

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Licenciatura en Contabilidad y Finanzas



TRABAJO DE DIPLOMA

TÍTULO: *ANÁLISIS HISTÓRICO DE LA CONTABILIDAD EN LA
SOCIEDAD “QUINTERO Y HERMANO” (1923-1960).*

AUTOR: DENIA SÁNCHEZ FERNÁNDEZ.

TUTOR: MSC. DAMARYS FUENTES DÍAZ.



CIENFUEGOS, 2012.

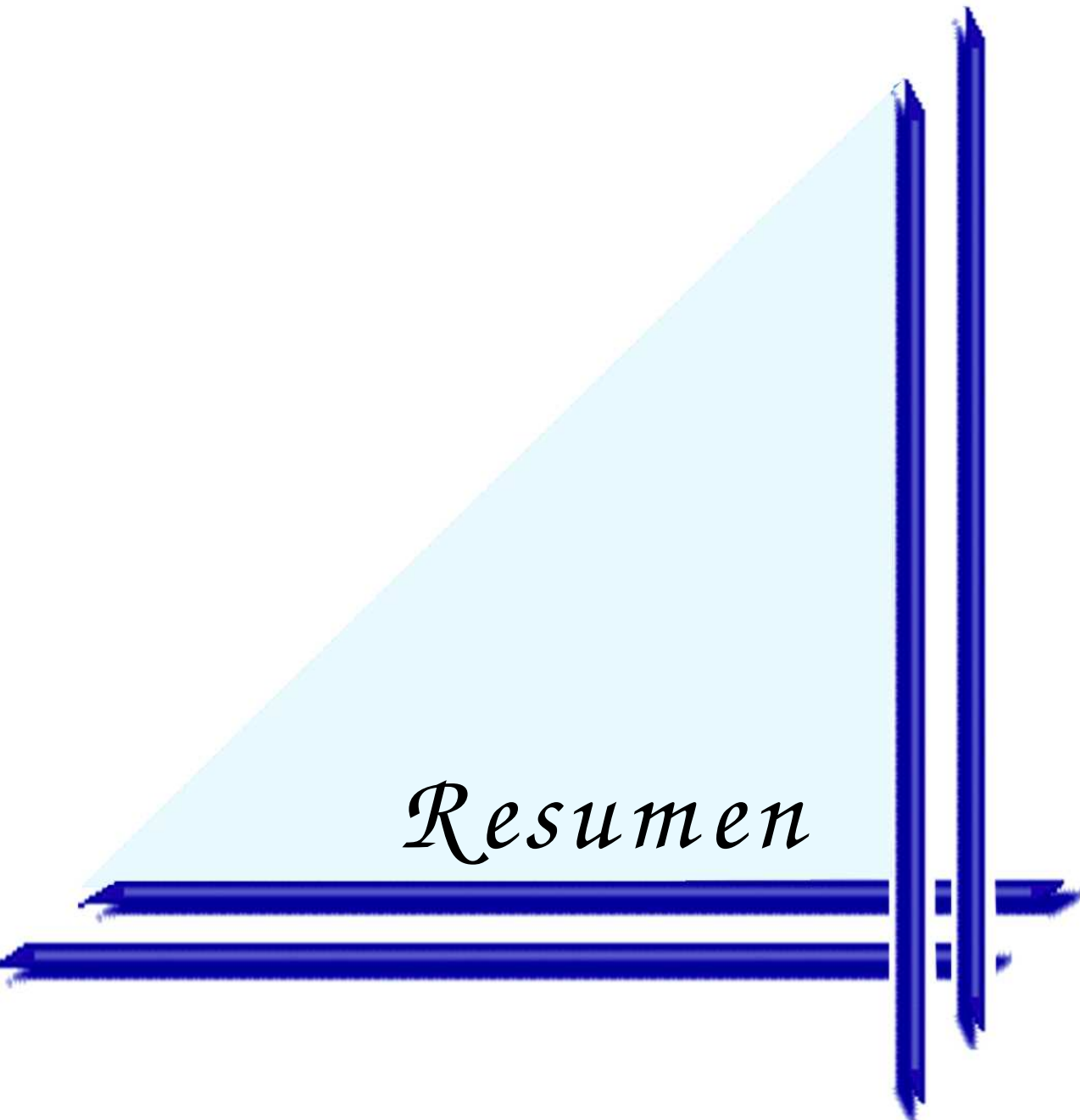
“AÑO 54 DE LA REVOLUCIÓN”

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The word "Pensamiento" is written in a black, italicized serif font across the base of the triangle.

Pensamiento

“la objetividad consiste en presentar los hechos de la forma más real posible, tal como pienso que ocurrieron, desprovistos en lo posible de fantasías e interpretaciones personales no explícitas y, desde luego, de preferencias y sesgos ideológicos”

Esteban Hernández, 2001.



Resumen

RESUMEN

El objetivo de la investigación está basado en describir como en la etapa neocolonial, en Cuba y más específico, en 1928, en Cienfuegos, en la Sociedad Quintero y Hermano, existía documentos que demostraban la aplicación de las normas de contabilidad vigente para la época, y mostrar el desarrollo en materia contable, de Control Interno y de los recursos que para entonces existía. Durante el desarrollo de la tesis se muestran imágenes de cómo eran los Libros de caja, los asientos contables, el sistema de pago entre otras operaciones financieras además de una descripción minuciosa de cómo se realizaban las operaciones comerciales en el país. Los libros que la Sociedad Quintero y Hermano se conservan en el sitio histórico de la Fábrica de tabacos Quintero y Hermano.



SUMMARY

Describing how in the neocolonial period in Cuba and exactly in Cienfuegos in 1928, Quintero y Hermano Society had documents which prove the application of the valid norms of accounting of that moment, and showing the development of the internal control and the control of resources that worked in that time is the main objective of this research. Some pictures about how the till books, the accountant entries, the payment system and other financial operations worked are showed throughout this paper. Besides, there is a detailed description in this paper about how the commercial operations in the country were done. All the books belonging to Quintero y Hermano Society are kept at the historical site of Quintero y Hermano tobacco factory.

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The word "Dedicatoria" is written in a black, italicized serif font, centered within the light blue triangle.

Dedicatoria

DEDICATORIA

A mi familia, en especial mis padres que han participado de una forma u otra en el logro de este sueño.

A mi esposo que me ha impulsado a lograr mi objetivo.

A mis compañeros de grupo, que durante el transcurso de la carrera compartimos buenos y malos momentos.



Agradecimientos

AGRADECIMIENTO

Le agradezco todas las personas que han apoyado de una forma u otra durante los seis años de la carrera a realizarme como profesional.

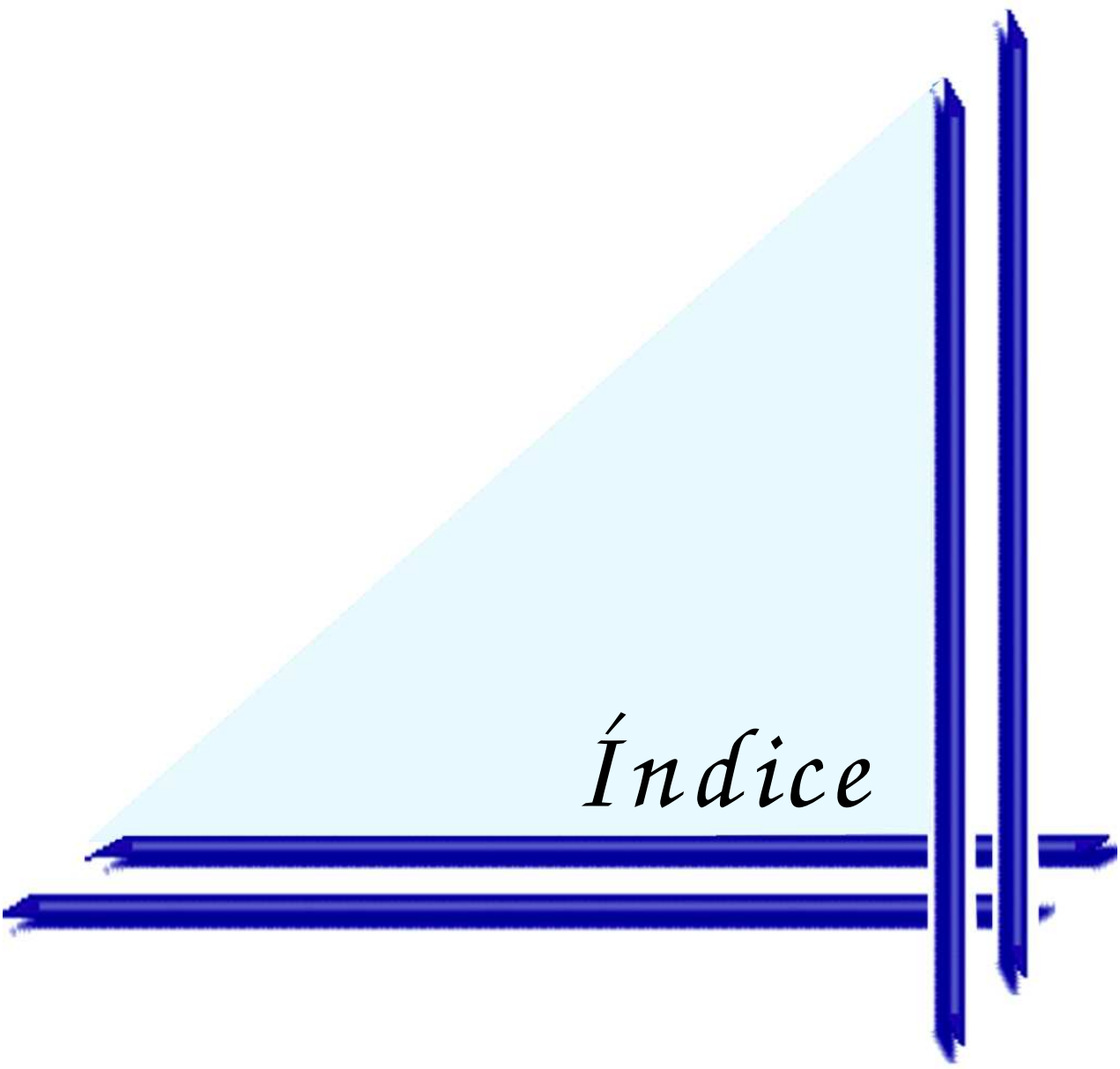
A mi familia y esposo por estar a mi lado.

Mi mas sincero agradecimiento a mi tutora Damarys por la ayuda y apoyo para este proyecto de grado.

A todos los profesores que durante estos años han contribuido a mi formación profesional.

A mis compañeros de departamento por la ayuda y apoyo constante.

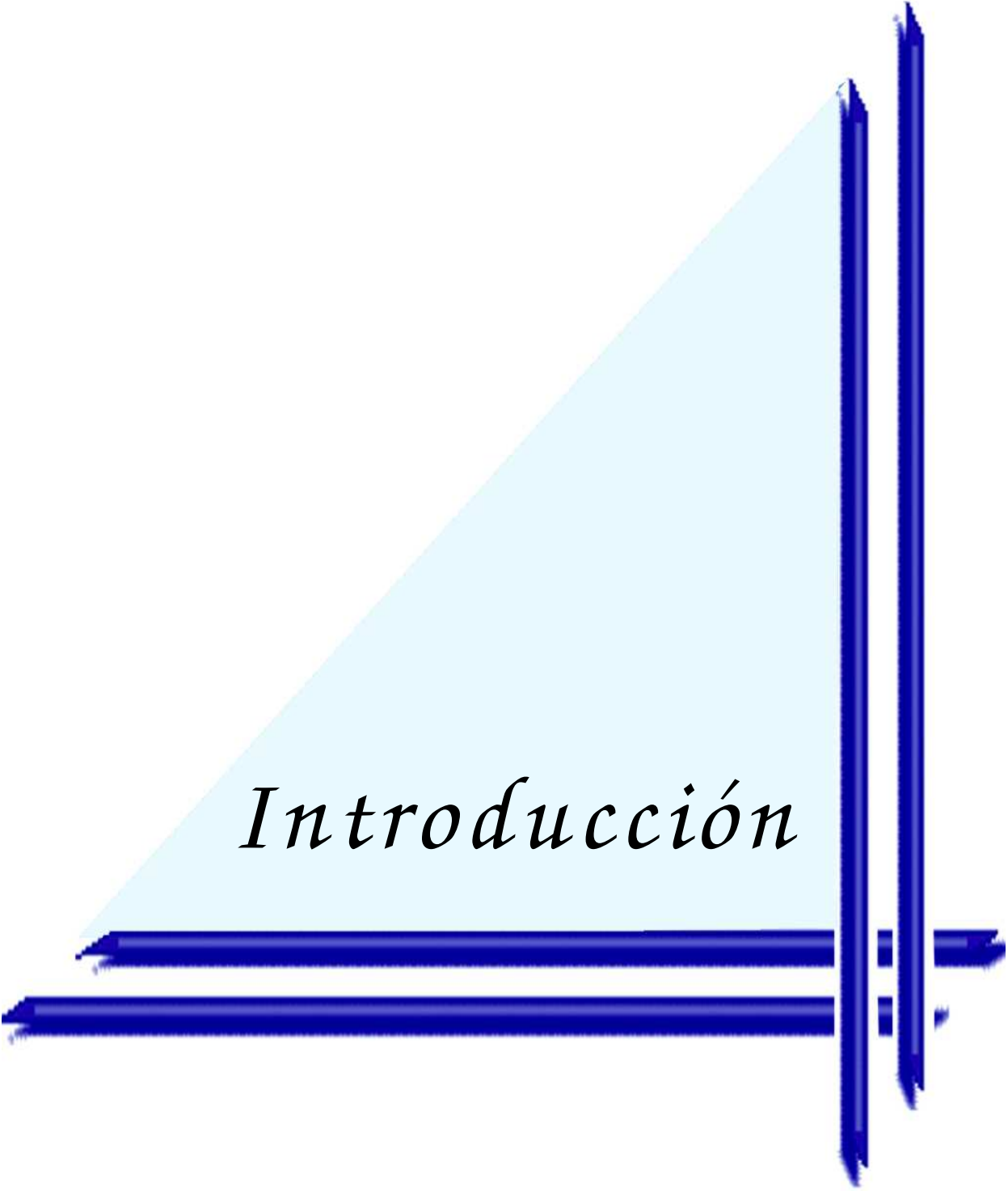
A los Señores Manuel Ernesto Franco Quintana, contador y José Chaviano Álvarez, tabaquero, por su tiempo y dedicación a la investigación.

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The word 'Índice' is written in a black serif font, centered within the triangle.

Índice

ÍNDICE

INTRODUCCION	1
CAPÍTULO I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos.	4
1.1 Contabilidad, concepto y primeros pasos en el mundo.	4
1.2 Enseñanza de la Historia de la Contabilidad.	6
1.3 Luca Pacioli, figura trascendental en la contabilidad por partida doble.	10
1.4 Obra de Luca Pacioli.	11
1.5 Métodos de registro, la Partida Simple y la Partida Doble.	24
CAPÍTULO II: Investigación en Historia de la Contabilidad.	28
2.1 Objeto, metodología y fases en la investigación histórico-contable.	28
2.2 Etapas en la evolución de las investigaciones históricas. La Historia Tradicional y la nueva Historia de la Contabilidad.	32
2.3 Desarrollo y auge actual de la Historia de la Contabilidad.	35
2.4 Archivos Históricos, importancia y relación con la Historia de la Contabilidad.	37
2.5 La Historia de la Contabilidad en Cuba.	41
CAPÍTULO II: Análisis histórico-contable de la Sociedad Quintero y Hermano.	44
3.1 Surgimiento de la Sociedad Quintero y Hno.	44
3.2 Desarrollo contable de la Sociedad.	47
CONCLUSIONES	62
RECOMENDACIONES	63
BIBLIOGRAFÍA	64

A decorative graphic featuring several blue pencils. Two pencils are positioned horizontally at the bottom, and two are positioned vertically on the right side. A light blue triangle is formed by the pencils, with its base on the left and its hypotenuse extending from the bottom left towards the top right. The word "Introducción" is written in a black, italicized serif font within the triangle.

Introducción

INTRODUCCIÓN

La contabilidad como sistema del control y registro financiero, ha existido desde el surgimiento del hombre en el planeta, claro la misma ha ido evolucionando hasta llegar a ser como la conocemos hoy día, un sistema integrado de principios y normas destinados a registrar las transacciones financieras de las entidades.

Las diferentes civilizaciones y edades de la historia contribuyeron al desarrollo de la contabilidad, pero es ya con el descubrimiento de América que la contabilidad adopta un carácter ya puramente profesional cuando se crean los primeros ingenios, a partir de ese momento se aplican estos conocimientos en la administración pública aunque no de manera oficial, o sea aun no se poseían las bases legales de la profesión. La necesidad de una comisión que administra los préstamos que adquiriría el gobierno fortaleció la creación de diversos institutos para la enseñanza de la misma. Surgiendo de manera paulatina las diferentes escuelas de sobre contadores públicos en caminadas al avance, progreso y constante evolución.

A partir de la creación de la base legal contable, las diferentes secretarías de estado y debido al crecimiento del sector industrial y comercial la profesión de la contabilidad se ha vuelto mas demanda en las universidades e instituciones de educación superior, pues la misma contribuye considerablemente en los nuevos mecanismos implantados por el sistema denominado globalización donde se permite la libre apertura de mercados.

Junto con la contabilidad se aplican filosofías administrativas con el propósito de lograr la mayor eficiencia y buen lugar en los mercados mundiales, como son: cadenas de valores, de suministro, Iso 9000, justo a tiempo, reingeniería, entre otras. Muchas empresas están abriendo sus mentalidades y cultivando algunas de estas filosofías, observando notables cambios en su productividad y apoderamiento de mercados.

La Economía Cubana ha recorrido un intenso camino de transformaciones donde ha sido importante tomar decisiones de políticas económicas que en pocos años y en condiciones increíblemente desfavorable, han permitido inicial un proceso de recuperación, donde la eficiencia es el objetivo central.

El sistema de perfeccionamiento iniciado en el sistema empresarial cubano, es sin dudas de las líneas decisivas de despegue económico en nuestro país.

La realidad indica que el control económico es imprescindible en cada entidad, siendo el mismo toda actividad “dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, con la finalidad de detectar desviaciones e identificar posibles acciones correctivas; la moderna doctrina del control es unánime en asumir como Control de Gestión, la actividad gerencial que se desarrolla dentro de las organizaciones, dirigida a asegurar el cumplimiento de su misión, objetivos, planes, programas, metas y disposiciones normativas que regulan su desempeño; de tal forma que la gestión sea eficaz y ajustada a parámetros de calidad.

Para la historia de la Contabilidad es muy importante contar con investigaciones documentadas en fuentes originales y el siglo XX constituye un período que no por más reciente resulta menos interesante su estudio.

Debido a esto surge la **Situación problemática**:

No hay análisis de referencia histórica de la contabilidad en la Fábrica.

Por lo que se plantea como **Problema científico**:

No existe descripción de la contabilidad que se aplicaba en Cuba en la etapa Neocolonial y específicamente en la Sociedad Quintero y Hermano.

Hipótesis.

Si se realiza una descripción, basándose en la documentación de la época y entrevistas realizadas al contador sobre la actividad, nos permite ver el grado de desarrollo existente en materia contable.

El **objetivo fundamental** de este análisis histórico es **describir el sistema contable desarrollado por la sociedad objeto de estudio y explicar el grado de evolución de sus prácticas contables, interrelacionando los avances en contabilidad con los contextos legal, políticos, económicos y social.**

Como **objetivos específicos** nos proponemos los siguientes:

- Describir los antecedentes históricos de la contabilidad.
- Explicar la evolución de la historia de la contabilidad.
- Analizar la trayectoria empresarial de la Sociedad y sus diferentes segmentos de negocio, así como los aspectos organizativos y de gestión, a través de las investigaciones y la información contable.

Herramientas y métodos utilizados.

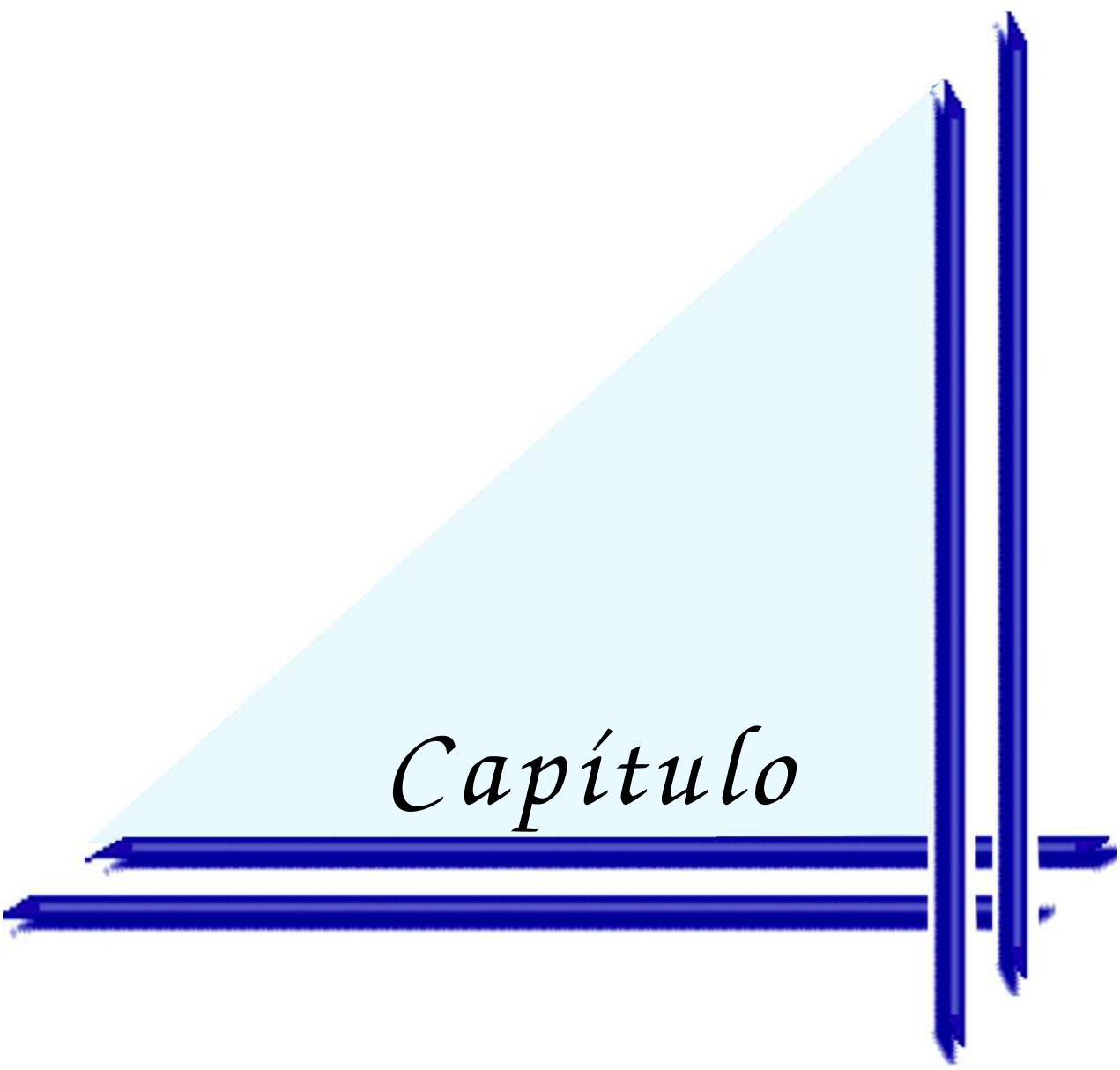
Para la realización del mismo, fue necesaria la utilización de diferentes métodos investigativos, entre los que se encuentran:

- Entrevista.
- Observación.
- Exploración.
- Análisis.
- Revisión.

Estructura del trabajo

El trabajo investigativo fue estructurado de la siguiente forma:

- Resumen.
- Introducción.
- Capítulo I. La Contabilidad y sus antecedentes históricos. Abarca los aspectos teóricos sobre la contabilidad, los conceptos, primeros pasos en el mundo y resaltando a Lucas Pacioli como figura transcendental en la contabilidad.
- Capítulo II. Investigación en Historia de la Contabilidad: Expone los objetivos, metodología y evolución de la contabilidad, los archivos históricos y la historia de la contabilidad en Cuba.
- Capítulo III. Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960). Se detalla el surgimiento de la sociedad y descripción de la actividad contable.
- Conclusiones.
- Recomendaciones.
- Bibliografía

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The word 'Capítulo' is written in a black, italicized serif font, centered within the light blue triangle.

Capítulo

CAPÍTULO I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos.

1.1 Contabilidad, concepto y primeros pasos en el mundo.

La palabra Contabilidad, se deriva del verbo latino computare (computar, contar). Si analizamos su contenido, tanto en latín como en castellano, tiene dos significados. El aritmético, que significa comparación de magnitudes con la unidad (cantidad) y el literario, que es relatar hechos, (hacer cuentos). La contabilidad participa en las dos acepciones, cuenta los valores y cuenta o expresa la historia de las economías.

La Contabilidad es una actividad tan antigua como la misma Humanidad; aparece en la historia de los pueblos como resultado de la expansión comercial y su estancamiento durante siglos se debe al lento progreso de estos. Las primeras civilizaciones establecidas sobre la tierra tuvieron que hallar la manera de dejar constancia de determinados hechos con proyección aritmética, que se producían con demasiada frecuencia y eran demasiado complejos para poder ser conservados en la memoria. Reyes y sacerdotes necesitaban calcular la repartición de tributos, y registrar su cobro por uno u otro medio, así como la organización de los ejércitos también requería un cálculo cuidadoso de las armas, pagos, raciones alimenticias, altas y bajas en sus filas (López, 2006).

Según Salazar y Cedolin (2003), en Grecia, Egipto, y en el Valle de Mesopotamia llevaban registros y operaciones financieras de las empresas privadas y públicas en tablillas de barro. En Mesopotamia el Escriba era el que llevaba los registros contables, además era el único que sabía leer y escribir, y conocía las leyes. El escriba fue el predecesor del Contador. Los egipcios realizaban sus escrituras en papiros, llevando los costos de mano de obra y materiales usados en la construcción de estructuras como las grandes pirámides. Hammurabi, rey de Babilonia escribe el "Código de Hammurabi", el cual hace mención a la práctica contable. En Atenas un tribunal de cuentas formado por diez miembros se encargaba de fiscalizar la recaudación de tributos. En Roma la contabilidad se llevaba en dos libros, el Adversaria: asientos de caja, y el Codex: nombre de la persona, causa de la operación, y la cuantía.

Se distinguen cuatro grandes momentos en la historia de la disciplina contable (Mileti et al., 2001; citado en Casinelli, 2008). Éstos son:

1. **Período empírico:** Comprende desde la Antigüedad y la Alta Edad Media hasta 1202, fecha del "Liber Abaci" de Leonardo Fibonacci de Pisa.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

Caracterizado por la inexistencia de sistemas contables completos; existencia de preocupaciones contables desde los tiempos más remotos (se encuentran anotaciones contables entre los sumerios, egipcios, griegos y romanos) y la conexión entre el desarrollo de la contabilidad y las actividades económicas (en la Alta Edad Media se desarrolla una actividad mercantil floreciente que exige el perfeccionamiento gradual de la técnica contable que pasará de la Partida Simple al método de la Partida Doble).

2. **Período de génesis y aparición de la Partida Doble:** Se inicia con la revitalización del comercio como consecuencia de las Cruzadas, en el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Pacioli en 1494.

Las características para esta etapa son: desarrollo de la Partida Simple y su posterior transformación en Partida Doble; crecimiento de la actividad comercial; expansión del comercio; desarrollo de las operaciones de crédito y nacimiento de las sociedades comerciales.

3. **Período de expansión y consolidación de la Partida Doble,** en el que no hay avances técnicos ni científicos de importancia que se extiende hasta la primera mitad del siglo XIX.

Pudiendo citar las características más notables como: extensión de los Principios de la Partida Doble (se difunde por toda Europa); progresivo perfeccionamiento de la misma; concepto de resultado periódico y de valuación de inventarios y etapa prolongada pero no fructífera.

4. **Período científico que comienza en el siglo XIX y se extiende hasta nuestros días.** El pensamiento contable de este período puede dividirse atendiendo a las distintas corrientes doctrinales: doctrinas jurídico personalistas, doctrinas contistas y neo-contistas, enfoque económico y teoría matemática.

Los arqueólogos alemanes Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990), han estudiado y descifrado millares de tabletas de arcilla, que datan de 5000 años (a.C.), escritas en caracteres protocuneiformes, no han encontrado en ninguna de ellas más que cuentas, de muy diversos tipos, no demasiado desarrolladas, pero que cumplían perfectamente el objetivo pretendido: servir de constancia y recordatorio. Ante estos descubrimientos precisa (Hernández, 2004), “que lo verdaderamente importante de esta cuestión es que la escritura no fue inventada debido al deseo de legar a la posteridad el recuerdo de hazañas de guerras, de perpetuar relatos de héroes o dioses o de publicar de forma solemne y duradera, leyes y normas legales para su general conocimiento y observancia, como se creía hasta ahora. La escritura fue inventada para satisfacer la necesidad de

recoger y conservar las ventas originadas como consecuencia de procesos productivos, económicos y administrativos. Así lo recoge ya también la *Enciclopedia Británica*."

1.2 Enseñanza de la Historia de la Contabilidad.

El desarrollo de la Contabilidad y las Finanzas como Ciencia en el mundo se vinculó estrechamente a los requerimientos del registro sistemático de las operaciones derivadas en primer lugar del Comercio. Paulatinamente la complejidad de las operaciones comerciales, el surgimiento del proceso de industrialización, la internacionalización de las empresas fueron implicando cambios en la concepción de la formación del profesional que debía dar respuesta por una parte a los requerimientos de información dado que cada vez más esta debía ser utilizada no tan sólo como vía del conocimiento del resultado de las operaciones realizadas, sino como elemento de vital importancia para la toma de decisiones. Por otra parte, la necesidad incorporada al desarrollo gradual de las entidades en la búsqueda de fuentes de financiamiento fue creando también la necesidad de ir vinculando el desarrollo del conocimiento científico - técnico de las finanzas al dominio de las técnicas que permitieran desarrollar la Administración Financiera Empresarial y Gubernamental con éxito. En todos los países del mundo se fue articulando el proceso de formación de un profesional que con diferentes denominaciones en el título universitario tiene un común denominador que es la función social para la cual es formado en las universidades y que además se integra en su vida profesional a organizaciones que rebasan los límites de las fronteras de cada país.

En relación con la enseñanza de la Historia de la Contabilidad, según Hernández (2006) salvo raras excepciones, no existen prácticamente Cátedras ordinarias específicas de Historia de la Contabilidad en ninguna parte del mundo. Esto no quiere decir, por supuesto, que la Historia de la Contabilidad no se haya enseñado o se enseñe a Nivel universitario, tal como lo muestra la siguiente tabla:

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

Año	Universidad (país)	Autor	Aporte
Antes de 1940.	Cà Foscari, Venecia, Italia	Fabio Besta, Catedrático de Contabilidad.	Iniciador y máximo impulsor dedicó gran parte del tomo tercero de su Gran obra La Ragioneria, al estudio y exposición de temas históricos. A todos los discípulos suyos que querían dedicarse a la investigación y la enseñanza Universitaria de contabilidad, les hacía hacer Previamente una investigación histórico-contable.
	“	Gaetano Corsani y Alberto Ceccherelli (alumnos predilectos de Besta)	Fundaron la enseñanza de la contabilidad en el conocimiento y análisis de su historia, contribuyendo asimismo con importantes Investigaciones personales al conocimiento de la Historia de la Contabilidad.
1940	Facultad de Economía y Comercio de la Universidad de Roma, Italia.	Federigo melis	Imparte el primer curso sistemático y completo de historia “Lecciones históricas sobre contabilidad” Las enseñanzas de melis fueron interrumpidas, por la Guerra a su vuelta en 1945, retomó el curso, que siguió impartiendo de forma ininterrumpida hasta 1949.
1949	Facultad de Economía y Comercio de la Universidad de Pisa, Italia.	“	Impartió el curso “los registros contables, fuente de la historia económica”
1957	“	Egidio Giannessi	Primer curso de contabilidad general y aplicada introduce el estudio de la Historia de la Contabilidad tanto en relación con los orígenes de la partida doble como con la evolución del pensamiento contable y hacendal en el siglo XIX y comienzos del XX

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

			se mantiene todavía hoy. Por otra parte, hay testimonios de que en aquellos años tal práctica no solamente se hacía en Pisa, sino también en las universidades de Nápoles, Roma, Bari, Perugia y Siena y la Universidad católica de Milán.
1957	Ganó la Cátedra de Historia Económica en la Universidad de Pisa, Italia.	Federigo Melis	Primer curso autónomo de historia de la contabilidad, que imparte ininterrumpidamente hasta el curso 1967/68
1961	Universidad de Parma, Italia.	Carlo Antinori	En los últimos 50 años, se incluye a la Historia de la Contabilidad entre las enseñanzas complementarias de las facultades de economía y comercio en función de esta inclusión, se crean cátedras de docentes libres para la enseñanza de la Historia de la Contabilidad. Impartió el curso Optativo de Historia de la Contabilidad hasta el año de su jubilación, 1989.
1969	Universidad de Pisa, Italia.	Tito Antoni	La segunda cátedra le fue concedida. La cual ya venía impartiendo el curso que había asumido Federigo Melis hasta su fallecimiento.
Otros cursos que se imparten actualmente.			
Universidad de Sevilla, España	Rafael Donoso Anés	Curso de doctorado, ha sido responsable en buena parte del nacimiento de la llamada "Escuela de Sevilla".	
Universidad Complutense de Madrid España	Esther Fidalgo Cerviño	Curso de doctorado sobre Historia de la Contabilidad.	
Universidad de Castilla-la	Francisco Javier	Curso de doctorado sobre Metodología e	

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

Mancha, España	Quesada Sánchez	Historia de la Contabilidad.
Universidad de Valladolid, México	Rafael Ramos Cervero	Curso de doctorado sobre Historia de la Contabilidad.

Tabla Enseñanza de la Historia de la Contabilidad en el mundo.

Fuente: Elaboración propia.

También la Academy of Accounting Historians ha hecho extraordinarios esfuerzos para llevar al convencimiento de las universidades estadounidenses, canadienses, inglesas, escocesas y australianas la conveniencia de integrar la enseñanza de la Historia de la Contabilidad en los programas generales de contabilidad (Hernández, 2006).

En América Latina la enseñanza de la Historia de la Contabilidad no es una de las disciplinas más florecientes o favorables, sin embargo, no falta del todo el interés por la enseñanza sobre esta materia. Encontrando investigaciones y diversos trabajos sobre la disciplina en distintos países, como Colombia, México, Brasil, Argentina, República Dominicana y Venezuela.

En Cuba la enseñanza de la Historia de la Contabilidad no tiene mejor situación que la de América Latina en sentido general, no existiendo precedentes en ninguna modalidad de estudios. Los planes de estudio de las universidades cubanas nunca han incluido asignaturas relacionadas propiamente con la Historia de la Contabilidad. El actual plan de estudios incluye la disciplina Filosófica y Socio Política que contiene las asignaturas de Filosofía y Sociedad, Teoría Sociopolítica e Historia de Cuba y la disciplina, Teoría Económica que tiene las asignaturas de Economía Política I, II y III así como Pensamiento Económico Universal, Pensamiento Económico Cubano y Economía Cubana; dando al estudiante una formación de las Ciencias Económicas mucho más generalizado que el estudio del origen de la contabilidad, sus métodos, figuras importantes y otros temas propios de la historia de esta ciencia. Como primer paso en el desarrollo de la disciplina Historia de la Contabilidad se ha incluido como asignatura optativa en la carrera de Contabilidad y Finanzas del plan "D", en la Universidad "Carlos Rafael Rodríguez" la asignatura Historia de la Contabilidad.

A pesar de la evidente insuficiencia de la enseñanza de la Historia de la Contabilidad, lo cierto es que hay un número notable de investigadores interesados en ella, compuesto por jóvenes profesores universitarios.

1.3 Luca Pacioli, figura trascendental en la contabilidad por partida doble.

Luca Pacioli fue un reconocido matemático renacentista, su obra "Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalita" ("Resumen de la Aritmética, Geometría, las Proporciones y la Proporcionalidad") es considerada como la primera enciclopedia de matemática pura y aplicada. Esta obra contiene el tratado "De Computis et Scripturis" ("De las Cuentas y las Escrituras), donde por primera vez se expone y divulga el sistema conocido por partida doble, por esta razón constituye una figura importante en el ámbito contable.

Nació en el año 1447, en la ciudad de Sansepolcro, perteneciente a la provincia de Arezzo, en los confines Sudorientales de la Toscana, Italia. Bartolomé, su segundo nombre le venía de su padre, que se llamaba así. Según Baldi, biógrafo antiguo que escribió sobre la vida de Luca Pacioli, dice que su familia fue plebeya y de poco lustre; otros, en cambio, más modernos, la clasifican entre las de la clase media baja.

No se sabe que sucedió con sus padres, pero a temprana edad pasó a vivir con la familia de Folco de Befolci, en la misma ciudad de Sansepolcro, esta familia se hizo cargo de su alimentación e instrucción, el mismo Pacioli lo dice en su testamento de 1508 *"Uno de los primeros de la estirpe y descendencia de la dicha digna casa de los Befolci, la cual me alimentó e instruyó en la niñez..."*. Los Befolci, eran una rica familia de hombres de negocio y comerciantes, de prominente posición en Borgo Sansepolcro, de donde se supone que aprendiera materia mercantil.

Estudió también con Piero Della Francesca, famoso pintor y matemático renacentista, que durante la década de los sesenta trabajaba en Sansepolcro, de su mano daría Luca los primeros pasos en álgebra y matemáticas. Hacia el año 1464 se instala en Venecia en la casa de Antonio Rompiasi, un gran mercader de origen hebreo, como preceptor de sus tres hijos a los que enseñó posiblemente Pacioli, aritmética y rudimentos de cálculo mercantil.

Su estancia en Venecia le sirvió para ampliar y profundizar sus conocimientos de matemática; también tuvo la oportunidad de viajar a Padua y asistir a las clases de su Universidad, así como de realizar viajes de negocios frecuentes con su patrón por tierra y por mar. De esta manera, inmerso en el mundo de los negocios y entre comerciantes, acumuló preciosos conocimientos sobre contabilidad, teneduría de libros, tarifas, monedas, usos y costumbres comerciales. Dentro de su preocupación estaba la de transferir al idioma vulgar, el italiano, lo que él penosamente había tenido que aprender a base de lecturas en Latín, poniendo el conocimiento de este modo al alcance de todos.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

En 1481, lo encontramos en Zara, ciudad a la otra orilla del Adriático, luego viajando por diversos países completando su formación universitaria, y en el 1487, enseñando nuevamente en Perusa y en el 1489, enseñando en Roma. En el 1490 pasó a Nápoles, donde estuvo enseñando por tres años y en el 1493 a la Universidad de Padua.

En el año 1496, pasó a la Universidad de Milán, donde formó parte de un distinguido grupo de intelectuales entre los cuales estaba Leonardo da Vinci, desarrollándose una buena amistad entre los dos hombres. Desde 1502 hasta 1505 impartió clases en las Universidades de Pisa, Bolonia y Perusa.

El curso 1509-1510, lo pasó ejerciendo de nuevo en la Universidad de Perusa, pero sintiéndose mal de salud se retiró al convento de San Francisco de su ciudad natal. En 1513, le fue otorgada una cátedra de matemáticas en la Universidad de Roma.

Aunque no se ha encontrado la tumba de Luca Pacioli, las indagaciones de Ivano Ricci, director del Archivo de Sansepolcro y Akira Nakanishi, profesor de la Universidad de Cuo, han localizado por dos cartas del convento de San Francisco de esa ciudad concluyendo al respecto que la muerte de Luca Pacioli ocurrió entre el 15 de abril y el 20 de octubre de 1517.

1.4 Obra de Luca Pacioli.

De una forma u otra se tiene noticia de Luca Pacioli escribió varios trabajos, aunque algunos de ellos no fueron publicados, conservándose en forma manuscrita y otros se han perdido definitivamente o no han podido ser localizados hasta el momento. Los mismos son expuestos a continuación (Hernández, 2009)

- Texto manuscrito sobre álgebra, compuesto hacia 1470, y dedicado a los hijos del rico mercader veneciano Antonio Rompiasi, que eran sus discípulos.
- Texto manuscrito sobre álgebra y cuerpos regulares, compuesto en 1476 y dedicado a los jóvenes de Perusa, donde por esta fecha ejercía su docencia.
- Texto manuscrito sobre geometría euclidiana, compuesto en 1480.
- Texto manuscrito sobre álgebra, compuesto por Pacioli en Zara el año 1481.
- Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni E Proportionalita, publicada en Venecia el año 1494.
- Texto manuscrito de la obra De Divina Proportione, compuesta en Milán en 1498, aunque su impresión y publicación tuvo lugar en 1509, en Venecia.
- La Scuola Perfetta dei mercanti, fue publicado en Toscolano en 1504.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

- De ludis in genere o Schifanoia, compuesto en Mantua hacia el año 1505 y dedicado a los marqueses de Mantua, Francesco e Isabella Extense.
- Texto manuscrito de la obra De Viribus Quantitatis, parece haber sido escrito en Milán y terminada en el año 1508.
- Revisión de la traducción al latín efectuada por Giovanni Campano de la obra en griego de Euclides, editada en el año 1509.

La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni E Proportionalita (Suma de Aritmética, Geometría, Proporción y Proporcionalidad) publicada en Venecia el año 1494. Probablemente es la obra más importante de Pacioli, que reúne todos los conocimientos expuestos hasta entonces en sus otros escritos. Contiene en su seno el tratado De Computis et Scripturis (De las Cuentas y las Escrituras), que es considerado como la primera exposición impresa de la contabilidad por partida doble y es la tercera parte principal de La Summa.

Fue escrita en idioma italiano, considerado en aquel tiempo como idioma vulgar, lo que facilitaba su uso por mercaderes, no teniendo que ser necesariamente muy estudiados o letrados.

El tratado contiene las reglas, modos, medios y vías de llevar las cuentas y las escrituras de los mercaderes, de una tienda o establecimiento, a la manera de los mercaderes de Venecia y que consideraba Pacioli, aplicable a cualquier otro caso que se desee. Se refiere la obra a los tres libros principales a llevar por todo mercader, Borrador, Diario y Mayor.

En el capítulo 1 realiza Pacioli una introducción a todo el tratado y expone que el mismo se divide en dos partes principales, la primera llamada Inventario que abarca del capítulo 1 al capítulo 4 y la segunda llamada Disposición a partir del capítulo 5 hasta el 35, por último en el capítulo 36 hace un resumen de todo lo expuesto.

A continuación se presentan los títulos de los 36 capítulos y un breve resumen de cada uno de ellos (Hernández, 2009):

Capítulo 1

De las cosas que principalmente necesita el verdadero mercader y del buen orden con que se debe llevar un libro Mayor, con su Diario, en Venecia o en cualquier otro lugar.

Como es bien sabido, quien desee dedicarse al comercio y a operar con la debida eficacia, necesita fundamentalmente tres cosas:

- Dinero o patrimonio.
- Destreza en el cálculo mercantil.
- Conocimientos contables.

Con respecto a esta última condición, que es la que interesa en el tratado, se anuncia la organización de las explicaciones en dos partes, una llamada Inventario, que comprenderá la clasificación, valoración y registro de todo patrimonio, y otra llamada Disposición, que tratara de la forma de llevar y disponer las anotaciones contables. Estas dos partes, sin embargo, no dan lugar a ninguna estructuración formal del texto, es aquí donde Luca Pacioli especifica que el método contable que va exponer en el que se usa en Venecia, pues, a su juicio, es el más recomendable de todos, y sus planteamientos pueden aplicarse a cualquier otro método que quiera utilizarse.

Capítulo 2

De la primera parte principal de este Tratado, llamado Inventario; qué es el Inventario y cómo lo deben hacer los mercaderes.

Partimos de la base de que todo el que actúa persigue un fin y de para alcanzar este fin hace todos los esfuerzos necesarios. El fin de cualquier comerciante es el de conseguir una ganancia lícita y suficiente para atender a su sustento.

En primer lugar, habrá de establecer un Inventario minucioso de esta manera: escribirá en un folio o en un libro aparte todo aquello que posea en el mundo, tanto en bienes muebles como inmuebles, empezando siempre por las cosas de mayor valor o mas fáciles de perder, como el dinero contante, joyas, plata, etc., porque los bienes inmuebles, como son las casas, las tierras, las lagunas, los valles, las pesquerías y similares no pueden perderse como los bienes muebles.

Capítulo 3

Modelo de Inventario con todas las formalidades requeridas.

Se ofrece un modelo práctico del Inventario, con formulas y procedimientos a emplear en la anotación de los distintos bienes, que a estos efectos se agrupan en quince distintas categorías: caja, joyas, vestidos, plata labrada, lencería y ajuar de la casa, ropa de cama, mercancías corrientes, mercancías escogidas, cueros y pieles para forros, pieles finas casas y edificios, tierras de labor y campos, depósitos bancarios, créditos y, finalmente, débitos.

Capítulo 4

Ultimísima advertencia y enseñanzas de valor para el buen mercader.

Se abunda sobre el detalle y minuciosidad con que debe anotarse cada partida del inventario, haciéndose hincapié, con varias citas y proverbios, en la diligencia y laboriosidad que debe mostrar el comerciante en todo momento, al objeto de no caer en el desorden y la confusión.

Capítulo 5

De la segunda parte principal del presente Tratado, llamada Disposición; cómo ha de entenderse, en qué consiste en relación con el comercio y de los tres libros principales que usan los mercaderes.

Da inicio a la segunda parte de las explicaciones, es decir, a la relativa a la organización y forma de llevar las anotaciones contables. Se enuncia que las explicaciones sobre la materia se dividirán, a su vez, en dos partes. La primera tratará de las anotaciones relativas a las operaciones comerciales en su conjunto. La segunda, de las relativas a las operaciones efectuadas por una tienda. Se manifiesta que los libros de contabilidad necesarios para llevar las anotaciones son tres: el Borrador, el Diario y el Mayor.

Capítulo 6

Del primer libro, llamado Borrador; qué se entiende por él, cómo se ha de llevar y por quién.

Se explica lo que es el Borrador, para qué sirve y cómo se ha de llevar. También se da cuenta de cómo han de señalarse los libros para poderlos identificar y diferenciar unos de otros, cuando por el trascurso del tiempo se tengan varios de cada clase.

Capítulo 7

De cómo en muchos lugares se deben autenticar todos los libros de los mercaderes, y por qué y por quién.

Se destina a explicar la costumbre que existe en diversos lugares de hacer autenticar o legalizar los libros de cuentas por las oficinas públicas de los mercaderes, como los consulados o similares, al objeto de garantizar su autenticidad.

Capítulo 8

Cómo se deben asentar las partidas en el Borrador, con ejemplos de ello.

Explica cómo deben ser asentadas las partidas en el Borrador.

Capítulo 9

De las nueve maneras en que los mercaderes acostumbran a comprar, y de las mercaderías que las más de las veces se han de comprar a plazo.

Estamos hablando de comprar advierte que tus compras pueden hacerse corrientemente de nueve maneras distintas, a saber: al contado; a plazo; contra entrega de género; transacción que normalmente se llama barata; parte al contado y parte a plazo; parte al contado y parte en género; parte en género y parte a plazo; por una libranza u orden de pago; parte por libranza y parte a plazo; y, finalmente, parte por libranza y parte género. Estas nueve son las maneras en que la mayor parte de las veces se acostumbra a comprar.

Capítulo 10

Del segundo libro principal de los mercaderes, llamado Diario; de lo que es y de cómo llevar adecuadamente.

Se define el libro Diario y se comienza la importancia de su función. Se indica que las partidas del inventario deben pasarse directamente en este libro Diario, ya que este es el libro secreto del mercader, que debe custodiarse cuidadosamente.

Capítulo 11

De los dos términos que se acostumbra a utilizar sobre todo en Venecia en los asientos del Diario, uno llamado Por y el otro llamado A, y lo que significan.

Son dos los términos utilizados en el libro Diario, uno se llama *Por* y el otro se llama *A*, y tiene un significado completamente opuesto. *Por* indica siempre el deudor, o los deudores, si hay mas de uno; mientras que con *A* se designa acreedor, o a los acreedores que sea. Y nunca se asienta una partida ordinaria en el Diario, que luego haya de pasarse en el Mayor, en la que no se empleen dichos términos. De los cuales, el primero, *Por*, se escribe siempre al comienzo de cada partida, porque en

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

primer lugar debe especificarse el deudor, e inmediatamente después el acreedor separados el uno del otro por dos líneas o rayitas

Capítulo 12

Del modo de asentar y disponer las partidas de debe y haber en el Diario, con muchos ejemplos, y de las otras dos expresiones empleadas en el Mayor, una llamada Caja y la otra Capital, y qué debe entenderse por ellas.

Se dedica a explicar la forma de realizar estos asientos, con ejemplos prácticos tomados de pase de las partidas del Inventario. Se indica asimismo que en la columna de cantidades del Diario sólo podrá utilizarse una única moneda de cuenta, explicando también la forma de cancelar las partidas del Borrador a medida que se van pasando al Diario. Se introduce y explica el nombre, contenido y naturaleza de las dos primeras cuentas a utilizar, la de Caja y la de Capital, comentándose de pasada, como regla práctica, que la cuenta Caja nunca podrá ser acreedora. Con respecto a esta cuestión de las cuentas, debe decirse que Luca Pacioli distinguía perfectamente distintas clases, como cuentas personales, cuentas de valores, cuentas de gastos, cuentas de resultados y cuenta de capital.

En relación con la valoración de las partidas del Inventario, el valor a utilizar será el corriente o de mercado, se procurará en todo caso que la valoración aplicada a los bienes poseídos inicialmente sea más bien alta que baja, pues “de esta manera será más fácil que obtengas beneficio”.

Capítulo 13

Del tercero y último libro principal de los mercaderes, llamado Mayor, cómo hay que llevarlo, y de su índice o Alfabeto, cómo debe ordenarse, simple o doble.

Se da la definición de libro Mayor, donde se indica asimismo la conveniencia de que este libro cuente con un Índice o Alfabeto.

Capítulo 14

Del modo en que deben pasarse al Mayor las partidas del Diario, y por qué de una en el Diario se pasan dos en el Mayor; y del modo de cancelar las partidas del Diario, y de los dos números de los folios del Mayor que se ponen en el margen de los folios del Diario, y por qué.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

Se habla en general de la forma de pasar los asientos del Diario al Mayor y de por qué cada partida de primero da origen a dos, es decir, a una *partida doble*, en el segundo. Se expone la forma de cancelar o señalar las partidas del Diario a medida que se pasan al Mayor y de la inscripción de los folios de referencia del Mayor en cada asiento del Diario. Asimismo, se dice cómo en cada partida del Mayor tiene que consignarse el folio de la cuenta de contrapartida. Se explica al mismo tiempo que en este libro no se puede asentar nada en el debe que no se asiente también en el haber, y viceversa, y cómo de este principio nace “el balance que se hace cuando se cierra el libro, pues lo mismo tiene que dar el debe que el haber”.

Capítulo 15

Del modo de pasar las partidas de la Caja y del Capital en el libro Mayor en el debe y en el haber, y del año, que se consigna al comienzo del folio, a la antigua usanza, y de su variación, y de la manera de repartir el espacio de los folios según que las cuentas sean pequeñas o grandes conforme las necesidades de los negocios.

Se dan ejemplos prácticos de asientos del Mayor, a partir de los ofrecidos antes para el caso del Diario, señalando cómo no es preciso que la explicación de estos asientos sea minuciosa, pues ya constan todos los detalles en el Diario. Se insiste también en la importancia de consignar el número de los folios de las cuentas del Mayor en el respectivo asiento del Diario, para poder reconstruir exactamente el libro Mayor si llegara a perderse o destruirse.

Capítulo 16

Cómo se deben pasar al debe y al haber del libro Mayor las partidas de las mercancías que, de acuerdo con el Inventario o según tras fuentes, posea el mercader.

Se ofrecen casos prácticos de asientos en el Mayor, a partir del pase de las partidas del Inventario relativas a las mercancías.

Capítulo 17

De la manera de llevar las cuentas con las Oficinas Públicas, y por qué, y de la Cámara de los Empréstitos de Venecia, que está organizada por distritos.

Se dedica a especificar el especial cuidado que debe guardar el mercader al registrar las anotaciones y custodiar los comprobantes correspondientes a las operaciones que realice con oficinas públicas, bien sean éstos bancos oficiales, u otros organismos, debido al frecuente cambio de las personas que

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

llevan las cuentas en estos lugares y a que cada nuevo contable piensa que debe llevar los libros a su manera, pues las demás no son adecuadas.

Capítulo 18

Cómo se debe llevar la cuenta con la oficina de la *Messetaria* de Venecia y cómo se pasan sus partidas en el Borrador, el Diario y el Mayor, y también de la cuenta de la Cámara de los Empréstitos.

Se ofrecen abundantes ejemplos prácticos de cómo deben asentarse en el Borrador, en el Diario y en el Mayor las operaciones hechas en Venecia a través de los corredores públicos, agrupados en el organismo llamado *Messetaria*, con el oportuno pago de los derechos percibidos por esta organización.

Capítulo 19

Del modo de pasar una partida de género, comprada al contado, en los tres libros, es decir, el Borrador, en el Diario y en el Mayor, y cómo se pasaría si la compra hubiera sido parte al contado y parte a plazo.

Cómo registrarías en tus libros principales los pagos que debas hacer por libranza o por abono en el banco.

Se explica la forma de proceder contablemente al efectuar el pago de compras a través de libranzas o por medio de abonos en cuenta bancaria, ampliando de paso la relación de formas de pago enunciadas.

Capítulo 20

De algunas principales y peculiares modalidades del tráfico mercantil llamadas baratas, compañías, etc.; de cómo deben asentarse y disponerse las correspondientes partidas en los libros de los mercaderes, empezando por el caso de las baratas simple, compuestas y a plazo, con ejemplos expresos de cada una de ellas en el Borrador, el Diario y el Mayor.

Se trata de la contabilización de barata o trueque, considerando la posibilidad de llevar por separado los géneros adquiridos de esta forma, al objeto de poder identificar mas fácilmente los resultados de las operaciones.

Capítulo 21

De otra importante partida llamada compañía, de cómo se debe registrar y disponer en los libros en todos los casos que se puedan presentar.

Se explica la forma de contabilizar en los libros normales las operaciones en compañía que se realicen, cuando uno mismo sea el gestor de la compañía, de tal manera que no se mezclen con las operaciones propias. Se comenta así mismo la posibilidad de llevar libros por separado para la compañía. Como en casos anteriores, se ofrecen también ejemplos prácticos que ilustran las explicaciones.

Capítulo 22

De las cuentas de toda clase de gastos, tales como los domésticos u ordinarios de la casa los extraordinarios y los de las mercancías, salario de dependientes y factores; de cómo han de pasarse y disponerse en los libros.

Se trata de las diversas cuentas de gasto y de la forma de contabilizar estos, así mismo con ejemplos prácticos de asientos. Se distinguen varios tipos de gastos, tales como gastos domésticos u ordinarios de la casa, gastos extraordinarios, gastos de personal, etc. Entre ellos se cuentan también los gastos de mercancías, para los que se abre una cuenta específica, pues aunque los gastos originados por una mercancía deberán cargarse, en principio, directamente a la cuenta de la mercancía correspondiente, se comenta que no vale la pena de tomarse el trabajo de imputar los gastos menores mercancía por mercancía, a parte de que en ocasiones, debido a que este tipo de gasto se acostumbra a contraer en bloque, resulta difícil discernir la parte que corresponde a cada una de ellas.

Capítulo 23

Del orden y manera de llevar las cuentas de una tienda administrada por ti mismo o confiada a otros, y de cómo se deben hacer las anotaciones en los libros oficiales del dueño y también, por separado, en los de la tienda.

Se trata de la parte dedicada a la contabilidad de una tienda, llevada por separada del núcleo de los negocios, pero la que se surte diariamente de los artículos necesarios. Se distingue en este contexto dos casos: que la tienda sea llevada por el propio dueño de los libros o que sea llevada por un encargado. En cualquier caso, al objeto de hacerle comprender bien la relación contable originada con tal motivo, se recomienda al interesado que se imagine “que la tienda es como una persona que

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

te debe todo lo que, de un modo u otro, le entregas o pagas por su cuenta. Por el contrario tendrás que abonarle todo lo que saques y recibas de ella, como si fuese un deudor que te paga una partida". Encontramos ya con ello en Pacioli un ejemplo del célebre principio pedagógico de personificar las cuentas para hacer más comprensible la naturaleza contable de las relaciones que se establecen.

Pacioli define la naturaleza de la contabilidad, que para él no es más que "un ordenamiento *ad hoc* pensado por el comerciante para que su uso regular le proporcione información constante de todos sus negocios".

Capítulo 24

Cómo deben asentarse en el Diario y en el Mayor las partidas de los bancos de giro y depósito, y qué se entiende por ellos, y dónde están; y de los cambios que hagas con ellos, siendo tú mercader o con otros, si fueras tú el banquero; y de los recibos que se dan por los cambios y por qué se hacen por duplicado.

Explica la contabilización de las operaciones realizadas con los bancos de giro y depósito, incluidos los negocios de cambio. Asimismo, se considera la contabilización que debería hacerse en el caso de que el dueño de los libros fuese quien ejerciera de banquero.

Capítulo 25

De otra manera cuenta que se acostumbra a llevar a veces en el Mayor y que se llama Entrada y Salida, aunque otras veces se lleva en libro especial, y por qué.

Se habla brevemente de una cuenta de ingresos y gastos extraordinarios, llamada de Entrada y Salida, que algunos mercaderes llevan en un libro aparte hasta el final del ejercicio, en que lo saldan por traspaso a los libros generales.

Capítulo 26

Cómo deben asentarse en los libros las partidas de los viajes que hagas por ti mismo o que encomiendes a otros, y cómo necesariamente estos viajes dan lugar a dos libros Mayores.

Los viajes pueden realizarse de dos maneras, haciéndolos uno por sí mismo o encargándoselos a otros. La forma de llevar las cuentas será distinta, según los viajes sean de una u otra clase, pero en cualquier caso será necesario llevar dos juegos de libros, pues un Mayor quedará en casa, y en el viaje hará falta llevar otro.

Capítulo 27

De otra cuenta principal llamada Pérdidas y Ganancias, y también Aumentos y Disminuciones; cómo se de llevar en el Mayor y por qué no se pasa en el Diario como las demás cuentas.

Se dedica a hablar de la cuenta de Pérdidas y Ganancia, o como quiera que se le llame a la cuenta de resultados utilizada, explicando la forma de saldar las cuentas de mercaderías por abono o adeudo de su saldo a la misma, según haya sido el resultado de las respectivas operaciones de compraventa. Se declara asimismo el significado del saldo de esta cuenta de Pérdidas y Ganancias y cómo la misma se salda por traspaso a la cuenta de Capital. Se explica, además, que esta cuenta viene al final de todas, pues mediante ella se liquidan todas las otras cuentas del Mayor. De esta manera, se dice que no es necesario que las partidas de esta cuenta se pasen en el Diario, “pues basta con que se pasen directamente al Mayor, porque surgen en éste de los beneficios o pérdidas producidos en el debe y en el haber”.

Capítulo 28

Cómo hay que arrastra a un folio posterior las cuentas del Mayor cuando se completan, y dónde debe ponerse el saldo para que no se diga que el Mayor es fraudulento.

Explica con ejemplos prácticos, la forma de cerrar y arrastrar una cuenta del Mayor a un folio nuevo, cuando el anterior se haya completado.

Capítulo 29

Del modo de cambiar el año al pasar las partidas de cada día en el libro Mayor, en el caso de que al acabar el año no se cierran los libros.

A veces, si no cierras los libros al finalizar el año, puede darse el caso de que tengas que cambiar el año al pasar una partida en el libro Mayor. En tal caso, deberás poner el año al margen, en frente de la partida de que se trate. De esta manera, se entenderá que todas las partidas que se escriban a continuación corresponden a dicho año. Pero lo más conveniente es cerrar los libros cada año, máxime si tienes asociados, pues como dice el refrán: Cuentas frecuentes, amistad larga. Y esto es lo que harás en todos los casos que se presenten.

Capítulo 30

Cómo presentar la cuenta al deudor que lo pidiera, o al principal, si se es factor o encargado de la administración de su hacienda.

Expone la manera de presentar las cuentas a un deudor o, en su caso, al principal, si es que se realizan actividades comerciales por cuenta ajena.

Capítulo 31

Del modo y manera de detraer o anular una o mas partidas que se hubieran pasado erróneamente en lugar incorrecto, como ocurre a veces por distracción u olvido.

Se declara la forma de subsanar los errores que puedan producirse, sin dar a lugar a tachaduras, borraduras o enmiendas.

Capítulo 32

Cómo debe procederse al balance o cierre del libro Mayor, y del modo de pasar un libro al otro, es decir, el Mayor viejo al nuevo, y del modo de puntearlo con su Diario y su Borrador, y de otras comprobaciones diversas dentro y fuera de dicho Mayor.

Explica cómo debe realizarse el cierre del libro Mayor y cómo deben traspasarse los saldos al libro nuevo, después de haber punteado sus partidas con los asientos del Diario y de haber efectuado otras comprobaciones diversas. Se expresa también el significado de los errores que puedan encontrarse al llevar a cabo estas comprobaciones y el modo de subsanarlos.

Capítulo 33

Del modo y orden de registrar los negocios que se produzcan durante el tiempo en que se hace balance, es decir, en que se cierran los libros, y de cómo no se debe escribir ni asentar nada nuevo en los libros viejos durante dicho tiempo, y la razón de ello.

Contabilización de las operaciones que se realizan durante el período de cierre de los libros.

Capítulo 34

Cómo se deben saldar todas las cuentas del libro Mayor viejo, contra qué y por qué, y de la *summa summarum* del debe y del haber, última comprobación del cierre.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

Abunda sobre la forma de cerrar las cuentas del Mayor viejo, al tiempo que explica con todo detalle la forma de establecer el balance del libro Mayor o *summa summarum* como lo llama Pacioli. Indica con especial minuciosidad la forma de cerrar las cuentas diferenciales, que según se comenta no hace falta llevar al nuevo Mayor, ya que se saldan por traspaso a la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Esta se salda, a su vez, como ya se había dicho antes, con la cuenta de Capital, que deberá ser la última cuenta en cerrarse de todos los libros Mayores. La cuenta de Capital se podrá traspasar al libro Mayor nuevo por el saldo, por las sumas o, incluso, partida por partida. La *summa summarum* es la comprobación definitiva de que el libro Mayor ha sido bien llevado y bien cerrado, y está exento de errores, lo cual ocurre cuando la suma del debe es igual a la del haber.

Capítulo 35

Del modo y orden de guardar los escritos sueltos, como son los escritos de propia mano, las cartas personales, los recibos, las sentencias y otros documentos, así como del registro de las cartas importantes.

Explica la forma de guardar y archivar los documentos sueltos, tales como libranzas, contratos, recibos, sentencias, etc., así como también la correspondencia para la cual debe establecerse un registro “en un libro especial, reservado a este solo objeto”.

Capítulo 36

Epílogo o resumen sumario de todo el presente tratado, de modo que con brevedad se tenga memoria de las cosas más sustanciales.

Se destina a ofrecer, a modo de recordatorio, un resumen de las principales normas y reglas que deben observarse en una contabilidad por partida doble.

Vianello (1896) y Antinori (1990), opinan que este tratado contable no fue superado en su conjunto por ninguno de los textos publicados en los siglos inmediatamente posteriores. Esto no quiere decir que deba considerarse como una obra perfecta e insuperable, lo que al valorar sus cualidades indudablemente altas, algunos evaluadores adoptan una óptica relativa, que tiene en cuenta el contexto de la época y los objetivos perseguidos por el autor. Pues Pacioli no pretendía escribir un libro teórico que desentrañara la esencia, la naturaleza y la lógica interna de la contabilidad por partida doble, sino que afirmó haber escrito su tratado, con una finalidad meramente didáctica a fin de poner a disposición de los lectores las principales normas, prácticas y reglas, que les permitieran

utilizar para sus propios fines el sistema contable que era corrientemente empleado por los mercaderes de Venecia (Hernández, 2009).

1.5 Métodos de registro, la Partida Simple y la Partida Doble.

Son tres los métodos que pueden distinguirse en el arte de llevar cuentas: el primero, el que dicto la razón natural sin auxilio del arte; el segundo, el llamado de partida sencilla o simple; y el tercero, el que se denomina de partida doble (Jócano, 1793; citado en Hernández, 1981).

Las anotaciones originarias, sin pauta ni sistema, producidas a capricho, evolucionaron hasta convertirse en un método mediante el cual se llevaron cuentas a todos los deudores y a todos los acreedores, es decir a todas las personas con quienes el mercader tenía relaciones de crédito. Como estas operaciones se multiplican con el desarrollo del crédito, no le era fácil y conveniente al mercader anotarlos directamente en las cuentas que llevaba a las distintas personas con quienes trataba, y por ello empleo un cuaderno, al que llamo Cuaderno Diario, para anotar, día a día, todas las operaciones, una debajo de otras, en el momento en que se realizaban, y por la noche, cuando su establecimiento quedaba cerrado, las pasaba del Cuaderno Diario a otro, el Cuaderno Mayor, en el cual llevaba una cuenta a cada persona.

Como lógica consecuencia del hecho de que había personas que le debían y personas que tenían a su haber o a quienes el debía, el sistemático mercader hizo una innovación en el Cuaderno Mayor, consistente en la separación en dos columnas de ambas clases de valores, denominándolas en su inciso me debe y tiene a su haber.

Esta sistemática anotación del mercader le permita tener un control de sus créditos y sus deudas. La sencillez del procedimiento es tan evidente que no es necesario hacer esfuerzo alguno para comprenderla. No hay duda posible de que el mercader del siglo XV como lo hace el comerciante actual, atribuyó siempre suma importancia al dinero. Antes las facilidades de este instrumento de cambio la monedas eran escasas; el dinero consistía en moneda metálica casi exclusivamente, que el propio mercader conservaba en arcas o botijas de barro. Debemos suponer, por lo tanto, que el movimiento diario del dinero llegaba a un punto, en el cual no se sabía nunca con certeza cuanto había en las arcas, viéndose obligado su poseedor a contarlos con frecuencia, tratando de comprobar si le faltaba o le sobraba, de acuerdo con sus operaciones. (Fernández, 1943)

La existencia del libro diario para Jócano (1973), constituye la principal diferencia entre el método de partida simple y el modo natural o primitivo de llevar las cuentas.

Capítulo I: La Contabilidad y sus antecedentes históricos

La contabilidad por partida doble es la integración en un solo sistema de todo el juego de asientos y anotaciones contables. Fue concebida a finales del siglo XIII, como eslabón final del desarrollo de las diferentes técnicas dedicadas a satisfacer las necesidades de registro económico y financiero.

El salto desde las fórmulas más perfectas y evolucionadas de la partida simple hasta la partida doble constituyó una auténtica revolución conceptual, un cambio de filosofía, que surgió posiblemente de forma espontánea, como consecuencia de las necesidades de información y control sentidas por los dueños de los libros. La suma algebraica de las cuentas de un empresario, es decir, la suma de los elementos positivos menos la suma de los elementos negativos de su patrimonio, expresaba el importe neto del mismo. Pero no había ninguna cuenta que reflejara esta cifra y que recogiera sus variaciones. La idea de la partida doble nació precisamente cuando a alguien se le ocurrió enfrentar el concepto global de patrimonio al conjunto desglosado de elementos patrimoniales concretos, que era lo único que se había tomado en consideración hasta entonces.

Como consecuencia de esta idea, se llevaron a un lado, el Debe o Activo, todos los elementos positivos y negativos de que se componía el patrimonio, cada cual con su correspondiente signo, mientras que en el otro, el Haber o Pasivo, se consignó una nueva cuenta totalizando el importe global de dicho patrimonio, con la denominación de Capital con que habitualmente se le conoce hoy. De este modo, la contabilidad de una empresa se convirtió en una ecuación, en la que la suma algebraica de los elementos patrimoniales constituye el primer término, que es igual al segundo, compuesto por la cuenta de Capital, cuenta que naturalmente puede desglosarse en varias, dando lugar al grupo generalmente denominado de cuentas de neto, es decir, la de Capital más las cuentas diferenciales (Hernández, 2005).

Los principales criterios con relación a la contabilidad por partida doble están definidos por: Luca Pacioli (1494) en su *“Tractatus Particularis de Computis et Scripturis”*, Raymond de Roover (1937) en *“Aux origines d'une technique intellectuelle: La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double”*, Fabio Besta (1891-1910) en su monumental obra *“La Ragioneria”*, Federico Melis (1950) en *“Storia della Ragioneria”* y Carlo Antinori (2001), en *“Orígenes de la Partida Doble”*.

A partir de lo planteado por las figuras antes expuestas, Hernández (2005) sistematiza la naturaleza del método por partida doble, separando lo que constituye el concepto, de lo que corresponde a la instrumentación y de los requisitos y prácticas formales.

Concepto

1. Consideración de las operaciones en un doble aspecto que viene dado por la misma realidad de los hechos: toda entrada en una cuenta implica una salida en otra.
2. Consiguiente dualidad de las anotaciones: todo asiento en el Debe requiere un asiento en el Haber por igual importe. De este modo, las sumas totales del Debe tienen que ser iguales a las del Haber.
3. Presencia de un juego completo de cuentas: cuentas de personas, de valores, de gastos, de resultados y de capital. Es decir, cuentas de elementos patrimoniales y cuentas de neto o, siguiendo la terminología italiana, cuentas antitéticas de la primera y de la segunda serie.
4. De esta manera, merced a este juego completo de cuentas, todas las operaciones realizadas por el dueño de los libros son susceptibles de contabilización y la contabilidad está en situación de reflejar tanto los cambios de estructura del patrimonio como las variaciones en su montante o valor.
5. Cuando la contabilidad no abarca la marcha de un negocio completo, sino solamente una actividad singular o un conjunto de operaciones concretas no es necesario el empleo de todo el juego de cuentas. Bastará con que se utilicen las cuentas necesarias para contabilizar debidamente la actividad o las operaciones de que se trate.
6. Por otra parte, la no inclusión de las cuentas de inmuebles o mobiliario en la contabilidad de un negocio no justifica la descalificación de dicha contabilidad como de partida doble. Ello era una práctica habitual en la partida doble en sus primeros tiempos.
7. El dueño de los libros no tiene que intervenir directamente en el juego contable. Son las cuentas de sus elementos patrimoniales y sus cuentas de neto las que se mueven y relacionan entre sí.

Instrumentación

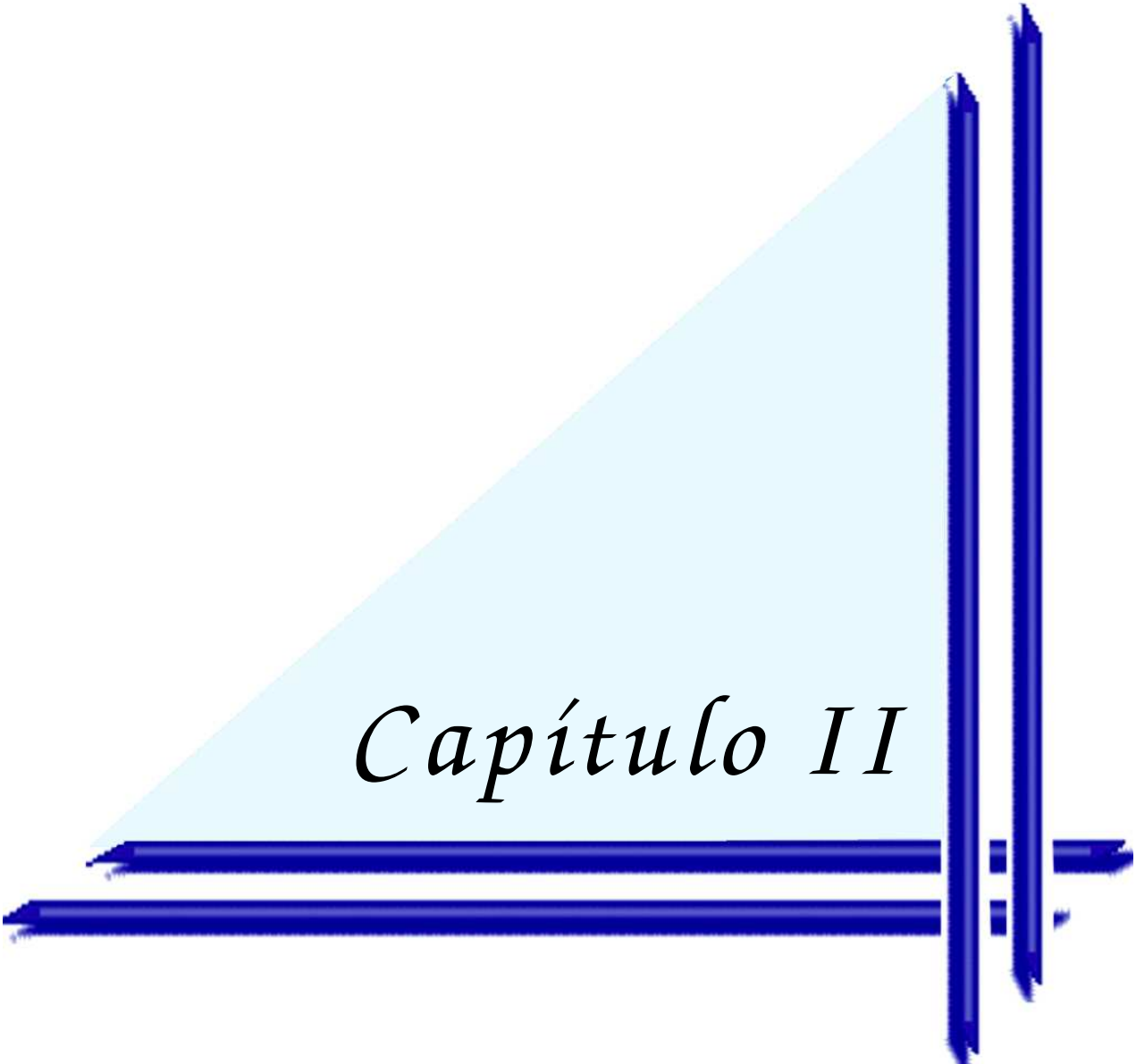
8. Empleo de dos libros principales: Libro Diario y Libro Mayor; el primero entendido como un libro de secuencia cronológica, con inscripción y explicación de las operaciones, así como con la indicación y el signo de las cuentas que intervienen en las mismas. El segundo, como libro clasificado por cuentas, derivado y tributario del primero, en el puede encontrarse de inmediato el movimiento y la situación de cada cuenta.
9. Utilización de una moneda de cuenta única en las columnas de cantidades.
10. El Libro Mayor debe ser llevado en secciones contrapuestas.
11. Indicación en los asientos de sus correspondientes fechas.

12. Simultaneidad de las fechas con que son anotados los asientos en el Diario y en el Debe y Haber del Mayor.
13. Suma de las columnas del Debe y el Haber en el Libro Mayor.
14. Indicación de los folios de las correspondientes cuentas del Libro Mayor en los asientos del Diario.
15. Indicación de los folios de las correspondientes cuentas de contrapartida en los asientos del Libro Mayor.
16. Numeración de los folios del Libro Diario y del Libro Mayor.
17. Formulación de un Inventario inicial al comienzo de las operaciones, que será pasado al Libro Diario y de allí al Libro Mayor.
18. Regularización de las cuentas diferenciales y de resultados.
19. Cierre del Libro Mayor viejo con traspaso de los saldos de las cuentas al Mayor nuevo como apertura del mismo.
20. Establecimiento del Balance de fin de ejercicio.

Requisitos formales

21. Los Libros Diario y Mayor deben estar encuadernados.
22. No deben dejarse páginas en blanco.
23. Tampoco deben dejarse espacios en blanco. Los que se dejen por cierre o traspaso de las cuentas deben ser inutilizados.
24. No pueden hacerse tachaduras.
25. Los errores que se cometan deben ser salvados mediante contraasientos o explicaciones, según los casos, pero siempre dejando evidencia de los errores cometidos.

Estas son las principales condiciones que definen y caracterizan la naturaleza y la práctica de la contabilidad por partida doble, sistema contable que todavía hoy, en los tiempos de la tecnología informática, se utiliza como método insustituible.

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The text 'Capítulo II' is centered within the triangle.

Capítulo II

CAPÍTULO II. Investigación en Historia de la Contabilidad.

2.1 Objeto, metodología y fases en la investigación histórico-contable.

La Historia de la Contabilidad es una disciplina histórica, difícil y compleja, que forma parte fundamental de la Historia Económica, y más aún, de la historia en general. Su campo de investigación no se limita 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 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 (Hernández, 2002).

La investigación histórico-contable se realiza, fundamentalmente, a través de documentos escritos. Estos documentos, testimonios del pasado, se conservan en los archivos, son las fuentes primarias, y están constituidos básicamente por libros de cuentas, balances y demás documentación contable.

Los archivos recopilan, conservan y difunden información registrada, generada ó recibida por una entidad, grupo o persona en función de las actividades que ésta realiza. Dicha información puede estar contenida en documentos sobre papel ó cualquier otro soporte: medios legibles por equipos mecánicos o electrónicos, cintas ó discos de computadora, microformas, fotografías, fonogramas, videocintas, películas, pinturas, dibujos, mapas, etc. Sirven para descubrir la verdad, para encontrar versiones, a veces divergentes, sobre los acontecimientos; son útiles para las investigaciones relativas a la historia, la administración, la economía, la geografía, los procesos sociales, políticos, la ciencia, la tecnología y otras disciplinas (Mejía, 1994).

La investigación en los archivos requiere gran esfuerzo y en ocasiones es necesario que el investigador tenga conocimientos de paleografía e historiografía, la falta de estos conocimientos, limita el trabajo de un buen número de interesados por la disciplina o hace que se vean obligados a dedicarse al estudio de épocas recientes, en las que los documentos están escritos en letra fácilmente legible, o bien, al estudio de textos y tratados contables; igualmente para Hernández (2004), “son interesantes y dignas de estudio, y constituyen una vertiente específica de la Historia de la Contabilidad”, por otra parte, el trabajo de archivo presenta otras dificultades, como, por ejemplo, el que a menudo los documentos no estén catalogados o lo estén de forma imperfecta, ello obliga muchas veces, a tener cierta percepción y cierto conocimiento previo de los hechos, así como de su

contexto y trámite administrativo, para poder hacernos una idea de adónde han podido ir a parar los documentos que nos interesan, de ahí que el descubrimiento de un documento lleva al descubrimiento del siguiente, y así sucesivamente hasta conformar la investigación.

Los hechos históricos solamente cobran su significado real insertos en su contexto, es decir, en el tiempo, lugar, ámbito social, económico, político y circunstancial en el que se produjeron.

Por eso, el historiador no sólo debe estudiar los hechos en sí, sino también su contexto. Para el estudio de este contexto se utiliza todo tipo de fuentes secundarias, o sea, obras de tipo general o especializado que hayan esclarecido las circunstancias de lugar, época, etc.

Las principales vertientes a seguir en la investigación histórico-contable, según Hernández (2007), pueden ser las siguientes:

- Estudio de la evolución de las técnicas contables, bien a partir de libros de cuentas o de tratados contables, con la consideración de las causas y efectos de los cambios producidos, las influencias recibidas y ejercidas de y sobre el exterior, así como las interacciones generadas en este aspecto, sin olvidar, en su caso, el estudio de las operaciones registradas en los libros; es decir, lo que se conoce corrientemente como historia de los hechos, de los *events*, *sensu stricto*.
- Estudio de la evolución del pensamiento contable, con su influencia e interacción con los hechos contables y la normativa contable.
- Estudio de la normativa contable dictada por los gobiernos o instituciones de carácter público o privado.
- Estudio de la profesión contable, con su formación, constitución de asociaciones de contables, etc.
- Estudio biográfico de autores y personajes del mundo de la contabilidad.

La investigación histórica se desarrolla en dos fases: una, de búsqueda, descripción, análisis y exposición ordenada de los hechos y de su contexto, y otra, de interpretación o explicación de estos mismos hechos. Se entiende que las dos fases indicadas no son realmente etapas de un mismo proceso de investigación, sino dos formas distintas de entender la labor del historiador.

Una investigación histórica completa debe comprender las dos fases: la descriptiva y analítica, y la interpretativa. Aunque según Hernández (2001), “ello no quiere decir, por supuesto, que hayan de rechazarse por incompletos o minusvalorarse los trabajos que solamente expongan y describan los hechos, o los que, por el contrario, solamente interpreten hechos ya expuestos anteriormente y no

interpretados, o interpretados de manera distinta. No, todo lo contrario: si las investigaciones están bien realizadas serán muy estimables y dignas de consideración, aunque revistan un carácter incompleto o parcial en el aspecto indicado. Todo depende de su calidad y rigor científico.”

En la exposición de las investigaciones históricas se utiliza normalmente el método narrativo. Este es, por antonomasia, el método de exposición histórica y consiste en un relato por orden cronológico en el que se exponen los hechos junto con su explicación o interpretación. La existencia de un relato principal no excluye, por supuesto, la existencia de otros relatos colaterales que se relacionan y confluyen con el principal.

Primera fase de la investigación histórica: búsqueda, descripción, análisis y exposición de los hechos.

La Historia de la Contabilidad estudia hechos únicos e irrepetibles, los cuales nunca llegan a ser conocidos a fondo por los investigadores, aun cuando estos hubieran sucedido en presencia de ellos. Porque lo que se presenta al conocimiento del investigador no es el hecho en sí, sino la representación que se hacen de él, es decir, la percepción que se recibe de estos hechos y que no tiene por qué ser exactamente la misma que la recibida por otros testigos, quienes posiblemente habrán percibido aspectos y matices que se escapan al investigador.

De ahí que Hernández (2001), define las graves limitaciones que existen, inherentes a la propia naturaleza de los hechos históricos, para el conocimiento de los mismos, que podrían resumirse en las tres siguientes:

- Hay que separar los hechos en sí de la representación que nos hacemos de ellos, que es lo que nos llega y lo que podemos estudiar y conocer. De tal manera, no podemos conocer directamente los hechos, sino sólo su representación, que puede ser, indiscutiblemente, percibida de forma distinta por cada observador.
- La distancia temporal dificulta aún más el estudio y conocimiento de los hechos, pues su representación no la hemos percibido nosotros, sino que debe reconstruirse por medio de los testimonios históricos que buscamos y encontramos, pero que nunca nos pueden ofrecer la garantía de que sean los únicos, o los más acertados y apropiados. En cualquier caso, sea como fuere, tampoco podremos estar nunca seguros de que reflejan los hechos de forma completa, fiel, objetiva y veraz.
- Por otra parte, la representación indirecta que nos llega a través de los testimonios históricos que utilizamos está desprovista del contexto, actitudes y planteamientos

imperantes en su momento, en suma, de lo que podríamos llamar el espíritu de la época, del que nosotros en nuestra época estamos inconscientemente imbuidos y que informa sin que nos demos cuenta todas nuestras acciones, opiniones y valoraciones. Por ello, para intentar conocer los hechos que estudia, el historiador deberá reconstruir no sólo la representación indirecta de los mismos sino también el contexto y el espíritu de la época en relación con la clase de hechos de que se trate, pues este espíritu constituye el marco en el que los mismos se desarrollan y que en mayor o menor parte contribuye a configurarlos y a prestarles su naturaleza, razón de ser, motivación y circunstancia.

Otra limitación no desdeñable viene proporcionada por la dificultad de transmitir el conocimiento de forma objetiva, es decir, sin sesgos que lo alteren y deformen.

“la objetividad consiste en presentar los hechos de la forma más real posible, tal como pienso que ocurrieron, desprovistos en lo posible de fantasías e interpretaciones personales no explícitas y, desde luego, de preferencias y sesgos ideológicos” (Hernández, 2001).

Segunda fase de la investigación histórica: interpretativa o explicativa.

La interpretación o explicación, de los hechos estudiados y presentados en la primera fase, reviste una importancia primordial en la investigación histórica, pues ella es la que otorga verdaderamente a los hechos, de su significado y razón de ser. Ninguna investigación completa puede obviar la explicación de los hechos, incluso para permitir conocer éstos mejor, pues sin ella la descripción de los mismos resulta a menudo insuficiente para captarlos íntegramente. Es de gran importancia, que el investigador no mezcle ni confunda la descripción y análisis de los hechos con su interpretación, pues los primeros tienen que ser objetivos en la medida de lo posible, mientras la segunda acusa necesariamente un elevado componente subjetivo. El lector tiene que poder separar nítidamente el contenido de una y otra fase para saber a qué atenerse sobre el grado de fiabilidad de lo leído e, incluso, para poder dar otra interpretación distinta a los hechos expuestos por el historiador, de acuerdo con lo que entienda.

A efectos prácticos, la interpretación de los hechos consiste fundamentalmente en buscar y exponer las relaciones de causa-efecto implicadas, es decir, la causa o motivación de los hechos estudiados, el objetivo que se pretendía conseguir con ellos y el efecto que habían producido. Asimismo, la explicación se extiende también a la influencia e interrelaciones con el contexto, así como las relaciones que puedan establecerse entre los diversos elementos que intervengan en el estudio, componiendo de esta manera una estructura de influencias recíprocas y relaciones interactivas. La

interpretación de los hechos estudiados puede hacerse a partir de explicaciones concretas, formuladas a propósito para explicar el hecho que ocupa al investigador en cada caso o, por el contrario, a partir de teorías previamente establecidas, es decir, de explicaciones de carácter general que explican el porqué y el funcionamiento de las cosas en determinadas situaciones y en presencia de las condiciones establecidas.

Las teorías aplicadas tienen que tener un mínimo de rigor científico. Es decir, tienen que ser solventes y estar suficientemente contrastadas y verificadas, y no ser fruto de la originalidad del momento. Ello quiere decir que las teorías utilizadas tienen que ser efectivamente aplicables a la generalidad de los casos que cumplan las condiciones consideradas en su formulación. En todo este proceso debe quedar muy claro que es la teoría la que se pone al servicio de la investigación histórica para explicar los hechos que ésta descubre y expone, y no al revés.

Lo más apropiado y conveniente a los objetivos de la investigación es no limitarse de antemano a la aplicación de determinada teoría explicativa, sino emplear las teorías que la marcha de la investigación muestre como convenientes. Prefiere al respecto, Hernández (2001), entre todas las explicaciones, “la *sui generis*, es decir, las que surgen de la necesidad de explicar los hechos concretos estudiados, sin pretensiones de alcanzar la categoría de teorías, o sea, de explicaciones que convengan con generalidad a todos los hechos de naturaleza similar cumpliendo determinadas condiciones. Estas explicaciones *sui generis* son las más imaginativas, las que más convienen a la singularidad de los hechos, las más originales, las que requieren mayor esfuerzo interpretativo, y las que, sin pretenderlo, abren el campo a futuras formas de entender las cosas, con el consiguiente efecto enriquecedor.

2.2 Etapas en la evolución de las investigaciones históricas. La Historia Tradicional y la Nueva Historia de la Contabilidad.

En los siglos XVI, XVII y XVIII se encuentran obras de carácter aislado, 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, sin embargo el estudio sistemático de la Historia de la Contabilidad, propiamente dicho, comienza más tarde, a mediados del siglo XIX. De acuerdo con Hernández (2004), pueden definirse claramente cuatro etapas:

Las primeras investigaciones tienen lugar en distintos países de forma más o menos simultánea:

- Inglaterra: 1ª publicación, Benjamín Franklin Foster (1852).
- Alemania: 1ª publicación, Emil Ludwig Jäger (1869).

- Italia: 1ª publicación, Ernesto Luchini (1869).
- Francia: 1ª publicación, Gustave Humbert (1880).
- Holanda: 1ª publicación, J.G.Ch. Volmer. y C. van Rijnberk (1896).

En esta etapa el estudio se centra casi exclusivamente sobre textos de contabilidad, salvo un par de excepciones constituidas por autores alemanes (Nirmheim, 1895; Sieveking, 1898-1899), que estudian libros de cuentas. El interés se centra en el estudio de la evolución de las técnicas contables, que se estima es un producto de los requerimientos externos. El descubrimiento de la partida doble es generalmente considerado como el momento culminante de la evolución de estas técnicas: es el sistema insuperable.

2ª etapa: Año 1937. Se produce la primera ampliación de horizontes como consecuencia de la aparición del artículo de Raymond de Roover: "Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double". La publicación de este artículo en una importante revista doctrinal de historia económica y social constituye un auténtico espaldarazo para la historia de la contabilidad, pues es la primera aproximación verdaderamente científica a la misma.

En esta etapa, Edward Peragallo (1938) y después, otra vez, Raymond de Roover generalizan el estudio de los libros de cuentas. El contacto con dichos libros despierta la curiosidad por las operaciones económicas registradas. Con ello, el campo de interés de la Historia de la Contabilidad trasciende del simple estudio de las técnicas contables y se inicia 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. Se empieza a estudiar el papel de la contabilidad en la propia configuración del entorno.

3ª etapa: Año 1942. Segunda ampliación de horizontes. El estudio de las operaciones económicas registradas estimula el interés por el contexto que rodea estas operaciones y los sistemas contables utilizados. Asimismo, se despierta el interés por la influencia que estos sistemas contables ejercen sobre las operaciones en sí, sobre la configuración de la entidad que los emplea y sobre el contexto económico en general. Se establece así un planteamiento de análisis que estudia la interacción de los elementos técnicos, económicos y contextuales entre sí. En esta dirección es una vez más Raymond de Roover el que da un paso de gigante, al poner de manifiesto la influencia de la partida doble en la eclosión de la revolución comercial del siglo XIII. A este respecto fue esencial su artículo: "The commercial revolution of the 13th century". Este artículo vino a demostrar que el descubrimiento de la

contabilidad por partida doble había jugado un importante papel en la transformación del comercio mundial y en el paso del esquema de ferias y mercaderes itinerantes al sistema de grandes casas de comercio sedentarias con filiales en las principales plazas mercantiles.

4ª etapa: Comienzos de la década de 1980. Tercera ampliación de horizontes. Es la etapa del surgimiento de la llamada "nueva Historia de la Contabilidad", que supone un elemento de progreso, al que hay que dar la bienvenida. Las nuevas ideas representan una ampliación formal del campo de interés del historiador contable hacia el campo sociológico muy interesante y enriquecedor.

La Historia Tradicional y la nueva Historia de la Contabilidad.

Las últimas dos décadas del siglo XX se han visto sacudidas por una conmoción en el seno de la disciplina histórico contable, 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, dicha conmoción se refiere 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.

"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..." (Hernández, 2002).

Los dos grandes rasgos distintivos de la "nueva Historia de la Contabilidad" en relación con la "tradicional" son los siguientes:

- En primer lugar, la pérdida de 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 (Hernández, 2002).

“A pesar de las posiciones tan diversas que sostienen, las dos aproximaciones han contribuido sustancialmente a elevar el rigor investigador en Historia de la Contabilidad, así como a fortalecer el programa de investigación en esta disciplina” (Carmona, Ezzamel, Gutiérrez, 2004).

2.3 Desarrollo y auge actual de la Historia de la Contabilidad.

La Historia de la Contabilidad experimenta un auge notable en todo el mundo. Existen numerosas asociaciones o entidades que agrupan a los historiadores que se dedican a su estudio e investigación:

- The Academy of Accounting Historians de los Estados Unidos.
www.accounting.rutgers.edu/raw/aah
- La Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, española:
www.aeca1.org/comisiones/comisionhc.htm
- La Società Italiana di Storia della Ragioneria: www.sisronline.it
- La Accounting History Association del Japón: <http://luca.b.kobe-u.ac.jp>
- El Accounting and Business History Research Unit de la Cardiff University, Reino Unido:
www.cf.ac.uk/carbs/research/abhru/index.html
- El Portugués Centro de Estudos de História da Contabilidade de Apotec: www.apotec.pt
- El Accounting History Special Interest Group of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand: www.muprivate.edu.au/index.php?id=156
- El Accounting History Committee of the Accounting Society de China:
<http://202.114.27/kjs/wzjj>

Algunas de estas asociaciones editan actualmente, revistas doctrinales de Historia de la Contabilidad:

- The Accounting Historians Journal, editado por The Academy of Accounting Historians.
- Accounting, Business and Financial History, editada por La Accounting and Business History Research Unit.
- Accounting History, editada por El Accounting History Special Interest Group.

- Contabilità e Cultura Aziendale, editada por La Società Italiana di Storia della Ragioneria.
- De Computis. revista española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History), revista electrónica editada por la comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, sitio web: www.decomputis.org
- Yearbook of Accounting History Association del Japón.

Asimismo, las asociaciones indicadas organizan regularmente congresos y encuentros de historiadores de la contabilidad, los principales son:

- Los World Congresses of Accounting Historians, organizados por The Academy of Accounting Historians, son los congresos más reconocidos y más importantes, desde 1976 a 2000 fueron cuatrienales, de 2002 a 2008, bienales; a partir de 2008 cuatrienales.
- Los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad, organizados bienalmente por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA.
- Encuentro Internacional Luca Pacioli de Historia de la Contabilidad, organizado por AECA y la revista *on-line* De Computis, celebrado por vez primera el 19 de junio de 2009.
- Los Convegni Nazionali della Società Italiana di Storia della Ragioneria, que se convocan bienalmente.
- Las Journées D'histoire de la Comptabilité et du Management, organizadas por los antiguos miembros del Groupe D'etude D'histoire de la Comptabilité.
- Las Accounting, Business & Financial History Annual Conferences, organizadas por dicha revista.
- Las Accounting History International Conferences, organizadas bienalmente por la indicada revista.
- Los Congresses organizados aproximadamente cada tres años por el Accounting History Committee of the Accounting Society de China.
- Las Jornadas de História da Contabilidade, organizadas por el Centro De Estudos de História da Contabilidade de Apotec.
- Los Congresses organizados cada año por la Accounting History Association del Japón.

Aparte de los congresos y encuentros indicados deben contarse también los organizados esporádicamente por otras instituciones, así como las sesiones paralelas sobre Historia de la Contabilidad que varias de ellas incluyen en sus reuniones, entre ellos pueden citarse principalmente los siguientes:

- Sesiones paralelas en los congresos AECA.

- Sesiones paralelas en los encuentros de ASEPUC (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad).
- Sesiones paralelas en los European Accounting Association Annual Congresses.
- Los Workshop on Accounting in Historical Perspective, organizados por el EIASM (European Institute for Advanced Studies in Management).
- Sesiones paralelas en los Workshops en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”.

El elevado número de asociaciones, revistas y congresos dedicados a la Historia de la Contabilidad da testimonio del interés que esta disciplina está despertando en el mundo desde hace unos quince o veinte años en el ámbito, sobre todo, de los profesores y estudiosos de la contabilidad, pero también en el de los historiadores económicos y archiveros facultativos.

Plantea Hernández (2007), que a su juicio, esta explosión repentina de interés por la Historia de la Contabilidad, que se da, sobre todo, entre los investigadores y profesores más jóvenes de la contabilidad, posiblemente, sea consecuencia de una gran diversidad de causas concurrentes, difíciles de identificar en algunos casos, pero entre ellas las dos fundamentales son:

- En primer lugar, parece que este interés puede achacarse al estado de madurez y reconocimiento en el concierto de disciplinas científicas que la contabilidad ha alcanzado en efecto, parece que una circunstancia común a todas las ciencias es que cuando éstas alcanzan cierto grado de desarrollo, a sus cultivadores se les despierta el interés por conocer y dejar constancia de su historia.
- La segunda causa principal se debe, al carácter aséptico, puramente técnico e instrumental de la contabilidad este carácter, como es lógico, no logra satisfacer enteramente las inquietudes intelectuales de los jóvenes estudiosos, por ello, se han sentido fascinados al descubrir que, en la disciplina a la que se dedican profesionalmente de por vida, existe una faceta, una insospechada vertiente humanística e intelectual muy gratificante, que les permite conectar e integrarse en el mundo cultural y en el resto de las ciencias tal descubrimiento ha sido para ellos una revelación realmente deslumbrante, pues une e incorpora la contabilidad al conjunto de la cultura humanista.

2.4 Archivos Históricos, importancia y relación con la Historia de la Contabilidad.

En epígrafes anteriores se ha expuesto que el investigador en Historia de la Contabilidad, hace su trabajo principalmente a través de documentos escritos, que son las fuentes primarias y que estos se

conservan en los archivos. Surgiéndonos entonces las siguientes interrogantes, ¿Qué son los archivos? y ¿Cuál es su relación con la Historia de la Contabilidad?

Los archivos recopilan, conservan y difunden información registrada, generada o recibida por una entidad, grupo o persona en función de las actividades que ésta realiza. Dicha información puede estar contenida en documentos sobre papel o cualquier otro soporte: medios legibles por equipos mecánicos o electrónicos, cintas o discos de computadora, microformas, fotografías, fonogramas, videocintas, películas, pinturas, dibujos, mapas, etc. Los archivos constituyen parte esencial de los recursos de información de un país, por cuanto en su documentación se expresa, en forma original, el desarrollo histórico de su misión, funciones y actividades. Su importancia está en el valor que tienen para: la administración, la investigación, la comunidad, el desarrollo económico, social, científico y tecnológico, el fomento de la cultura y la consolidación de la identidad nacional.

Tienen la responsabilidad de ser fuentes primarias de ilustración y mejoramiento para todos los sectores de la comunidad, en tanto contienen información en documentos que son texto de primera mano, que pueden y deben aprovecharse en el trabajo creador, por parte de investigadores y estudiosos. Los archivos sirven para descubrir la verdad, para encontrar versiones, a veces divergentes, sobre los acontecimientos; son útiles para las investigaciones relativas a la historia, la administración, la economía, la geografía, los procesos sociales, políticos, la ciencia, la tecnología y otras disciplinas (Mejía, 1994).

La Sociedad que no conserva sus documentos, como testimonios eficientes de la actividad desarrollada, se puede considerar como una Sociedad desmemoriada, sin experiencia, sin actividad, por lo que no podrá ser considerada en el futuro por ser desconocida o, al menos, incierta. Desaparece el hombre, el actor, el artífice, pero queda su obra, de la que podrán beneficiarse sus descendientes o sus continuadores.

Existen también los documentos pertenecientes a colecciones, las cuales son lo contrario al archivo. Mientras que el archivo es una agrupación orgánica de documentos, la colección es una agrupación artificial de documentos que no responde a una necesidad del aparato administrativo ni a ningún otro tipo de gestor, sino simplemente a la voluntad agrupadora de una o unas personas; de documentos con determinadas características (tema, soporte, fecha, personalidad localidad, etc.) (Pérez, 1997).

Los archivos de empresa también han adquirido notable importancia, dado por el reconocimiento en la historiografía moderna, de la influencia de los factores económicos en el desarrollo de la civilización. En todo el mundo se han ido recogiendo fondos de este tipo, en el Reino Unido, Australia,

Alemania, Estados Unidos, Bélgica, España, por citar algunos países. Conservando datos de importantes firmas comerciales, bancos, industrias y otros, estos fondos son de gran utilidad para el estudio de la economía, el comercio y la industria (Pescador, 1988).

Aunque existen varios usuarios de la información que brindan los archivos, el público tradicional, y casi único usuario de los archivos por años han sido los investigadores profesionales (usuario especializado). El investigador profesional es generalmente paciente, conoce las dificultades de localizar los documentos o la información deseada y está dispuesto a invertir una parte importante de su tiempo en la realización de la investigación (Tarraubella, 1998; citado en Alberch et al., 2001).

Cuba fue uno de los primeros países en América en tener archivos y la única dependencia española americana que contó con un Archivo General. La incipiente labor colonizadora y organización administrativa que la monarquía hispánica llevó a cabo en sus posesiones, fue plenamente consciente de la necesidad del archivo para la buena marcha de sus negocios. Las personas nombradas por el monarca español para el gobierno y la administración recibieron continuamente órdenes e instrucciones escritas, teniendo éstos por su parte que dar cuenta igualmente sobre el desempeño de sus funciones. Una característica de estas relaciones es la duplicidad de documentos que se hacían en algunos asuntos, originados y conservados en dos lugares diferentes, en España cuando emanaban del rey o del Consejo de indias, y de Virreynatos, Audiencias o Cabildos en la otra orilla del Atlántico. Gracias a esta duplicidad podemos encontrar un documento desaparecido en su lugar de origen en el archivo del destinatario. Por esta razón, desde fechas muy tempranas nos encontramos con disposiciones tendentes a la conservación de los documentos.

En 1840 se crea el Archivo General de la Real Hacienda, al cual se incorpora también la documentación de la Junta de Fomento, Florida y Luisiana. En 1857 este archivo se convirtió en el Archivo General de la Isla de Cuba, donde se integraría la documentación de los ramos de Gobernación, Hacienda, Guerra y Marina que no fuese necesaria en la tramitación diaria de estos asuntos (Cruz, 2000). Después pasó a ser Archivos Nacionales hasta convertirse en el actual Archivo Nacional de la República de Cuba.

Sin embargo la mayor parte de esta valiosa información no se encuentra en el territorio nacional, pues España con la Real Orden fechada en Madrid a 27 de marzo de 1883, dispuso el traslado de los documentos relativos a la historia española en América, hacia el Archivo de Indias en dicho país. El 8 de junio de 1884 se reiteró por Real Orden, lo prescrito en la primera por no haberse cumplido y finalmente el 19 de abril de 1888, por nueva Real Orden y aprovechando la visita en la Habana del archivero-bibliotecario y abogado del Colegio de Madrid Dr. Nemesio Cornejo de Villarroel, se dieron

los pasos necesarios para el traslado de los fondos a España. Se extrajeron un total de 2 300 legajos en once remesas durante los meses comprendidos del 25 de junio al 5 de abril de 1889, conducidos en vapores del correo español. Expresó respecto a este acto el Doctor Coronado *“¡Cuántos papeles de gran valor para la historia política de este país, como colonia española que fué, salieron de nuestro territorio en esas fatídicas remesas, para sumirse -quién sabe si a perpetuidad- en las sombras cada vez más densas de lo inédito!”* (Llaverías, 1954).

No solo fueron estos los documentos extraídos de Cuba, sino que por Real Orden de 4 de junio de 1890 se dispuso que para el enriquecimiento del Museo y de la Biblioteca de Ultramar radicada en Madrid y con el deseo de que figurasen como la base del centro científico colonial de España, con motivo del centenario del descubrimiento de América, fuesen mandados los documentos que quedasen de valor, los cuales eran legajos de correspondencia de los gobernadores de Cuba con los de Yucatán y las consultas de Real Hacienda de los años de 1746 a 1856 enviadas por los Intendentes de Hacienda al Marqués de la Ensenada y demás Ministros que le sucedieron, junto con otras consultas reservadas remitidas al Secretario de Estado y del Despacho Universal de Indias desde 1776 hasta 1813.

Finalmente como resultado de la clasificación realizada en la reorganización del Archivo General, fueron numerosos los manuscritos hallados de suma importancia histórica, que también se remitieron a España en cumplimiento de la Real Orden de 10 de mayo de 1890 (Llaverías, 1954).

En 1785 por deseo del rey Carlos III se crea el Archivo General de Indias con el objeto de reunir en un solo lugar los documentos referentes a Indias hasta entonces dispersos en Simancas, Cádiz y Sevilla. Los documentos que hoy conserva el Archivo proceden fundamentalmente de los siguientes organismos metropolitanos:

- Consejo de Indias, siglos XVI-XIX
- Casa de la Contratación, siglos XVI-XVIII
- Consulados de Sevilla y Cádiz, siglos XVI-XIX
- Secretarías de Estado y del Despacho Universal de Indias, de Estado, de Gracia y Justicia, Hacienda y Guerra, siglos XVIII-XIX
- Secretaría del Juzgado de Arribadas, siglos XVIII-XIX
- Comisaría Interventora de la Hacienda Pública de Cádiz
- Dirección General de la Renta de Correos, siglos XVIII-XIX
- Tribunal de Cuentas, Sala de Ultramar, siglo XIX
- Real Compañía de la Habana, siglos XVIII-XIX

Capítulo II: Investigación en Historia de la Contabilidad

Otros documentos proceden directamente de organismos coloniales (Capitanía General de Cuba, siglos XVIII-XIX) o de archivos pertenecientes a personas particulares relacionadas con la administración colonial (Duque de Veragua, siglos XV-XVIII; General Polavieja, 1876-1898, y el Virrey Abascal, 1804-1859).

Se agrupan en 16 secciones:

I. Patronato	IX. Estado
II. Contaduría	X. Ultramar
III. Contratación	XI. Cuba
IV. Justicia	XII. Consulados
V. Gobierno	XIII. Títulos de Castilla
VI. Escribanía de Cámara	XIV. Tribunal de Cuentas
VII. Arribadas	XV. Diversos
VIII. Correos	XVI. Mapas y planos

Estos datos fueron tomados del sitio web del Archivo General de Indias, www.mcu.es.

Por lo cual un importante volumen de los documentos históricos de Cuba se encuentra hoy en el Archivo General de Indias.

Hoy la actividad archivística en Cuba está regulada por el Decreto-Ley No. 265 de 2009, donde se expone que el Sistema Nacional de Archivos de la República de Cuba está integrado por el Archivo Nacional de la República de Cuba y los restantes archivos históricos (provinciales y municipales), los centrales, los de gestión, los especializados, los universitarios, así como por los particulares y personales. Los documentos se transfieren de los archivos de gestión a los centrales y de éstos a los históricos, de conformidad con los plazos de retención establecidos para cada nivel. Este decreto prohíbe la extracción del país de los documentos que forman o deban formar parte del Fondo Estatal de Archivos, salvo cuando el Ministro de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente así lo autorice y haciendo constar el motivo y el tiempo durante el que va a permanecer dicho documento fuera del país.

2.5 La Historia de la Contabilidad en Cuba.

La práctica contable cubana posee una rica historia, antes de que la hueste de Velázquez terminara la ocupación de Cuba y la fundación de las primeras siete villas, ya la corona, había designado los primeros funcionarios encargados de las tareas de vigilancia y control de la Hacienda Real.

En el año 1927 con el inicio de los Estudios Superiores de Contabilidad en la histórica Universidad de La Habana se consolida la práctica contable cubana y durante la Seudo-República logró alcanzar su mayor esplendor en la década de los años 50. Puede decirse que a partir de 1959, los cambios ocurridos en la vida nacional fueron debilitando la influencia norteamericana, y en los años de la década del 60, por la primacía de concepciones reconocidas posteriormente como erróneas, desaparecen las relaciones monetarias-mercantiles entre las empresas y virtualmente con ellas la Contabilidad, la cual se ve limitada al control económico.

En el informe del I Congreso celebrado en la Habana en diciembre de 1975 se reconocen los errores cometidos por la revolución cubana, y dentro de ellos, la desaparición de los estudios de la carrera de Contador Público. El error fue enmendado y resurgen los estudios de la profesión contable, dada la necesidad de formar profesionales acorde con las exigencias de la nueva empresa estatal socialista. Comienza una nueva etapa, comienzan a incrementarse las universidades en todo el país, y con el mismo hecho se abre la carrera de Licenciatura en Contabilidad

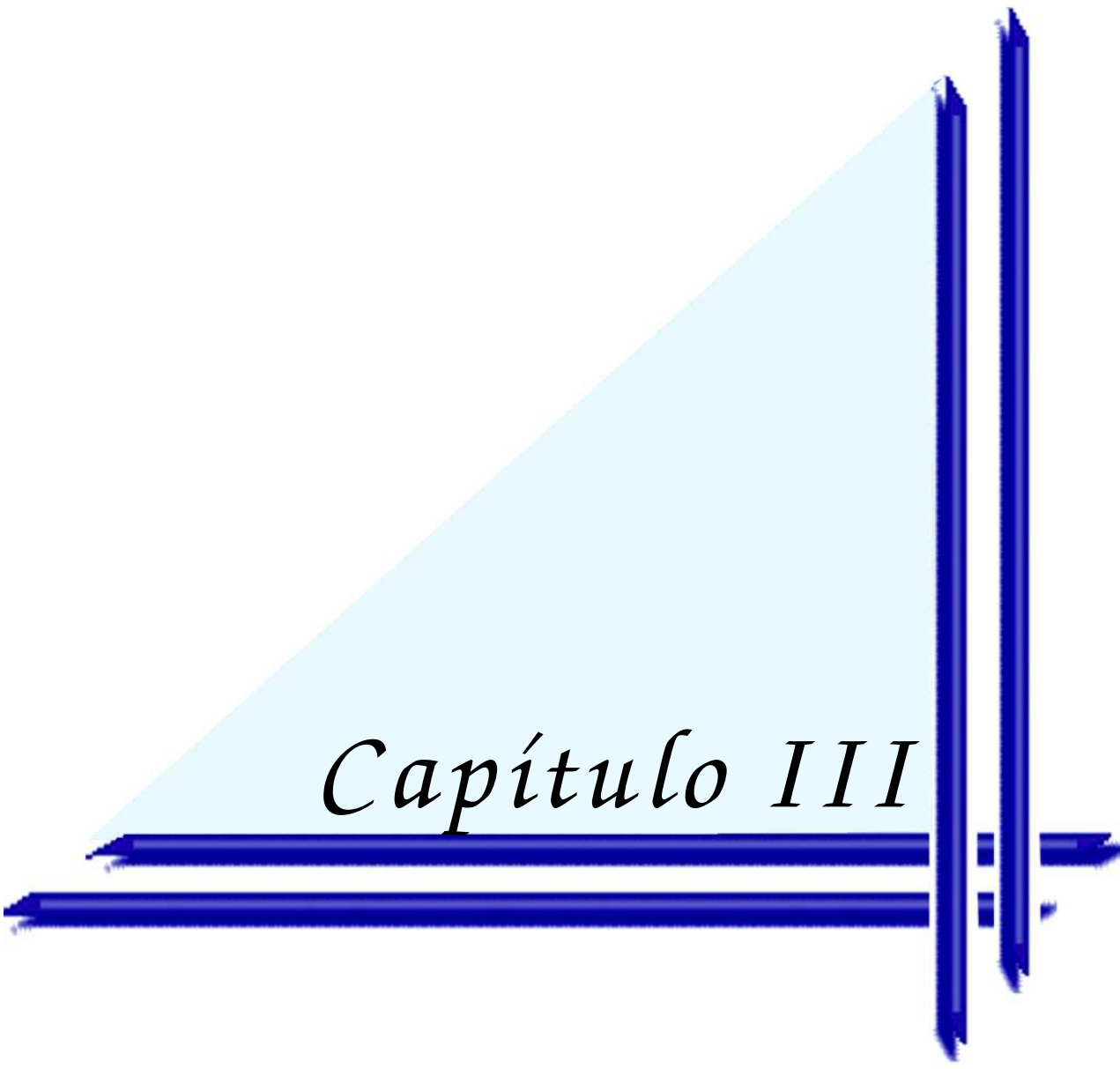
Volviendo a renacer la práctica contable cubana en 1975, pero ahora encontrándose muy influenciada por las concepciones contables que prevalecían en los antiguos países socialistas de Europa del Este, al formar parte Cuba de los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME). A finales de la década de los ochenta e inicio de los noventa del siglo pasado suceden en el mundo transformaciones políticas, económicas y sociales que influyen significativamente en la economía cubana. El derrumbe del campo socialista y la desintegración de la URSS, entre otros factores, trajo consigo una situación económica difícil para Cuba, de crisis, que condujo a la necesidad de iniciar un conjunto de transformaciones económicas para iniciar un proceso de recuperación.

Un momento distintivo es, sin dudas, los pasos seguidos para lograr un acercamiento a las exigencias de la normativa contable internacional, la cual ha manifestado modificaciones a partir de 2002 incluyendo un nuevo término para su definición: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Después de un proceso de revisión de las Normas Generales vigentes hasta este momento, se emite la Resolución No.235-2005 (30 de septiembre), para establecer las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF), respondiendo a la necesidad de actualización, en correspondencia con el desarrollo de la economía cubana y del proceso de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF). Adicionalmente a la resolución 235 de 2005 se han emitido las resoluciones 294 de 2005 y 62 de 2006, para modificar y/o ampliar aspectos de la primera.

Con relación a la investigación histórico-contable, en Cuba se han realizado estudios y trabajos en relación con la economía nacional, insertos en su contexto histórico, así como estudios de las técnicas contables; llevados a cabo por importantes figuras y destacados historiadores, economistas y profesores de universidades. Los cuales en su mayoría responden al tronco común de ciencias histórico-económicas, mucho más amplio que el estudio particularizado de los registros contables con que cuentan nuestros archivos, labor que corresponde a conocedores de la profesión contable. Podemos citar como ejemplos de los trabajos mencionados anteriormente, los siguientes:

- Julio Le Riverend Brusone (1912-1998): quien fuera profesor de varias universidades del país e investigador de las ciencias económicas, escribió en relación con historia económica los siguientes volúmenes.
 1. "Los orígenes de la economía cubana (1510-1600)". México, D.F., 1945.
 2. "Reseña histórica de la economía cubana y sus problemas". México, D.F., 1956.
 3. "Historia económica de Cuba". La Habana, MINCEX, 1963; 2da ed. La Habana, Editora del Consejo Nacional de Universidades, 1963; La Habana, Instituto del Libro, 1967; La Habana, Instituto Cubano del Libro, 1971; 4ta ed. id. 1974.
- Hortensia Pichardo: Documentos para la Historia de Cuba. La Habana, Editorial de Ciencias Sociales (1968 -1980).
- Marta Armenteros (U. Habana) y Vladimir Vega (U. Matanzas) 1998. Historia de la Contabilidad de gestión.
- Antonio Tay Arujo (U. Cienfuegos, 2002). Historia del contador público y la Auditoría.
- Roberto Muñoz (UCLV, 1990). Apuntes para una Historia de la Contabilidad.
- Abel Sarduy, Dagmara Quintero, Yumaisi González y Berto Nazco (UCLV, 2006). Regulación Contable cubana en el periodo revolucionario.
- Caridad Casans (U. Camaguey, 2007). Historia de la Contabilidad en Puerto Principe en los siglos XVII y XVIII. Se encuentra trabajando en su Tesis para obtener el título de Doctorado.

Existe un reto creciente para los investigadores contables cubanos ha insertarse en tan amplio campo de investigación, como lo constituye la Historia de la Contabilidad, basando su trabajo en los Archivos Históricos de las diferentes localidades, los cuales conservan importantes y valiosas fuentes contables.

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle and the vertical lines are two horizontal dark blue lines. The text 'Capítulo III' is written in a black serif font, centered within the light blue triangle.

Capítulo III

CAPÍTULO III. Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960).

3.1 Surgimiento de la Sociedad Quintero y Hno.

Los frecuentes trastornos políticos de la neocolonia en Cuba, había diseñado una política de verdadero tutelaje la llamada diplomacia preventiva, que alcanzó su punto culminante con la designación del general Enoch Crowder en funciones de virtual procónsul, para supervisar y fiscalizar al gobierno de Alfredo Zayas (1921-1925), cuya administración sería escenario de trascendentales movimientos neopolíticos.

El generalizado repudio a la injerencia norteamericana y la corrupción gubernamental dieron lugar a diversas corrientes de expresión de las reivindicaciones nacionalistas y democráticas. El avance ideológico y organizativo del proletariado, en el cual se dejaban sentir los ecos de la Revolución de Octubre en Rusia, cristalizaría en la constitución de una central obrera nacional en 1925. Coincidentemente, y como expresión de la conjunción de las corrientes políticas más radicales del movimiento personificadas en Mella y Carlos Baliño, se constituiría en La Habana el primer Partido Comunista.

El malestar político y social tenía causas muy profundas. La economía cubana había crecido muy rápidamente durante las dos primeras décadas del siglo, estimulada por la reciprocidad comercial con Estados Unidos y la favorable coyuntura creada por la reciente guerra mundial. No obstante ese crecimiento era extremadamente unilateral, basado de modo casi exclusivo en el azúcar y en las relaciones mercantiles con Estados Unidos. Por otra parte, los capitales norteamericanos que habían afluído a la Isla con ritmo ascendente eran los principales beneficiarios del crecimiento, puesto que controlaban el 70 por ciento de la producción azucarera además de su infraestructura y los negocios colaterales. El bienestar económico derivado de este proceso, además de muy desigualmente distribuido, revelaría una extraordinaria fragilidad. Ello se puso de manifiesto en 1920, cuando una brusca caída en el precio del azúcar provocó un crac bancario que dio al traste con las instituciones financieras cubanas. Poco después, cuando la producción azucarera del país alcanzaba los 5 millones de toneladas, se hizo evidente la saturación de los mercados, claro indicio de que la economía cubana no podía continuar creciendo sobre la base exclusiva del azúcar. La opción era el estancamiento o la diversificación productiva, pero esta última alternativa no era posible, pues no lo permitían la monopolización latifunditaria de la tierra y la dependencia comercial de Estados Unidos.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Bajo estas condiciones económicas y sociales de la época se desarrolla la industria tabacalera, uno de los renglones más importantes de la economía cubana. Dentro de este sector surge La Fábrica de Quintero y Hno, la cual se hace un análisis descriptivo desde el punto de vista económico-contable en este trabajo.

La Fábrica de tabacos El Cañón Rayado ubicada en el poblado de Palmira en la calle Amistad era del Señor Manuel Señor, quien para inicios de 1923 decidió asociarse con Agustín Quintero un joven monaguillo de la iglesia católica del mismo pueblo y que trabajaba en la tienda del Central Hormiguero, hoy Espartaco.

En sus comienzos la familia sólo abarcó la producción de lo necesario para el consumo, sin ánimo de lucro, y sin intervención de individuos ajenos a la familia. Más adelante fue necesario contratar personal con habilidades especiales que en el futuro formarían parte de la sociedad.

En las investigaciones realizadas no se pudo comprobar la procedencia del capital de Quintero para formar parte del negocio con Señor, pero se sabe que era de familia pudiente y que haya sido herencia su capital.

Quintero le propone a Señor mudar la Fábrica para Cienfuegos por ser una ciudad prospera y con mejores comunicaciones con otros pueblos, ya para 1924 la Fábrica estaba ubicada en De Clouet No 16 y Señor (principal accionista) decide vender su parte del negocio. Quintero le propone a su hermano Arturo que compre su parte y de esta forma quedaría el negocio dentro de la familia, el cual aceptó la oferta y a partir de entonces surge la Sociedad Quinteros y Hermano.



Figura 1 - La foto corresponde al local donde se ubicó la fábrica al trasladarse hacia Cienfuegos, la planta alta del edificio fue la vivienda de la familia Quintero.

El señor Quintero después de formar parte del negocio decide contraer matrimonio con Nina, del fruto del matrimonio nacen los hijos Elías, Fe, Esperanza y Caridad. Su único hijo varón Elías al llegar a la juventud comenzó a formar parte del aparato administrativo de la fábrica al ser el encargado de la

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

compra de las materias primas y las ventas de las producciones terminadas. Quintero era el principal accionista y su hermano Arturo que también formaba parte del negocio como socio.

Para 1924 la sociedad estaba totalmente 100% posesión de la familia Quintero y continúan trabajando en la misma los antiguos dueños pero ahora como empleados.

En su inicio la Fábrica estaba en la planta baja del edificio y Quintero vivía en el segundo piso, a medida que se fue desarrollando la industria tabacalera fue necesario ampliarla y Quintero decide comprar unos terrenos que forman parte de capital y construir su vivienda en la zona residencial de Punta Gorda y dejar el local solo para la Fábrica (1930).

Se caracterizaban los negocios de la época por estar ubicados en las casas de los dueños, con la acumulación de capital necesario pasaban a alquilar locales o comprarlos. Aun en nuestros días se utiliza la Industria a domicilio para la producción de determinados artículos.

La manufactura es el tipo de industria que caracterizaba a esta Sociedad que consistía en agrupar en un taller aun grupo de obreros que no utilizaban maquinas y eran más controlador y supervisados por parte del capitalista o empresario.



Figura 2 La marca Quintero y Hno. fue registrada entre los años 1924 y 1940 por Agustín Quintero.

No se sabe la fecha exacta de la inscripción porque en nuestro país se ha destruido muchos documentos valiosos de la antigüedad por no existir una cultura de conservar la documentación, por tal motivo es tan amplio el período de inscripción, en la actualidad se comercializan tabacos con la marca de Quinteros y Hno fundamentalmente para la zona Europea, teniendo como principal cliente a España.

El tabaco de Quintero y Hno. procedía de las mejores cosechas de las vegas de la zona de Remedios y, en el centro del país y próxima a Cienfuegos y perteneciente a la antigua provincia Las Villas hoy Villa Clara. También se traía de Vuelta Bajo en Pinar del Río donde ya para la época tenía fama del mejor tabaco de Cuba.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

En la Fábrica se hacían las vitolas Brevas (corona), Churchills (lonsdale), Coronas (corona), Coronas Selectas (corona), Londres (petit corona), Londres Extra (petit corona), Medias Coronas (petit corona), Nacionales (corona), Panetelas (petit palma) y Puritos (mini panetela).

Quintero se asesoraba por la Familia Señor que eran tabacaleros de mucha experiencia en la industria tabacalera y muy estrictos con la calidad, por ese motivo el Jefe del Terminado era Israel Señor hijo de Manuel Señor dueño de la Fábrica El Cañón Rayado. Muy rápidamente la Fábrica se convirtió en la más grande y prospera de las Villas que competía con otras fábricas existentes en La Habana.

El objeto social de la fábrica estaba diseñado para manufacturar tabacos y darle terminación para ser vendidos en Cuba, España y Estados Unidos, la especialización en sus producciones tienden al perfeccionamiento al dedicar todas las actividades de una línea reducida. Estas producciones eran vendidas bajo la marca de Quintero y Hno. El comprador principal era un americano nombrado por Savoy, que se encargaba de comercializar y exportar las producciones.

Dentro de la industria debemos señalar que surge la imperiosa necesidad de una anotación cuidadosa y sistemática que facilite al empresario el conocimiento de operaciones que por su volumen y cantidad ya no pedían ser fiadas a la memoria o a la anotación aislada y sin método, por lo que se comienza a llevar un sistema contable.

La reseña histórica fue narrada por José Chaviano Álvarez, que desde muy pequeño asistía diariamente a la fábrica por ser hijo de tabaquero y al llegar la juventud comenzó a trabajar en el área de terminado. En la actualidad está jubilado de esa institución en la cual trabajó toda su vida laboral y es vecino de la calle 31 No. 4806 % 48 y 50 en Cienfuegos.

3.2 Desarrollo contable de la Sociedad.

Afirmar la importancia considerable que, en la vida comercial de toda empresa, presenta el balance y el inventario, es sin duda una afirmación positiva, por tal motivo a continuación se refleja como se encontraba, en materia contable, la sociedad objeto de investigación. Mostrar la existencia de archivos históricos, su relación con la historia de la contabilidad, que se concretan con la existencia de importantes documentos que marcan un período entre el surgimiento de la sociedad y el Triunfo de la Revolución Cubana.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Los libros que el Código de Comercio exigía a los comerciantes eran: Un libro de Inventarios y Balances, libro Diario, libro Mayor. Además llevaban un libro de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se referían por los Consejos Administrativos.



Figura 3 Libro de Diario número 3, que contiene las operaciones realizadas desde el 15 de septiembre de 1928 hasta 30 de abril de 1930, de la Sociedad Quintero y Hermano.

La figura anterior corresponde al libro de diario número 3 de la compañía, no existe referencia de las dos anteriores ni de los que presidieron (por lo antes explicado, no se conservaba la documentación). En él se puede comprobar que cumple con los requisitos formales de la partida doble; que los libros diario y mayor debían estar encuadernados, no dejar páginas en blanco, espacio, ni podían tener tachaduras y los errores que se cometan deben ser salvados mediante contra asientos o explicaciones, pero siempre dejando evidencia de los errores cometidos.

El libro de diario se encuentra forrado con lona y las esquinas son de cuero gordo, contiene mil hojas de un papel verde claro y grasiento que hasta hoy se encuentran en perfectas condiciones conservándose las operaciones realizadas.



Figura 4 El libro fue certificado por el Doctor Armando Aguilar y Rodríguez Juez Municipal Primer Suplente de Cienfuegos, en cumplimiento de lo dispuesto en el código treinta y seis del código de Comercio. Donde reconoce el libro de la Sociedad presentado por Arturo.

La certificación llevaba sellos por valor de 0.10 centavos y eran acuñadas cada una de las mil hojas que contiene el libro.

Las tendencias de la época del sistema de contabilidad cuyo objetivo fundamental era servir como instrumento de control para la labor de dirección de las diversas actividades del negocio, necesitaban fundamentarse en una organización adecuada que permitiese la aplicación de los principios propios de dichas tendencias y de la mencionada rama de la Ciencia Contable.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

La organización de la sociedad presentaba dos aspectos fundamentales: el aspecto legal y el aspecto interno y administrativo.

El aspecto legal comprende adaptar el negocio en relación con la legislación vigente en el país, para la actividad de comercio.

El aspecto interno y administrativo se refiere al orden interno de la sociedad.

El Código de Comercio vigente en Cuba reconoce capacidad para el ejercicio del Comercio a las siguientes personas naturales o jurídicas: a) El Comerciante Particular, b) Las Sociedades Mercantiles. Las sociedades mercantiles de acuerdo con nuestra legislación pueden adoptar cualquiera de las siguientes formas:

- Regular Colectiva,
- Comanditaria,
- De Responsabilidad Limitada,
- Anónima.

La sociedad objeto de análisis se caracteriza en una Sociedad comanditaria: *Uno o varios sujetos aportan capital determinado al fondo común, para estar a las resueltas de las operaciones sociales dirigidas exclusivamente por otros con nombre colectivo. (Art. 127 del Código del Comercio).*

Los asientos en el registro son efectuados directamente del comprobante original, pero como es necesario efectuar anotaciones en otros, se acostumbra a hacer, siempre que fuese posible, una copia del comprobante que se conservaba en el Departamento de Contabilidad por orden y que no difieren del original.

Para la numeración de los comprobantes suelen utilizarse distintos métodos, bien empleando números o combinación de números y letras, pero siempre con alguna indicación que permita rápidamente determinar el mes a que corresponde el comprobante. Uno de los métodos más usuales consiste en anteponer al número asignado al comprobante, otro número que representa el mes, como: 1 para enero, 2 para febrero, 3 para marzo, y así sucesivamente; la numeración podrá comenzar todos los meses en el número 1 ó bien continuarla hasta terminar el año, ya que en ambos casos el número antepuesto nos indicará el mes a que corresponde el comprobante; en el primer caso, por ejemplo, el comprobante 150 del mes de mayo, será el 5-150, y el mismo número, pero del mes de septiembre, el 9-150. Otra Forma de numeración utiliza una letra para cada mes, que es antepuesta al número, igual que en el caso anterior: A para enero, B para febrero, C para marzo. Etc.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

En ocasiones se asigna a cada mes una serie o grupo de números como del 1.000 al 1.999 para enero, 2.000 al 2.999 para febrero, del 3.000 al 3.999 para marzo, y así sucesivamente. Cesar A. Salas Bravo (1944) Impresores: P. Fernández y Cia. Cuba; Contabilidad Industrial Pág. 110-111

En la Sociedad de Quintero y Hno. Se enumeraban los comprobantes según la letra del abecedario que le correspondía al mes como se muestra a continuación.

Figura 5 Comprobante contable de septiembre 1928 donde aparece enumerado con la i indicando al mes de septiembre.

Operaciones bancarias.

Dentro de las cuentas de activos se encuentra Efectivo en caja que se utilizaba solo para los pagos de la nómina, se realizaba la extracción al banco semanalmente.

Figura 6

El decreto 1693 y 2513 de 1933 estableció el libro, que se muestra en la figura 6, oficial para el pago en las compañías que tenían jornaleros, a los obreros se le pagaba según el tiempo de trabajo y no reflejaban firma como que recibieron el efectivo. Estos trabajos lo realizaban personas que no poseían ningún nivel cultural, no sabían leer, ni escribir y mucho menos firmar. Estos documento,

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

después del triunfo de la revolución, fueron utilizados como pruebas testificales de los trabajadores en Trabajo y Seguridad Social para la jubilación de los mismos, Estas pruebas testificales eran enviadas al Archivo Nacional quien aprobaba su veracidad. Después de 1960 se estableció en modelo SS-6 y ya en 1980 el actual SNC-2-25.

Para la década de los 50 se comenzaba a pagar a los tabaqueros según la producción que realizaran, por una norma establecida por el dueño, la cual tenía que ser cumplida diariamente.

Aunque en la actualidad esta cuenta tiene muchos más usos para entonces no se realizaban otras operaciones.

Los Bancos eran instituciones privadas que comerciaban con el crédito y prestaban determinados servicios de intermediación en las operaciones mercantiles y particulares que requieren cobros y pagos de dinero efectivo. Tales funciones eran posibles por una sólida confianza ganada por esas instituciones en el ánimo del público, bien por una actuación honrada o por una fiscalización estrecha por parte del Estado.

Quintero tenía cuenta bancaria en tres bancos El Boston, Trust Company (Bancos ubicados en la provincia de Cienfuegos y tras el triunfo de la Revolución cubana cambian su nombre, en la actualidad son Bancos de Crédito y Comercio) y en los Estados Unidos al cual el contador de la fábrica de ese período por su avanzada edad no recuerda el nombre. Las principales operaciones se realizaban por cheque suministrados por el banco en libros talonarios de 25 cheques, simples mandatos de pago, mediante el cual ordenaba a otro banco que pague al beneficiario, o a la orden de éste, determinada cantidad de dinero que ha sido previamente depositada a ese efecto. El talonario de cheques contenía, además del mandato de pago propiamente dicho, un modelito denominado matriz, que el banco facilitaba al cliente para que éste llevase en él una cuenta continua del saldo que tiene disponible en el banco.

Al presentarse los cheques al banco, el beneficiario tenía que firmar al dorso, con previa identificación por el pagador, dándose por recibido. En la práctica era considerado como un “recibí” la mera firma del beneficiario al dorso. Cuando éste no deseaba cobrarlo por sí mismo, sino cederlo a otra persona, era necesario que lo endose a ésta. El endoso podía hacerse en blanco, es decir, estampando la firma al dorso, pero como en esa forma podría cobrar el cheque en caso de extravío cualquier persona, es usual que en él se haga constar expresamente el nombre de la persona o entidad a cuyo favor se endosa.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Cuando se realizaban operaciones de efectivo, éstas se manipulaban por mediación de la cuenta de caja; las operaciones de las cuentas de cheques se registraban en una cuenta especial que se llevaba en el banco.

(1) Al hacer los depósitos:

Banco-----\$ X

Caja-----\$ X

Nuestro depósito de hoy.

(2) Al emitir los cheques:

Cuenta afectada (la que sea) -----\$ X

Banco-----\$ X

Nuestro cheque No....., a la orden de..... por concepto de pago.....

Cuando la sociedad entregaba al banco, con sus depósitos, cheques de otras personas espedidos o endosados a su favor, el banco realizaría la gestión de cobro de los mismos. La mayoría de la veces tales cheques son pagados por el banco contra el cual fueron girados; pero de tiempo en tiempo resulta que, bien por defectos del documento o porque el girador no tiene fondos suficientes en poder de su banco, no puede efectuarse el cobro. En tal caso, el banco carga a la empresa el importe del cheque no pagado, devolviéndole el mismo mediante un aviso o nota de cargo. Cuando la empresa recibe el aviso expide un cheque a favor del banco reintegrándole su importe, el cual se le reclama en seguida. Al emitir cheques sin fondos estabas violando lo contratado con el banco y eras sometido a multas por los daños causados. *(En la actualidad la expedición de cheques sin suficientes fondos está sujeta al pago de determinados cargos autorizados por el Banco Nacional de Cuba. En algunos países, los cheques sin fondos suficientes se consideran como un delito de estafa. En realidad, el abuso en el uso de tales cheques ocasiona perjuicios al crédito.)*

Conciliación bancaria: Los bancos tienen por costumbre enviar a sus clientes al término de cada mes un estado de cuenta, en el cual hacen constar: (1) el saldo anterior de la cuenta; (2) los abonos por depósitos y cobros por su cuenta; (3) los cargos por cheques pagados y notas de cargo emitidas, y (4) el saldo a favor (o en contra) del cliente que aparece en sus libros. Como la sociedad lleva su cuenta de banco considerando sus propias operaciones, carga a éste cuando deposita y abona

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

cuando emite sus cheques. Debido a que las operaciones en ambas contabilidades no están siempre sincronizadas, es muy frecuente que al cerrarse las operaciones mensuales, cuando el banco emite su estado de cuenta, los saldos de las dos no vengan de acuerdo, y surge la necesidad de conocer a qué se debe la diferencia entre ambos. Esto se consigue técnicamente en la conciliación bancaria.

La conciliación se realizaba confrontándose las anotaciones que aparecen en el estado del banco con las que se han hecho en los libros de la sociedad, marcándose las que estén de acuerdo en ambos libros. Después de terminar la confrontación las partidas que no fueron marcadas representan la diferencia entre los saldos. Estas diferencias deben ser cheques pendientes de pago por el banco.

Conciliación de cuenta, partiendo del saldo del banco, y para llegar al saldo de los libros:

Primero: se le aumenta al saldo del banco:

- Las partidas que la empresa carga y el banco no abona.
- Las partidas que el banco carga y la empresa no.

Segundo: se le rebaja al saldo obtenido:

- Las partidas que la empresa abona y el banco no carga.
- Las partidas que el banco abona y la empresa no carga.

Funcionamiento de la cuenta de mercadería.

Para poder explicar el mecanismo de los asientos de regulación de la cuenta de Mercaderías es preciso exponer previamente el sistema empleado para el funcionamiento de esta cuenta. Que estos podían ser:

- Permanencia de Inventario. (el utilizado por la Sociedad).
- Empleo de la cuenta única de mercaderías.
- Desdoblamiento de la cuenta única en dos cuentas Compra y Ventas.

Sistema de permanencia de inventario.

Si se examina una cuenta de valores tal como Caja, se observa que las sumas del crédito indicadoras de los pagos expresan unidades equivalentes a las sumas del débito que corresponden a los cobros; un billete de \$100.00 pesos, por ejemplo, entra y sale de la caja por su valor efectivo.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Resulta que el saldo deudor de esta cuenta representa el valor de la existencia real en un momento dado.

Es preciso para poder obtener un resultado análogo en lo que se refiere a la cuenta de Mercaderías, que el débito y el crédito de esta cuenta expresen, para un mismo objeto, la misma cantidad de esta manera se obtendrá fácilmente, por sustracción, el valor de la existencia en el almacén.

Es sobre este principio que está basado el sistema conocido bajo la denominación de permanencia de inventario, a continuación explicamos con ejemplos reales su funcionamiento.

La Permanencia de inventario en la Sociedad.

En primer lugar es preciso seguir las entradas y las salidas de las primeras materias o de las mercancías en los talleres de fabricación. Se determina así el precio de los productos terminados por medio de la aplicación de todos los gastos que se refieren a la fabricación.

Las primeras materias o mercaderías son entregadas en seguida, a precio de coste, al almacén de ventas.

La fábrica utiliza tabaco para la capa (A), tabaco fuerza 1 (B) y tabaco fuerza 2 (C) para la manufactura del tabaco.

Se empezará por abrir una cuenta para el almacén de primeras materias, distinto del almacén de productos terminados. Se anotarán las cantidades entregadas por el primero a los talleres, y al terminar el mes se cargará la cuenta de Fabricación por el precio de coste de las materias entregadas. El asiento sería.

Fabricación	\$ 354.00
Primeras materias	\$ 354.00

Entrega al taller de materias primas A, B y C.

Se cargaba también a la cuenta de Fabricación los salarios pagados, así como de un tanto por ciento de los gastos de fabricación, calculado según alguno de los criterios que en esta cuestión son propios de la contabilidad. De dónde el asiento:

Fabricación	\$ 2 18.23
-------------	------------

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Jornaleros	\$ 218.23	(se abre por el nombre de cada obrero)
------------	-----------	--

Fabricación	\$ 157.00
-------------	-----------

Gastos de Fabricación	\$ 157.00
-----------------------	-----------

Con lo cual la cuenta de Fabricación arrojaría un saldo deudor igual a la suma de los tres cargos anteriores, o sea de \$ 729.23 pesos.

A continuación se le restaba el valor de las materias no utilizadas y el resultado es el coste de todos los tabacos manufacturados e inmediatamente se hacía el asiento de entrega al almacén de las producciones terminadas.

Mercaderías	\$ 660.20
-------------	-----------

Fabricación	\$ 660.20
-------------	-----------

Por diferencia \$ 729.23 – \$ 69.03 = \$ 660.20. Por lo que se deduce que quedaron en el taller un valor en materias de \$ 69.03.

Era preciso, en primer lugar, tener un almacén para las materias primas. Sino también todos los que son entregados a los talleres. Es, por consiguiente, indispensable establecer un almacén cerrado, confiado a un empleado responsable y meticoloso.

En la práctica, la fábrica producía varias marcas de tabaco, los cuales pasan también por distintas fases de fabricación. Cada una de ellas funcionaría como si fuese una empresa autónoma, que entregase al siguiente taller sus producciones con la máxima calidad requerida.

Sería preciso que cada cuenta de fabricación funcionara por separado y que cada taller fuese considerado como un almacén distinto, en el cual se anotarían en cantidades y en precios, todos los productos recibidos y entregados.

Al igual era preciso tener cuidado de proceder a una minuciosa distribución de la mano de obra, de manera que se puedan imputar a las cuentas interesadas los salarios pagados, especialmente en el caso de obreros que estén empleados en trabajos diversos.

Los gastos de fabricación eran imputados según un coeficiente que era calculado según los resultados obtenidos en los años precedentes; no se podía obrar de otro modo. Pero este coeficiente

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

no exacto, debía ser rectificado al fin de año, cuando son conocidos todos los elementos que permiten calcularlo con precisión.

El procedimiento que aplicaban presentaba numerosos inconvenientes que lo convertían en inaplicable en algunos casos. Las innegables ventajas que se obtenían de su aplicación no compensaban siempre las complicaciones y el trabajo suplementario que precisa. Muchos comerciantes corrían el peligro de posibles desapariciones y distracciones y no adoptar este sistema de entradas y salidas en los diversos almacenes.

Debido a las complicaciones y dificultades que ocasionaba el sistema de permanencia de inventario, se adopta el de llevar una cuenta única de Mercaderías que funciona de la manera siguiente:

Se carga de los siguientes conceptos:

- Compras de mercaderías y de los gastos (transportes, almacenajes, etc.) que aumentan el precio de coste de los productos adquiridos; a estos dos elementos hay que añadir, en una empresa industrial, la mano de obra y los gastos de fabricación.
- De la mercaderías devueltas por los clientes.
- De los descuentos y bonificaciones concedidos a éstos.

Por el contrario, se abona:

- De las mercaderías vendidas a los clientes.
- De las devoluciones hechas a los proveedores.
- De los descuentos y bonificaciones concedidas por éstos.

Las ventas y devoluciones de clientes se anotaban por el precio de venta, lo cual significa que en la cuenta de Mercaderías estarían englobados los beneficios realizados.

En resume, si continuamos explicado el asiento anterior quedaría de la siguiente forma:

Mercaderías	\$ 660.20	
Fabricación		\$ 660.20 (incluye todos los gastos de materias y mano de obra)
Cuentas por cobrar	\$ 950.13	(se desglosa por clientes)
Mercaderías	\$ 950.13	

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

La cuenta de mercaderías concluye con un saldo acreedor de \$ 289.93, el cual representa la utilidad bruta.

Las mercancías que se compraban para las producciones se registraban en la cuenta Mercaderías en camino, debido a que eran fuera de la provincia y demoraban en llegar. Estas se contabilizaban por la facturas acreditando la cuenta del proveedor. Estas mercaderías no eran consideradas en la existencia del inventario hasta tanto no se encontraran físicamente y se procedía a recepcionar.

Al recepcionar la mercancía pasa a formar parte del inventario y se controla en el libro de inventario el cual se realizaba el inventario mensualmente reflejándose una raya roja y colocando el saldo inventariado.

Estas documentaciones de facturas y el pago de la misma se realizaban por vuelta de correo sin preocupación de extravío ni pérdidas.

Las cuentas por cobrar se realizaban contra la cuenta de mercadería abierta por cada uno de los clientes que compraban, estos clientes eran identificados por un código numérico, como se explica en el asiento contable anterior.

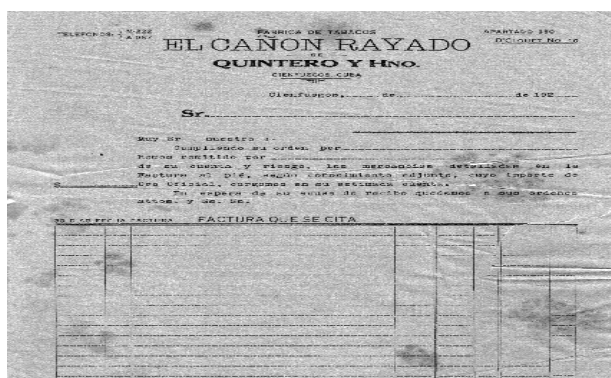


Figura 7 Modelo de factura que se utilizaba para realizar la venta a los clientes, se utilizó hasta 1960.

Útiles y Herramientas era conveniente llevarlo separado de las cuentas de medios básicos porque los mismos eran controlados en un libro independiente donde se aumentaba su valor por la adquisición de útiles nuevos y disminuía cuando causaba baja alguno. Para deficiencia de la contabilidad de la época los útiles no depreciaban. Anualmente se realizaba un inventario general del valor existente en los libros.

Activos Fijos.

La cuenta de mobiliario se cargaba por las compras de muebles y por los gastos de las transformaciones que realmente aumentaban su valor.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Los gastos de poca importancia, de reparaciones, eran pasados directamente a gastos generales.

Inmueble, esta cuenta se debitaba por la adquisición a precio de compra y por reparaciones realizadas en el.

Durante la existencia de la Sociedad nunca se aplicó ningún método de depreciación, que ya se aplicaban en otras empresas, según las investigaciones realizadas se controlaban en un libro y anualmente se hacía inventario general procediendo a dar baja (llevar a gasto) los medios que no tuvieran valor de uso.

Cálculo del precio de coste.

En el comercio, el precio de coste comprende el precio de compra, tales como aduanas, transportes, embalajes, etc. Los gastos generales y de venta influyen en el beneficio neto de la empresa, pero no sobre el precio de coste de las mercaderías.

En la fábrica, la cuenta de Mercaderías es reemplazada por la de Fabricación, está constituida por los tres elementos siguientes:

- El coste de las primeras materias empleadas.
- El importe de la mano de obra.
- El importe de los gastos generales.

Los dos primeros elementos pueden ser fácilmente impuestos al debe de la cuenta, puesto que siempre es posible determinar el valor de las primeras materias y el de la mano de obra, aplicables a una determinada fabricación. En cuanto a los gastos generales, es imposible cargar directamente a Fabricación la parte real que le incumbe; se procede por la adopción de un coeficiente basado en los datos obtenidos en el último ejercicio.

Se establecía el total de la mano de obra pagada en el ejercicio transcurrido, así como el de los gastos generales para el mismo espacio de tiempo. Se determinaba la proporción de éste con respecto a aquél.

Ejemplo:

Importe de la mano de obra pagada en el ejercicio anterior.....\$ 9 000.00

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Los gastos generales pagados en el año\$ 6 000.00 o sea las 2/3 partes de la mano de obra.

Si se quiere conocer el precio de coste de un objeto por cuya fabricación se ha pagado:

Primeras materias	\$ 0.03
Mano de obra	0.02
Añadimos:	
Cuota de los gastos generales (2/3 de 0.02)	0.01
Precio de coste	\$ 0.06

La cuenta de Fabricación era establecida mensualmente, según un procedimiento idéntico, añadido a los materiales consumidos por los talleres durante este período la mano de obra pagada, así como el coeficiente de los gastos generales a razón del coeficiente del importe de esta última.

Se registraban a la cuenta de Gastos Generales los incurridos en gastos de correo (sellos y timbre), teléfono, iluminación, basura, los gastos por la compra de los libros contable, almidón, hilo, los salarios de los obreros indirectos, etc.

El Capital, Según la Ley del Código del Comercio del 17 de abril de 1929 y modificada el 13 de diciembre del propio año en su Art. I – Inciso b decía que el capital no será inferior a cinco mil pesos y en el Inciso M, La Sociedad mantendrá un fondo de reserva en metálico, integrado por un veinte por ciento del beneficio obtenido en cada anualidad; hasta completar un veinte por ciento del capital social.

Al llegar diciembre se procedía a realizar el cierre contable y la confección del balance general de cuentas y los estados de resultados. Para esta operación se cerraba la fabrica dándole vacaciones a los obreros y se comenzaba realizando inventario general a las mercancías, medios básicos y a la producción.

Para la confección del balance general, que se realizaba una vez al año, se procedía hacer el cierre de los libros y los respectivos pases al Mayor. Si todos los asientos han sido bien redactados y bien calculados y se han pasado correctamente al Mayor, los saldos que arrojarán las cuentas serán iguales a las cantidades que para cada cuenta han resultado en el inventario.

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

La conformación del balance general y el estado de resultado tenía que tener los siguientes elementos que eran exigidos por la contabilidad: Balance General o Estado de Resultado Fecha, Sociedad y las firmas del contador y dueño del negocio.

Posteriormente se procedía a determinar la ganancia o pérdida del período realizando en el estado de resultado y el cierre del Mayor, que no difiere de la forma de hacerse hoy, se cerraba las cuentas de ingresos y gastos contra la cuenta de Ganancia o pérdidas. En el tiempo de vida de la sociedad no presentó pérdidas, al contrario las ganancias eran bastante buenas lo que generó que el negocio fuera prosperando continuamente.

Mensualmente se recibía a un grupo de contadores, de la junta de gobierno, dedicados a la revisión de los libros contables que certificaban la conformación del balance y el estado de resultados, estos contadores eran responsables de garantizarle al dueño que no existiesen errores contables en sus libros y que la ganancia declarada fuese correcta.

El testimonio de Manuel Ernesto Franco Quintana, contador de la fábrica (él solo llevaba la contabilidad), fue la base fundamental de la investigación de la parte contable, su relato sirvió de guía para demostrar como se realizaban las operaciones contables y el interés del dueño hacia el control interno, que aunque en ese período no estaba definido como concepto, se trabajaba por un control constante y seguro sobre los recursos.

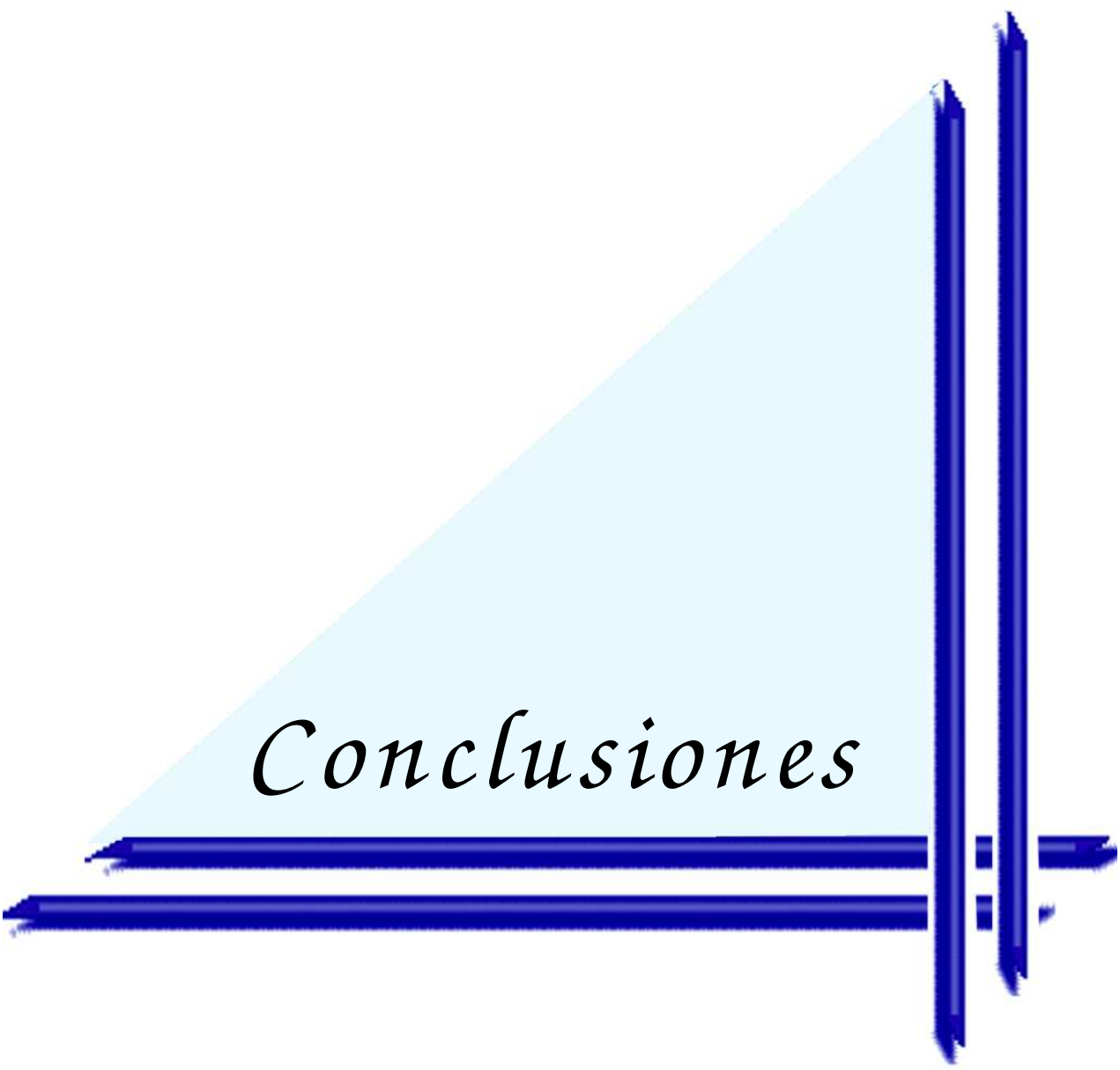
El primero de enero de 1959 triunfa la Revolución en Cuba, a partir de entonces el gobierno comienza a realizar un grupo de transformaciones en la economía cubana, que estaba en manos de los grandes empresarios ricos y muchos de ellos norteamericanos. Ya para 1960 el gobierno comienza un proceso de nacionalización de los negocios existentes y ponerlo en manos del pueblo.

La vida de la sociedad duró hasta agosto 1960 cuando en el país comenzó el proceso de nacionalización de las empresas privadas. El 15 de octubre, Fidel anuncia al pueblo que el Programa Moncada, nombre que le da al proceso de nacionalización de las empresas privadas, se ha cumplido. La Revolución entraba directamente en la etapa de las transformaciones de carácter socialista.

A pesar de pasar a formar parte la fábrica de una sociedad socialista continuó con sus métodos contables hasta 1975, a partir de esos momentos se comenzó con una 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).

Capítulo III: Análisis histórico de la contabilidad en la Sociedad Quintero y Hermano (1923-1960)

Actualmente la fábrica está ubicada en la avenida 60 número 5103 entre 51 y 53 Cienfuegos, continúan fabricando tabaco con la marca de Quintero y Hno y los procesos contables se han ido desarrollando bajo las concepciones actuales del mundo.

A decorative graphic in the bottom right corner of the slide. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical dark blue lines. Below the triangle are two horizontal dark blue lines. The word "Conclusiones" is written in a black, italicized serif font, centered within the light blue triangle.

Conclusiones

CONCLUSIONES

- Se trataba de una contabilidad desarrollada, que estaba en concordancia con la práctica contable explicada en los textos de teneduría de libros.
- Desde el punto de vista contable la investigación de los libros de cuentas eran plenamente eficaz para su finalidad y objetivos.
- Los registros se encontraban perfeccionados.
- Existía un control eficaz sobre los recursos evitando desvíos de los mismos.
- Existían métodos de depreciación los cuales no se utilizaban.



Recomendaciones

RECOMENDACIONES

- Continuar la investigación después de la intervención en 1960 y de esta forma poder comparar los distintos momentos de la trayectoria de la Fábrica.
- Como parte del desarrollo cultural en materia contable que se está llevando en Cuba se le recomienda al estudiantado universitario rescatar, mediante trabajos de diploma, tesis de maestrías o doctorados, la trayectoria de la contabilidad cubana que en cualquier período político que se analice tiene matices muy ricos e interesantes. De esta forma Cuba estaría insertada a las tendencias actuales de describir los sistemas contables.

A decorative graphic in the bottom right corner of the page. It features a light blue right-angled triangle with its hypotenuse facing the top-left. To the right of the triangle are two vertical blue lines. Below the triangle are two horizontal blue lines. The word 'Bibliografía' is written in a black serif font, centered within the light blue triangle.

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

- Alberch, R. et al., (2001). *Archivo y cultura manual de de dinamización*. (España.).
- Antiori, C., (1990). "il Trattato dalla Summa de Pacioli", en Summit. Gli speciali di Summa.
Suplemento al n.40 di Summa, noviembre.
- Batardon, L. (1932). *Inventarios y Balances. Estudio Jurídico y Contable*. Barcelona, España.
- Blazquez, J. (1965). *Auditoría*. La Habana: Universitaria.
- Cañibano Calvo, L. (1991). *Análisis contable de la realidad económica*. (Piramide.). Madrid.
- Carmona, S., Ezzamel, M., & Gutiérrez, F. (2004). "Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives". www.decomputis.org.
- Casinelli, H:P. (2008). Contabilidad para usuarios externos. In www.librosactualizados.com.ar (1º ed., pp. 31-34). Buenos Aires. Retrieved March 1, 2010, .
- Cruz, L. (2000). *Archivos y Sistemas*. Madrid, España.
- Fernández Cepero, J. (1950). *Contabilidad Moderna. Teneduría de Libros*. La Habana, Cuba.
- Folleto del Archivo General de Indias. (n.d.). In www.mcu.es. Archivo General de Indias.
- Hanson, A. (1955). *Teoría y Práctica de Intervención y Fiscalización de la Contabilidad*. La Habana, Cuba: Universitaria.
- Hernández, E. (2006). Conferencia Internacional de contabilidad y auditoría: historia de la contabilidad. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Hernández, E. (1981). *Contribución al Estudio de la Histografía Contable en España*. Barcelona, España.
- Hernández, E. (2009). *De las Cuentas y las Escrituras. Luca Pacioli*. (2º ed.). Madrid, España.
- Hernández, E. (2007). Investigación y Metodología en Historia de la Contabilidad. Universidad de Burgos, Italia.
- Hernández, E. (2002). La historia de la contabilidad. *Revista Libros No* 67-68.
- Hernández, E. (2001). Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación histórico-contable.

In estebanhe@teleline.es. Retrieved May 17, 2007, .

Hernández, E. (2005). Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble. (pp. 93-124). Pecunia.

Hernández, E. (2004). X Congreso mundial de historiadores de la contabilidad. St Louis y Oxford. USA.

Informe al I Congreso del PCC. (1975, Diciembre). .

Jócano, S. (1973). *Disertación crítica y apologetic del arte de llevar cuentas y razón contra la opinión del barón de Bielfeld, acerca del arte general y método llamado de partidas dobles en particular*. Madrid, España.

Libro de Diario Quintero y Hno. (1923). . Cienfuegos.

López, F. (2006). Historia de la Contabilidad. In <http://www.monografias.com/trabajos15/hist-contabilidad/hist-contabilidad.shtml>. México. Retrieved March 1, 2010, .

Llaverías, J. (1954). *Bibliografías del Archivo Nacional de Cuba*. Universidad de La Habana, Cuba.

Mejía, M. (1994). *Servicios de archivo*. Santafé de Bogotá, Colombia. Retrieved from Archivo General de la Nación.

Mileti, et al. (2001). Evolución histórica de la Contabilidad y su vinculación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, sur de Europa y Argentina. *Sexta Jornada de Investigaciones en la Facultad*. Retrieved from Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas de la Universidad Nacional de Rosario, Argentina.

Pérez, E. (1997). *El archivo y el archivero*. Islas Canarias, España.

Salas Bravo, C. (1944). *Contabilidad Industrial. Principios Fundamentales*. La Habana, Cuba.

Salazar, A., & Cedolin, A. (2003). La Contabilidad. In www.monografias.com.

Sociedad Italiana de Historia de la contabilidad. (2008). In www.sisronline.it.

Tarabellà, X. (1998). Els Arxius i els seus usuaris. Retrieved from Lligall. Revista Catalana d'arxivística.No.12.

Tay, A. (2002). *Historia de la Contaduría Pública. Su Evolución y Seguimiento*. Universidad de Cienfuegos, Cuba.

Vianello, V. (1986). *Luca Paciolo nella Storia della Ragioneria, con documenti inediti Messina*.