaterra.

Con lo visto hasta este momento, queda demostrado que la profesión contable ha pasado de un registro elemental a registros en libros por partida simple, y de ahí al de partida doble, ya sea manual, mecánico, electromecánico o, como actualmente lo conocemos y trabajamos, electrónico, mediante el uso de la computadora. En todos ellos, el fin fundamental ha sido adecuarse a las necesidades de información de cada entidad y proporcionar, como consecuencia natural y vital, información financiera, mediante estados financieros que sean útiles para fundamentar y tomar decisiones acertadas en beneficio de la entidad, para el logro de sus objetivos.

## Antecedentes históricos de la contabilidad en México

### Desde sus orígenes hasta nuestros días

Como es lógico suponer, México no ha sido ajeno al conocimiento y uso de la contabilidad. Se sabe que los aztecas llevaban un adecuado control de sus transacciones mercantiles, demostrado en la ordenada cuenta y razón que llevaban de los tributos que recibían de los pueblos a los que sojuzgaban, según lo refiere el Códice Mendocino.

Además, mediante sus mayordomos, recibían los tributos y se encargaban de distribuirlos en forma adecuada entre los guerreros, los sacerdotes y demás personajes importantes, generalmente en especie, como alimentos y vestidos; además, de lo que ejercía el gobierno, también se conoció la actividad contable entre la gente del pueblo.

El maestro Alfredo Chavero dice al respecto:

Es curioso el estudio de este punto porque no se comprende bien cómo no existiendo una verdadera moneda podía distribuirse entre los contribuyentes el pago de las rentas públicas, ni cómo podían éstas percibirse ni qué método habría para emplearla en los gastos nacionales...<sup>7</sup>

Posteriormente, en 1519, cuando se fundó el ayuntamiento de Veracruz (recuerde que en Europa florecía el Renacimiento en esa época), se nombró contador a don Alfonso de Ávila.

En 1536, el virrey Antonio de Mendoza estableció la contabilidad de la Casa de Moneda, de la cual se conserva el libro de contabilidad más antiguo del Continente Americano.

Personajes notables de la época colonial también tuvieron relación con la contabilidad. Tal es el caso de la ilustre sor Juana Inés de la Cruz, quien durante nueve años fue contadora del Convento de San Jerónimo, y don Carlos de Sigüenza y Góngora, contador de la Real y Pontificia Universidad de México.

Un suceso relevante es el que cita Guerrero: “El 6 de octubre de 1845, en una ceremonia sencilla pero trascendental, nace el Instituto Comercial.”<sup>10</sup> En lo concerniente a la apertura de la Escuela Especial de Comercio, 1854-1867, se indica que el propio gobierno se ocupó de decidir la propia reapertura del otrora Instituto Comercial.

La escuela comenzó su tercera etapa a partir del 1 de julio de 1868, durante la presidencia de Benito Juárez. En esa fecha se inauguró la Escuela Superior de Comercio y Administración, que inició clases el 15 de julio.

El 25 de mayo de 1907, sustentó su examen profesional Fernando Díez Barroso, y obtuvo el título de Contador de Comercio, con lo cual se convirtió en el primer contador público titulado del país. En 1929, la Escuela Nacional de Comercio y Administración se incorporó a la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

El 21 de abril de 1959, el gobierno estableció la facultad de que la opinión profesional del contador público fuera considerada por las autoridades hacendarias, al emitir el decreto de creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

En 1965, la Escuela de Comercio y Administración de la UNAM se convirtió en Facultad, al establecer los cursos de maestría y doctorado.

En 1973, la Facultad de Comercio y Administración de la UNAM cambió su denominación para llamarse Facultad de Contaduría y Administración, nombre más acorde con la disciplina en la actualidad.

---

<sup>7</sup> J. M. Guerrero. “La contabilidad en México”, en *Revista AMCP*, México, p. 3. <sup>10</sup> *Idem*.

