



Análisis de la evolución histórica de la Contabilidad

History evolution of the accounting

Yudelmis González Blanco¹, Vadim Aguilar Hernández²

¹Licenciada en Educación. Especialidad Economía. Universidad de Pinar del Río «Hermanos Saíz Monte de Oca». Correo electrónico:

yudelmis.gonzalez@upr.edu.cu

²Licenciado en Educación. Especialidad Construcción de Maquinarias. Profesor investigador del Centro de Estudios para la Educación General. Grupo de estudios de la Enseñanza Técnica y Profesional. Máster en Ciencias de la Educación. Doctor en Ciencias Pedagógicas,

Profesor: Auxiliar. Universidad de Pinar del Río «Hermanos Saíz Monte de Oca. Correo electrónico:

vadim.aguilar@upr.edu.cu

Recibido: 12 de febrero 2016.

Aprobado: 17 de marzo 2016.

RESUMEN: Durante los últimos quince o veinte años se está experimentando un marcado interés por la historia de la contabilidad en todo el mundo. Ante este hecho, cabe preguntarse: ¿A qué obedece este repentino interés por una disciplina aparentemente tan concreta, tan específica y tan limitada como es la historia de contabilidad? ¿Cómo se explica? ¿A quién puede interesar la historia de la contabilidad? ¿En qué consiste? ¿Cuál es su campo de investigación? ¿Ha experimentado alguna evolución? ¿Cuáles son sus perspectivas? . . . Dedicaremos las siguientes páginas a contestar estas y

otras preguntas que surjan durante esta investigación.

Palabras clave: historia; evolución; consolidación.

ABSTRACT: During the last ones fifteen or twenty years a marked interest is experiencing in the entire world for the history of the accounting. Before this fact, it is necessary to wonder: Does it obey this sudden interest for a seemingly so concrete discipline what, as specific and so limited as the accounting history is? How is it explained? To who can it interest the history of the accounting? On what does it consist? Which is their investigation field? Has it experienced some evolution? Which are their perspectives? . . . We will dedicate the following pages to answer these and other questions arising during this investigation.
Key words: history; evolution; consolidation.

Evolución histórica de la contabilidad

La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad pues desde que el hombre existe y aun mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que prestaba o enajenaba; bienes que daba en administración; etc.

En este sentido, recientes investigaciones como las de Denise Schmandt-Besserat y, sobre todo, las de Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990), arqueólogos e historiadores de la antigua Mesopotamia, permiten afirmar, que los primeros documentos escritos que se conocen, constituidos por millares de tablillas de arcilla con inscripciones en caracteres protocuneiformes, elaboradas

hace más de 5.000 años, contienen tan sólo números y cuentas, sin textos ni palabras. Este hecho hace concluir a los citados investigadores que la escritura debió de surgir, hacia el año 3 300 a.c., para satisfacer la necesidad que sentían los antiguos habitantes de Mesopotamia de registrar y dejar constancia de sus cuentas. No fue, pues, el deseo de legar a la posteridad el recuerdo de hazañas guerreras, relatos de héroes o dioses, o de plasmar normas jurídicas para su permanente constancia y cumplimiento, lo que motivó el nacimiento de la escritura, como se creía hasta ahora, sino simple y llanamente la necesidad de recoger y conservar las cuentas originadas como consecuencia de procesos productivos y administrativos.

Desde esos primeros tiempos, las actividades de registro contable se han venido sucediendo ininterrumpidamente, aunque sólo a partir de los siglos XIV y XV se conservan testimonios escritos con un carácter regular y relativamente abundante. Los datos contenidos en la documentación contable, aun la más antigua y fragmentaria, son cuantitativos y exactos, y no digamos ya en el caso de las contabilidades modernas llevadas por partida doble, en las que los datos se presentan formando un todo coherente, completo e íntimamente interrelacionado. Por ello, su estudio e interpretación permiten arrojar una luz muchas veces enteramente nueva e insospechada sobre hechos históricos que, a falta de ellos, habían sido explicados de manera errónea o insuficiente.

No hace falta ir muy lejos para encontrar ejemplos de esta nueva luz proporcionada por el análisis histórico-contable. Al afrontar el estudio del Imperio español de los siglos XVI y XVII la historiografía mundial ha tendido a centrarse en aspectos relacionados con el poderío militar y político que a España le proporcionó la inmensa riqueza en metales preciosos procedentes de las Indias. Pero la moderna investigación

del aparato contable y organizativo de la Real Hacienda castellana ha descubierto y llamado la atención sobre el relevante papel jugado en todo este contexto por la formidable organización administrativa del Imperio, creada totalmente *ex novo*, sin precedentes de ninguna clase, y que luego sirvió de modelo a todos los sistemas de dominio colonial que siguieron al español. De este modo, la investigación histórico-contable ha colocado en el primer plano de la investigación histórica a la organización de la Administración castellana de esa época, revelándola como uno de los factores más significativos para conocer con profundidad y explicar la evolución y vicisitudes del Imperio.

De igual modo, la investigación histórico-contable ha mostrado el conocimiento e interés de los poderes públicos españoles de esa época por las prácticas contables de los mercaderes, hasta el punto de dictar con una antelación de más de doscientos años sobre sus más inmediatos seguidores la primera legislación en el mundo imponiendo a los comerciantes la obligación de llevar libros de cuentas y de hacerlo precisamente por el método de partida doble (pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552). Con esta legislación, que fija un hito y supone uno de los grandes momentos estelares de la historia de la contabilidad española en el contexto mundial, se pretendía impedir o, al menos, aminorar la salida fraudulenta de metales preciosos más allá de nuestras fronteras, habida cuenta del rastro indeleble que la contabilidad por partida doble dejaba de todas las operaciones.

El estudio de la historia de la contabilidad proporciona, asimismo, una visión desconocida e inesperada del rey Felipe II, que, con la imagen hierática y distante que la historia le ha asignado tradicionalmente, era capaz, sin embargo, de estar perfectamente al corriente de las prácticas mercantiles de su tiempo y de interesarse

profundamente por ellas. A él se debe la incorporación a la Administración pública de relevantes hombres de negocios para aprovechar sus conocimientos, así como la introducción en 1592, tras un intento fallido en 1580, de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de su Real Hacienda, como primer gran país en el mundo, en lo que constituye otro de los momentos estelares de la historia de la contabilidad en España. Estos hechos dan idea del grado de interés y atención con que en la Corte española se seguían las novedades en el mundo mercantil y financiero.

La decadencia generalizada del comercio ultramarino de Cádiz en las primeras décadas del siglo XIX tras la pérdida de las colonias americanas, ocasionando el rápido declive de la ciudad que perdió su *status* de gran metrópoli próspera y opulenta, ha constituido desde siempre uno de los tópicos de nuestra historia económica contemporánea. Sin embargo, el reciente estudio de la documentación contable de una empresa comercial gaditana establecida en el año 1730 y que se ha mantenido viva hasta nuestros días ha puesto de manifiesto que sus años de mayor prosperidad y actividad con Hispanoamérica fueron precisamente los de la segunda mitad del siglo XIX. No debió de ser, pues, tan fatal y absoluta la decadencia mercantil de Cádiz como consecuencia de la emancipación colonial americana. Este es otro ejemplo de cómo la investigación de las fuentes contables ha venido a corregir y arrojar sombras sobre las percepciones históricas establecidas, que habrá que revisar.

Citemos, para finalizar este breve repaso de ejemplos en los que la investigación histórico-contable ha venido a completar o, incluso, a cambiar el signo de las interpretaciones históricas recibidas, un caso en el que los estudios de historiadores españoles de la contabilidad han contribuido a desacreditar una teoría ampliamente extendida entre los historiadores de la

empresa norteamericanos: la de que las técnicas avanzadas de gestión empresarial, y entre ellas la contabilidad de costes, habían surgido en el siglo XIX como consecuencia de la presión ejercida por la libre competencia entre las grandes empresas. Los archivos contables de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla han venido a demostrar cómo, en los siglos XVII y XVIII, una gran empresa en régimen de monopolio estatal practicaba ya un riguroso control de costes y unas desarrolladas técnicas de gestión.

Pues bien, ¿por qué si las ventajas de incorporar al análisis histórico-económico el estudio e interpretación de la documentación contable parecen tan evidentes y proporcionan resultados tan gratificantes, la historia de la contabilidad, pese al auge experimentado en los últimos años, es relativamente tan poco conocida y practicada todavía...? La respuesta debe buscarse, tal vez, en las dificultades técnicas que la contabilidad ofrece al no iniciado, dificultades que se multiplican cuando lo que hay que interpretar requiere el conocimiento de las técnicas vigentes en determinados períodos del pasado. Esta dificultad ha dado lugar, precisamente, a que algunos hayan dado a la historia de la contabilidad el apelativo de ingeniería de la historia económica, por considerarla su parte más difícil, intrincada y recóndita, como efectivamente así es. Tales dificultades técnicas son las que han motivado que muchos historiadores económicos hayan soslayado y sigan soslayando en sus investigaciones los aspectos histórico-contables para no introducirse en un terreno resbaladizo que no conocen bien.

Evolución de la contabilidad hasta llegar a la partida doble

Las anotaciones contables se diferenciaron desde el principio al objeto de adaptarse a dos finalidades fundamentales: primera, la de satisfacer la obligación de agentes y factores de rendir cuentas a sus principales acerca

de la gestión de los bienes y haciendas confiados a su cuidado, y, segunda, la de seguir de cerca la marcha global de los propios negocios o actividades. Aunque con numerosos puntos de contacto y solapamiento, ambas finalidades dieron lugar a dos distintos sistemas de registro contable, con características propias y específicas.

Común a las dos clases de registros fue, en un principio, el carácter bilateral de las anotaciones, que consideraban simplemente la relación entre dos personas, el dueño de los libros y un tercero. Pero mientras el primer sistema se mantuvo en este planteamiento bilateral, el segundo fue evolucionando en busca de un grado cada vez mayor de integración, de multilateralidad, hasta que las anotaciones abarcaron todas las operaciones del dueño de los libros, ofreciendo una visión completa e interrelacionada de sus negocios.

No se crea por ello, sin embargo, que el primer sistema no evolucionó. Lo hizo y se fue perfeccionando, pero conservando siempre su carácter bilateral, que le restaba utilidad para su empleo como método de registro, memoria y gestión empresariales. Por ello, su utilización se desarrolló sobre todo al servicio de las Administraciones públicas. En efecto, su planteamiento se ajustaba perfectamente a la necesidad de controlar la actuación de los funcionarios y de las personas a las que se encomendaba una misión que involucrase la recepción, entrega y manejo de los dineros o bienes públicos. En los reinos de Castilla, estas prácticas contables originaron, ya avanzada la Edad Media, el llamado sistema de *Cargo y Data*, que se ha mantenido en la Administración de una forma u otra hasta bien entrado el siglo XX.

Por lo que respecta a la segunda modalidad de registros contables, es decir, los destinados a facilitar una visión de la marcha de los negocios y actividades, mantuvieron en lo esencial un carácter bilateral posiblemente hasta los siglos XI o XII. A partir de estas

fechas se van introduciendo, poco a poco, elementos integradores. La integración completa no se consigue, sin embargo, hasta finales del siglo XIII o comienzos del XIV con el descubrimiento de la contabilidad por partida doble. Este sistema contable - que es el que todavía hoy, en los tiempos de la tecnología informática, se utiliza como método insustituible, gozando de la misma lozanía que en sus mejores tiempos-, integra e interrelaciona todos los elementos que constituyen el acervo patrimonial, Caja, Mercaderías, Deudores, Acreedores, etc., registrando tanto los cambios de estructura del patrimonio, es decir, aumentos, por ejemplo, de Mercaderías con una correlativa disminución de la Caja debido a una compra en efectivo de aquéllas, como las variaciones en el volumen total del patrimonio, representado por la cuenta de Capital. Esta fue, precisamente, la gran innovación aportada por la partida doble, pues las anteriores modalidades solamente registraban los cambios de estructura del patrimonio. Desde nuestra óptica la cuestión puede parecer obvia y elemental, y tal vez lo sea, pero lo cierto es que la ultimación del nuevo planteamiento requirió siglos de esfuerzos y tanteos, constituyendo una auténtica revolución conceptual, un cambio de filosofía contable.

El carácter completo y omnicomprendido de la contabilidad por partida doble hizo que cobraran sentido medidas adicionales para garantizar la fiabilidad de los libros. Así, se constituyó en norma consuetudinaria y aun legal, en algunos casos, el hecho de que los libros Diario y Mayor, libros típicos y principales de la partida doble, estuvieran encuadernados, no contuvieran tachaduras, no se dejaran hojas ni espacios en blanco, etc., todo ello al objeto de que no pudieran introducirse hojas nuevas ni sustituirse las originales, ni tampoco pudieran anularse partidas anteriores o intercalarse asientos nuevos. Asimismo, se generalizó la práctica de autenticar

los libros en los Consulados u otras organizaciones de mercaderes. De este modo, los libros de cuentas cobraron fuerza probatoria ante los tribunales de justicia.

Primeros tiempos de la historia de la contabilidad

La historia de la contabilidad comprende actualmente no sólo el estudio de la evolución de las técnicas contables, sino también el de la organización y las técnicas de gestión y control empresarial, que forman un todo con la organización contable instrumentada, así como el de las operaciones reflejadas en los registros de cuentas. Dentro de este ámbito, la historia de la contabilidad no descuida lógicamente el estudio del pensamiento y la enseñanza contables, ni el de la formación de la profesión contable y el establecimiento de grupos corporativos profesionales, o el análisis de la legislación y disposiciones que regulan la actividad contable. Más allá aun, el historiador moderno de la historia de la contabilidad se preocupa por identificar e investigar las interacciones producidas entre las estructuras del mundo contable y su entorno cultural, político y socioeconómico. Pero no siempre se ha concebido la historia de la contabilidad con un contenido tan amplio.

Aunque ya en los siglos XVI, XVII y XVIII se encuentran obras que, al tratar de la contabilidad y la teneduría de libros, contienen alguna referencia a aspectos concretos de la historia de las técnicas contables o la mención de algún autor concreto, el estudio sistemático de la historia de la contabilidad, propiamente dicho, comienza más tarde, a mediados del siglo XIX. En sus primeros tiempos, hasta finales del primer tercio del siglo XX, la historia de la contabilidad se concibe fundamentalmente como el estudio de los autores y los tratados contables del pasado, aunque no faltan algunos estudios aislados sobre libros de cuentas. El tema absolutamente prioritario es el de la evolución de las

técnicas contables y la identificación y señalamiento de las novedades que se producen dentro de ellas. Son trabajos claramente realizados por estudiosos de la contabilidad, interesados casi exclusivamente por la evolución y progreso de su disciplina.

Los primeros años del segundo tercio del siglo XX abren una nueva etapa de la investigación histórico-contable, en la que se va despertando paulatinamente un interés cada vez más amplio y generalizado por el descubrimiento y estudio de fuentes primarias, es decir, de los libros de cuentas de las respectivas épocas (De Roover, 1937). Tal circunstancia propicia la ampliación del campo de estudio de la historia de la contabilidad que, en contacto directo con los libros de cuentas, no sólo se interesa ya por las prácticas y técnicas contables pretéritas, sino también por su participación en las técnicas empresariales de dirección, administración y control, de las que se las considera expresión genuina, y finalmente por el estudio de las operaciones registradas en los libros, junto con el del contexto en el cual las mismas tienen lugar. La historia de la contabilidad comienza así a contextualizarse y a interesar a estudiosos ajenos a la profesión contable. Es más, se empieza a estudiar el papel de la contabilidad en la propia configuración del entorno. En especial, se presta atención al papel de la partida doble, junto a otras innovaciones propias de la época renacentista italiana, como factor interactivo en las profundas transformaciones en el ámbito de la organización comercial producidas en la Baja Edad Media. Dichas transformaciones constituyeron, por su importancia, lo que se ha dado en llamar la Revolución comercial del siglo XIII, que fue estudiada detalladamente por Raymond de Roover (1942, 1965). Esta Revolución supuso una profunda renovación en los modos, usos, técnicas y formas de entender y practicar los negocios, marcando un verdadero hito en la historia económica, no sólo por el extraordinario auge que

experimentaron las transacciones mercantiles, sino sustancialmente y, sobre todo, por los profundos y revolucionarios cambios experimentados, que llevaron consigo la transformación del pequeño capitalismo doméstico en el incipiente capitalismo comercial de los grandes hombres de negocios sedentarios, demasiado ocupados, sabios e importantes para viajar de feria en feria ofreciendo sus mercancías.

Este proceso que, en gran parte, fue causa desencadenante de la decadencia de las ferias de la Champaña, auténtico eje de la vida comercial de la época, trastocó el equilibrio de poderes mercantiles en Europa, relegando a un segundo plano a los comerciantes flamencos, para colocar en lugar preeminente a los hombres de negocios italianos, verdaderos protagonistas de la Revolución comercial, que armados de las nuevas técnicas de organización, gestión y control de los negocios, que desarrollaron y dominaron antes que nadie, e imbuidos de la nueva mentalidad, perfectamente conscientes de las inmensas posibilidades que su capacidad y las nacientes circunstancias les abrían, no dudaron en romper con el antiguo sistema, dejando de acudir a las ferias y estableciendo, en su lugar, filiales permanentes en Flandes, Francia, España, Inglaterra, etc., con lo que se convirtieron en monopolizadores directos del comercio exterior de media Europa. Hasta ese momento el comercio de la Europa central y meridional con los países orientales había pasado principalmente por las ferias de la Champaña. Allí llevaban a vender los mercaderes italianos los productos adquiridos en Oriente, que eran comprados por los comerciantes flamencos para su distribución en la Europa central y occidental. A su vez, los flamencos vendían allí los productos adquiridos en los países de esa zona, que en gran parte eran comprados por los mercaderes italianos para su reventa en Oriente.

Ahora bien, el establecimiento, por parte de los mercaderes italianos, de filiales en las principales plazas europeas occidentales, Brujas, París, Londres, etc., para vender directamente sus productos y dejar de acudir a las ferias, fue propiciado, entre otras cosas, por el descubrimiento y utilización de la contabilidad por partida doble, que proporcionó un marco sistemático para sintetizar y ganar una visión general, completa y rápida de la situación y marcha de los negocios a ellas encomendados. Ello permitió que la apertura y el mantenimiento de sucursales permanentes en territorios alejados de la oficina principal, en una época de comunicaciones muy imperfectas, no supusiera un riesgo excesivo, ya que sus operaciones podían ser controladas a distancia.

Consolidación, auge y revolución epistemológica y metodológica

Las últimas dos décadas del siglo XX se han visto sacudidas por una conmoción en el seno de la disciplina que nos ocupa que ha dividido en dos a los historiadores de la contabilidad y ha tenido efectos estimulantes sobre el interés despertado por el estudio de la disciplina. Me refiero a la aparición de la «nueva historia de la contabilidad», que surge con fuerza y como un movimiento confrontativo con la historia de la contabilidad tradicional, abriendo un agrio debate epistemológico y metodológico sin precedentes.

La «nueva historia de la contabilidad» constituye un fruto más, tardío, de los movimientos postmodernos de relativismo y contestación a los cánones y planteamientos culturales heredados, movimientos que durante las últimas décadas han invadido todos los ámbitos intelectuales y artísticos. Dentro de su medio específico, la «nueva historia de la contabilidad» ha nacido del ayuntamiento y maridaje de las nuevas ideas epistemológicas y metodológicas sobre la historia en general con el nuevo paradigma crítico radical de

investigación de la contabilidad, de clara orientación marxista.

Como circunstancia curiosa, debe señalarse que los fundadores de la nueva historia tienen a gala proclamar que su grupo no está compuesto por historiadores, sino por sociólogos, politólogos, etnólogos, ideólogos, etc., queriendo, posiblemente, hacer hincapié con ello en el carácter multidisciplinar de sus investigaciones.

La «nueva historia de la contabilidad» no constituye, en realidad, una escuela o un cuerpo unitario de doctrina, sino un conjunto variado de enfoques y formas de entender la disciplina que, a menudo, muestran importantes diferencias entre sí. Pero, en cualquier caso, lo cierto es que sus partidarios comparten unas ideas y tendencias comunes que hacen que este conjunto de enfoques y planteamientos se distinga de las formas tradicionales en que la historia de la contabilidad se había venido entendiendo y practicando.

Los dos grandes rasgos distintivos de la «nueva historia de la contabilidad» en relación con la «tradicional» son posiblemente los siguientes: En primer lugar, la pérdida de la fe en la posibilidad de alcanzar la objetividad en el estudio y descripción de los hechos históricos. En segundo lugar, el abandono de la idea de que la contabilidad, lo mismo que las demás actividades humanas, está sujeta a un proceso más o menos lineal de progreso continuado bajo el estímulo de las necesidades de adaptación a los requerimientos del entorno. Los adeptos de la «nueva historia de la contabilidad» niegan la existencia de este proceso evolutivo hacia el progreso y por ello postulan que lo significativo, lo que debe estudiarse, no son los cambios evolutivos, sino las situaciones de ruptura, de interrupción, de retroceso. Por otra parte, no creen tan importante la adaptación de la contabilidad a los requerimientos del mundo exterior, como la forma en que la contabilidad ha

contribuido y sigue contribuyendo a influenciar su entorno y, por ende, la configuración y evolución de la sociedad.

En la adopción de estos planteamientos antievolutivos han tenido especial importancia las ideas de Michel Foucault, que, de una manera u otra, han influido en casi todos los adeptos a la «nueva historia de la contabilidad», ejerciendo en algunos de ellos un influjo tan fuerte que los ha configurado como un grupo específico dentro del conjunto. En el contexto que nos ocupa, las ideas de Foucault que más han afectado a los nuevos historiadores de la contabilidad en general han sido las relativas a las relaciones saber-poder y al papel de la disciplina en la sociedad de nuestros días. En efecto, desde que la Humanidad hiciera estallar a finales del siglo XVIII el corsé de los gobiernos autoritarios para hacer valer los ideales de libertad, las capas dirigentes de la sociedad han tenido que ir arbitrando nuevas formas indirectas de disciplinar y gobernar a sus miembros. La contabilidad forma parte de este proceso, que Foucault ilustra a partir del *Panopticon* de Jeremy Bentham, es decir, de esa prisión circular en la que los guardianes pueden ver y vigilar a los presos sin ser vistos, de forma que éstos se sientan constantemente vigilados. La contabilidad directiva o de gestión ofrece a los foucaultianos un ejemplo patente de este proceso dentro del contexto contable, pues dicho sistema permite observar el funcionamiento de toda la organización y asegurar la vigilancia y el control del comportamiento y rendimiento de sus trabajadores. Naturalmente, para los foucaultianos, la contabilidad de gestión no ha sido desarrollada por motivos de racionalidad puramente económica, sino más bien como consecuencia de esa búsqueda, nunca explicitada por las capas dirigentes, de medios de disciplina, control y vigilancia sociales.

No se trata ya de «dejar hablar a los hechos por sí mismos», sino de formular

interpretaciones apriorísticas que puedan ser verificadas por los hechos. La reflexión teórica debe preceder, así, siempre a la búsqueda y recopilación de los hechos. Esta posición es la que hace que los nuevos historiadores de la contabilidad desprecien la investigación en archivos y la búsqueda de fuentes primarias, que tachan de inútil y anticuaria, mero anhelo de acumular erudición vacía y sin sentido, proclamando que la única actividad histórica con verdadera significación es la interpretación de los hechos. Aunque, acto seguido, ponen de manifiesto claramente sus verdaderos intereses, pues, en su afán de socavar los cimientos culturales del mundo occidental al objeto de edificar una sociedad más justa, más solidaria y más igualitaria, no se esfuerzan en ocultar que la única interpretación de los hechos que les interesa es la que parte de los planteamientos marxistas de explotación y lucha de clases.

Desde que las primeras civilizaciones tuvieron la necesidad de transmitir información económica para tiempos posteriores, hasta hoy en día que existen escuelas especializadas que enseñan esta ciencia, se pudo determinar que existieron 4 etapas marcadas en la **historia de la contabilidad** como ser:

- La Edad Antigua; donde el hombre gracias a su ingenio proporcionó al principio métodos primitivos de registración; como es la tablilla de barro. Desde entonces la evolución del sistema contable no ha parado en desarrollar.

- La Edad Media; se consolida el «solidus», moneda de oro que es admitida como principal medio de transacciones internacionales, permitiendo mediante esta medida homogénea la registración contable.

- Edad Moderna; Nace el más grande autor de su época, Fray Lucas de Paciolo, Autor de la obra «Tractus XI»,

donde no únicamente se refiere al sistema de registración por partida doble basado en el axioma: «No hay deudor sin acreedor», sino también a las prácticas comerciales concernientes a sociedades, ventas intereses, letras de cambio, etc. Con gran detalle, ingresa en el aspecto contable explicando el inventario, como una lista de activos y pasivos preparado por el propietario de la empresa antes que comience a operar.

- Edad Contemporánea; da lugar a la creación de Escuelas como ser: la personalista, del valor, la abstracta, la jurídica y la positivista tendientes a solucionar problemas relacionados con precios y la unidad de medida de valor, apareciendo conceptos referidos a depreciaciones, amortizaciones, reservas, fondos, etc.

La Contabilidad en Cuba

La Contabilidad en Cuba ha estado marcada por las propias características del país, en cuanto al desarrollo económico y social alcanzado. En las condiciones económicas cubanas posteriores al triunfo de la revolución, la práctica contable ha expresado también los diferentes niveles de desarrollo alcanzado en los procesos de control y dirección de la economía, manifestándose diferentes etapas influenciadas por los procesos y decisiones que prevalecían en el campo socialista.

En 1962 entra en vigor el sistema uniforme de contabilidad como respuesta al tratamiento informativo del sistema presupuestal basado en la clasificación económica y por actividades conforme al plan de desarrollo de la economía nacional.

En el año 1967 se eliminaron las relaciones de cobros y pagos entre las empresas del estado y con ello el sistema uniforme de contabilidad vigente en el país. Con esa medida, se pretendía eliminar el burocratismo y se

concebía la utopía de pensar que existían condiciones de desarrollo de la conciencia que permitían eliminar los controles establecidos, pasando al registro en unidades físicas, con el nombre del nuevo sistema de registro económico.

Conclusión

De lo dicho en las páginas anteriores ha de retenerse la idea de que la historia de la contabilidad es una parte fundamental de la historia económica y, más aun, de la historia en general. Su campo de investigación no se limita, en modo alguno, al estudio de la evolución de las técnicas contables, sino que penetra en la misma entraña de los planteamientos de organización y dirección de las instituciones, de la significación, uso y alcance de los instrumentos mercantiles, del funcionamiento de los mercados, etc., proporcionando una visión desde dentro, desnuda y objetiva. Por ello, difícilmente es posible una comprensión profunda y completa de los fenómenos económicos y sociales si no se estudian desde una óptica que incluya el enfoque histórico-contable. Solamente la dificultad de los conocimientos técnicos requeridos para la práctica de la historia de la contabilidad ha impedido hasta ahora que la misma se generalizase y se reconociera su utilidad e importancia. El creciente interés que está despertando esta disciplina en todo el mundo indica que se está empezando a tomar conciencia de sus posibilidades. Ello permite presagiar que estamos asistiendo al nacimiento y consolidación de una nueva disciplina dentro de la historia económica, la historia de la contabilidad, una disciplina difícil y compleja, sin duda, pero que irá cobrando cada vez mayor importancia, de forma que los historiadores económicos del futuro difícilmente podrán prescindir de su concurso si quieren realizar su labor adecuadamente.

Etapas de tránsito de la contabilidad cubana

· La I de ellas abarcó de 1959 a 1976, con la implementación del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE).

1ra etapa (1977-1986): Establecimiento de un sistema de Contabilidad instrumentado mediante un documento contentivo del contenido económico de las cuentas a utilizar y los aspectos por los cuales se debitaba y acreditaba; Sistema Informativo; Normas y Procedimientos; y ejemplos ilustrativos. La aplicación práctica dio lugar a múltiples adiciones y modificaciones que trajeron efectos negativos como: exceso de modelos informativos, se priorizó el registro contable en función de las necesidades informativas de los niveles superiores, se frena la iniciativa de los contadores en aras del cumplimiento de la gestión, los Planes de Estudio en las universidades en materia de Contabilidad de Gestión se ven muy influenciados por los países miembros del CAME y adolecen de un conjunto de herramientas enfocadas a la toma de decisiones gerenciales, etc.

· La II etapa tuvo lugar de 1977 a 1992, con la vigencia de ese sistema SDPE,

2da etapa (1987-1992): Ocurren transformaciones dirigidas a la simplificación del Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), se suprimen cuentas y subcuentas, se descentralizan funciones y se racionalizan modelos y anexos del Sistema Informativo. Sin embargo, el lenguaje era no homologable con el que regía a nivel internacional, dada la herencia de la participación de Cuba en el CAME, lo que entraba en franca contraposición con los cambios en el contexto mundial y la proyección inmediata y futura de la economía cubana.

· La III llega hasta nuestros días.

3ra etapa (1993-actual): Gran flexibilidad de la práctica contable cubana, comunicación con socios extranjeros al adoptar terminología homologable con la práctica contable internacional, se inicia el proceso de Perfeccionamiento Empresarial en el cual las diversas ramas de la Contabilidad desempeñan un importante papel.

Llevaría demasiado espacio argumentar las características predominantes en cada una de las etapas. Pero es cierto que durante el proceso revolucionario cubano producto de innumerables factores, como el imperdonable bloqueo imperialista en la regulación contable ha habido momentos de evolución y de involución.

Esto ha estado en dependencia directa e indirecta de las condiciones económicas, políticas y sociales imperantes en cada una de las tres etapas.

La práctica contable cubana vuelve a renacer en 1975, pero ahora encontrándose muy influenciada por las concepciones contables que prevalecían en los antiguos países socialistas de Europa del Este, al formar parte Cuba de los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME). A partir de ese momento comienzan sucesivos cambios en la Contabilidad cubana, que se pueden enmarcar en tres etapas sucesivas de perfeccionamiento:

Puede decirse que el Modelo Contable General de Cuba no representa todavía un resultado, sino un proceso de evolución en pleno apogeo.

Perfeccionamiento Empresarial

El Perfeccionamiento Empresarial es un proceso de mejora continua de la gestión interna de la empresa, que posibilita lograr de forma sistemática un alto desempeño para producir bienes o prestar servicios competitivos, teniendo como objetivo fundamental lograr la

competitividad de la empresa, incrementando la eficiencia y la eficacia, sobre la base de otorgarle las facultades y establecer las políticas, principios y procedimientos que propendan al desarrollo de la iniciativa, la creatividad y la responsabilidad individual y colectiva. Este proceso consta de varias etapas, entre las que se destacan la de Diagnóstico y la de Expediente, donde luego de dividir a la organización empresarial en 16 subsistemas (uno de los cuales es el de Contabilidad), se analiza en el primer caso la situación real que presenta la empresa, mientras que en el segundo se proyecta hacia cómo espera funcionar en el futuro dentro de cada subsistema.

Perfeccionamiento Empresarial de la Empresa Estatal

El Perfeccionamiento Empresarial de la Empresa Estatal, tiene como objetivo central incrementar al máximo su eficiencia y competitividad, sobre la base de otorgarle las facultades, y establecer las políticas, principios y procedimientos que propendan al desarrollo de la iniciativa, la creatividad y la responsabilidad de todos los Jefes y trabajadores.

La historia de la contabilidad es una parte fundamental de la historia económica y, más aun, de la historia en general. Su campo de investigación no se limita, en modo alguno, al estudio de la evolución de las técnicas contables, sino que penetra en la misma entraña de los planteamientos de organización y dirección de las instituciones, de la significación, uso y alcance de los instrumentos mercantiles, del funcionamiento de los mercados. Esta investigación nos permitió conocer el desarrollo de la contabilidad así como las transformaciones fundamentales desde su surgimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ramírez Pérez, A. (2015). Contabilidad I

- Amat Salas, O. (1997). Análisis de estados financieros. Fundamentos y aplicaciones. (3ª Ed.). Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona.
- Amat, Oriol (2000). Comprender la Contabilidad y las Finanzas, Edición gestión 2000. Barcelona España.
- Folleto De Contabilidad Básica. 2000. Centro de estudios contables financieros y de seguros. La Habana. Cuba.
- Gertz, Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico, 5ta edición, México, Editorial Trillas
- Honmgreen, Charles T., Contabilidad Tomo I y II
- Del Toro, J.C. 2004. Herramientas para el Contador.
- Manual De Contabilidad Para Contadores. Grupo editorial Océano. España. 2011.
- Sáez Torrecilla, Angel - «*Contabilidad General*» (Mc. Graw Hill).
- Torras, O. Contabilidad General.
- Uriegas Torres, C. (1987). Análisis Económico de Sistemas De Ingeniería. México: Editorial Limusa, S.A de C.V,
- Urquijo, J.L. (1963): Planificación Financiera de la empresa. Deusto, Bilbao.
- Weston, J. F. & BRIGHAM, E. F. (1999). Fundamentos de Administración Financiera (10ª Ed.). McGraw-Hill, S. A. de C. V., México.