



Colegio de Contadores Públicos  
de México



## HISTORÍA DE LA CONTABILIDAD Y LOS COSTOS

Por José Manuel Atilano Cruz\*

Estudiante del Primer Semestre de la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán

### INTRODUCCION

En la actualidad se han llevado acabo una increíble serie de cambios en la naturaleza y en la humanidad en todos sus ámbitos. En este sentido la Contabilidad, como disciplina y actividad no queda exenta de a esta constante ola de cambios.

La finalidad de este trabajo es demostrar cómo ha ido evolucionando la Contabilidad con el paso de los años y de generaciones un ejemplo de esto es sobre la primer máquina registradora, hasta nuestros tiempos las maquinas electrónicas de contabilidad más complejas.

A pesar de todo esto algunas o mejor dicho bastantes personas piensan que este tema no es nada novedoso, pero en mi opinión está muy equivocados ya que este tema ha sido un poco descuidado y esto no debe de pasar ya que todo profesional contable debe conocer todo aquello que es fundamental para su carrera.

De igual forma en este trabajo tocaremos el tema sobre los costos, esto va muy enfocado a lo comentado anteriormente referente a los cambios en los ámbitos, financieros, económico, político, social, etc., esto es porque la contabilidad de costos no sirve como un apoyo a la dirección, principalmente en las funciones de planeación y control de sus operaciones.

## HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

### La Contabilidad

De acuerdo a lo expresado por Gertz Manero, hacia el año 6000 a.C., ya existían los elementos necesarios para la actividad contable: la escritura y los números; el concepto de propiedad, un gran volumen de operaciones, las monedas y quizás, el crédito en los mercados, al respecto existe una tablilla de barro, que data de la época, de origen sumerio, en la que algunos investigadores han creído encontrar registros de ingresos y egresos, a partida simple; otros más audaces identifican los registros a partida doble. Existen testimonios sobre contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia. Pagani, en su obra *I Libri Commerciali* (citado por Gertz Manero), <quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas...> igualmente para el año 2100, Hammurabi, reina en Babilonia, realizo su célebre codificación que lleva su nombre y en ella se toca el tema de la practica contable.

Continuando con Gertz Manero, afirma que <El primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356,323 a.C.), los banqueros griegos, fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio. De ellos se dice: "Llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad, y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad "(History of Modern Bank of Isue, Conant).>

Sin embargo, es en Roma, donde se encuentran testimonios especificados e incontrovertibles sobre la práctica contable, desde los primeros siglos de fundada, todo jefe de familia asentaba diariamente sus ingresos y gastos en un libro llamado "Adversaria", el cual era una especie de borrador, ya que mensualmente los transcribía, con sumo cuidado, en otro libro, el "Codex o Tubulae"; en el cual, a un lado estaban los ingresos (acceptum), y al otro los gastos (expensum). También expone Gertz Manero, <se sabe con certeza que tanto en tiempo de la República, como del Imperio, la contabilidad fue llevada por plebeyos, no así la actividad que se pueden considerar como el antecedente de la de auditor, los inspectores que se comisionaban con objeto de inventariar y revisar los diversos bienes que constituían los patrimonios romanos. Se sabe asimismo que dichos contables y auditores constituyeron colegios profesionales (S. Dill. The Roman Society).>

Durante el período comprendido entre el 453-1453 d.C., continúan los avances en la contabilidad, entre ellos los auxiliares. Sin embargo para Gertz Manero, son los libros de Francisco Datini los que muestran la imagen de una contabilidad a partida doble que involucra, por primera vez, cuentas patrimoniales propiamente dichas; en efecto, al haberse inventado la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se había solucionado el problema que tenían los comerciantes de esta época de no poder llevar en una sola cuenta su mercancía debido al hecho de que dichos efectos tenían, lógicamente, dos precios, el de costo de adquisición y el de venta, resultando de ello que la utilidad obtenida hacía aparecer la cuenta de Caja con una diferencia en los asientos de ingresos y egresos, como consecuencia de lo antes dicho, mas con la nueva cuenta que recogía las diferencias, se podían registrar cuentas patrimoniales que seguían la historia de las mercancías y de las utilidades o pérdidas obtenidas como resultado del tráfico de las mismas. Presenta asimismo esta contabilidad la innovación de que abría y cerraba las operaciones bianualmente con un estado financiero en donde claramente se estipulaba el patrimonio de la unidad económica, informando en el mismo el resultado de las operaciones como la participación individual de los socios, lo que determinaba del saldo de las cuentas personales que se llevaba a cada socio de la propia empresa.

Llega el siglo XV y con él dos grandes acontecimientos: La generalización de los números arábigos y la imprenta que harían entrar a la contabilidad, al igual que a las otras ciencias, en una etapa de divulgación. Data de esa época el libro "Della mercatura et del mercanti perfetto", cuyo autor fue Benedetto Cotignoli Rangeo, quien lo terminó de escribir el 25 de Agosto de 1458, y fue publicado en 1573. El libro aunque toca la contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la identidad de la partida doble, el uso de tres libros: el Cuaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un "Bilancione" [Balance]; las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a Capital, habla también de la necesidad de llevar un libro copiator de cartas (Libro de Actas). Sin embargo, es fray Lucas de Paciolo, quién en su libro "Summa", publicado en 1494, se refiere al método contable, que se conoció desde entonces como "A lla Veneciana", que amplía la información de las prácticas comerciales: sociedades, ventas, intereses, letras de cambio, etc. En forma detallada toca el tema contable, luego en otros países se harían publicaciones que ampliarían el tema.

Llega el siglo XIX, y con él el Código de Napoleón (1808), comienza la Revolución Industrial, Adam Smith y David Ricardo, echan las raíces del liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de "Principios de Contabilidad", en 1887 se funda la "American Association of Public Accountants", antes, en 1854 "The Institute of Chartered Accountants of Scotland", en 1880 "The Institute of Chartered Accountants of England and Wales", organismos similares los constituyen Francia en 1881, Austria en 1885, Holanda en 1895, Alemania en 1896.

En el siglo presente y a raíz de la crisis de los años 30, en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos, organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de allí surgieron los primeros principios de contabilidad, vigentes aún muchos de ellos, otros con modificaciones. También, la crisis, dio origen al cambio de la "Certificación" por los "Dictámenes" de los Estados Financieros. En 1953 se publica por primera vez el C.P.A. Handbook.

## LOS COSTOS

En lo particular, tan importante es saber los orígenes y desarrollo de la Contabilidad, hasta nuestros días, como la de los Costos, parte fundamental y elemental de esta propuesta. Como podrá verse a continuación, se detalla en forma pormenorizada los acontecimientos y personajes que gestaron y contribuyeron al perfeccionamiento de la Contabilidad de Costos y los Costos basados en Actividades (ABC).

Según Lorino, afirma que: <Estos métodos se fueron elaborando progresivamente entre 1850 y 1910, en particular en la gran industria norteamericana. Básicamente, el desenlace de este proceso puede situarse en 1907, en Du Ponts de Nemours, aunque después se pusieron a punto otras técnicas. En efecto, fue en 1907 cuando Donalson Brown, colaborador de Pierre Du Pont de Nemours al frente del grupo químico, inventó la fórmula que relaciona el índice de rentabilidad de capital, el índice de rentabilidad de la explotación y el índice de rotación de capital. Por primera vez, los diversos tipos de contabilidad utilizados hasta entonces de manera independiente (Contabilidad de Capital, Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos) estaban enlazadas en un modelo único, global y coherente, y constituían una imagen económica completa de la empresa, todavía hoy, sirve de base a la gestión de la empresa y, por tanto, a menudo, a la actividad encargada de vigilar la calidad de esta gestión: el control de gestión.

La invención de Donalson Brown remataba un largo proceso de innovaciones iniciado en 1902 bajo la tutela de los hermanos Du Pont. Así se introdujeron sucesivamente: la asignación de los costes indirectos para calcular los costos completos de los productos, la contabilización de los activos a su valor de adquisición y el índice de rentabilidad del capital invertido por división. En este trabajo los Du Pont y sus colaboradores se inspiraron ampliamente en las enseñanzas de un hombre que ya habían tenido como colega en la Johnson and Lorain Steel Company: Frederick Taylor.

Taylor fue, en efecto, uno de los pioneros del control de gestión industrial: fue el que desarrolló la contabilidad analítica, la asignación de los costes indirectos, el cronometraje y el seguimiento de los tiempos de mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costes indirectos mediante los tiempos de la mano de obra o de los tiempos de máquina, la gestión de las existencias y de las materias y la remuneración al rendimiento; y esto entre los años 1889 a 1895. Seguramente ejerció una influencia determinante en los sistemas de gestión, no solo en Du Pont de Nemours, sino también en General Motors (filial, por un tiempo de Du Pont de Nemours) y en General Electric, donde el concepto de coste estándar se adoptó y generalizó inspirándose en estas enseñanzas.>

## Los Costos Basados En Actividades

Continua Lorino, <de repente, con una agitación que podía calificarse casi de febril, bajo el efecto de choques múltiples, una parte de la industria mundial ha emprendido la revisión, e incluso la reinención, del soporte de la gestión constituido por las herramientas de control, citemos a título de ejemplo internacional de investigación aplicada C.M.S. (Cost Management System) (Sistema Gerencial de Costos) de la agrupación cooperativa CAM-I (Consortium for advanced Manufacturing - International)[Consortio para el Mejoramiento de la Industria – Internacional]. Esta asociación fue creada en 1972 por iniciativa de los grandes grupos industriales norteamericanos para organizar y financiar conjuntamente programas de investigación en el ámbito de la productiva. Fue una iniciativa que condujo a una docena de programas de investigación sobre temas tales como los lenguajes de programación de control numérico, el diseño asistido por ordenador y la generación automática de gamas. En algunos de los miembros industriales de CAM-I, ciertas universidades, como Harvard y Stanford, y los grandes grupos anglosajones de auditoría y asesoramiento (los "Big Eight") lanzaron un nuevo programa profundamente diferente de los precedentes, puesto que estaba orientado a la gestión y no a la tecnología: el programa C.M.S. El objetivo perseguido era crear un nuevo tipo de contabilidad analítica adaptada al entorno de las industrias altamente automatizadas e integradas. El éxito fue fulminante, porque, en un año, el programa había absorbido él solo la mitad de la totalidad de los patrocinadores y financiaciones de CAM-I. En 1988, C.M.S. publicó, en asociación con la Business School de Harvard, los principios básicos del enfoque propuesto, bajo el título "Cost Management for Today's Manufacturing". El libro obtuvo, en 1989, el premio de la "American Association of Accountants" reservado a la mejor obra de Contabilidad de Gestión. En 1990, C.M.S. reunía a cuarenta empresas, de las cuales un tercio eran de Europa y dos tercios de Estados Unidos, de General Motors a Siemens, pasando por IBM, Boeing, Procter and Gamble, Phillips, Alcatel, Lucas, Aeritalia, British Aerospace, etc. Entonces el programa fue calificado por Peter Ducker como "el trabajo más estimulante y más innovador en gestión de hoy en día, en el que nuevos conceptos, nuevos métodos y nuevos enfoques van tomando forma en lo que podía llamarse una nueva filosofía económica">.

El resultado de esta investigación dio origen al concepto de actividades, al respecto en el prefacio de Brimson (1997:9), Alfred King afirma: <Nunca antes en la historia de la contabilidad un concepto ha pasado tan rápido de la teoría a la práctica como en el caso de la contabilidad por actividades, o cálculo del coste basado en las actividades.>

## **Teoría de la contabilidad.**

Después de la reseña histórica, de la Contabilidad y los Costos, pienso que sería apropiado y oportuno exponer los conceptos, funciones, clasificaciones y comparaciones de la plataforma que sirve de soporte a este trabajo de grado.

## **CONCEPTOS**

### **Contabilidad.**

Sostiene D. Juan M. Aguirre, que la contabilidad nació de la práctica y necesidad de registro. Arranco de la propia naturaleza humana, el carácter intelectual y fabril de nuestra especie, le llevan a producir y a computar; el sentimiento de la propiedad conduce al hombre a valorar sus propiedades; debido a los límites de la manera, obligan al hombre a registrar sus operaciones dentro de la empresa, poco a poco se forjan las características primarias de la contabilidad

### **La Macro-contabilidad**

Para D. Juan M. Aguirre. <Contabilidad encaminada al conocimiento de las magnitudes macroeconómicas, es decir, a la determinación en cifras de la situación económica de un país>

### **La Micro-contabilidad.**

Para D. Juan M. Aguirre. <La Micro-contabilidad se define como la contabilidad aplicada a las unidades económicas individuales, bien sean personas, físicas o sociedades, también denominada contabilidad de empresa.>

## **CONCLUSIÓN**

En conclusión en este trabajo se trataron temas muy importantes para el contador ya que nos enfocamos en la historia de la misma, tanto en su avance histórico a través de las generaciones, esto fue porque todo profesional contable, debe conocer de una manera amplia, y no elemental, aquello que es fundamental a su disciplina y al desarrollo histórico de la misma. Como dato informativo esta investigación fue realizada bajo distintos enfoques esto quiere decir que puede ser tanto para personas que ocupan altos puestos de responsabilidad como para personas que apenas se van introduciendo en el estudio de esta disciplina.

Así mismo nos enfocamos al tema de los costos esto porque es un sistema de información que no sirve de ayuda en funciones de planeación y control. Un ejemplo de esto es que los costos son la única variable que la empresa tendrá bajo su control, ya que la variable precio no podrá ser controlada y, esta a su vez, afecta el volumen, por lo tanto, las empresas que dirijan sus esfuerzos hacia la variable costos y obtengan información confiable, oportuna y relevante sobre los mismos, podrán competir y enfrentar los cambios actuales.



## **BIBLIOGRAFÍA**

Gertz Manero, Federico. Origen y evolución de la contabilidad “ensayo histórico”, ed. Trillas, México 1990.

Ubicación: HF 5605 G43

Lorino, Philippe. El control estratégico de gestión estratégica, ed. Alfa omega marcombo, Barcelona 1995.

Ubicación: HD30.28 L7318

García Colín, Juan. Contabilidad de Costos, ed. Mc Graw-Hill, México 2003

Ubicación: HF5686 C8

Aguirre Ormaechea, Juan. Contabilidad General I, ed. Cultural, España

**El Colegio de Contadores Públicos de México, se reserva la reproducción total o parcial de este material.**

**El contenido de los artículos firmados es responsabilidad del autor, sin que éste necesariamente refleje la opinión del Colegio sobre el tema tratado. Cuando se exprese la opinión del Colegio se especificará claramente.**