

## ***EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD*** ***HISTORIC EVOLUTION OF ACCOUNTING***

**Yumaisi González Ochoa** [yumaisigo@uclv.edu.cu](mailto:yumaisigo@uclv.edu.cu)

**Abel Sarduy Quintanilla** [abelsq@uclv.edu.cu](mailto:abelsq@uclv.edu.cu)

**Yanetsy Marín Bermúdez** [yanetsym@uclv.edu.cu](mailto:yanetsym@uclv.edu.cu)

Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas,  
Cuba

---

### **Resumen**

El estudio de las ciencias presupone el análisis de su historia, razón que ha hecho a investigadores de la contabilidad interesarse por la historia de la contabilidad y su evolución. El trabajo presenta un conjunto de hechos significativos que marcan la evolución histórica de la contabilidad y su división por períodos, desde la edad antigua hasta nuestros días. Su evolución está unida intrínsecamente a la historia económica y al desarrollo del comercio y la vida social. A partir de los criterios de reconocidos autores, se analizan los períodos en la evolución histórica de la contabilidad, en una barrida por estos momentos que han dado lugar al desarrollo de la ciencia contable, entendida primero como arte, luego como técnica y, finalmente, como ciencia. Este análisis no pretende ser exhaustivo; por el contrario, se puede ampliar con estudios más profundos y específicos relativos a países y períodos concretos.

**Palabras claves:** historia de la contabilidad, Cuba, prácticas contables, teneduría de libros.

### **Abstract**

The study of science presupposes the analysis of its history, for this reason accounting researchers have been interested in the history of accounting and its evolution. The paper presents a set of significant events that mark the historical evolution of accounting and its division by periods, from antiquity to the present age. Evolution is intrinsically linked to economic history and development of trade and social life. Based on the criteria of renowned authors in this research are analyzed periods in the historical development of accounting, in a sweep by these moments that have led to the development of the accounting science, understood first as art, then as technical and finally as science. This analysis is not intended to be exhaustive; however, it can be expanded with deeper and specific studies on particular countries and periods.

**Keywords:** Accounting History, Cuba, Accounting practices, Bookkeeping.

**Clasificación JEL:** M40, M41, N00, N01.

## Introducción

El hecho de que la contabilidad sea una actividad tan antigua como la misma humanidad, asociada al propio desarrollo de las civilizaciones y del comercio, ha motivado el interés de varios de sus estudiosos en lo que respecta a su investigación histórica. La historia de la contabilidad es una disciplina histórica, que forma parte fundamental de la historia económica y de la historia en general. Tanto Hernández (2002) como Antinori (1998), citado en (Ruíz, 2003), coinciden en que su campo de investigación no se limita solo al estudio de la evolución de las técnicas contables, sino que penetra en los planteamientos de organización y dirección de las instituciones, en la importancia, uso y alcance de los instrumentos mercantiles, en el funcionamiento de los mercados, etcétera.

En los últimos decenios del siglo XX, la historia de la contabilidad experimentó un auge notable en gran parte del mundo, así lo reconocen Fernández (2000) y Hernández (2004), interés que ha continuado creciendo vertiginosamente, tal como lo expone Hernández (2013). Si bien la historia de la contabilidad ha tenido más importancia en el contexto internacional, coinciden Rico (2006) y Hernández (2006) en que América Latina ha estado al margen de las modernas corrientes a favor de la historia de la contabilidad, con grandes insuficiencias investigativas, sin desconocer valiosos aportes. De forma similar ocurre en Cuba, donde es muy limitado el accionar en entorno a la historia de la contabilidad y al uso de las fuentes documentales que conservan los archivos históricos y otras instituciones relacionadas.

En la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas, un grupo de docentes y estudiantes de pregrado y postgrado, iniciaron a partir de 2004<sup>1</sup> una serie de investigaciones sobre la historia de la contabilidad, que están dirigidas principalmente al estudio de la evolución de la normativa contable en el período revolucionario, búsqueda de fuentes histórico-contables en los Archivos Históricos de la Provincia, administración de la caja real de la villa de Santa Clara siglos XVII-XVIII y desarrollo de la industria azucarera durante 1937-1941. El interés por el estudio de la historia de la contabilidad, unido a los resultados alcanzados en las investigaciones, contribuyó al desarrollo de una asignatura optativa de Historia de la Contabilidad en la carrera de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, desde el curso escolar 2010-2011.

Para el progreso de las investigaciones antes mencionadas fue preciso conocer previamente la evolución histórica de la disciplina contable. Varios autores han puesto de manifiesto la importancia de conocer la evolución de la contabilidad. Cita Gutiérrez (2005) tres criterios: el primero referido a la formación profesional expuesto por Johnson (1986), quien afirma que si los estudiantes de contabilidad comprenden el porqué y cómo la contabilidad ha evolucionado, entonces serán capaces de adaptar el sistema contable a los cambios futuros del entorno; en segundo lugar, Hopwood (1987) señala que la contabilidad no es un fenómeno estático y que habría que estudiar

---

<sup>1</sup> El interés por las investigaciones en la historia de la contabilidad en Santa Clara tiene su punto de partida en el año 2004, con la visita de Esteban Hernández Esteve a la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas. Los autores de este trabajo agradecen su colaboración en estos años en el envío de literatura, artículos y consejos en materia de historia de la contabilidad.

las raíces del cambio contable y sus efectos en la organización y, finalmente, Fleischman y otros (2000) plantean además, que la historia de la contabilidad es una base de datos que sirve para interpretar el presente.

Tales razones motivaron el desarrollo de la presente investigación, que tiene como objetivo profundizar en la evolución histórica de la contabilidad, presentando los eventos y los procesos históricos que han configurado cada período.

La historia de la disciplina contable se divide en cuatro grandes períodos de acuerdo con Montesinos (1978), criterio con el cual coinciden otros autores, entre ellos Mileti (2001), Casinelli (2008) y García (2009). Biondi (1999; citado en Universidad de la República de Uruguay, 2015) por su parte, considera tres momentos dentro de la evolución contable: arte empírico basado en la experiencia, y se elaboran normas prácticas rudimentarias; divulgación del arte, “publicidad” de las normas, comentarios y primeras críticas y, por último, crítica “científica” con la aparición de “principios” regidores de la contabilidad.

Hernández (2013) plantea otro criterio de división en cinco etapas, circunscritas al entorno español: etapa premoderna o anterior a la partida doble, la cual comprende desde el siglo XIII hasta el XV; implantación y difusión de la contabilidad por partida doble, siglo XVI y primer tercio del siglo XVII; período de silencio y olvido de la partida doble aproximadamente durante el siglo siguiente; reaparición de noticias sobre la misma, a partir de 1736, y edad contemporánea, desde el siglo XX hasta la actualidad.

Entiéndase que no es a capricho o casuístico que se dan estos períodos, sino a razón del desarrollo de las fuerzas productivas y por la necesidad de registro y control de las operaciones económicas, en la medida en que la producción adquiere un carácter cada vez más social.

En este sentido, no es posible enmarcar en etapas o períodos rígidos esta evolución, similar a lo que expone Marx (1973) en *El capital*, Tomo I, en relación con la historia de la sociedad: “Se trata de encontrar los grandes rasgos, las características generales, pues en la historia de la sociedad ocurre como en la historia de la tierra, donde las épocas no se hallan separadas las unas de las otras por fronteras abstractas y rigurosas”.

Entre varios criterios, se asume en esta investigación, la división en cuatro períodos planteados por Montesinos (1978), que se exponen a continuación.

### **Período empírico o de partida simple**

Abarca desde la antigüedad y la alta Edad Media hasta la publicación, en 1202, del *Liber Abaci*, de Leonardo Fibonacci de Pisa<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> De acuerdo con Casinelli (2008), en la Nota 7 del Capítulo 1, el matemático italiano Leonardo de Pisa escribió en 1202 la famosa obra conocida como *Liber Abaci*, un texto en el que se explica cómo sumar, restar, multiplicar y dividir con numerales hindu-arábigos, así como la resolución de otro tipo de problemas sobre álgebra y geometría. *Liber Abaci* se divide en quince

Afirma Muñoz (1990) que los orígenes de la contabilidad se engendraron en la propia comunidad primitiva y que, por tanto, su historia está asociada al surgimiento y desarrollo del excedente económico, y este al desarrollo de las fuerzas productivas y la producción mercantil.

De acuerdo con Mora (2014), existen testimonios documentales desde cuatro milenios antes de la era cristiana (a.c.), escritos como textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, grabados en planchas o tablillas de arcilla cruda, los cuales son muestra de la vida económica y social, que permitió el desarrollo de instituciones comerciales y bases económicas que se aproximan a ciertas técnicas actuales. A estos primeros tiempos de la contabilidad, Muñoz (1990) les llama inicios de la “prehistoria” de la contabilidad.

Ejemplo de los primeros registros se evidencian en Mesopotamia, Grecia, Egipto, Babilonia y Roma, donde se llevaban registros y operaciones financieras de las empresas privadas y públicas. 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. Coinciden en estos criterios Vlaemminck (1961)<sup>3</sup>, Salazar y Cedolin (2003) y Mora (2014).

Destaca Muñoz (1990) que este interés por el registro de las operaciones económicas también aparece en las culturas asiáticas y precolombinas de América. En especial, en el período más antiguo en China, denominado Chang Yin (siglos XVI–XII a.d.n.e) aparece la escritura china; aunque se practicaba el comercio, este todavía no había pasado la fase de trueque. Sin embargo, no es hasta la época de los Chou (siglos XII–VIII a.d.n.e.) que la necesidad de registrar y controlar la actividad económica tuvo verdadera importancia.

En relación con las culturas precolombinas de América, los mayas controlaban y registraban todos los aspectos de la vida social, incluyendo las actividades económicas en sus famosos “libros pintados” o códices. Los incas, por su parte, aunque no conocieron la escritura ni la numeración gráfica, sin las cuales la administración de un imperio como ese parecería imposible, idearon el sistema denominado quipu, basado en cuerdas en las que las

---

capítulos, y su contenido fue fundamental en la formación de mercaderes y comerciantes aptos en matemáticas, en el surgimiento y desarrollo del capitalismo europeo.

<sup>3</sup> Esta obra es considerada por Hernández (2011) la segunda historia de la contabilidad general, y última hasta ahora, compuesta en 1956 por Joseph-H. Vlaemminck: *Histoire et doctrines de la comptabilité*. Traducida al español y notablemente ampliada y mejorada por José María González Ferrando; publicada en 1961 con el título *Historia y doctrinas de la contabilidad*. La primera historia de la contabilidad es la obra de Federigo Melis “*Storiadella Ragioneria*”, publicada en 1950.

anotaciones se hacían mediante nudos. Este sistema alcanzó tal desarrollo, que mediante diferentes posiciones y formas de nudos y colores de las cuerdas se realizaban las más complicadas operaciones aritméticas, sirviendo como apoyo en el registro y control de la vida económica de la sociedad. También la cultura azteca tenía un adecuado sistema de numeración vigesimal que les permitía llevar la contabilidad del Estado, y aunque no llegaron a poseer la escritura fonética, manejaban un sistema de signos y jeroglíficos con el cual podían hacer toda clase de anotaciones.

Plantea Mora (2014) que en este primer período, la contabilidad permanece relativamente estacionaria, con sistemas contables incompletos. En este tiempo se degenera e, incluso, no quedan mayores vestigios de las cuentas, como resultado de la invasión de los bárbaros. La caída del imperio romano de Occidente y la invasión de los bárbaros se consideran los acontecimientos que marcan el fin de una civilización y el nacimiento de la edad media occidental, que se caracterizó por el desarrollo de la sociedad feudal. Es en la ruptura del orden feudal, de acuerdo con Vlaeminck (1961), donde se crean las pautas para el surgimiento de la profesión contable.

A partir del siglo XI, con las cruzadas resurge la actividad económica en Europa occidental, unida a una considerable extensión del crédito, y con ello reaparecen los registros contables de tales actividades. Este período también se caracteriza por el registro aislado de operaciones o partida simple, inicialmente destinado a complementar la memoria humana para, posteriormente, y como consecuencia del incremento del comercio y la introducción de la numeración arábiga, generar un sistema de registro basado en libros llevados de forma más racional. Asimismo, en la etapa final de este período surgen en Italia las primeras aportaciones sobre el sistema de partida doble, que después fueron perfeccionadas.

### **Período de génesis y aparición de la partida doble (1202-1494)**

Se enmarca dentro de la Edad Media y el nacimiento del mercantilismo. Se inicia con la aparición, en 1202, del Liber Abacci y se extiende hasta 1494, fecha de aparición de la obra *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita*, de Luca Pacioli.

Concretamente, este período supone importantes avances, entre ellos: la elaboración de información sobre el patrimonio (activo y pasivo); la determinación del resultado para cada transacción; la elaboración del Memorial (o Borrador), el Diario, el Mayor y el Balance de Comprobación; la diligencia de los libros en oficinas mercantiles, y la realización de auditorías contables, así como el cierre periódico –no regular– de las cuentas. “El desarrollo de las operaciones de crédito, el nacimiento de las sociedades comerciales y la representación comercial bajo la forma de contratos de mandato o comisión. Esta tendencia constituye la aparición del mercantilismo, antesala del capitalismo”. (Mora (2014)

En el Tomo III de El capital, Marx (1973) cita, a partir de Augier (1842), el ejemplo de Venecia en la Edad Media en la fundación de un banco y la rápida imitación de todas las ciudades marítimas famosas por su comercio. “... El

retorno de sus naves, el cual con frecuencia se hacía esperar mucho, condujo inevitablemente a la concesión de crédito, que más tarde se acentuó todavía más con el descubrimiento de América y el comercio con aquellos países." Marx también reconoce el papel del sistema de crédito como un poderoso resorte en la época de transición del régimen capitalista de producción.

La contabilidad por partida doble fue uno de los factores que posibilitaron el trascendental cambio en la organización del comercio internacional en Europa en el siglo XIII. Tal como lo reconoce Hoover (1942) en su obra *The Commercial Revolution of the Thirteenth Century*, al exponer que esta revolución consistió en el abandono de la tradicional forma de comercio itinerante para pasar a la era de los grandes mercaderes sedentarios que, en lugar de viajar de un lugar a otro con sus mercancías, establecieron factorías o sucursales permanentes en las principales plazas europeas. De esta forma, dirigían sus negocios desde las sedes centrales. Fernández (2000) expone como Hoover, integra de conjunto la historia de la contabilidad con la historia de la empresa, de la banca y de los instrumentos de crédito.

A partir de la obra de Vlaemminck (1961), Mora (2014) cita varios ejemplos de ilustres familias de comerciantes en Europa que registran sus operaciones bajo el sistema conocido como partida doble; algunas iniciando sus registros en la partida simple y terminando luego en algunos años por partida doble. Tal es el caso de Francesco di Marco Datini (1335-1410), famoso banquero y comerciante italiano con una vasta organización, con sucursales en Aviñón, Florencia, Pisa, Génova, Valencia, Barcelona y Palma de Mallorca.

Los libros de contabilidad de la compañía Datini suministran información acerca de la organización de la industria de la lana en aquel tiempo, así como también el tránsito de la partida simple a la partida doble, pues sus libros comenzaron a llevarse por partida simple y acabaron en partida doble. Estos archivos contienen registros destinados a obtener el costo de las diferentes fases del tratamiento de la lana, los cuales se resumen en el libro Memorial, que puede claramente identificarse con un auténtico libro de los costos de fabricación (Vlaemminck, 1961).

Otro caso de los esfuerzos de aplicación integral de la partida doble se refleja en la contabilidad de la casa comercial *Médici*. La contabilidad de esta familia de Florencia proporciona un interesante ejemplo de contabilidad industrial. "Un libro contiene las cuentas de los hiladores y tejedores; otro, las de los tintoreros, acabadores y otros obreros calificados. En cada cuenta se anota la cantidad de materia prima que se facilita a cada hilador, tejedor y tintorero, así como la cantidad de material trabajado que se restituye y por regla general también la remuneración pagada. Se llevaba así un riguroso control del material pasado a cada fase de la fabricación" (Vlaemminck, 1961).

Se observa un proceso contable que finaliza en un sistema más completo, lógico y coherente hasta llegar a la partida doble, resultado de las dinámicas de la empresa y su entorno económico, político y social.

### Período de desarrollo del contismo o clásico (1494-1840)

Se desarrolla en la etapa del mercantilismo y surgimiento del capitalismo. Se caracteriza por la generalización universal del uso de la partida doble y por un limitado avance metodológico, que se concreta en la introducción de principios de valoración de inventarios, la determinación del resultado del ejercicio para cada período y la realización de balances generales a intervalos específicos (Hendriksen, 1974; citado en Universidad de la República de Uruguay, 2015). En este período surge la primera escuela contable, la escuela contista, que paulatinamente comienza a considerar la contabilidad como ciencia de las cuentas.

De acuerdo con Mora (2014), este tercer período se desarrolla en el marco de la vigencia de los postulados del pensamiento mercantilista (siglos XV y XVII). También en este período surge el modo de producción capitalista a partir de la primera revolución industrial originada en Inglaterra en el siglo XVIII y, en forma más acentuada, a partir de la segunda revolución industrial, que tuvo mayor impulso en los Estados Unidos desde el último tercio del siglo XIX. Asimismo, debe resaltarse en este tercer período la importancia de la Revolución Francesa de 1789.

La aparición de la *Summa*, publicada en Venecia en el año 1494, define un antes y un después en la disciplina contable; es considerada 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*, que se considera la primera exposición impresa de la contabilidad por partida doble y constituye la tercera parte principal de la *Summa* (Hernández, 1994).

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 Pacioli lo consideraba 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.

Aun cuando la obra de Pacioli aparece en el año 1494, considera Basil Yamey (2004) que la *Summa* no ejerciera una gran influencia directa en la divulgación del sistema de partida doble durante los primeros años de su publicación. Principalmente, porque piensa que muy pocos mercaderes la adquirirían, al no conocer ni siquiera el nombre de Pacioli, que era un gran matemático y humanista, conocido en los círculos intelectuales, pero probablemente desconocido en el mundo mercantil. Otra razón que expone es que pocos comerciantes podrían imaginar que el inmenso volumen matemático contenía un capítulo dedicado a la teneduría de libros. En cambio, plantea Yamey que cincuenta años después de su publicación sí influyó decisivamente en la redacción de los tres siguientes libros que aparecieron en la década de 1540: el del italiano Domenico Manzoni (1540), el del belga Jan Ympyn (1543), y el del inglés Hugh Oldcastle (1543). Pese a las limitaciones consideradas por Yamey, reconoce el autor el importante papel de Luca Pacioli, y que con razón debe ser honrado como uno de los fundadores y difusores de la partida doble.

Para Carlo Antinori (2001, citado por Hernández, 2005) “la mejor forma de conocer las reglas y requisitos de la contabilidad por partida doble es atenerse a lo que Luca Pacioli indica en su tratado, lo cual significa establecer un punto de referencia incontrovertible, indiscutible, que está por encima de los chovinismos de todos los historiadores que se han ocupado de la materia”.

La rápida difusión de la partida doble en las regiones más comerciales y financieras de Europa (Italia, Alemania, Inglaterra, España y Países Bajos), durante el siglo XVI, respondía a una necesidad real y de adaptación de los registros a las nuevas complejas operaciones económicas. Indica Vlaemminck (1961; citado por Mora, 2014) que este siglo igualmente se caracteriza por la falta de una contabilidad industrial, la cual viene a atraer a los autores contables básicamente a partir del siglo XIX, como resultado del impacto del maquinismo en el desarrollo en la empresa, fruto de la revolución industrial.

En el siglo XVII, la contabilidad abandona el plano de la simple teneduría de libros; algunos autores elaboran una teoría de las cuentas, aspectos que precisan importantes construcciones teóricas en los siglos XIX y XX.

La decadencia de Italia se acentúa en el siglo XVIII como consecuencia de las guerras y de la inestabilidad política, que contribuyeron al declive económico de esta nación que era cabeza del comercio internacional hasta el siglo anterior. La expansión de la literatura contable francesa en el siglo XVIII fue seguida por la de Gran Bretaña y Alemania, en tanto que por primera vez entran en las corrientes de los estudios contables Estados Unidos, Suiza y Portugal (Vlaemminck (1961).

Denota Montesinos (1978) que “la escuela francesa de los siglos XVII y XVIII va elaborando progresivamente una teoría de la contabilidad entendida como ciencia de las cuentas (contismo), apartándose progresivamente de las preocupaciones patrimoniales que siempre habían caracterizado las actividades contables, desde muchos siglos antes de la conformación del Método de Partida Doble”.

En el desarrollo de la contabilidad en esta época, señala Álvarez (2001, citado por Mora, 2014), debe destacarse la importante posición que ganaron las cuentas de inventarios en la teneduría de libros y su papel en la determinación de la renta, como consecuencia del desarrollo del Método de Partida Doble. Se establecen también los períodos contables fijos, se inicia la aplicación del criterio de prudencia, materializado en la contabilización del valor más bajo, situación influenciada por las quiebras fraudulentas ocurridas en esos tiempos en Francia.

### **Período científico (1840-hasta la actualidad)**

Comienza en 1840, fecha de publicación de la obra de Francesco Villa, líder de la Escuela Lombarda, que recoge la separación entre la teneduría de libros y la ciencia de la contabilidad orientada hacia problemas económico-administrativos, y dura hasta nuestros días.

De acuerdo con Mora (2014), el siglo XIX se denomina el “siglo de los contrastes”, porque en él se asiste a un importante esfuerzo para elevar la contabilidad a la altura de una técnica realmente científica. A su vez, el siglo

XX es conocido como el “siglo de la organización científica”, donde la técnica contable sigue buscando el camino de prestar los servicios que razonablemente pueden esperarse de ella, por las nuevas disciplinas de la organización científica y la economía de la empresa, “lo cual obliga a considerar la contabilidad desde un ángulo nuevo, ya no como una técnica autónoma, como pensaban algunos autores y no pocos contemporáneos”.

La contabilidad comenzó a desempeñar un importante rol, al contribuir con la racionalidad científica de la empresa, con el fin de que esta importante célula económica y social, pueda cumplir su propio cometido de lograr la máxima eficacia y utilidad, el cual no es solo un fin empresarial, sino para la sociedad en general, al contribuir con el mejoramiento continuo de las condiciones de vida de la población, “donde el crecimiento vaya de la mano de la equidad y la justicia –responsabilidad social–, en donde la gestión ambiental constituye uno de los pilares básicos para satisfacer las necesidades actuales, incluso la viabilidad de continuidad en el futuro –sostenibilidad ambiental”. (Mora 2014)

En la bibliografía consultada se recogen varios criterios sobre las clasificaciones de las teorías contables que del período científico se hacen y asumen. Cita Mora (2014) los más relevantes: Vlaemminck, Montesinos, Leandro Cañibano, Jorge Tua Pereda y Richard Mattessich.

Al igual que en los criterios para la división de los períodos en la contabilidad, se asume el ofrecido por Montesinos (1978), por entenderse más generalizador y coincidente con el resto de los criterios, que el autor agrupa en cinco corrientes doctrinales:

- Doctrinas jurídico-personalistas. La teoría personalista de la escuela cerboniana considera que el objeto formal de la contabilidad se corresponde con los derechos y obligaciones de los sujetos que participan en la administración de un patrimonio. Por extensión, la teoría jurídica considera que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico (Vlaemminck, 1961).
- Doctrinas contistas y neocontistas. Mientras que la escuela contista está muy vinculada a la personificación de las cuentas, los neocontistas se preocupan por la noción de valor captada y manifestada a través de las cuentas.
- Enfoque económico. Partiendo de la noción de valor del neocontismo, este enfoque abandona el personalismo de las cuentas hacia la contabilidad como sistema de control y administración de las haciendas.
- La teoría matemática y el empeño formalizador. Su objetivo último es traducir a lenguaje matemático las teorías contables. Métodos axiomáticos o lógicos orientados a dotar de rigor las predicciones contables (Cañibano, 1996).
- La introducción de aspectos conductistas y la concepción comunicacional. La característica básica de este enfoque es la consideración de la contabilidad como sistema de información orientado a satisfacer las necesidades informativas de los distintos usuarios, con el fin de facilitar la toma de decisiones.

No es objetivo de la presente investigación desarrollar cada una de las doctrinas contables, sino solo presentarlas como parte de este último período y como reconocimiento del interés por el pensamiento contable. En la evolución histórica de la contabilidad se puede observar cómo en determinados períodos se desarrolla, para luego estancarse, situación que ha cambiado en los últimos tiempos, con el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y en respuesta a la necesidad de reajustarse a los niveles actuales del conocimiento humano.

## Conclusiones

1. La contabilidad es una actividad tan antigua como la humanidad. Su evolución deja claro el interés de sus prosélitos en perfeccionarla, entendida como arte desde los primeros criterios empíricos, luego con mayor perfeccionamiento de su técnica y métodos y, finalmente, considerada desde criterios científicos. En este proceso tiene un carácter fundamental el tránsito de la partida simple a la partida doble.
2. Los hechos apuntados en el desarrollo de cada período de la evolución histórica de la contabilidad dan fe de los cambios necesarios que se han provocado en esta ciencia, mientras que los principios básicos que la cimientan, permanecen en lo fundamental, inalterables.
3. La historia de la contabilidad es parte integrante de la historia económica, razón por la cual, es imposible investigar en la primera sin considerar la evolución de la segunda y, a su vez, la evolución de la sociedad, las organizaciones, su tecnología y entorno.

## Bibliografía

1. Álvarez, H. (2001): "Desarrollos teóricos en contabilidad". Revista Universidad del Quindío, N° 1. Febrero-julio de 2001, pp. 9-70.
2. Antinory, C. (1998): "El campo de estudio de la historia de la contabilidad y de su evolución en el tiempo". Conferencia inaugural del II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la historia de la contabilidad. Sevilla. 24-26 de septiembre.
3. Antinory, C. (2001): "Orígenes de la Partida Doble". Comunicación presentada en el XI Congreso AECA,. 26-28 de septiembre. Madrid.
4. Biondi, M. (1999): *Tratado de contabilidad*. Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina.
5. Casinelli, H. P., (2008): *Contabilidad para usuarios externos*. Aplicación Tributaria S.A. 1ª edición, pp. 31-34. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Disponible en: [www.librosactualizados.com.ar](http://www.librosactualizados.com.ar). Fecha de consulta: 01/03/2010
6. Cañibano, L. (1996): *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*, Pirámide, Madrid.

7. Fernández, J. M. (2000): "Discurso de contestación por el Académico Numerario". En: Hernández, E. (ed.): *Los libros de cuentas y la jurisdicción privativa mercantil en España. El caso del Consulado de Comercio de Barcelona y su instrucción contable de 1766*. Barcelona, España: Publicaciones Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, pp.211-235.
8. Fleischman, R. K.; Mills P. A. y Tyson T. N. (2000): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting". En Edwards, J. R. (ed.): *The History of Accounting. Critical Perspectives on Business and Management*, Vol. 1, Theory and method, pp. 3-21. Londres: Routledge.
9. García, M. I. (2009): *Introducción a la contabilidad*. Universidad de Salamanca disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009c/576/CONCEPTO%20Y%20DIVISION%20DE%20LA%20CONTABILIDAD.htm>  
Fecha de consulta: 06/02/2015
10. Gutiérrez, F. (2005): "Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005)". *De Computis*, Revista Española de Historia de la Contabilidad [En línea] Nº 2. Junio 2005. Disponible en: [www.decomputis.org](http://www.decomputis.org)
11. Hendriksen, E. S. (1974): *Teoría de la contabilidad*, Uteha, México.
12. Hernández, E. (1994): Luca Pacioli. "De las cuentas y las escrituras". Título Noveno, Tratado XI de su obra *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Venecia 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve. Edición de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
13. Hernández, E. (2002): "La historia de la contabilidad". Revista Libros [En línea] Número 67-68. Disponible en: [www.aeca.es/comisiones/historia/lahistoriadelacontabilidad.htm](http://www.aeca.es/comisiones/historia/lahistoriadelacontabilidad.htm)  
Fecha de consulta: 10/03/2014
14. Hernández, E. (2004): "Situación actual de la historia de la contabilidad". IV International Conference on Applied Enterprise Science, pp. 99-107. Santa Clara, Cuba.
15. Hernández, E. (2005): "Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble". En Pecunia, Universidad de León. Nº 1, pp. 93 -124. España
16. Hernández, E. (2006): "Enseñanza de la contabilidad". Conferencia dictada durante la Conferencia Internacional de Contabilidad y Auditoría: historia de la contabilidad. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, del 28 de agosto al 1º de septiembre de 2006.
17. Hernández, E. (2011): "La historia de la contabilidad en busca de su verdadera identidad", X Congreso Internacional de la Asociación Española de Historia Económica, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Carmona, España.
18. Hernández, E. (2013): *Aproximación al estudio del pensamiento contable español. De la Baja Edad Media a la consolidación de la Contabilidad como asignatura universitaria*. Edición de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

19. Johnson, T. (1986): *New Approach to Management Accounting History*. Nueva York y Londres: Garland Publishing Inc.
20. López, F., (2006): "Historia de la contabilidad", México, disponible en:  
<http://www.monografias.com/trabajos15/hist-contabilidad/hist-contabilidad.shtml>  
Fecha de consulta: 01/03/2010
21. Marx, C., (1973) *El capital. Tomo I, III. Editorial Ciencias Sociales, La Habana, Cuba*.
22. 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". En: Sexta Jornada de Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas de la Universidad Nacional de Rosario, Argentina.
23. Montesinos, V. (1978): "*Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*", *Revista Técnica Contable*. Madrid.
24. Mora, G., (2014): Dinámica económica y contabilidad internacional: un enfoque histórico. En: Biblioteca Virtual eumed.net [En Línea]. Disponible en:  
<http://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1393/index.htm>  
Fecha de consulta: 09/02/2015
25. Muñoz, R. (1990): "Apuntes para una historia de la contabilidad". Universidad Central de Las Villas, Cuba.
26. Rico, C. (2006): Historia de la contabilidad en América del Sur. (yumaisigo@uclv.edu.cu) 7 de diciembre de 2006.
27. Roover, R. (1942): "The Commercial Revolution of the Thirteen Century". Bulletin of the Business Historical Society. Vol.16. España.
28. Ruiz, A. (2003): "Análisis histórico-contable de la Sociedad Trenor y Compañía". En: *Historia de la Contabilidad Bancaria*. IV Encuentro de trabajo de Historia de la Contabilidad [CD-Room], Carmona, España.
29. Salazar, A. y Cedolin A. (2003): "La contabilidad" [www.monografias.com](http://www.monografias.com) Fecha de consulta: 20/03/2008
30. Universidad de la República, Uruguay, 2015: Facultad de Ciencias Económicas y de Administración *Introducción a la contabilidad. Evolución histórica de la contabilidad* [Página web], disponible en <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcont1/material/historia%5B.pdf> Fecha de consulta: 06/02/2015.
31. Vlaeminck, Joseph-H. (1956): *Histoire et doctrines de la comptabilité*. Ed. Du Treuremberg. Bruselas.
32. Vlaeminck, Joseph-H. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad*. E.J.E.S. Madrid.
33. Yamey, B. (2004): "Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping". De Computis. Diciembre de 2004, disponible en: [www.decomputis.org](http://www.decomputis.org)