

TÍTULO:

Breve historia de la teneduría de libros

AUTOR/ES:

Filippini, Julio N.

PUBLICACIÓN:

Profesional y Empresaria (D&G)

TOMO/BOLETÍN:IXPÁGINA:172MES:FebreroAÑO:2008

JULIO N. FILIPPINI

BREVE HISTORIA DE LA TENEDURÍA DE LIBROS

El autor considera la evolución de las técnicas de registración contable que constituyen una parte de la contabilidad, en sus diferentes definiciones como disciplina (ciencia, técnica y/o tecnología social). Su análisis no incluye a la teneduría de libros estructurada y ejecutada por medios magnéticos.

El objeto del presente trabajo es analizar la evolución en el tiempo de las *técnicas de registración*, esto es, lo que se ha dado en llamar *teneduría de libros*. Estas técnicas constituyen una parte del concepto más amplio de contabilidad, lo que nos lleva a puntualizar este último concepto: entendemos a la *contabilidad* como la disciplina que tiene por objeto la medición y el control del patrimonio, y su evolución, con el propósito de suministrar información para la toma de decisiones, tanto de la empresa como de terceros.

Para lograr este objetivo es necesario como primer paso, conocer las operaciones realizadas por el ente, y esto se logra mediante la registración contable de dichas operaciones. Esta registración se lleva a cabo siguiendo un método, y una serie de normas propias de la teneduría de libros.

En el análisis histórico dejaremos de lado los más remotos orígenes, donde el contador, escriba de aquellos tiempos, cincel y martillo en mano efectuaba las anotaciones sobre una piedra. Sólo diremos que se conoce la existencia de registros contables desde la más remota antigüedad y que fueron los fenicios quienes, al inventar el alfabeto, dieron un gran impulso a las registraciones, por lo que son considerados como los precursores de la teneduría de libros moderna. A los fenicios se les atribuye también las primeras registraciones de operaciones realizadas por comerciantes privados.

En la Edad Media, que va desde el año 395 (muerte de Teodosio El Grande) hasta el año 1453 (toma de Constantinopla por los turcos con Mahoma II), es cuando comienza a estructurarse la teneduría de libros que ha llegado hasta nuestros días.

A mediados de este período comienza a utilizarse un método de registración que se fue perfeccionando con el tiempo, y que a posteriori se denominó Partida Simple. El mismo consistía en efectuar las registraciones, utilizando para ello una sola serie de cuentas.

Ante la necesidad de conocer y recordar el estado de cuenta de un cliente, fueron las cuentas personales de deudores y acreedores las que primero se utilizaron. Con el agregado de las cuentas que representaban bienes físicos, se completó la primera de las formas de la Partida Simple, la que utilizaba *cuentas integrales*. Más luego, se conoció una segunda forma, la que utilizaba la serie de *cuentas diferenciales*.

Para una mejor comprensión, haremos un pequeño ejemplo utilizando cuentas integrales, partiendo de los siguientes datos:

Inventario inicial

- Caja: \$ 100
- Acreedores: \$ 10
- Capital: \$ 90

Operaciones

- Compra de mercaderías al contado: \$ 15
- Pago del alquiler: \$ 8

El registro de estas operaciones se realizaba en el Libro Diario y en el Libro Mayor.

Libro Diario

<i>Nº de orden</i>	<i>Fecha</i>	<i>Fº mayor</i>	<i>Operaciones</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
1			<i>Debe</i> - lo siguiente por el activo inicial		
2			Caja	\$ 100,00	
3			<i>Haber</i> - lo siguiente por el pasivo inicial		
4			Acreedores		\$ 10,00
5			<i>Debe</i> - Mercaderías n/compra	\$ 15,00	
6			<i>Haber</i> - Caja n/compra		\$ 15,00
7			<i>Haber</i> - Caja pago alquiler		\$ 8,00
			<i>Totales</i>	\$ 115,00	\$ 33,00

Determinación del resultado:

Capital final \$ 115 - \$ 33 =	\$ 82
Capital inicial	\$ 90
Pérdida	(\$ 8)

En este ejemplo de sólo tres cuentas, se ve claramente que usando cuentas integrales se podía determinar perfectamente discriminada la composición del patrimonio, mientras que el resultado del periodo se determinaba por diferencia patrimonial, careciéndose en consecuencia del detalle de cómo se había formado ese resultado.

La segunda forma de la Partida Simple, que habíamos mencionado, es la que usaba únicamente cuentas diferenciales. En este caso, la registración comienza acreditando el capital inicial y luego se debita por las pérdidas y acredita por las ganancias, usando cuentas diferenciales (analíticas de resultado).

Con los datos del ejemplo anterior tendríamos:

<i>Nº de orden</i>	<i>Fecha</i>	<i>Fº mayor</i>	<i>Operaciones</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
1			<i>Haber</i> - Capital inicial		\$ 90,00
2			<i>Debe</i> - Alquileres	\$ 8,00	
			<i>Totales</i>	\$ 8,00	\$ 90,00

Capital al cierre:	\$ 82
--------------------	-------

Capital inicial: \$ 90 - \$ 82 =	\$ 8	(pérdida)
-------------------------------------	------	-----------

En esta forma de la Partida Simple, el resultado se determinaba perfectamente discriminado en cuentas diferenciales, pero se carecía de información sobre la composición del patrimonio. *Obviamente, de la unión de ambas versiones de la Partida Simple, nació la Partida Doble.*

La característica de este período era considerar a la contabilidad como sinónimo de teneduría de libros, y al no existir bibliografía, el aprendizaje se hacía en forma práctica trabajando con un contable.

En el año 1494 esta situación se revierte con la publicación del primer libro que trata el tema de la teneduría de libros. Su autor es un sacerdote, Fray Luca Pacciolo, quien en un tratado de matemáticas incorpora, en el capítulo 11: "Tractatus particulares de computis et scripturis", todo un detalle de cómo aplicar el método de registración que después se llamó Partida Doble.

Como forma de entender acabadamente los alcances de esta obra, transcribimos el índice de la misma:

1. Las cosas necesarias al comerciante.
2. El inventario.
3. Los tres libros mercantiles - Memoriale, Diario y Quaderno.
4. La utilización de los libros contables.
5. El Memoriale (*borrador*).
6. El Diario.
7. El Quaderno (*mayor*).
8. La registración de los hechos inherentes a las compras de mercaderías.
9. La registración relativa a las relaciones con la hacienda pública.
10. Las cuentas de los gastos.
11. La cuenta Bodega (*almacén*).
12. La cuenta de provecho y daños (*pérdidas y ganancias*).
13. La corrección de errores.
14. El cierre de las cuentas.
15. El archivo de la correspondencia.
16. Particularidades de los libros mercantiles.

Es evidente que Pacciolo -sacerdote y matemático- no debía tener un conocimiento eminentemente práctico, como el que se desprende de los temas detallados en el índice, por lo que se cree que Pacciolo se limitó a incorporar este Capítulo en su tratado de matemáticas, siendo un tercero el verdadero autor de este Capítulo.

Lo cierto es que, a partir de 1494, la Partida Doble que venía siendo aplicada en forma práctica desde hacía muchos años, ahora era factible conocerla a través de la bibliografía, máxime si se tiene en cuenta que, con posterioridad al libro de Pacciolo, se publican varios más, en diversos idiomas que, si bien es cierto, no agregan nada nuevo para perfeccionar el método, cumplen la función de divulgar el arte de la teneduría de libros por el método de la Partida Doble.

Pasan los años y lentamente se producen modificaciones que van perfeccionando el método de la Partida Doble. Se comienza con el uso de cuentas colectivas o de control desdoblándose el Libro Mayor, dando nacimiento a los Mayores Auxiliares de Deudores, Acreedores y demás. Pero el problema que más preocupaba a los contables era el de la mayorización. Pensemos que se tenía un Diario único, un Mayor General y Mayores Auxiliares, lo que significaba que por cada débito o crédito en el Libro Diario, correspondía efectuar el pertinente pase a la cuenta del Mayor General.

A fines del Siglo XVIII (en 1795) Edmundo Degrange publica en París su obra "La tenue des livres rendue facile" donde propone incorporar algunos criterios nuevos a la estructura ya clásica de la Partida Doble.

Crea el *Balance de Comprobación de Sumas y de Saldos*, con lo que se agrega un procedimiento que permite efectuar la verificación de la exactitud matemática de las registraciones contables por Partida Doble.

En aras de resolver el problema de la mayorización, inventa el Diario Mayor, esto es, un libro que reúne en sí mismo las registraciones cronológicas del Diario y las sistemáticas del Mayor.

El manejo del Diario Mayor es explicado por Degrange en los siguientes términos: "a la derecha de las páginas de un gran registro coloqué cinco dobles columnas para distribuir las cinco Cuentas Generales (Mercaderías Generales, Caja, Efectos a Cobrar, Efectos a Pagar y Ganancias y Pérdidas) abiertas por débito y crédito; una sexta columna para distribuir todas las cuentas de los particulares (Cuentas Diversas), abiertas de la misma manera; y,

en fin una séptima y última columna para reunir los débitos y créditos de las anteriores. Y conservé la página de la izquierda para que hiciera los oficios de Diario". Gráficamente, quedaría el Diario Mayor con el siguiente rayado:

Fecha	Fº Mayor	Operación	Mercaderías		Caja		Efectos a cobrar		Efectos a pagar		Ganancias y pérdidas		Cuentas diversas		Totales	
			D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
		Totales														

Si bien es cierto que el esquema de Degrange tenía sus limitaciones por el reducido número de columnas, no es menos cierto que abrió las puertas para la subdivisión del Diario único en Subdiarios y así contar con libros tabulados, tantos como fueran necesarios, lo que implica decir que no sólo se simplificó la tarea de registrar, sino también la mayorización y, lo que es aún más importante, se posibilitó la división del trabajo al contar con varios registros cronológicos como son los Subdiarios.

Las registraciones se efectuaban diariamente en el Subdiario que correspondiera de acuerdo con el tipo de operación y periódicamente, normalmente a fin de mes, se totalizaban las registraciones para mayorizar estos totales en el Mayor General. Esto se hacía siguiendo una de estas dos alternativas:

- Se efectuaba el pase de los totales del Subdiario directamente al Mayor General, en cuyo caso el control de sumas del Balance de Comprobación se hacía con la suma acumulada de los totales del Diario y los distintos Subdiarios.
- La segunda alternativa consistía en que a fin de mes, por los totales de cada uno de los Subdiarios se hacía un asiento resumen en el Diario, con lo que el control de sumas del Balance de Comprobación se hacía contrastando con las sumas del libro Diario. Esta segunda forma de efectuar los pases al Mayor tuvo tanto auge que se la conoció como "la partida doble por el método centralizador".

Las ideas de Degrange tuvieron muy rápida difusión, y el Diario Mayor generó toda una serie de publicaciones que rápidamente circularon por todo el mundo. En EEUU el Diario Mayor tuvo una amplia aceptación, y tanto es así que a los registros tabulados se los conoce también con el nombre de Diario Americano. Este esquema de registración se utiliza aún en nuestros días, en aquellas contabilidades que no están informatizadas.

Paralelamente a la teneduría de libros manual, ahora con el Diario único subdividido en Subdiarios y el Mayor único también desdoblado en Mayores Auxiliares, se desarrolló la teneduría de libros haciendo uso de máquinas de contabilidad, conocidas como Máquinas de Registro Directo en las que, por depresión de tecla, se producía la impresión del carácter.

El objetivo de estos medios mecánicos era lograr la registración con mayor exactitud y rapidez. Estos equipos básicamente eran una combinación de máquina de escribir y de calcular y la mayor ventaja que reportaban, además de la registración en letra de imprenta y el cálculo mecánico, era la posibilidad de efectuar varias registraciones en forma simultánea, por ejemplo, una venta a crédito se registraba en el Subdiario de ventas y por transcripción carbónica en la cuenta individual del cliente y en el resumen de cuenta.

En resumen, las ventajas de este medio de registración mecánica, pueden sintetizarse en la simultaneidad en la contabilización de operaciones; la registración tipográfica con la claridad y uniformidad propia de la letra de molde; el cálculo mecánico que implica que, a medida que se van registrando las operaciones, automáticamente se obtienen sumas y saldos.

Como una secuela de los medios mecánicos, aparecieron los medios semimecánicos, con los cuales se procuraba aprovechar algunas de las ventajas de la contabilidad mecánica, sin que fuera necesario realizar la inversión que implicaba la compra de una máquina.

En su versión totalmente manual, se utilizaba un tablero donde quedaba fija la hoja del Diario o el Subdiario, y a ella se superponía la hoja con la cuenta a debitar o acreditar y por transcripción carbónica, se obtenía el registro de la operación en forma simultánea en el Diario, Subdiario y Mayores.

Otra forma era haciendo uso de una máquina de escribir, a la que se le hacía un aditamento en el carro de forma tal de introducir la hoja del Diario o Subdiario por la parte posterior del carro de la máquina y en forma frontal la hoja del Mayor o Mayor Auxiliar que correspondiera. De esta forma se aprovechaban las ventajas de la simultaneidad y de la registración tipográfica propia de la máquina de escribir.

Hemos visto, en un análisis muy sintético, la evolución a través del tiempo de la técnica para la registración contable de las operaciones de la empresa; y así llegamos a nuestros días, en plena era informática, para encontrarnos con la teneduría de libros estructurada y ejecutada por medios magnéticos. Pero esto ya es otra historia.