

reconstrucción de la marina, como veremos más adelante, en la que la ciudad de Cádiz desempeñó también un papel protagonista.

De hecho, la reforma de la marina de guerra estaba íntimamente unida al plan general de reconstrucción y fomento del comercio con las Indias y, de ahí, la unión personal de la Intendencia General de la Marina con la presidencia de la Casa de la Contratación<sup>204</sup>.

Y es que el estado de decadencia, desmoralización e ineficacia de la Marina Real hacía necesario y urgente emprender enérgicas y decididas acciones si se quería restablecer el antiguo poderío militar y económico de la nación. La reforma emprendida por Patiño implicó en ciertos aspectos una ruptura total con los esquemas heredados. Pero, en la mayoría de los casos, y especialmente en aquellos referidos a materias administrativas y contables, Patiño se apoyó en la organización anterior, adaptando en lo posible las antiguas estructuras e instituciones a las nuevas ideas importadas en parte de Francia, como ya se ha indicado<sup>205</sup>. Empezó por la rescisión del convenio con Juan Andrea Doria del Carretto, duque de Tursi y la supresión de la escuadra de galeras de Génova, subsistente durante casi dos siglos desde que la contratara el emperador Carlos V al mismo tiempo que los servicios de Andrea Doria (Fernández Duro, 1900, VI, p. 211). Como dice Carlos Ibañez, “*a partir de aquella época tuvo el Estado su marina oficial, desapareciendo el sistema de asientos y contrataciones*” (1939, p. 194).

De la extraordinaria labor desarrollada por Patiño da justa cuenta el hecho de que a su fallecimiento, gracias a sus desvelos, la marina de guerra española contaba con un total de 59 embarcaciones, a saber: 29 navíos, 11 fragatas, 2 galeones, 2 azogues, 6 paquebotes, 1 pingüe, 4 bombardas, 2 galeotas y 2 balandras, de acuerdo con la relación nominal que ofrece Rodríguez Villa (1882, pp. 187 ss.), ampliada y explicada, aunque con una omisión, por Fernández Duro (1900, pp. 224 s). De acuerdo con lo indicado por Rodríguez Casado, a finales del siglo XVIII España contaba con una Armada compuesta por más de 300 unidades, siendo la segunda potencia mundial en este aspecto, después de Inglaterra (1969)<sup>206</sup>.

Los principales rasgos de la reforma emprendida fueron:

1. El cambio de un sistema basado tradicionalmente en la contratación de buques de guerra poseídos por propietarios privados para pasar a la formación de una auténtica marina de guerra, con barcos propios, ensayando de esta manera un estilo de administración y gestión directas que, por lo demás, fue también profusamente utilizado por los Borbones en otros campos de su reinado, como las reales fábricas de vidrio, porcelana, tapices, etc.;

---

204 El Almirante gaditano Andrés de Pez, alto cargo del gobierno de Felipe V, ascendido posteriormente a Ministro de Marina en 1721, era una de las personas más interesadas en que la base comercial y naval de la Corona estuviese unida en un mismo puerto para conseguir así mejor partido de las reformas emprendidas (Crespo, 1996, p. 107). De acuerdo con lo que comenta Walker, fue el propio Pez quien convenció de ello a Patiño cuando le nombró Intendente en 1717 (Walker, 1979, p. 135). Por otra parte, ciertamente, y al igual que ocurrió en otras esferas de la vida económica española, parece que el comercio de España con las Indias sufrió una paulatina mejora que se hizo patente a comienzos del segundo tercio del siglo XVIII, de acuerdo con las investigaciones efectuadas al respecto (Crespo, 1996, p. 12; Chaunu, 1955-1959; García-Baquero, 1988; Walker, 1979; García Fuentes, 1980; Bernal, 1992).

205 Puede encontrarse una buena descripción de la antigua organización de la Real Armada en el segundo volumen de la obra de Veitia: *Norte de la Contratación de las Indias Occidentales* (1672).

206 Se cita a partir de Ana Crespo (1996, p. 45).

2. El establecimiento de tres departamentos marítimos: Cádiz, El Ferrol y Cartagena, que todavía subsisten hoy;
3. La instauración de una jerarquía de organización y mando que ha sobrevivido hasta nuestros días.
4. La promulgación de precisas normativas en materia de administración, intervención y contabilidad que aseguraban un control riguroso de los fondos empleados en la Intendencia General de la Marina y, en concreto, en la provisión y mantenimiento de los navíos de guerra.

Este último rasgo es el que nos interesa en el actual contexto y con respecto al mismo sabemos que en marzo de 1717 Patiño dictó una *Instrucción* regulando el cometido de los escribanos y maestros embarcados en los navíos de la Marina de Guerra, al objeto de que llevaran buena cuenta de los pertrechos, enseres, pólvora, municiones, bastimentos y demás géneros suministrados a su navío. Los escribanos de navío, aparte de sus cometidos notariales, desempeñaban también el oficio de contador. De hecho, Zenón de Somodevilla, marqués de la Ensenada<sup>207</sup>, firmó una Real Orden en 18 de enero de 1746, manifestando que el rey había resuelto “*que en lugar del nombre de Escribano de Navio con que han sido conocidos hasta oy los sugetos, que han servido, y sirven aquel Empleo en la Armada, se llame desde aora en adelante Contadores de Navio... la qual es propia de las funciones, que con particularidad exercen*”. No conocemos esta Instrucción de 1717 más que por la referencia que se hace de ella en la *Ordenanza, e Instruccion de Escrivanos, y Maestros de los Vageles de el Rey; formada para la cuenta, y razon, que se debe llevar á sus Bordos en viage, y en Puerto*, promulgada en 1735 (p. 1).

A continuación, de acuerdo con el proyecto ya establecido en 1715, Patiño dictó en 16 de junio de 1717 la *Instruccion sobre diferentes puntos, que se han de observar en el Cuerpo de la Marina de España; y ha de tener fuerza de Ordenanzas, hasta que su Magestad mande publicar las que inviolablemente deberán practicarse* (1717). Esta disposición recogió la normativa promulgada en relación con los escribanos y maestros de los bajeles y hay que suponer que también alguna otra dictada con carácter provisional en relación con la administración y forma de llevar el control y las cuentas de la Armada.

El año 1720 se dictaron, en Madrid, lo que Fernández Duro llama “Ordenanzas de Contabilidad de Marina”, aunque el nombre con el que en el Museo de Marina figura catalogado el único ejemplar, y en forma manuscrita, que se conoce de ellas, es el de *Reales Ordenanzas que han de observar el Intendente General de Marina, los Contadores, Comisarios y Oficiales del Sueldo*. Estas Ordenanzas regulan mayormente la organización y funcionamiento de los órganos centrales de administración y control dependientes del Intendente General de Marina. Fernández Duro habla de que con anterioridad a las mismas se dictó una *Instrucción para la cuenta y razón de la Marina*, de esencial importancia según él, pero no sabe dar detalles de ella. Sin embargo, reproduce el contenido que de la misma indica Martín Fernández de Navarrete (Fernández Duro, 1900, VI, p. 212), aunque no precisa la procedencia de su cita.

---

207 Zenón de Somodevilla era un protegido de Patiño quien le conoció en 1720 cuando era un muchacho de 18 años que trabajaba en una firma comercial de Cádiz. Se lo llevó con él en seguida, empleándolo en la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina. En 1736, a la muerte de Patiño, Somodevilla era ya Comisario Ordenador de la Marina (Castro, 1858, pp. 500 s.).

En realidad, parece que la norma que consultó Fernández Navarrete se titulaba *Ordenanzas e Instrucciones Generales, formadas de Real Orden, De lo que se debe observar por los Intendentes, y demás Ministros de Marina, y dependientes del Ministerio de ella, según lo respectivé al empleo, y encargo de cada uno, para la mejor administracion de la Real Hazienda, y cuenta, y razon de ella*, una norma que fue dictada en 1 de enero de 1725 por José Patiño. Sin embargo, no cabe descartar que la consultada por Navarrete fuera efectivamente una disposición anterior, menos extensa (Hernández, 1996).

Por lo que explica Patiño en su Decreto de promulgación, parece que las *Ordenanzas e Instrucciones Generales* de 1725 venían a recopilar y sustituir todas las disposiciones dictadas anteriormente sobre la administración, registro y contabilización de los caudales y efectos confiados a cada cargo y oficio de la Marina.

Previamente, el 17 de marzo de 1721, había sido firmada una *Real Orden* que no ha podido ser localizada todavía, referente al cometido y jerarquía de los maestros de raciones. Por otra parte, en 8 de julio de 1729 fue dictada una *Real Orden*, que tampoco ha podido ser aún localizada, haciendo referencia al rango y emolumentos de los escribanos de navío. Asimismo se sabe que en 29 de abril de 1731 fue promulgada otra *Real Orden*, también sin localizar, que de alguna manera se refería asimismo a los escribanos de navío.

El día 19 de julio de 1735 fue firmada por Joseph Patiño, en nombre del rey, en el Real Sitio de San Ildefonso una nueva *Ordenanza, titulada Ordenanza, e Instrucción de Escribanos y Maestros de los Vageles de el Rey; formada para la cuenta y razón que se deve llevar á sus Bordos en viage, y en Puerto. Aprobada por su Magestad en 19. de Julio de 1735. mandando, se observe exactamente por todos los Oficiales Generales, y Particulares, y Ministros de la Armada*. En esta Ordenanza se especifica con todo detalle el cometido de los escribanos de navío embarcados, así como el de los maestros de jarcia y raciones. No difieren sustancialmente, sin embargo, los pormenores de estos cometidos de los descritos ya, con mucho menor detalle, en la *Instrucción* de 16 de junio de 1717 o en las *Ordenanzas, e Instrucciones Generales* de 1725, según la versión reimpressa en 1736, que es la única que conocemos de esta *Instrucción*. De hecho, en el artículo primero de la Ordenanza, e Instrucción de 1735: “Motivos de la formacion de esta Instruccion de Escribanos, y sus fundamentos”, se explica que se ha estimado conveniente hacer una reglamentación más extensa que la dada en la *Instrucción* formada “en el establecimiento de Marina por el mes de Marzo del año passado de mil setecientos diez y siete”, recopilando en ella lo esencial, así de la antecedente, como de las reglamentaciones del Ministerio y Arsenales, de las Reales Ordenes y de lo que la experiencia había ido enseñando. Esta indicación debía de hacer referencia a lo dispuesto por las Reales Ordenes de 8 de julio de 1729 y de 29 de abril de 1731, a las que ya hemos aludido. Se daban estas normas más extensas al objeto de que los escribanos y maestros se hallaran cabalmente “y muy por menor instruidos de lo que á cada uno toca, por razon de su empleo, y que no puedan en ningun tiempo alegar ignorancia en la mas leve omission, ó descuydo, en que incurran”.

La organización administrativa, contable y de control de la Marina Real española, instrumentada por medio de las abundantes disposiciones que hemos indicado, supuso una innovación prácticamente absoluta, puesto que el régimen empleado normalmente con anterioridad no era, en su propio sentido, el de la existencia de una Armada estatal, sino el de la contratación por asiento de buques y flotas pri-

vadas, como ya se ha indicado. Sin embargo, por lo que concierne sobre todo a los organismos centrales, la organización se apoyó en el modelo tradicionalmente utilizado por los demás sectores de la Administración pública. El sistema contable utilizado fue el método de Cargo y Data, que también se siguió usando en los barcos de guerra. De este modo, el pensamiento contable no tuvo que ser innovado en su esencia, pero sí se extendió a unos sectores nuevos de actividad. Por otra parte, los mecanismos de control e intervención se reforzaron intensamente.

A este respecto, los métodos de administración, contabilidad y control aplicados al avituallamiento, medicinas, municiones, equipamiento y otras materias de a bordo eran, en sí, especialmente importantes debido a que durante los largos viajes los navíos estaban abandonados a sus propios medios. Por otra parte, el sistema de administración, contabilidad y control en los barcos de guerra no se encerraba en sí mismo, sino que se engranaba y formaba parte de la maquinaria general establecida a estos efectos dentro de la Marina Real.

Según se ha visto, estas labores de administración, contabilidad y control en cada uno de los buques de la Armada estaban encomendadas a un escribano, que asumía asimismo la función de interventor y representante de la Real Hacienda en el barco, con la obligación de velar para que todos los bienes y efectos del rey confiados a su competencia, empezando por el mismo casco del buque, fuesen adecuadamente utilizados, mantenidos y administrados, con el debido espíritu de austeridad y ahorro.

Paralelamente a la figura del escribano de navío, existía la figura del maestre de jarcia y raciones, a quien se confiaba el depósito y la custodia de todos los bienes y efectos existentes en el buque, con excepción en ocasiones de los víveres y las medicinas. De esta manera y siguiendo un principio de estricta ortodoxia administrativa, vigente todavía en la Administración pública española, se separaban las funciones de depósito y custodia de los fondos y efectos, de las de intervención, control y contabilidad de los mismos.

Estas dos figuras, contador y maestre, eran los únicos representantes de la Real Hacienda en cada uno de los buques de la Armada, excepto cuando ellos iban embarcados en la nave capitana de la respectiva flota, donde viajaba el Intendente de Marina o su delegado, que tenía autoridad sobre ellos. El resto de las personas embarcadas pertenecía, normalmente, bien al Cuerpo de Guerra de la Armada, compuesto por los oficiales y gentes de mar o de artillería, bien a la infantería o tropas de combate.

La denominación de “escribano” –con el valor actual de notario–, utilizada para designar al contador del navío, no obedecía a una simple casualidad, sino que respondía a una larga tradición originada posiblemente por el solapamiento de algunas de las funciones propias de estas dos profesiones. En efecto, según hemos visto, ya en el siglo XIII se habla en el *Llibre del Consolat de Mar* de la llevanza en los barcos mercantes de un libro mitad de cuentas, mitad de protocolos de notario, y del *escrivà*, persona que había de llevarlo (Moliné, 1914, cap. 57, p. 40). El predominio de los cometidos de intervención y contabilidad hizo que muy pronto se les cambiara oficialmente de nombre, como ya se ha señalado.

Por otra parte, el inicio y el mantenimiento de una Marina Real, propiamente dicha, produjo en los primeros tiempos un notable cambio en el estatus profesional y jerárquico de los escribanos de navío. En efecto, en el siglo XVII los escribanos que en nombre del rey se embarcaban en las naves contratadas o en las pro-

pías de la Corona recibían el nombre de “escribanos de raciones”. Ocupaban un lugar muy subalterno dentro del rol del navío, mientras el maestro era el segundo hombre de a bordo, inmediatamente después del capitán de la nave, percibiendo una remuneración de más del triple de la que aquéllos recibían. En la *Instrucción* de 1717 los escribanos de navío ya se hallaban encuadrados entre los oficiales mayores del buque y percibían una remuneración igual a la de los maestros de jarcia y raciones, habiéndoles superado en el escalafón. Las *Reales Ordenes* de 8 de julio de 1729 y de 29 de abril de 1731 vinieron a mejorar aún más esta posición, aumentándoles el sueldo y otorgándoles la consideración de ministros del rey, es decir, funcionarios de rango superior.

Esta notable mejora en el estatus jerárquico y profesional de los escribanos de navío tuvo que ver, sin duda, con la creciente incorporación a su cometido, que era de puro tenedor de libros con anterioridad, de las funciones de intervención, control y supervisión de todo lo concerniente a la administración de los bienes y efectos confiados al buque, así como a la vigilancia de que el comportamiento del capitán y de los oficiales de la nave se adecuaba a las reglas establecidas y no menoscababa, por descuido o en beneficio propio, los intereses de la Corona. De esta manera, el escribano de navío se convirtió en figura principal en los barcos de la Marina del Rey y en representante en los mismos de los intereses de la Real Hacienda, de acuerdo con lo que antes se indicaba. En efecto, el escribano de navío incorporaba en su persona no sólo la figura de tenedor de libros o contador, encargado de llevar los libros de cuentas de la nave, sino también, y sobre todo, la de controlador, interventor, supervisor y garante ante el rey de todo lo que sucedía en el barco en la esfera administrativa. Esta figura del interventor-contable es tradicional, por otra parte, todavía hoy, en la moderna Administración pública española.

En 1748 se publicaron las *Ordenanzas de Su Magestad para el gobierno militar, político y económico de su Armada Naval*, que configuraron la Marina con una dualidad jurisdiccional, la correspondiente al ámbito militar, por un lado, compuesto por los Oficiales de Guerra, y la propia de la esfera política y administrativa, por el otro, integrada por los Oficiales del Cuerpo del Ministerio, en el que estaban incorporados Veedores, Contadores y Pagadores de Armada. Esta estructuración de la Armada consolidó el avance del status profesional y jerárquico de los contadores, el cual ocasionó, lógicamente, un paralelo retroceso en el estatus de los marinos. Se originó entonces una especie de pugna entre “la espada” y “la pluma”, de la que se hace eco Juan Torrejón (2008, p. 521). Esta pugna se resolvió, en un primer momento, a favor de los contadores y demás personal político y administrativo, dando lugar a la llamada “Marina de los Intendentes”. Sin embargo, en la década de los años 70 se empezó a promulgar una serie de disposiciones que reforzaron el papel de los marinos. Entre ellas deben contarse la *Real Ordenanza de S. M. para el establecimiento del Cuerpo de Ingenieros de Marina*, de 1770; la *Ordenanza de S. M. para el servicio del Cuerpo de Ingenieros de Marina en los Departamentos y a bordo de los navíos de guerra*, de 1772; y la *Ordenanza de pertrechos*, también de 1772. El golpe mayor contra el Cuerpo del Ministerio fue asestado, sin embargo, por la *Ordenanza de S. M. para el gobierno militar y económico de sus Reales Arsenales de Marina*, de 1776, que colocó todas las operaciones y actividades en los arsenales de los Oficiales de este Cuerpo bajo la inspección de los jefes militares. Las *Ordenanzas Generales de la Armada Naval*, de 1793, acentuaron el de-

clive del cuerpo económico, que fue sancionado por la *Ordenanza de S. M. para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina*, de 1799, y por la *Real Instrucción para el gobierno de los arsenales y de los gastos de Marina en sus Departamentos*, de 1803 (Torrejón, *pássim*, 2008).

En 14 de noviembre de 1783 el Banco Nacional de San Carlos emitió una *Instrucción Para los Maestros de Víveres de los Baxeles de la Real Armada*, dada por la Dirección del Banco Nacional de San Carlos, lo que muestra la interconexión de los distintos elementos implicados en los movimientos de reforma, incluso con una entidad como el Banco de San Carlos, privada aunque de inspiración real. También demuestra el importante prestigio de esta entidad en materia contable, pues como veremos más adelante intervino también en la evaluación de los Oficiales Reales que habían de aplicar la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias.

\* \* \*

El control contable y la intervención administrativa que la *Ordenanza de 19 de julio de 1735* encomendaba al escribano de navío se ejercían fundamentalmente respecto de tres ámbitos: El ámbito de los pertrechos, artillería, armas, municiones, aparejos, repuestos y todos los demás géneros y efectos de esta índole confiados al buque. De la custodia de todos estos efectos y pertenencias se hacía responsable al maestro de jarcia y raciones, a quien, en consonancia, se le cargaban en el respectivo libro de cuentas. El segundo ámbito era el referido al control, datos y circunstancias de las personas embarcadas. El tercer ámbito era, finalmente, el relativo a los víveres y medicinas, cuyo depósito y custodia podían ser encomendados también al maestro de jarcia y raciones, o correr a cargo de un maestro o encargado puesto por un asentista, si el suministro de dichos efectos se había concertado por asiento.

En ninguna parte de las Ordenanzas se declara expresamente el sistema contable que debía utilizar el escribano del navío para llevar la cuenta y razón en los tres ámbitos asignados, posiblemente por parecer obvio que dicho sistema tenía que ser el de Cargo y Data, tradicionalmente empleado en la Administración pública española, como sabemos. Dicho método se usaba, efectivamente, en la contabilización y control de los ámbitos primero y tercero. En el ámbito segundo, la cuenta y razón consistía, simplemente, en la apertura de un apartado o asiento por cada persona embarcada, en el que se iban anotando todos los datos, circunstancias y características que se iban produciendo y conociendo en relación con la misma.

Dada la naturaleza de la contabilización que debía llevarse a cabo en los ámbitos primero y tercero, consistente meramente en el control de las existencias, de las entradas y salidas, así como de los movimientos intermedios de los géneros, debe decirse que el método de Cargo y Data instrumentado, juntamente con el entramado de justificantes establecido y el sistema de intervención ejercido por parte del escribano, mostraba capacidad para cumplir perfectamente la función encomendada, no siendo precisa la implantación de un método más complejo. En efecto, el sistema diseñado podría ser, en conjunto, eficazmente utilizado incluso en nuestros días, con las naturales salvedades en relación con las modernas posibilidades brindadas por las tecnologías informáticas.

Para la contabilización y el control contable del primer ámbito, el escribano debía llevar un libro de Pertrechos, Artillería, Armas y Municiones, en el cual debía

anotar las existencias iniciales de cada clase de género por separado, así como el movimiento, entradas y salidas, de cada uno de ellos, haciendo los correspondientes cargos y datas intermedios a las personas que los recibiesen para su utilización. Al objeto de tener certeza de que conocía todos los datos necesarios para la debida contabilización, el escribano debía intervenir y firmar todos los conocimientos o recibos expedidos por el maestre a la recepción de los géneros, así como las entregas efectuadas por éste a los responsables de los distintos oficios y las partes de consumo presentados por éstos. A fin de cada mes, debía efectuar los correspondientes asientos de descargo tanto a dichos responsables como al maestre por los géneros consumidos de cada clase durante el mismo.

Como elementos integrantes de su labor en este ámbito, el escribano de navío tenía que formalizar los correspondientes inventarios iniciales y finales de viaje. Asimismo, debía confeccionar a fin de cada mes un “mapa” con los consumos diarios efectuados de cada clase de géneros, así como extender las debidas certificaciones mensuales de consumo para la Data del maestre de jarcia y raciones, en cuyo Cargo se habían anotado los géneros inicialmente existentes y entrados durante el proceso de armamento o como consecuencia de compras posteriores. Si la nave a su cuidado tuviese que ser carenada en una Maestranza distinta de la propia, el escribano debería llevar un cuaderno aparte para anotar los jornales que se empleasen en dichos trabajos de carena.

El libro registro donde el escribano debía llevar la cuenta y razón de las personas embarcadas se denominaba libro de la Tripulación. Las personas embarcadas en régimen de transporte podían asentarse en un capítulo separado dentro del mismo libro o en un libro distinto llevado al efecto. En este ámbito de control y contabilidad el escribano debía conocer a todas las personas embarcadas, al objeto de evitar suplantaciones en relación con el pago de soldadas y la entrega de las raciones de víveres. A estos efectos, él mismo debía realizar determinado tipo de revistas, así como asistir a las revistas oficiales protagonizadas por el Intendente de Marina o ministro que le sustituyera, a quien debería auxiliar e informar directamente de cualquier anomalía.

Dentro de este ámbito, le correspondía también formalizar los testamentos otorgados por las personas embarcadas, a cuyo objeto llevaría un cuaderno por separado. Asimismo, debía intervenir los efectos dejados por los fallecidos.

La intervención y contabilización ejercidas en el tercer ámbito eran semejantes a las realizadas en el primero. En este caso, debía llevar el libro de Víveres y Medicinas, asimismo por el sistema de Cargo y Data. Haría cargo de las existencias y entradas de víveres al maestre de jarcia y raciones o, en su caso, al maestre puesto en la nave por el asentista responsable del suministro, abonando a fin de mes las raciones consumidas.

Para llevar a cabo debidamente este cometido, asistiría diariamente a la entrega de raciones, anotando en un estadillo mensual de doble entrada las raciones que recibía cada persona con derecho efectivo a ella. A partir de este estadillo y de las anotaciones del libro de Víveres y Medicinas, formaría mensualmente dos certificaciones mensuales del consumo de raciones: una, por mayor, especificando las entregadas en total por día a cada clase de personas, y otra, por menor, indicando las recibidas por cada una de las personas. En cada caso, habían de separarse las raciones ordinarias de las de dieta. Dichas certificaciones de consumo habían de entregarse al maestre correspondiente para su Data mensual.

La contabilización y el control de los medicamentos estaban sujetos a trámites análogos, salvo que el suministro de los mismos fuera realizado por asiento a tanto alzado por cada persona embarcada. En cualquier caso, el escribano de navío debería ejercer la oportuna labor de control y vigilancia al objeto de cerciorarse de que el suministro se realizaba en los términos convenidos y con las debidas garantías de rigor y eficacia.

De la minuciosidad con que se señalan en la Ordenanza las irregularidades y negligencias por parte del capitán y oficiales del buque que debía evitar el escribano en su labor de control e intervención, parece desprenderse la habitualidad y frecuencia con que las mismas eran cometidas. A efectos de reprimirlas o, en su caso, de sancionarlas, el escribano debía llevar un cuaderno reservado donde tenía que anotar con todo detalle todas las que conociese. Dicha obligación no facilitaría, obviamente, sus relaciones con los oficiales y gentes de mar y de guerra.

Asimismo se detallan con toda minuciosidad las obligaciones del escribano, tanto en el barco como cuando estuviera en tierra, y del maestro de jarca y raciones, así como la forma y plazos de presentación y rendición de cuentas.

\* \* \*

Puntos importantes que conviene retener de este apartado sobre las normas de contabilidad y administración en los navíos de la Real Armada, en este período de nuevo ímpetu e impulso innovador propiciado por el advenimiento de la Casa de Borbón, son los siguientes:

1. Creación de una auténtica Armada Real propia, en sustitución del sistema tradicional de los Austrias de contratar flotas de asentistas privados.
2. Creación prácticamente *ex-novo* de una organización administrativa a estos efectos.
3. Dentro de esta organización, el aparato contable, de intervención y control recibía especial atención, tanto en lo concerniente a la Administración general de la Armada y la Marina, como en lo relativo a la de los navíos en sí.
4. En cada navío viajaban un escribano de navío y un maestro de raciones de jarca y raciones, que eran los representantes de la Real Hacienda en el buque, frente al resto de personal que dependía del ramo de Marina.
5. Con motivo de la importancia que la Administración borbónica daba a las funciones de contabilidad, intervención y control, la figura del escribano fue adquiriendo cada vez más relieve. A poco de ser organizada la Marina, pasó a ser denominado contador de navío, su rango y remuneración ascendieron rápidamente, pasando de ser una figura secundaria en el barco, a convertirse en figura principal, situada en jerarquía inmediatamente después del capitán del mismo.
6. Sus funciones incluían incluso el control y vigilancia del comportamiento del capitán y el resto de oficiales, mediante informes secretos que debía remitir a sus superiores.
7. Esta rápida mejora del nivel jerárquico y de las atribuciones de los funcionarios de la Real Hacienda frente a los oficiales de guerra y de la Marina dio lugar a una fuerte pugna, que si bien de momento se saldó a favor de los pri-



meros, a finales de siglo, extinguido ya el impulso inicial del espíritu renovador, el personal de la Marina logró recuperar en parte su status inicial.

8. El sistema contable, a través del cual los contadores de navío ejercían sus funciones de llevar las cuentas, intervenir y controlar las operaciones y las existencias, fue el de Cargo y Data. En ello no se hizo ni se intentó, que se sepa, hacer ninguna novedad.
9. Lo que sí constituyó una novedad fue el rigor y la seriedad con que se llevaron a cabo estas funciones.

La investigación hasta aquí reseñada sobre esta materia ha sido continuada por Isidoro Guzmán Raja con sus trabajos “Algunas notas sobre la Contaduría de la Armada Española en la primera mitad del siglo XIX: especial referencia a la administración de provisiones”, de 2006; “Normativa contable en la Armada española durante el período 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones”, asimismo de 2006; y “Organización administrativa en los hospitales de la Armada española durante el siglo XVIII”, de 2007, todas ellas de interés.

Pero, posiblemente, la investigación más interesante y original está constituida por el artículo “La Administración de la Armada española en el siglo XVIII: El caso de la expedición a Argel de 1768 para el canje de cautivos”, publicada en el número 15, de diciembre de 2011 de *De Computis*, publicada por Isidoro Guzmán en colaboración con José Enrique Blasco Leante y José Luís Montoya Chinchilla. Es importante este trabajo, porque aparte del interés de su contenido, no solamente trata de normativa contable y administrativa, como los anteriores, sino que analiza también los libros de cuentas por Cargo y Data utilizados, ofreciendo muestras de varias páginas de ellos en el Anexo. También es interesante, por su referencia concreta al submarino de Isaac Peral, el trabajo presentado en 2012 por Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja: “La contabilidad de agrupaciones y obras en la Ordenanza de Arsenales de la Armada española de 1886: algunos apuntes sobre su aplicación para determinar el coste del Torpedero Submarino Peral”, en el *VIII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre, y publicado luego, mejorado, el mismo año bajo el título de “La contabilidad industrial en la Ordenanza de Arsenales de la Armada Española de 1886: su aplicación al cálculo del coste del Torpedero Submarino Peral”, en el número 17, correspondiente a diciembre de 2012, de la revista *De Computis*.

Como en casos anteriores, debe decirse que también en esta ocasión las investigaciones indicadas no suponen más que una parte infinitesimal de las que podrían realizarse a tenor de la abundante documentación custodiada en los archivos en espera de un investigador que la saque del olvido.

## INTRODUCCIÓN DE LA PARTIDA DOBLE EN LAS CAJAS REALES DE INDIAS (1784-1787)

La implantación de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de las Cajas Reales de Indias debe encuadrarse también en el marco de las múltiples y profundas iniciativas de renovación generadas en el estilo de gobernación del Imperio español como consecuencia de la llegada de los Borbones en 1700. Como ya se ha comentado, la subida al trono del Felipe V, nieto de Luis XIV, dio nueva vida a la nación española, reimpulsándola y suministrándole energía para emprender de nuevo empresas importantes, dando origen a abundantes reformas de los planteamientos y procedimientos administrativos y de gestión. La implantación de la partida doble en los órganos de la Real Hacienda de Indias fue una de ellas y de las de mayor trascendencia y envergadura, aunque al final no pudiera culminar con éxito.

En este capítulo trataremos, pues, un tema tan interesante como es la implantación y utilización de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias para llevar sus cuentas, que duró, simplemente, un trienio, de 1784 a 1787. Que se sepa, la primera noticia sobre este episodio en nuestro ámbito histórico-contable, que constituyó una verdadera primicia, fue dada por Rafael Ramos Cerveró en la conferencia que pronunció en el Primer Encuentro de Trabajo de Historia de la contabilidad, celebrado los días 24 a 26 de septiembre de 1992 en la Residencia “La Cristalera” que la Universidad Autónoma de Madrid tiene en Miraflores de la Sierra. En dicha conferencia, que figura en el volumen publicado unos años después recogiendo todos los trabajos presentados en dicho Encuentro, se encomia especialmente la figura de Teodoro de Croix, Virrey del Perú, que en principio se resistió a cumplir la *Real Orden de 25 de octubre de 1787* por la que se disponía que se dejara de aplicar la partida doble tres años después de haber sido promulgada la orden de introducción (Ramos, 1996, pp. 311-314).

José María González Ferrando, que también asistió al Encuentro de “La Cristalera”, se interesó por la cuestión y publicó un trabajo en el que presentaba una cédula real de 1596<sup>208</sup>, que constituía un antecedente de esa búsqueda por mejorar la contabilidad de la Hacienda indiana, haciéndose eco asimismo de la implantación de la partida doble en las Cajas Reales y dando breve referencia de ella (González Ferrando, 1994). Alertado también por la conferencia de Rafael Ramos, Alberto Donoso Anes, comprendiendo la trascendencia del hecho, quiso “*recoger el testigo lanzado por Ramos Cerveró y ... profundizar más aún en un tema que prometía ser de un gran interés histórico-contable*” (Alberto Donoso, 1996a, p. 4). Y, en efecto, dedicó al estudio del mismo las investigaciones que culminaron en su excelente Tesis doctoral. En ulteriores trabajos ha seguido profundizando en su investigación sobre diversos aspectos de este tema (Alberto Donoso, 1996b, 1999, 2001, 2003 y 2008), una investigación que ha culminado con la edición y publicación de los documentos elaborados por Francisco Machado destinados a proponer e implantar este sistema contable en la Hacienda indiana (Machado, 2010). De este modo, la información que se ofrece en este capítulo se apoya grandemente en

---

208 *Real Cédula, dada en Fuensalida el 18 de agosto de 1596, sobre los libros de cuentas que han de llevar los Oficiales Reales de la Isla Margarita*. Archivo General de Indias, Indiferente General, legajo 606, folios 30 vº a 36 vº.

las investigaciones llevadas a cabo por Alberto Donoso, aunque el análisis de los documentos principales se haya hecho utilizando ejemplares distintos de los documentos que él empleó.

Parece que la creación de la Contaduría del Libro de Caja en la Contaduría Mayor de Hacienda llevada a efecto por Felipe II en 1592 para llevar por partida doble las cuentas centrales de la Real Hacienda, tuvo repercusiones, como no podía menos de ser, aunque en este caso, de forma inmediata fueran prácticamente tan sólo terminológicas, en los procedimientos de contabilización de las Cajas Reales de Indias con el objeto de perfeccionarlos. Así fue en la cédula real de 18 de agosto de 1596, que se dirigía única y exclusivamente a la Caja Real de la Isla Margarita al objeto de poner orden en sus cuentas. En realidad, dicha cédula contenía la *Instrucción* propuesta y dirigida al rey por el contador Simón de Bolívar<sup>209</sup>, quien había encontrado dificultades al tomar las cuentas de la referida isla, pues en su opinión no eran llevadas debidamente. Estudiada dicha *Instrucción* y encontrada de utilidad por la Junta de Hacienda, se ordenó en la cédula real que la misma se cumpliera en todos sus términos. En su virtud, se señalaba que en la Caja Real en cuestión debían llevarse, además de los que ya se llevaban, tres juegos más de libros:

1. Manual y Mayor de Quintos Reales.
2. Manual y Mayor de Almojarifazgos y demás aprovechamientos.
3. Libro de lo que entra y sale en la Real Caja por cuenta de rentas de la Corona.

La verdadera novedad de la reforma estribaba en el hecho de que en los dos primeros casos se establecían dos libros relacionados entre sí, de forma que las anotaciones se inscribían primero en un registro cronológico y luego en un libro donde eran clasificadas por clases. No es que en la contabilidad de la Real Hacienda no existieran previamente registros cronológicos, pues sí los había, y en abundancia. Pero, no era corriente que tales registros jugaran con otro libro tipo Mayor. Por otra parte, aunque había algún precedente, tampoco eran corrientes las denominaciones de Manual y Mayor para designar tales libros, denominaciones que más bien correspondían a la contabilidad por partida doble, si bien, como sabemos, el nombre usado mayormente para designar el libro Mayor era en España en esa época el de “libro de Caja”. No obstante, la contabilidad donde debían insertarse dichos libros era de partida simple y, más concretamente, la de Cargo y Data. El tercer libro adicional que debía instrumentarse era un simple libro auxiliar de caja, aunque elevado a la categoría de libro principal, donde se debían registrar las entradas y salidas en efectivo, si bien separadas por clases.

La *Recopilación de las Leyes de los Reinos de las Indias* que mandó hacer Carlos II en 1681 extendió a todas las Cajas Reales la obligación de llevar estos libros, aunque con algunas modificaciones. Así, en el Título VII, “De los Libros Reales”, perteneciente al Libro VIII de la *Recopilación*, se especifican en cuatro distintas leyes los libros que debían llevarse. La Ley 6 prescribía: “*Que haya libro de lo que entra y sale en la Caja*”; la Ley 12 ordenaba: “*Que haya libro Manual de Quintos y derechos de fundidor y marcador*”; la Ley 16 disponía: “*Que haya libro Mayor del cargo de al-*

---

209 Se da la curiosa circunstancia, puesta de manifiesto por José María González Ferrando (1994, p. 648, nota 1), que este contador era quinto abuelo por línea paterna del Libertador Simón Bolívar. Nacido hacia 1532 en la Puebla de Bolívar, del partido judicial de Marquina (Vizcaya), pasó a las Indias alrededor de 1557. Allí desempeñó varios cargos de confianza en Santo Domingo hasta 1589 y, luego, en Caracas, donde en 1592 fue designado Regidor vitalicio por Felipe II.

mojarifazgos”; y, finalmente, la Ley 19 determinaba: “Que haya libro Manual de almojarifazgos, novenos, penas de cámara, descaminos, restituciones y otros géneros”.

En cualquier caso, toda la similitud de la contabilidad instrumentada para las Cajas Reales por estas dos disposiciones con la partida doble se reducía a la denominación de los libros Manual y Mayor. Pero, como apostilla González Ferrando (1994, p. 648), tuvo cierta importancia porque contribuyó a facilitar la ulterior implantación de la contabilidad por partida doble, ya que no fue preciso cambiar la denominación primaria de los libros a llevar por el nuevo sistema.

Por otra parte, las anteriores disposiciones muestran que la insatisfacción sentida por el funcionamiento de la contabilidad no era privativa de la Hacienda metropolitana, sino que también era sentida en relación con la llevada en las Cajas Reales de las Indias.

No fueron éstos, obviamente, los últimos intentos de mejorar la eficiencia contable de las Cajas Reales, que mostraba un carácter muy precario. A la preocupación por el deficiente funcionamiento del aparato contable se unía el descontento por el insatisfactorio desempeño de los funcionarios a cargo del mismo. De modo que los planes de reforma contable se combinaban con intentos de reestructuración de la Contaduría del Consejo de Indias, así como de la estructura de las Cajas Reales. Manuela Domínguez Orta, que ha estudiado la cuestión, sola o conjuntamente con Fernando Gutiérrez Hidalgo, cita varios de estos intentos (Domínguez, 2003, p. 14; Domínguez *et al.*, 2005, p. 12).

Pero, no parece que estas medidas, y otras muchas más de similares intenciones, pudieran solucionar o reducir los problemas que las carencias y deficiencias del aparato contable ocasionaban, es decir, los considerables retrasos en la tramitación de los asuntos, la falta de control con respecto a dicha tramitación, la inexactitud, el desorden y las omisiones que mostraban las anotaciones, los no escasos casos de fraude que se producían, etc. Por ello, la preocupación y la inquietud por intentar mejorar el estado de las cosas siguieron vivas y cada vez más acuciantes.

En este contexto de grave preocupación, disgusto y contrariedad por el mal funcionamiento de la Real Hacienda de Indias, Francisco Machado, Contador General del Consejo de Indias, elaboró y presentó con fecha 22 de junio de 1780 un notable *Papel de Consideraciones en que se trata del metodo de cuenta y razon que con arreglo a tres leyes del título 7º, libro 8º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios*<sup>210</sup>. En estas consideraciones, Machado pasaba revista a la normativa dictada acerca de la forma de llevar las cuentas en las Cajas Reales de Indias, analizaba y comentaba la ineficacia y carencias de sus plantea-

---

210 El manuscrito consultado por Alberto Donoso se encuentra en el Archivo General de Indias, Sección de Indiferente General, leg. 1.712. Existe una copia de este manuscrito conteniendo estas mismas consideraciones que, bajo el epígrafe: *Consideraciones hechas por el Señor Dn. Francisco Machado del Consejo de S. M. y Contador General en el Supremo de las Indias sobre el método de cuenta y razón en el manejo de la Real Hacienda que con arreglo a tres leyes del Tít 7, libro 8 de la Recopilación de Indias convenía establecer en aquellos Dominios: las cuales aprobó S M y mandó que con arreglo a ellas se extendiesen las Instrucciones de Intendentes y las Leyes del nuevo Código*, se custodia en la Biblioteca de Palacio, Madrid, Ms. B. P. Miscelánea, Mss. Signatura 2846, fols. 93 rº a 154 vº, y es el documento del que me he servido para el presente estudio. El contenido de esta copia está brevemente expuesto y comentado por el ilustre notario e historiador canario Marcos Guimerá Peraza en su biografía de Francisco Machado: “El ilustrado hacendista Francisco Xavier Machado Fiesco /1730-1808”, en *Anuario de Estudios Atlánticos*, año 43, 1997. Unos autores que dan cuenta más someramente de la vida de Francisco Machado son Agustín Millares Calvo y Manuel Hernández Suárez en su *Biobibliografía de escritores canarios (siglos XVI, XVII y XVIII)*.

mientos y procedimientos, y proponía la sustitución de los mismos por la contabilidad por partida doble.

En los trabajos de Alberto Donoso Anes se explica perfectamente y con detalle el proceso de implantación e instrumentación de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias y las vicisitudes pasadas hasta su supresión, así como la aplicación práctica del sistema en la Real Caja de Quito en el año 1786. Acudiendo a ellos, el lector interesado podrá informarse ampliamente al respecto. Nosotros por nuestra parte, atendiendo a nuestro interés por conocer y poner de manifiesto, sobre todo, el pensamiento subyacente y motivante de las actuaciones, analizaremos aquí con algún detalle las *Consideraciones* hechas por Francisco Machado, así como la *Instrucción práctica y provisional en forma de advertencias*, aprobada el 9 de mayo de 1784. De alguno modo, espero que nuestras reflexiones a este respecto puedan complementar la cuidadosa atención dedicada a estas temáticas doctrinales por Alberto Donoso.

\* \* \*

La versión de las *Consideraciones hechas por el Señor Dn. Francisco Machado* que he utilizado para mi estudio se encuentra encuadrada entre otros manuscritos en un volumen custodiado en la Real Biblioteca, de Madrid, titulado *Miscelánea Tomo XXXII*. El manuscrito ocupa 124 páginas, es decir 62 folios por las dos caras, desde el folio 93 r<sup>o</sup> hasta el folio 154 v<sup>o</sup>, y están escritos con letra primorosa y perfectamente legible, como corresponde a un documento que debía dirigirse al rey.

Después de una breve introducción en la que se explica la necesidad de la reforma contable que se presenta, el autor pasa a exponer que su escrito se estructura en diez puntos, cuyo contenido enuncia brevemente. A continuación, procede a exponer detalladamente sus opiniones en cada uno de los puntos, finalizando el escrito con un Resumen.

En el Punto 1<sup>o</sup>, que comienza en el folio 96 v<sup>o</sup>, da cuenta de la conocida división de la administración de la Real Hacienda en administración por mayor y por menor, y anuncia que la reforma que él propone se refiere a la por menor. Precisamente era ésta la que había padecido mayores vaivenes y variaciones, motivadas al parecer, según opinaba, por haber querido combinar los planteamientos y las prácticas del reino de Castilla con lo que se hacía en el reino de Aragón. En efecto, comenta que: “según dice Solórzano que se enviaron sujetos con título de *Oficiales Reales a imitación de los que servían en las Aduanas y Tablas de Aragon, pero con los nombres de Contador Veedor que se conocían en las Armadas y Exercitos de Castilla*”. Se refiere, obviamente no a nuestro Bartolomé Salvador, sino a Juan de Solórzano Pereira y a su célebre obra *Política Indiana*, cuya primera edición tuvo lugar en Madrid en año 1647. Durante toda su disertación, Francisco Machado retiene esta mezcla de prácticas y de funcionarios castellanos y aragoneses como una de las causas de la mala marcha administrativa de la Real Hacienda en las Indias, pues de esa mezcla surgió, bajo influencia aragonesa, según comentaban Solórzano Pereira y Gaspar de Escalona, la responsabilidad mancomunada de los funcionarios, que diluyó la responsabilidad personal de cada uno en el colectivo común, un planteamiento que no concordaba con el esquema contable adoptado (f. 100 v<sup>o</sup>). Sin embargo, no era contrario a la responsabilidad mancomunada en sí, pues como comenta en el Resumen: “esta general mancomunada, según se deja

*explicado, es preferible a la división de funciones y divisiones de Oficios, tanto por la mayor facilidad y economía que trae para llevar y dar la cuenta con las distinciones y claridad que conviene, como por la mayor seguridad que presta en resguardo de la Real Hacienda, según la experiencia lo tiene acreditado”* (f. 153 vº).

En el Punto 2º, que empieza en el folio 101 vº, indica que las dificultades no solamente provenían de la contabilización diaria o corriente de las operaciones, es decir, “*de la cuenta y razón entre año*”, sino también “*al fin de él*” (f. 103 vº), con motivo de la rendición anual de cuentas. En un principio, el Contador tenía que enviar a España su libro a este objeto, mientras el Tesorero lo debía presentar a la Real Audiencia, con lo que ambos funcionarios se quedaban sin datos para responder a los requerimientos de información que con motivo de la revisión de las cuentas se les pudieran hacer después. Presentada la oportuna reclamación en la Real Audiencia de Méjico, se ordenó que los libros se tomasen para comprobar las cuentas y que una vez hecho esto, se sacara un traslado de los mismos para enviar a España y se devolvieran los originales a los Oficiales Reales. Pero tampoco funcionó adecuadamente esta medida, con lo que se acabó ampliando el período de rendición de cuentas de uno a tres años.

Se lamenta Machado en el Punto 3º, que comienza en el folio 104 rº, de que al formar la *Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias*, de 1681, no se hubieran recogido textualmente, ordenadas de forma cronológica, todas las normas dictadas con anterioridad a este respecto. En efecto, dice así: “*Aun habría sido menor mal si al formar la Recopilación se hubieran puesto a la letra, y por el orden de sus fechas todas las Instrucciones...*” (f. 104 vº). Pues, realmente, en el punto al que él se refiere y que mayormente le interesa, o sea, el contenido de la *Real Cédula, dada en Fuensalida el 18 de agosto de 1596, sobre los libros de cuentas que han de llevar los Oficiales Reales de la Isla Margarita*, lo cierto es que dicha norma no fue recogida en el *Cedulario Indiano* publicado por Diego de Encinas ese mismo año de 1596. Sí lo fue, en cambio en la *Recopilación* de 1681, pero repartida en tres leyes: la 6ª, la 16ª y la 19ª del título 7º, libro 8º, “*no sólo separadas con interposición de otras de fechas muy anteriores, sino colocadas en orden inverso al que llevan y deben llevar las operaciones de una cuenta y al que ellas mismas expresamente previenen, lo cual no habrá sido poca parte para que se haya obscurecido su claridad y objeto*” (f. 103 vº). Digamos, de pasada, que esta práctica era muy corriente en las recopilaciones, que, incluso, variaban la redacción original de las normas recogidas. Esto ocurrió, por ejemplo, con la pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552, por la que se confirmó la obligación de llevar libros de cuentas por “*debe y ha de haber*”, con *Libro de Caja y su Manual*, que se imponía a todos los mercaderes y banqueros, españoles y extranjeros, operantes en los reinos de España.

Este hecho hizo sospechar a Francisco Machado que posiblemente la cédula del 18 de agosto de 1596 no hubiera sido totalmente recogida en la *Recopilación* de 1681. Dice así al respecto en el Punto 4º, que comienza en el folio 105 vº:

*“Persuadido a esto casi no me queda duda de que si se hubiese incluido en la colección que se hizo en 1596 la Cédula de la que se sacaron las citadas leyes de 18 de Agosto de aquel año, la cual no he podido hallar (aunque la he sollicitado) tal vez se vería que expresamente se derogaron todas las anteriores relativas al método de cuenta y razón; cuyo juicio nada tiene de temerario por la omisión que arguye contra los Compiladores, porque no sería esta la sola en que incurrieron como se verá en el punto siguiente”* (f. 108 v).

Esta derogación no tuvo lugar, sin embargo, como ya se ha comentado, y la cédula se encuentra, según hemos dicho, en el Archivo General de Indias, Indiferente General, legajo 606, folios 30 vº a 36 vº.

El Punto 5º, que comienza en el folio 109 rº y termina en el 116 vº, lo dedica, en efecto, el autor a poner de manifiesto una multitud de errores incurridos en la compilación de la normativa recogida en la *Recopilación* de 1681, lo cual le lleva a comentar que los efectos de tales errores habían sido tan perjudiciales que, después de publicada dicha *Recopilación*, habían aumentado las dificultades que con ella se habían querido remediar en el orden de la cuenta y razón de la Real Hacienda (folio 113 rº).

Al mismo tiempo, confirma, ya de entrada, el principio general por el que se venía rigiendo la contabilidad pública española posiblemente desde sus inicios, el de que los Oficiales Reales no sólo se hiciesen cargo de lo que cobrasen, sino de lo que debían cobrar: por eso era *“preciso asentarse por principio cierto que en los Libros de cuenta y razón, sean comunes, sean particulares, se debe escribir la partida adeudada toda entera, para que resulte el cargo del debido cobrar, y esto en el mismo acto de adeudarla o de liquidarla”* (f. 109 vº). Se refiere con esto Machado al hecho, del que ya se ha hablado así como de las razones para ello, de que tan pronto como se conociera el importe que los recaudadores debían recibir por un Ramo o tributo determinado, se les debía cargar dicho importe en su cuenta, con abono al correspondiente tributo. Esto es lo que llama *“lo debido cobrar”*, y los deudores a los que hace referencia más adelante son los recaudadores, que resultan adeudados por el importe de los tributos no pagados todavía a la Caja Real. Cuando van pagando dichos importes, se les abonan a su cuenta, con cargo a la cuenta de Caja.

En el Punto 6º, que se inicia en el folio 116 vº, vuelve, justo al comienzo, a uno de sus temas preferidos, el de la mancomunidad de los Oficiales Reales, que igualmente los sujetaba a todos, de forma que con ella, *“no hay distinción alguna de obligaciones, sino que a cada uno se encargan las de todos, constituyendo así un cuerpo indiviso de Administración”*. Sin entrar a enjuiciar en este pasaje si este hecho es bueno o malo, sí comenta que no hay que fatigarse mucho para comprender que a tal género de Administración sólo le conviene un género de cuenta y razón, igualmente común, entre año, es decir, el referido a la contabilización diaria de las operaciones, al igual que se hacía a fin de año al rendir las cuentas. Sin embargo, en esta oportunidad no se muestra tan tajante a la hora de echar las culpas de tal hecho a los funcionarios procedentes del reino de Aragón, pues admite que *“pudo ser también que la mancomunidad no se tomase de Aragón, sino que estableciese por razón de las circunstancias de los países remotos de las Indias...”* (f.121 r).

Como Alberto Donoso indica, el Punto 7º, que comienza en el folio 123 rº y finaliza en el 134 rº, es con seguridad el más interesante de todos en lo que concierne a la expresión del pensamiento contable de Francisco Machado en relación con las cuentas de las Cajas Reales de Indias.

Empieza este apartado de sus *Consideraciones* afirmando directamente: *“Lo dicho hasta aquí pudiera convencer bastante de la inútil y pesada molestia de los libros particulares que algunas leyes del título 7º, libro 8º, ordenaron llevase cada oficial y la oposición que hacen al sistema de común administración y común responsabilidad”*.

A continuación, inicia la explicación del sistema que él propone, apoyándose en las denominaciones de los tres libros contemplados en la Cédula de 1596, así

como en las vagas explicaciones sobre la forma de contabilizar las operaciones en ellos ofrecida por la normativa criticada, para razonar que lo que él pretende es volver a los orígenes y aplicar el sistema previsto por Felipe II al dictar dicha disposición. En efecto, como se señala en un pasaje anterior, el Rey Prudente quería derogar con la referida cédula *“todo lo que hasta entonces se hallaba dispuesto acerca de la cuenta y razón...”* ya que *“no es posible hallar razón para creer que un Príncipe tan sabio como Felipe 2º, después de tantas Cédulas y Ordenanzas como se formaron en su tiempo, quisiera cargar a los Oficiales Reales con tanta multitud de libros”* (f. 108 vº).

Del examen de la Cédula del 18 de agosto de 1596 no se saca la conclusión de que se quisiera implantar el uso de la partida doble, dejando aparte el uso de algunos términos y prácticas de contabilidad mercantil o, incluso, de partida doble, como los nombres de Manual y Mayor, y el empleo de un registro cronológico, combinado con un libro clasificado por elementos. Tal vez se tratara de un primer paso para la instrumentación de la partida doble en una fase posterior. Pero resulta difícil creer que Felipe II se decidiera a introducir la partida doble para llevar la contabilidad de la Real Hacienda de Indias como sistema único, cuando en España, como sabemos, la había ciertamente implantado en 1592, o sea, cuatro años antes, pero como un sistema paralelo al tradicional, posiblemente para no correr riesgos. Pero Francisco Machado parece creerlo realmente así, o simplemente lo hace ver, para prestigiar su propuesta, como en seguida comprobaremos. Por cierto, no parece que el sistema, con la creación de la Contaduría del Libro de Caja en la Contaduría Mayor de Hacienda y la introducción de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda, hubiera dado nunca, por las razones que fuere, resultados plenamente satisfactorios en la Real Hacienda de Castilla. Sin embargo, parece también que Machado, aunque se lo callara, debía forzosamente conocer esta mala experiencia.

Para comenzar la explicación de su sistema y justificar la existencia de los tres libros, Manual, Mayor y libro de Caja, previstos en la Cédula de 1596, aclara que lo que se debía y podía

*“pedir a una cuenta o a los que deben darla, es claridad y distinción, cuyas dos circunstancias esenciales son propias y características de los dos libros de las leyes 19 y 16, a saber: la claridad, que consiste en una explicación individual del origen, causa y forma de cada partida adeudada, es propia del Libro Manual que ordena la ley 19; y la distinción, que consiste en la separación de cada ramo para sentar a cada uno, en su respectivo lugar, las partidas que por él se han adeudado, pertenece al Mayor que dispone la ley 16, en el cual se escribe la partida con relación al folio del Manual, y por consiguiente en términos muy concisos, que es por lo que se llama Mayor, tomando este nombre de la explicación por mayor que se hace en él”* (f. 123 vº).

A continuación, pone de manifiesto que no es una misma cosa el adeudar que el pagar, pues aunque había leyes que mandaban que se cobrase en el mismo acto de contraer la deuda, la experiencia y la razón, y aún las mismas tres leyes, la 6ª, la 16ª y la 19ª del título 7º, libro 8º, y otras muchas más, prevenían la posibilidad de que se produjera un lapso entre los dos actos. A estos efectos, resultaba, transcribiendo sus propias palabras:



*“que los dos libros Manual y Mayor dan la claridad y la distinción, y al mismo tiempo la integridad de la cuenta, esto es, todo lo debido cobrar, pero la efectiva cobranza pertenece a otro acto y tiempo distinto, y de consiguiente a otro libro, que es el de la ley 6ª, y viene a ser el libro de Caja, o la cuenta del dinero en especie o especies en que se hubiera cobrado lo que se escribió en los otros dos libros: de modo que cotejado el de Caja con los otros dos ha de resultar una perfecta igualdad de los todos y de las partes”. (f. 124 r).*

*“Sentados estos principios autorizados por las mismas tres leyes citadas”,* seguía diciendo, *“se conoce bien que al Manual no toca hacer distinción de ramos”,* o sea, separar las anotaciones por clases de impuestos, *“sino el entender las partidas conforme se van sucediendo”,* pues así lo decía la ley, esto es, escribiéndolas en el acto de adeudarlas, fuese por la causa que fuese, una detrás de la otra, según se hubieran producido. En la explicación del asiento se debía consignar el día, la persona y la cantidad, así como el Ramo o clase de tributo de que se tratase en cada uno, el principal que se adeudaba, la cuota a que se cobraba y el documento en que se fundaba el asiento. Aparte de ello, debía citarse al margen el folio del Mayor donde debía pasarse y escribirse la partida. Pero como de una misma partida, esto es, de un mismo fruto, mercadería o contrato, solían resultar distintos adeudos a diferentes Ramos, ya que un mismo fardo, por ejemplo de mercaderías, debía adeudarse por el almojarifazgo y por la alcabala, etc., resultaba que para que el Manual tuviera la claridad que le pertenecía y debía tener, había de manifestar no sólo el todo que aquella persona debía, sino también distinguir los importes parciales que se debían abonar a los distintos Ramos, para que pudieran anotarse en la cuenta particular que había de llevarse a cada uno en el libro Mayor.

De este modo, aunque debido a este hecho, en tales casos, tanto en el Manual como en el Mayor se distinguían los Ramos a los que pertenecían las partidas, lo hacían de diferente forma:

*“el Manual solo la indica en planilla, uniendo en ella las partes para sacar el todo a fuera, y el Mayor la da por partes en la división de cada especie o genero para que, cuando sea necesario, se puedan unir en una suma las partes de cada ramo, como lo explica la ley 16, y se vea el producto de cada uno sin mezcla de los productos de otros” (ff. 124 vº y 125 rº).*

Machado señalaba que este método de llevar las cuentas, producía una notable economía de empleados, así como un expedito desahogo para las Cajas Reales, debido a que, hecho el asiento de la forma dicha, en el Manual, quedaba de tal modo asegurada la partida, que no había necesidad de proceder a pasarla inmediatamente al Mayor, sino que daba tiempo para hacer esta diligencia, sin el más leve riesgo, uno o más días después. Ello constituía una ventaja notable, tanto para las Cajas, como para el público y también para la Real Hacienda, pues uno o dos empleados podrían hacer sin fatiga lo que entonces muchos difícilmente podían hacer, si no se quería causar confusiones ni retrasos en el despacho. En efecto, si los libros particulares del Contador y del Tesorero, y el común de la Caja, se habían de escribir a tres manos, o a un mismo tiempo, eran necesarios otros tantos amanuenses para sentar una sola partida; y si ésta por sus circunstancias se había de dividir en varios Ramos, repitiendo en cada uno la causa y forma de ella, ya se veía cuanto tiempo era necesario para evacuar una antes de pasar a otra (ff. 125 vº y 126 rº).

Se destacan después otras varias características del método, como la de que los libros debían estar encuadernados, y otras relativas a los ahorros de tiempo que el mismo proporcionaba, como el obtenido por la brevedad de la explicación en el Mayor. A continuación, se especifica con mayor detalle el contenido de los dos libros Manual y Mayor:

*“Como, según queda dicho, no es todo uno adeudar y pagar; y estos dos libros deben contener todo lo adeudado y debido cobrar, es consiguiente que luego que la deuda se liquida, se escriba en el Manual, y se pase al ramo o ramos a quienes corresponde en el Mayor, de donde resultan dos cosas: primera, que el Mayor debe tener cuenta separada de cada ramo para ir escribiendo sus respectivos adeudos, poniendo al principio un Índice de todos los que se administran y recauden, y el folio donde se halla la cuenta de cada uno: segunda, que cuando se da tiempo a la paga, se debe abrir cuenta en el Mayor a aquel sujeto que la debe, poniéndole por cargo la cantidad que debiere, y abonándole en data las que fuera pagando”* (ff. 127 rº y vº).

Más adelante se refiere al libro de Caja, del que dice que sólo debía contener lo que efectivamente entrara y saliera por todos los Ramos, sin distinguir más que las especies, fueran de moneda o de cosas como barras o tejos, perlas o piedras, u otras semejantes.

Sin embargo, de acuerdo con lo comentado por Alberto Donoso Anes, en el Punto 8º de la versión del escrito de Francisco Machado consultada por él, que se titula, como hemos dicho, *Papel de Consideraciones en que se trata del metodo de cuenta y razon que con arreglo a tres leyes del título 7º, libro 8º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios*, el autor al comentar que la cuenta de Caja, así como las otras de cualquier especie, debía estar en el libro Mayor, afirma que:

*“tampoco ay dificultad en separarla a uno en que se reúnan todos éstos juntamente con los recaudadores subalternos y los de los deudores porque no siendo, como no es, esencial constitutivo de la partida doble el que todas las cuentas estén en el libro Mayor, para que en él se hallen las partidas y sus contrapartidas correspondientes, se proporciona con esta separación la ventaja de abreviar los asientos y sacar copias porque pueden ocuparse dos subalternos a un mismo tiempo, se hacen los libros más fácil de manejar y en fin se reúne en el Mayor todo lo que hace a la personalidad de la Real Hacienda y en el otro lo que pertenece a los Oficiales Reales”* (Alberto Donoso, 1996a, pp. 219 s.).

Es decir, se comenta la posibilidad de llevar un libro de Caja en el que figuren no sólo las cuentas relativas a las clases de monedas y bienes de gran valor y liquidez, equiparables al dinero, sino también las de los recaudadores por los importes adeudados no liquidados en el momento de hacer el abono al Ramo de la Hacienda. Dicho comentario, que no figura en el Punto 8º, ni tampoco en el Punto 7º de la versión consultada por mí, contradice la afirmación anterior, y, asimismo, no concuerda con lo expresado en el Punto 10º de esta versión, donde se dice que:

*“la cuenta general de lo adeudado y debido cobrar y no cobrado por todos Ramos la produce el Libro Mayor en su explicado resumen que ha de convenir en los totales que por el Manual resulten en las mismas clases, supuesto que en*

*él se han de sacar las partidas de lo adeudado y debido cobrar a una columna, y a otra distinta las de lo cobrado, para sumarlas y deducir de la confrontación y cotejo de ambas sumas lo no cobrado”.*

Se sigue diciendo, a continuación, que en el mismo Mayor se hallaría también la cuenta particular de cada Ramo, y por ellas el pormenor de lo que a cada uno correspondía de los totales del debido cobrar cobrado, y no cobrado de la general, y se sabría quiénes debían esto último a cada Ramo por las cuentas que en el propio libro Mayor se les habrían abierto; las cuales, como también las particulares de los Ramos, tendrían su comprobación y su justificación de lo efectivamente recaudado en los asientos del Manual (ff. 143 v<sup>o</sup> y 144 r<sup>o</sup>).

La versión recogida por Alberto Donoso fue, efectivamente, la que se impuso, como veremos al comentar la *Instrucción práctica*. Pero aquí nos interesa señalar la existencia de al menos dos versiones de las *Consideraciones*, con algunas diferencias entre sí. Por lo visto, la versión consultada por Alberto Donoso parece ser posterior a la estudiada por mí.

Prosiguiendo con el examen del Punto 7<sup>o</sup> en la versión que yo he visto, unas líneas después de la anterior cita, se explica que, como podía verse, la relación y conexión que tenía este libro de Caja con el Manual y el Mayor era mucha, tanto en el caso de que los caudales que se adeudaban entrasen inmediatamente en la Caja, como si mediase algún lapso entre el adeudo y el ingreso. Se sigue diciendo: “*En consecuencia de esta precisa conexión no hay partida que de cualquier modo no deba hallarse en todos tres libros.... Y el de Caja ha de producir el saldo que resulte del balance entre ambos*” (ff. 129 r<sup>o</sup> y 129 v<sup>o</sup>). Ello era, efectivamente, así porque en esta versión se concebía el libro de Caja funcionando como un desdoblamiento del Mayor para la cuenta de Caja, es decir, era la cuenta de Caja llevada en libro aparte, con subcuentas en razón de las especies utilizadas. De este modo el libro de Caja jugaba con el Manual, en donde se anotaban todos los asientos, tanto si intervenía dicha cuenta, como si no.

Precisamente, un poco más adelante, se justifica la existencia del libro de Caja con multitud de extensos razonamientos, ofreciendo como principal explicación el hecho de que así se independizaba la labor del Tesorero, facilitando su trabajo con las personas que acudiesen a efectuar pagos o cobros.

Machado coincide con el pensamiento moderno, y aun antiguo, sobre la importancia del libro Diario o Manual como característica esencial de la contabilidad por partida doble. En efecto, al hablar sobre la conveniencia de guardar los libros en lugar seguro, comenta: “*Si algún libro había de merecer distinguida y especial custodia sería el Manual, que es el más esencial y donde han de estar las firmas de los Oficiales Reales, y de las partes que adeudan, que pagan o que perciben*” (f. 132 r<sup>o</sup>). Se aprecia aquí también, por otra parte, la pervivencia de la costumbre de utilizar el libro Diario como justificante de las operaciones anotadas, al hacer firmar los asientos a las partes interesadas, y, en este caso, tanto si se trataba de cobros como de pagos.

Al final de este punto es donde se declara que, con la Cédula de 1596, lo que realmente quería Felipe II era implantar la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Indias. A este respecto, Machado comienza sus razonamientos comentando que si todavía fuera necesario exponer más argumentos para convencer de que para llevar una buena cuenta y razón no eran menester más que los tres libros prevenidos por el rey Felipe II en las tres citadas leyes, se podría traer a co-

lación la práctica del Comercio y, aún, la de las naciones más cultas de Europa en la administración de la Hacienda Pública. Pues lo que éstas hacían y lo que el Comercio practicaba casi con generalidad en lo tocante a cuenta y razón

*“era el arte que llaman de partida doble, que es sustancialmente el que quiso el Señor Felipe 2º para las Caxas Reales de Indias. Llamase arte de partida doble porque toda partida tiene precisamente asiento doble o duplicado en los libros generales, mediante ser principio universal que lo que paga uno, lo ha de deber otro, y lo que uno debe, otro lo ha de haber, y sobre este supuesto no hay partida que no exija un asiento de Cargo y otro de Data”.*

Este sistema conducía a la comprobación, a la distinción y a la seguridad de la cuenta y de sus partes. Según Francisco Machado, no había más que leer con detenida reflexión las tres leyes citadas para conocer que esto era lo que quería Felipe II. Véase, decía, cómo el Manual prepara el asiento al Mayor, y cómo éste se refiere al Manual, y cómo en ambos se hace el asiento antes de cobrar, y en el libro de Caja después de cobrado. De aquí resultan dobles los asientos, porque lo que el deudor debe y se le carga en su cuenta, lo ha de haber el Ramo o Ramos a quienes pertenece y a quienes se les abona; y lo que el deudor paga y se le abona, lo debe la Caja a los Oficiales Reales que deben responder de ello, y si se paga en el acto de adeudar, es abono a algún Ramo o Ramos lo que es cargo a la Caja. De este modo, nunca deja de haber dos asientos por cada partida, además del asiento del Manual. De esta exacta interconexión de los asientos, según el orden de adeudar y pagar, resultaba la comprobación de si, en efecto, se había cobrado y había entrado en la Caja lo que se debía cobrar según los asientos del Mayor. Y si no se había hecho todavía, se veía quién y desde cuándo lo debía, al objeto de poderlo cobrar, o de hacer cargo por omisión a los que tenían que haberlo cobrado. De tal forma, los mismos libros que daban la cuenta íntegra, clara y distinta por sus miembros, géneros y especies, daban la mayor parte de los antecedentes para poder juzgar la conducta y el desempeño de los Oficiales Reales o Administradores (ff. 133 rº a 134 rº).

Como ya se ha comentado, del detenido examen de la *Cédula* de 1596 y de las tres leyes derivadas de ella e incluidas en la *Recopilación* de 1681 no se saca la conclusión, o al menos yo no he podido sacarla, de que Felipe II quisiera implantar por su medio la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Indias. Tal vez, lo que Machado pretendiese al decir lo contrario fuera, según lo indicado ya, prestigiar su método, reivindicándolo como el sistema que el famoso monarca había querido implantar, pero que no fue bien comprendido y acabó siendo desbaratado debido a su fallecimiento dos años después. De este modo, se refugiaba en el alto prestigio y la gran autoridad de dicho rey, asociándolos de alguna manera a su proyecto para acreditarlo y hacerlo menos vulnerable. Esta idea podría deducirse del comentario que hace al comienzo del Punto 9º, al decir que *“La primera objeción que se pondrá al sistema de cuenta de que voy tratando será acaso la de que es muy parecido, o el mismo que el que llevan los comerciantes, y se pretenderá que hay entre una Casa de Comercio y unas Caxas Reales circunstancias diversas...”* (f. 137 vº), esgrimiendo acto seguido que *“... el satisfacer a esta objeción, si es que lo es, corre de cuenta del Señor Felipe 2º que fue quien así lo quiso y lo mandó por sus últimas leyes”.*

Sin embargo, si esto era lo que Francisco Machado pretendía, extraña que no hiciera alusión al establecimiento de la partida doble para llevar las cuentas cen-

trales de la Real Hacienda, que tuvo lugar de mano de Pedro Luis de Torregrosa en 1592, con la creación de la Contaduría del Libro de Caja en el seno de la Contaduría Mayor de Hacienda, dándole el rango de primera contaduría de libros. Sin duda, una persona tan bien informada, estudiosa y penetrante como Machado tenía forzosamente que conocer este episodio de la historia de la cuenta y razón de la Real Hacienda. Pero al conocerlo, sabría también que los servicios de la Contaduría del Libro de Caja nunca respondieron a las expectativas que su implantación había suscitado, de forma que cuando en 1621 fue suprimida, con más pena que gloria, apenas se notó tal hecho ni nadie se lamentó oficialmente de ello. Quizás tal circunstancia le aconsejó no sacar a colación el episodio, no fuera ello a producir que su proyecto abortase o corriera la misma suerte. Se limitó por ello a afirmar que, en realidad, su proyecto era el mismo que el que Felipe II tenía en mente y que no fue debidamente implantado y desarrollado.

Consiguió su propósito y la contabilidad por partida doble fue introducida en las Cajas Reales de Indias, pero no pudo evitar que tuviera el mismo fin que tuvo la Contaduría del Libro de Caja, durando mucho menos tiempo que ella, pues fue abolida incluso antes de que hubiera podido ser completamente desarrollada. En efecto, aprobada por Real Orden de 9 mayo de 1784, fue suprimida por la Real Orden de 25 de octubre de 1787, cuatro meses después del fallecimiento de José de Gálvez y Gallardo, Secretario del Estado del Despacho Universal de Indias, el patrocinador y amigo de Francisco Machado, fallecimiento ocurrido el 17 de junio de 1787. Gálvez conocía bien lo que ocurría en las Cajas Reales de Indias, porque desde 1765 hasta 1772 había sido Visitador General de la Nueva España, cargo en el que estuvo acompañado de Francisco Machado en calidad de secretario y hombre de confianza<sup>211</sup>.

El Punto 8º, que comienza en el folio 134 rº, lo dedica Machado a explicar que aunque para la llevar la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias sólo se necesitaban los tres libros indicados, previstos ya en la Recopilación de 1681, no sería inconveniente, sino que por el contrario resultaría de utilidad, mantener algunos de los libros que se llevaban anteriormente, con el carácter de libros auxiliares, en los que se detallasen pormenores que no era necesario llevar en los tres libros principales o magistrales, como también los llama. Se refiere, sobre todo, a los libros relativos a Tributos, Almonedas y Almacenes, aunque no descarta la posibilidad de mantener alguno más.

En el Punto 9º, que comienza en el folio 137vº, Francisco Machado se adelanta a responder algunas de las críticas que presume se van a hacer a su proyecto. En el se incluye la frase, que ya hemos citado, de que era el rey Felipe II quien debía responder a la posible objeción de que el sistema de contabilidad propuesto era el mismo o muy semejante al que llevaban los comerciantes, sin tener en cuenta las grandes diferencias que había entre una casa de comercio y una dependencia de la Real Hacienda, puesto que era dicho monarca quien había dispuesto tal sistema para las Cajas Reales. En relación con la objeción en sí, responde que, efectivamente, con fundamento podría cualquiera decir que el método de cuenta y razón que él sostenía era el mismo sustancialmente que el de los comerciantes, y que los libros eran los mismos en sustancia que ordenaba y mandaba el capítulo 9 de la Ordenanza del Consulado de Bilbao, y los que disponía toda Ordenanza

---

211 Herbert I. Priestley escribió una buena biografía de Gálvez en 1916.

de Comercio, y que deseaba que el Manual tuviese la misma formalidad y estimación que quería la Ordenanza de Comercio de Francia del año 1673 (f. 138 r<sup>o</sup>).

En relación con la objeción que también se le hacía de que el establecimiento de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias fracasaría, porque era un método muy complicado, y no encontraría contadores competentes para desarrollarlo, argüía que era completamente cierto que el arte de la cuenta y razón necesitaba mucho estudio. Pero se preguntaba si la Jurisprudencia y las Matemáticas no requerían más estudio y tiempo, y pese a ello el rey encontraba letrados e ingenieros. Y remataba preguntando: “¿Y acaso no hallará el rey lo que halla un particular en una materia mucho más fácil de saber?” (f. 139 v<sup>o</sup>). En cualquier caso, no faltarían en España posibilidades de instruirse en esta materia, como ya la había “para los negocios de comercio en Francia por Mr. Larrue (Jean-Baptiste Larrue) y en Cádiz por Dn. Luis de Luque y Leiba” (f. 140 r<sup>o</sup>).

En cambio, en mi versión de las *Consideraciones* no se encuentra la crítica que Alberto Donoso comenta que Francisco Machado hace en el Punto 9<sup>o</sup> al Barón Jacob Friedrich von Bielfeld a propósito de su obra *Institutions Politiques*, publicado en La Haya 1760 y traducido al español por Domingo de la Torre y Mollinedo, y de su rechazo a la aplicación de la contabilidad por partida doble en la Hacienda Pública<sup>212</sup>. Tampoco termina el Punto 9<sup>o</sup> de mi versión con la frase con que termina la suya (Alberto Donoso, 1996, pp. 169 ss.) Una prueba más de la existencia, al menos, de dos versiones con algunas diferencias.

El Punto 10<sup>o</sup> lo dedica Machado a explicar cómo el nuevo sistema contable se articularía en la organización administrativa, en el trámite y en la estructura funcional.

Como se ha comentado, Francisco Machado era un hombre culto e interesado por la lectura<sup>213</sup>. Por eso, en su Tesis doctoral, Alberto Donoso intenta rastrear las influencias que pudo haber tenido Francisco Machado en la formación de su pensamiento contable. Aprecia a este respecto una clara influencia de autores franceses, entre los que, aparte del ya citado Jean-Baptiste de Larue, se cuentan Mathieu de la Porte (*ídem*, p. 172) Bertrand-François Barrême y Samuel Ricard (*ídem*, pp. 315 pp.).

\* \* \*

Pasando ahora a la *Instrucción práctica y provisional* redactada por Francisco Machado en 27 de abril de 1784 y aprobada por Carlos III en 9 de mayo el mismo año, debo decir que para su análisis también me he servido de un ejemplar distinto del utilizado por Alberto Donoso. Se trata de una reimpresión efectuada en Puerto Rico el año 1822, que se encuentra en la Biblioteca Nacional. Tiene el grave inconveniente para la comprensión práctica del sistema instrumentado, de que no contiene los modelos de libros de cuentas que se incluyen en la *Instrucción ori-*

---

212 Ya se ha visto cómo Sebastián de Jócana Madaria, que había sido colaborador y discípulo de Francisco Machado, publicó un libro en 1793 refutando la tesis del Barón de Bielfeld de que la contabilidad por partida doble no era apropiada para el servicio público. Sin embargo, la obra de Bielfeld encontró buena acogida y se publicaron varias ediciones de la misma.

213 En el Archivo General de Indias, Sección Indiferente General, leg. 995, existe un interesante documento que informa sobre los informes y consultas realizadas por él sobre diversos asuntos, aunque el documento se titula: *Índice general y exacto de los informes, consultas y representaciones que sobre diferentes negocios, y materias de Gobierno, Real Hacienda y otros hizo a S.M. por la vía reservada de Indias el Sr. D. Thomas Ortiz de Landazuri desde el ingreso al empleo de Contador General hasta Agosto de 1777, en que falleció (s.a.)*.

ginal. Pero el documento es perfectamente válido para inquirir acerca de las ideas que lo inspiraron.

El ejemplar examinado es un folleto, tamaño folio, compuesto por pliegos sin encuadernar. En la primera página del primer pliego lleva el título, la segunda está en blanco, y la tercera y la cuarta contienen el preámbulo con el epígrafe "*Motivos y objeto de esta obra*". A continuación, hay 30 páginas numeradas, que comienzan en la página 1 bajo la rúbrica "*Instrucción en Advertencias*". Efectivamente, las Instrucciones se consignan en forma de párrafos, también numerados. En total hay 143 advertencias, de las cuales solamente comentaremos las más significativas a nuestros efectos. Al final del texto se consigna la firma del autor: "*D. Francisco Machado*".

En los *Motivos* se comenta que los Oficiales Reales, o ministros de la Real Hacienda de las Cajas Reales de Indias, habían manifestado la dificultad que encontraban para cumplir la *Instrucción práctica* dada por la Contaduría General en 3 de septiembre de 1767, por falta de una mayor explicación sobre la forma y orden de llevar las cuentas entre año. Como, efectivamente, las leyes del título 7, libro 8º de las de Indias dan lugar a no pequeñas dudas, la mencionada Contaduría General hizo un detenido estudio de la cuestión, reconociendo que era necesario que, antes que nada, entre los varios métodos posibles, se escogiese y determinase el que pareciese más conforme al género de administración por ministros estrechamente mancomunados, y que fuese más claro y fácil para ellos mismos, y más económico para el Real Erario. El que, sin duda alguna, reunía "*estas circunstancias es el que manifiestan las leyes 6, 16 y 19 de dichos título y libro, el cual viene a ser substancialmente el que se conoce con el nombre de Partida doble*". Se sigue insistiendo, como se ve, en que éste era el método que Felipe II había pretendido implantar.

Convencido de ello, se recuerda que el Contador General había sometido su propuesta al rey Carlos III en consulta de 22 de junio de 1780, y que el monarca, en 6 de julio siguiente, había dispuesto que la Contaduría General formase la instrucción práctica correspondiente sobre los principios y reglas de partida doble que Francisco Machado había propuesto apoyándose en las tres leyes citadas. A este respecto, dice Machado en los *Motivos* que la instrucción se hallaba "*estendida*", en el sentido de que se estaba desarrollando, pero como era original en su línea por tener que adaptar las reglas del *Arte de Partida doble*, según era conocida y practicada en aquellos momentos, a la cuenta y razón de la Real Hacienda de Indias y a las particulares circunstancias de sus Ramos, administración y gobierno, era necesario un prolijo examen antes de imprimirla. Pero,

*"esta dilación no es combinable con la urgente necesidad del remedio a que la dicha obra se dirige. Por esta causa, la Contaduría General ha formado la presente Instrucción para que sirva provisionalmente. En ella se ha procurado manifestar todo cuanto conduce a conocer los principios del dicho Arte de Partida doble, demostrándolos en los Modelos que acompañan de los tres Libros que se han indicado; pero sin empeñarse en todas sus reglas accidentales por no pretender en los principios más de lo que conviene y es de esperar."*

De acuerdo con ello, la Advertencia 1 manifiesta de entrada que para dar la cuenta anual con la debida distinción de Ramos y de gastos por sus clases era preciso haber hecho en principio del año las mismas separaciones que debían ha-

cerse en la rendición anual de cuentas a fin de él (*Instrucción práctica y provisional*, 1822, p. 1).

En la Advertencia 3 se indica que las cuentas de la Hacienda debían llevar por título el nombre del Ramo o gasto que correspondiese y que lo más propio era llamar Debe y Haber a los lados de la cuenta. En efecto, aunque en sustancia era lo mismo, el Cargo y la Data se referían comúnmente al que llevaba la cuenta, y así ponía en el Cargo lo que recibía y en la Data lo que pagaba. Pero intituladas las cuentas con los nombres de los Ramos, eran éstos, y no el Oficial Real, los que se personalizaban, y era más consecuente usar del nombre de Debe para cargarles lo que por ellos se pagaba y del Haber para abonarles lo que se cobraba por su cuenta. Lo que el Ramo debía era Data del Oficial Real, y el Cargo de éste lo que había de haber aquél (*ibídem*).

La Advertencia 6 confirma la regla general de que todas las rentas debían adeudarse a los recaudadores con abono a la cuenta de la respectiva renta o Ramo de la Real Hacienda, regla a la que por ningún caso se debía faltar, en el mismo momento “*de saberse cantidad cierta todo los que los encargados de recaudarla deben cobrar dentro del año de la cuenta, pues a esto están obligados los Oficiales Reales en cuanto verdaderos Administradores*”. Y a este respecto, como en todos los demás, el “*Manual ha de tener tan completa la explicación que no le falte circunstancia esencial, y particularmente los datos de cantidad principal, y el precio o cuota de donde se deduce la partida*” (*ídem*, p. 2). Como se ha comentado anteriormente, este cargo de los importes de las rentas o tributos a los recaudadores, tan pronto se supiera cuál iba a ser su cuantía, era tradicional en la Real Hacienda castellana, a efectos de control. De este modo, si un determinado impuesto no se conseguía cobrar, el recaudador se veía obligado a justificar fehacientemente el hecho y sus causas, para lograr que su importe le fuera descargado en su cuenta. Con ello, se traspasaba el cuidado de preocuparse por los importes no recaudados a los recaudadores, en lugar de tenerlo que hacer la Hacienda.

La Advertencia 7 disponía que, cuando se cobrara la renta, en el mismo acto de conocerse su importe y de hacer el adeudo, se haría el asiento en el libro Manual, así como en el libro Mayor en la cuenta del Ramo correspondiente, lo mismo que en el libro de Caja, del que trataba la ley 6<sup>a</sup> de los dichos título y libro, en la de la cosa cobrada o recibida –téngase en cuenta que en la caja podía recibirse tanto moneda, como barras o tejos de oro o plata, perlas o piedras preciosas–. Y como la calidad de la moneda podía ser distinta, fuerte o sencilla, y distintas también las especies que se recibían, cada cosa debía tener su cuenta separada. En ella había de hacerse el cargo de la cantidad que valiera la especie, evaluándola, como mandaba la citada ley, al tiempo de recibirse, o por el valor con que se recibía. Lo que salía se debía datar con el mismo valor con que se asentó a la entrada, y no más ni menos. Y si se vendía, se haría esto mismo, pero haciéndose cargo del verdadero producto en la cuenta del dinero como luego se explicaría. De este modo, sería fácil saber siempre lo que había en dinero, o en efectos de cualquier clase (*ibídem*).

Por su parte la Advertencia 8 prescribía que si en el momento de adeudarse la cantidad debida no se hiciera efectivo el cobro, se abriría cuenta al Deudor en particular, o a muchos en común con el título de *Diversos deudores*, en el libro de Caja, cuenta en la que se haría cargo al correspondiente recaudador de lo que no se cobraba, y se abonaría este importe en el *Libro Mayor* en el Ramo de la Real Hacienda de que se tratase, al igual que se hacía en el caso de las rentas cobradas.



Así, se sabría fácilmente lo que quedaba por cobrar, y quiénes lo debían, al objeto de evitar omisiones, y dar información al Tribunal de Cuentas para juzgar los descuidos, a cuyo fin se habría de expresar en cada partida el tiempo o plazo que se hubiera concedido o estipulado para el pago (*idem*, p. 3)

Como se indicaba anteriormente, al hablar en los Puntos 7º y 10º de las *Consideraciones* hechas por Francisco Machado de la naturaleza del libro de Caja y de su funcionamiento, la idea que se tenía era diferente de la expresada aquí, pues el libro de Caja se limitaba, simplemente, a llevar la cuenta de Caja, es decir, a recoger los movimientos de efectivo o de los bienes de gran valor equiparables al dinero, como barras y tejos de oro y plata, perlas y piedras preciosos, pasándose a él los asientos del libro Manual en los que esta cuenta interviniera, en lugar de hacerlo en el libro Mayor.

Sin embargo, como también comentamos en ese pasaje, el *Papel de Consideraciones*, estudiado por Alberto Donoso Anes, y que posiblemente correspondiera a una versión posterior de las mismas, contiene ya el planteamiento establecido en las *Instrucciones*. Comentaba el Papel, como recordaremos, que esta forma se reunía en el libro Mayor todo lo que se refería a la Real Hacienda y, en el otro, lo que pertenecía a los Oficiales Reales.

Las reproducciones de los libros originales que Alberto Donoso inserta en su Tesis doctoral nos permiten comprobar que en la práctica se seguía, efectivamente, este planteamiento. De este modo, en el extenso *Índice del Libro Mayor de México* sólo se encuentran cuentas agrupadas bajo los epígrafes de Ramos Comunes de la Real Hacienda, Gastos de Real Hacienda, *Ramos Particulares de Real Hacienda* y *Ramos Agenos de Real Hacienda*. En este último epígrafe se encuentran cuentas como la de *Gastos Generales* y *Cuenta General*, mientras bajo el de *Gastos de la Real Hacienda* se hallan cuentas como *Salarios*, *Pensionistas*, *Milicias*, *Real Hacienda en común*, etc. (1996, p. 217). En el *Índice del Libro de Caja de Quito* se contienen como cuentas generales las siguientes: *Caja*, *Resagos*, *Buenas Cuentas*, *Diversos Deudores*, *Diferentes efectos*, *Papel sellado en especie*, *Bulas en especie* y *Azogue* (*idem*, p. 222). A la vista de esta extraña composición del libro de Caja, puede uno hacerse idea, como apunta Alberto Donoso, de las dificultades que encontrarían y los errores que podrán haber cometido los historiadores generales no versados en historia de la contabilidad al interpretar las sumas y los saldos de dicho libro.

En la Advertencia 9 se aseguraba que este método era conforme a la buena cuenta, y que era el que las Leyes disponían. Pues respetaba el principio general de que, sin excepción, toda partida tuviera dos asientos además del asiento del libro Manual: uno en el libro de Caja para la especie en que se cobraba el adeudo, o para el Deudor si es que se dejaba de cobrar; y otro en el Mayor para el Ramo a quien pertenecía la cantidad adeudada. Lo propio sucedía al pagar alguna cantidad por sueldo o gasto, pues necesitaba un asiento en el Ramo o gasto por cuya cuenta se pagaba, y otro en la especie que se daba en pago; y lo mismo cuando se cobraba lo que se asentó como deuda, pues necesitaba uno en la cuenta de la especie que se recibía en pago, y otro en la del Deudor o Deudores que la pagaban; y acontecía lo propio cuando se compraba o vendía alguna cosa, pues la que entraba pedía asiento de Cargo, y la que salía por ella lo pedía de Data (*ibidem*).

La Advertencia 10 indicaba las reglas de cargo y abono: “Por tanto, para saber en qué cuentas se ha de cargar o abonar, obsérvense puntualmente estas cuatro Reglas: (*ibídem*)

1ª Lo que entra, debe;

2ª Lo que sale, ha de haber;

3ª Aquel a quien, o por cuya cuenta se paga, da o remite alguna cosa, debe;

4ª Aquel por cuya cuenta se recibe, o debe cobrar, ha de haber”.

Por lo que parece, ésta es la primera vez que se formularon en España de forma sintética estas reglas de cargo y abono.

En la Advertencia 11 se complementan estas reglas, al afirmar que ninguna partida podía exceptuarse de las expresadas reglas, debiendo considerar una deuda o crédito como una cosa que entraba y salía, igual que cualquier cosa material. Al causarse entraba, y al cobrarse salía la deuda, y entraba lo que se recibía (*idem*, pp. 3 ss.).

De hecho, ésta es posiblemente la primera vez que se expresa la concepción y se define una deuda con la naturaleza de un activo financiero, es decir, de algo que se compra y se vende, o sea, una forma como otra cualquiera de mantener riqueza.

La siguiente Advertencia, la número 12, señala que toda partida, fuera cobrada o no cobrada, se había de firmar en el Manual por el que la pagaba o la adeudaba, y que lo mismo habían de hacer los que cobrasen algo fuera por la razón que fuera (*idem*, p. 4).

En la Advertencia 13 se instruye que, cuando llegara el caso de cobrar lo que no se había cobrado en el acto de adeudar al recaudador el importe abonado al Ramo, se habría de asentar en el Manual, citando el día en que asentó el adeudo, y de donde procedía aquella cobranza. Después se haría el asiento de cargo en el libro de Caja en la cuenta de la especie o especies que entrasen, y el de abono en la cuenta del Deudor o Deudores, la cual bajaría en la misma cuantía en que subía la de la especie o especies recibidas. El pagador habría de firmar en el libro Manual el pago, igual que firmó cuando contrajo la deuda (*ibídem*).

La Advertencia 14, complementando la Advertencia 7, se refiere a la venta de objetos valiosos que hubiesen entrado en la Caja en lugar de dinero y especifica que si las especies que se recibieron valieran más o menos cuando se vendiesen o enajenasen, que al ser recibidas, se haría en su cuenta del libro de Caja el asiento de salida por el mismo valor con el que entraron; pero en el asiento del libro Manual se expresaría lo que se ganó o se perdió en la venta. Si se ganase, se cargaría el importe de la ganancia en la cuenta de Caja, es decir, la del dinero, abonándolo a la Real Hacienda en una cuenta general que habría en el libro Mayor, con el título de *Aprovechamientos*, para todas aquellas pérdidas o ganancias que se produjeran en la gestión de la Hacienda y no pudieran aplicarse a ningún Ramo determinado. Si se perdiese, se cargaría la pérdida a la Real Hacienda en esta misma cuenta de *Aprovechamientos*, abonándolo por su valor de entrada en la cuenta de la especie salida, dentro de la cuenta general de la Caja, y cargando el importe que verdaderamente hubiera producido la venta en la cuenta de dinero en la general de Caja (*ibídem*).

El resto de Advertencias entra cada vez más en detalles concretos de la contabilización, con menor incidencia en cuestiones conceptuales.

Cambiando de tercio, diremos que las investigaciones de Alberto Donoso Anes en el marco de la elaboración de su Tesis doctoral le permitieron localizar varios documentos de Francisco Machado que contienen interesantes ideas adicionales sobre la contabilidad por partida doble.

De este modo, por una Representación dirigida por Francisco Machado a Antonio Valdés en 4 de septiembre de 1788 sabemos que Machado conocía la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano. En efecto, decía así un párrafo de esta Representación:

*“En España escribió uno (libro) Bartolomé Salvador de Solórzano, impreso en Madrid, año 1590, y dedicado al Sr. Felipe II, seis años antes que se promulgaron las leyes de Indias (Cédula de 18 de agosto de 1596) en que se funda mi Instrucción; pero murió muy luego aquel gran Rey y empezó a decaer el comercio, que es quien ha ido perfeccionando esta Ciencia en las Naciones donde comenzó a florecer, y así el Comercio y la Real Hacienda olvidaron en España aun lo que estaba escrito en orden al método de sus cuentas. Ha empezado a revivir nuestro comercio en este siglo; ha conocido la necesidad del método ya común de las demás Naciones, recibe de ellas como cosa nueva lo que tuvo dos siglos ha en su propio idioma”<sup>214</sup>.*

Este pasaje es singularmente importante, porque demuestra que, como se decía, Machado conocía el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, siendo al parecer el primer autor español que lo cita después del largo período de olvido de la contabilidad por partida doble en España. Por otra parte, reconoce a la contabilidad el carácter de ciencia y liga su desarrollo al progreso del comercio. Por otra parte, es consciente de la existencia de un período de amnesia colectiva y, finalmente, se percata de la ironía de que en España se acoja como una novedad llegada a través de Francia, lo que hacía doscientos años conocía ya en su propia tradición.

Por otra parte, Francisco Machado no reconocía que la contabilidad por Cargo y Data constituyera realmente un método. A este respecto se preguntaba:

*“¿Cuál es el método de Cargo y Data? Hasta ahora no ha conocido el mundo método con este título. Solamente se sabe que Cargo y Data, Debe y Haber, Cargo y Descargo, Débito y Crédito, Entrada y Salida todos son unos mismos sinónimos con que únicamente se distinguen las dos partes de una Cuenta, que son la acción y la pasión ... pero método de Cargo y Data, ni de Debe y Haber para designar reglas y método de hacer los asientos, según corresponda, que es de lo que se trata, esto hasta ahora ni se ha visto ni conocido ni creo que se podrá ver ni conocer jamás”* (Donoso, 1996, p. 313).

Más adelante dice:

*¿Cuál es el método que se sigue en España? Yo no he oído que haya alguno, y sólo sé que no le hay para llevar las cuentas diarias de la Real Hacienda. La orden circular dice que en general no hay sino la práctica y en efecto no ha llegado a mí la noticia, aunque lo he solicitado cuanto es posible, que en manuscrito ni en impreso haya alguno producido reglas ni método para esto”* (ibídem).

---

214 Archivo General de Indias, Indiferente General, legajo 1712. Citado de Alberto Donoso Anes (1996, pp. 156 s.).

En otro documento, Machado exponía algunos pensamientos, que entresaca Alberto Donoso, sobre la importancia de conocer “*todo lo que cada Ramo debe rendir anualmente en toda su integridad y por consiguiente no se ha de ceñir a los efectivos ingresos y efectivas cobranzas*”, es decir, reconociendo de forma explícita la diferencia entre el devengo producido en un ejercicio y lo realmente pagado y cobrado durante el mismo. Más adelante señala: “*Esto mismo se advierte por igual razón en orden a las cargas, pensiones y gastos respectivamente, porque así como no es lo mismo lo cobrado que el entero valor debido cobrar de cada Ramo, tampoco lo pagado es regla para lo debido pagar en cada año y, por tanto, se ha de procurar averiguar toda la carga fija anual en lo posible*”. Finalmente comenta: “*De la comparación de las sumas de uno y otro se manifestará por último la sobra o falta de cada Caja (Real)*”<sup>215</sup>.

Una vez aprobada la puesta en marcha de la aplicación de la partida doble en las Cajas Reales, resulta interesante la noticia dada por Alberto Donoso sobre la comisión que, por orden del monarca, dio Gálvez el 23 de abril de 1786 a Francisco Cabarrús y a Gaspar Leal para que informasen sobre la implantación de la partida doble en Indias y en particular sobre la *Instrucción práctica* elaborada por el Contador General. Asimismo, les remitió los expedientes de los examinados para contadores o interventores de las dichas Cajas, para que, junto con los contadores del Banco Nacional de San Carlos y de la Real Compañía de Filipinas, los examinasen, informando particularmente sobre la idoneidad de los aspirantes en general y de dos aspirantes en particular, Nicolás de Ribera y Félix Pedro de Casamayor, a los que se les pedía que los examinaran nuevamente (Donoso, 1996, p. 180).

Es interesante esta noticia porque pone de relieve la interconexión y espíritu de cooperación existente entre las distintas entidades nacidas como fruto del espíritu renovador e impulsor de la época. Por otra parte, pone de manifiesto el prestigio y la autoridad en materia contable de que gozaron el Banco Nacional de San Carlos y su sucesor el Banco de España hasta bien entrado el siglo XX. Es sabido a este respecto que la Real Compañía de Filipinas, creada en 1785, fue una criatura de Francisco Cabarrús, promotor también del Banco Nacional de San Carlos.

\* \* \*

Como conclusión de lo expuesto sobre los planteamientos subyacentes en los planes de establecimiento de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias, pueden destacarse y retenerse algunos puntos e ideas de interés:

1. Las *Consideraciones* de Francisco Machado constituyen una exposición de la naturaleza y características de la partida doble, que debe reputarse como excelente y singular para la época en que fue redactada en España, demostrando la familiaridad del autor con textos españoles y franceses de contabilidad.
2. Por otra parte, su *Instrucción práctica*, aparte de exponer las normas que habían de aplicarse para la llevanza de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias, resulta un texto fundamental para conocer en detalle la contabilidad por Cargo y Data que se llevaba anteriormente en las mismas.
3. Francisco Machado fue, al parecer, el primer autor español de su siglo en conocer y mencionar la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano.

---

<sup>215</sup> Archivo General de Indias, Indiferente General, legajo 993. Citado de Alberto Donoso Anes (1996, pp. 315 s.)

4. No reconocía que la contabilidad por Cargo y Data fuera un método. En ello fue posiblemente algo exagerado, llevado por su deseo de aplicar la contabilidad por partida doble.
5. No hace mención, posiblemente por motivos estratégicos, de la introducción de la partida doble ordenada por Felipe II en 1592 para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda a cargo de Pedro Luis de Torregrosa.
6. Reconoce el período de amnesia colectiva con respecto a la contabilidad por partida doble sufrido por España y se percata de la ironía de que, al final del mismo, se tome como novedad llegada a través de Francia lo que en España se conocía por tradición propia desde hacía más de doscientos años.
7. Hace la distinción entre la contabilidad diaria y la contabilidad anual en las Cajas Reales, una distinción que resulta importante porque la primera sirve, fundamentalmente, para conocer la marcha de los negocios u operaciones, mientras el fin de la segunda es la rendición de cuentas. Obviamente, la primera se utiliza para formular la segunda, por eso comenta que su estructura debe ser la misma.
8. Dentro de la contabilidad general, separa la contabilización de las materias que afectan directamente a la Hacienda Real de las que afectan a los Oficiales Reales y demás funcionarios, a través del desdoblamiento del libro Mayor en dos: un libro que conserva esta denominación para llevar la cuenta de las rentas y gastos de la Real Hacienda, subdivididos por Ramos o clases de rentas, y un libro de Caja, que es un verdadero libro Mayor en el que se llevan las cuentas de las distintas especies o clases de dinero, así como de objetos de valor asimilables al dinero, como barras y tejos de metales preciosos, perlas, piedras preciosas, papel sellado, etc., y donde también se llevan las cuentas de los recaudadores para seguir su gestión respecto de la recaudación de las rentas a su cargo. El nexo de unión entre ambas contabilizaciones lo instrumenta el libro Manual o Diario, en el que se asientan indistintamente todas las operaciones, vayan a asentarse luego en el libro Mayor o en el libro de Caja.
9. Diferencia explícitamente el concepto del devengo de los importes que pertenecen al ejercicio anual, que es lo que realmente importa, del de los cobros y pagos efectivamente realizados durante dicho ejercicio.
10. Expresa sintéticamente, posiblemente por primera vez en el ámbito español, las reglas de cargo y abono.
11. Con motivo de la expresión de estas reglas, considera de hecho las deudas como un activo financiero, es decir, como algo que entra y sale, que se compra y se vende, y que consiguientemente puede ser considerado como un medio de incorporar riqueza.

En resumen, la figura de Francisco Machado Fiesco es una de las más importantes, si no la que más, en la historia del pensamiento contable español del siglo XVIII, como ha demostrado el estudio de sus escritos. Desgraciadamente, éstos eran ignorados hasta que Alberto Donoso los localizó y utilizó en sus estudios sobre el establecimiento de la partida doble en las Cajas Reales de Indias. Estos escritos ponen de manifiesto cómo Francisco Machado fue el primer estudioso de

nuestro país que reparó en la antigua tradición contable española, que conocía tanto en lo referente a la contabilidad por partida doble, con cuya teoría conectó a través del libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, como en lo concerniente a la iniciativa de Felipe II de introducir este sistema contable para llevar con él las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana, iniciativa cuyo desarrollo sin duda conocía, aunque al parecer, por motivos estratégicos, no hizo referencia a este episodio en sus escritos.

Francisco Machado Fiesco fue, pues, el nexo de unión entre el pensamiento contable en tiempos de la Casa de Austria y el nuevo pensamiento contable introducido en España con el advenimiento de la monarquía borbónica.

## CAPÍTULO 24

# CONTABILIDAD DE LAS REALES FÁBRICAS

En lo relativo a empresas industriales, el siglo XVIII es en España el siglo de las Reales Fábricas. A su llegada a España los monarcas de la casa de Borbón quisieron emular la iniciativa mercantilista de Jean-Baptiste Colbert, ministro del rey de Francia Luis XIV, de estimular y proteger la producción fabril, muy atrasada en nuestro país, pues no había seguido los primeros pasos dados por Inglaterra y medio siglo después por Francia hacia lo que luego sería llamado Revolución industrial. La denominación de Reales Fábricas se dio a empresas industriales en las que se daba algún tipo de intervención estatal, intervención que podía ser de muy distinta índole. Así, según Helguera Quijada (1991, pp. 64-65; 1996, pp.123-133), con este nombre se designó indistintamente a tres clases de empresas con muy diferentes tipos de implicación pública:

1. Empresas privadas que disfrutaban de algún tipo de exención fiscal.
2. Empresas mixtas en forma de sociedades por acciones en las que el monarca o la familia real poseían una parte del capital. Debido a tal circunstancia, tales empresas gozaban de ciertos privilegios, a cambio de los cuales debían someterse a determinado grado de intervención y tutela por parte de los poderes públicos.
3. Empresas de capital enteramente público, creadas por el Estado *ex novo* o por adquisición y unificación de pequeños establecimientos, que eran dirigidas y administradas usualmente por funcionarios públicos.

En este último tipo de empresas se extremó el deseo de impulsar el desarrollo de la artesanía y la industria españolas, atrasadas en general, con la aplicación de nuevas y más eficaces tecnologías, contratando para ello, en diversas ocasiones, a maestros artesanos extranjeros.

Algunas de estas fábricas se dedicaron a la manufactura de productos de lujo para atender las necesidades de la Corte y de la nobleza, productos caros que, de otra forma, se hubieran debido comprar al extranjero. Entre ellas se cuentan la Real Fábrica de Porcelana del Buen Retiro, fundada en Madrid por Carlos III en 1760; la Real Fábrica de Cristales de La Granja, fundada por Felipe V en 1727; La Real Fábrica de Tapices de Santa Bárbara, creada por Felipe V en 1720; la Real Fábrica de Tejidos de Seda, Oro y Plata de Talavera de la Reina, fundada por Fernando VI en 1748 o la Real Escuela de Platería y Máquinas, fundada por Carlos III en Madrid el año 1778. También se crearon manufacturas reales para atender la demanda de productos de gran consumo, como la Real Fábrica de Paños de Guadalajara, creada en 1718 por Felipe V; la Real Fábrica de Paños de Brihuega, creada en 1550 por Fernando VI como sucursal de la anterior; la Real Fábrica de Santa Bárbara, creada en Ezcaray en 1752, también por Fernando VI; la Real Fábrica de Paños Superfinos de la Compañía, fundada en Segovia en 1763 por Carlos III; o la Real Fábrica de Hilados y Tejidos de Algodón de Ávila fundada en 1787 asimismo por Carlos III. De igual modo, se crearon fábricas reales para la manufactura de bienes sujetos a estanco o monopolio, como la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla, que entró en uso el año 1757, reinando Fernando VI; o la Real Fábrica de Salitre, en Sevilla, a la que Fernando VI dio luz verde en el año 1757. Obviamente, se crearon también manufacturas reales dirigidas a satisfacer la demanda de pro-

ductos estratégicos, como hierro y armas. En este caso se encuentra la Real Fábrica de Artillería de La Cavada, una fundición que venía funcionando desde 1628 y que fue declarada Real Fábrica por el monarca Carlos III en el año 1763; la Real Fábrica de Cañones de Liérganes, asimismo declarada Real Fábrica en 1763; la Real Fábrica de Armas de Orbaiceta, creada en 1784; la Real Fábrica de San Juan de Alcaraz creada en 1773 asimismo por Carlos III; o la Real Fábrica de Armas de Trubia, fundada en 1794 por Carlos IV. Aparte de éstas, se crearon bastantes más Reales Fábricas, pero parece que las enunciadas fueron las más importantes o, al menos, las más conocidas.

Es sorprendente el número y la diversidad de actividades de las Reales Fábricas establecidas desde mediados de la segunda decena hasta finales del siglo XVIII. La relación de las mismas que se ofrece a continuación por grandes grupos de actividad, en los cuales están incluidas las Reales Fábricas ya mencionadas, no es completa, pero servirá para hacernos una idea de la magnitud de la actuación creadora en este aspecto de los Borbones y sus ministros<sup>216</sup>:

#### Fabricación de textiles

- Real Fábrica de Mantelería, en La Coruña (1685-). Instalada en la calle de la Mantelería, en 1790 disponía de 500 trabajadores<sup>217</sup>.
- Real Fábrica de Paños y Sarguetas de San Carlos, en Guadalajara (1719-). Dedicada a la fabricación de paños y sarguetas<sup>218</sup>.
- Real Fábrica de Tapices, en Madrid (1720-actualidad). Fundada por Felipe V, continúa abierta en la actualidad, fabricando tapices, alfombras y reposteros<sup>219</sup>.
- Real Fábrica de Paños, en San Fernando de Henares (1746-1766)<sup>220</sup>.
- Real Fábrica de Seda, Oro y Plata, fundada por Fernando VI en Talavera de la Reina (1748- )<sup>221</sup>.
- Real Fábrica de Paños, en Brihuega (1750-1835). Fundada por Fernando VI bajo la influencia por su hermanastro Luis de Borbón y Farnesio, se creó como sucursal de la Real Fábrica de Paños de Guadalajara<sup>222</sup>.
- Real Fábrica de Paños, en Ezcaray (1752-1785). También denominada de Santa Bárbara; en 1773 le fue concedido el privilegio de Compañía Real, pasando a denominarse Compañía Real de San Carlos y Santa Bárbara.
- Real Fábrica de Lencería, en La Granja de San Ildefonso (c. 1759-1807). Fábrica de lienzos instalada para estimular el arte de la lencería, también pro-

---

216 Recogemos en lo esencial esta lista del sitio web: [http://es.wikipedia.org/wiki/Manufacturas\\_Reales](http://es.wikipedia.org/wiki/Manufacturas_Reales).

217 Asociación Zona Obelisco (2008): "Curiosidades históricas". Historia de la Zona Obelisco: [www.zonaobelisco.com/historia.asp](http://www.zonaobelisco.com/historia.asp).

218 Villaverde Sastre, María Dolores (1981): "La real fábrica de paños y la ciudad de Guadalajara", en *Wad-al-Hayara: Revista de estudios de Guadalajara*, vol. 8: <http://biblioteca2.uclm.es/biblioteca/CECLM/ARTREVISTAS/Wad/wad08Villaverde.pdf>.

219 [www.realfabricadetapices.com/#/esp/historia](http://www.realfabricadetapices.com/#/esp/historia).

220 Bonet Correa, Antonio (1990): *Fiesta, poder y arquitectura: aproximaciones al barroco español*, Madrid: AKAL.

221 Sousa Congosto, Francisco (2007): *Introducción a la historia de la indumentaria en España*, Madrid: Ediciones ISTMO.

222 [http://es.wikipedia.org/wiki/Real\\_F%C3%A1brica\\_de\\_Pa%C3%B1os\\_de\\_Brihuega](http://es.wikipedia.org/wiki/Real_F%C3%A1brica_de_Pa%C3%B1os_de_Brihuega). García de Paz, José Luis (2011). *Patrimonio desaparecido de Guadalajara* (segunda edición), Colección Tierra de Guadalajara.



ducía mantelería. Fue conocida como La Calandria y en 1807 ya había desaparecido<sup>223</sup>.

- Real Fábrica de Lencería, en León (c. 1759-1769). Instalada en los antiguos Palacios reales, en ella se confeccionaba lencería común y entrefina, manteles terlices, lonas, medias, calceras, gorros, fajas, hilo, guantes y otros tejidos<sup>224</sup>.
- Real Fábrica de Paños, en Segovia (1763-1862). Aunque establecida en la referida fecha, fue el fruto de la modernización del Sello Real de Paños, que siendo dependiente de la Corona de España se estableció en la ciudad en 1673<sup>225</sup>.
- Real Compañía de Hilados de Algodón, en Barcelona (1772-1847). Creada para fomentar en Cataluña la hilatura de algodón en rama americano. En 1847 abandonó su función real y en 1889 se constituyó junto a otros organismos en la organización patronal privada Fomento del Trabajo Nacional.<sup>226</sup>
- Real Fábrica de Hilar Sedas a la Piamontesa, en Murcia (1770-). Los primeros años de funcionamiento fueron bastante complicados, y cerró en varias ocasiones<sup>227</sup>.
- Real Fábrica de Holandillas y Bocacés, en Madrid (1785-). Dedicada a la mercería, especiería y droguería, se situaba en la calle de Mira el Río<sup>228</sup>.
- Real Fábrica de Hilados y Tejidos de Algodón, en Ávila (1787).
- Real Fábrica de Lonas, Vitres e Hilazas, en Cervera del Río Alhama (1790).
- Real Fábrica de Paños, en Alcoy (1800).
- Real Fábrica de Hules, en Cádiz. Dedicada a la fabricación de hules de seda y lienzos finos, estaba ubicada en la calle de San Rafael<sup>229</sup>.
- Real Fábrica de Sedas, en Valencia (siglo XVIII)<sup>230</sup>.

#### Fabricación de armas

- Real Fábrica de Artillería, en Sevilla (1717).
- Reales Fábricas de Artillería, en Jimena de la Frontera (1761).
- Real Fábrica de Armas, en Toledo (1761).

---

223 [http://es.wikipedia.org/wiki/Real\\_F%C3%A1brica\\_de\\_Lencer%C3%ADa\\_de\\_San\\_Ildefonso](http://es.wikipedia.org/wiki/Real_F%C3%A1brica_de_Lencer%C3%ADa_de_San_Ildefonso). Ministerio de Comercio, Instrucción y Obras Públicas (1850): *Boletín oficial del Ministerio de Comercio, Instrucción y Obras Públicas*, IX.

224 Arribas y Seria, Juan (1792): *Encyclopedia Metódica, Geografía Moderna*, Madrid: Imprenta de Sancha; Varios autores (2003): "De recinto regio a fábrica textil. Las transformaciones de los palacios reales de León en el siglo XVIII", en *Revista de Arte*, núm. 2.

225 Ceballos-Escalera y Gila, Alfonso (2008): "La fábrica de paños de Segovia", en *El Norte de Castilla*, 2 de julio.

226 Nadal i Oller, Jordi (Director) (2003): *Atlas de la industrialización de España, 1750-2000*, Barcelona: Editorial Critica.

227 Olivares Galván, Pedro (2005): *Historia de la seda en Murcia*, Murcia, Editora Regional de Murcia.

228 Instituto de Estudios Madrileños (CSIC) (1984): *Anales del Instituto de Estudios Madrileños*, vol. 21, Madrid.

229 Vega González, Jesusa (2010): *Ciencia, arte e ilusión en la España ilustrada*. Madrid: Ediciones Polifemo.

230 Martínez Ruiz, Enrique (2011): *Ilustración, ciencia y técnica en el siglo XVIII español*, Valencia: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia (PUV).

- Real Fábrica de Artillería, entre Liérganes y La Cavada (1763)<sup>231</sup>.
- Real Fábrica de San Juan de Alcaraz, creada en 1773 por Carlos III.
- Real Fábrica de Armas y Municiones, en Orbaitzeta (1784).
- Real Fábrica de Armas, en Trubia, fundada en 1794 por Carlos IV.
- Real Fábrica de Pólvora, en Madrid.
- Reales Fábricas de Pólvora, en Murcia.
- Real Fábrica de Cañones, en Placencia de las Armas.
- Reales Fábricas de Pólvora, en Villafeliche.

#### Fabricación de cerámica, loza y porcelana

- Real Fábrica de Loza y Porcelana, en Alcora (1727).
- Real Fábrica de Porcelana del Buen Retiro, fundada en Madrid por Carlos III en 1760.
- Real Fábrica de Loza, en Sargadelos (1791).
- Real Fábrica de Azulejos, en Valencia (1795-1900).
- Real Fábrica de La Moncloa, en Madrid (1817).
- Real Fábrica de la China, en Madrid.

#### Fabricación de tabacos

- Real Fábrica de Tabacos, en Sevilla (1758). Esta fábrica fue una de las más importantes y de las que mejores resultados dieron. Fue creada a partir de unas pequeñas fábricas o talleres, de las que la primera conocida se estableció en 1620.
- Real Fábrica de Tabacos, en La Coruña (1804-1857).
- Real Fábrica de Tabacos, en Cádiz.
- Real Fábrica de Tabacos, en Madrid.

#### Fabricación de otros productos

- Real Fábrica de Cristales de La Granja, en La Granja de San Ildefonso, fundada por Felipe V en 1727.
- Real Fábrica de Hojalata de San Miguel, en Júzcar (1731).
- Real Fábrica de Salitre, en Sevilla, a la que Fernando VI dio luz verde en el año 1757.
- Reales Fábricas de Latón, Cobre y Zinc, en Riópar (1773-1990).
- Real Fábrica de Platería Martínez, en Madrid (1778).
- Real Fábrica de Aguardientes, Naipes y Papel Sellado, en Madrid (1781).
- Real Fábrica de Relojes, en Madrid (1788).
- Real Fábrica de Cera, en Madrid. Fue mandada construir por Carlos III en 1788 y, en 1834, la reina María Cristina ordenó su clausura.
- Real Fábrica de Abanicos, en Valencia (1802).
- Real Fábrica de Coches, en Madrid, en las Vistillas de san Francisco. Incendiada en 1800.

---

<sup>231</sup> Aunque su apertura tuvo lugar un siglo antes, no comenzó a fabricar como manufactura real hasta el referido año.

- Real Fábrica de Jarcia, en Puerto Real.
- Real Fábrica de Naipes, en Málaga.
- Real Fábrica de Papel, en San Fernando de Henares. Instalada por Felipe V de España para abastecer a la Corona y suministrar papel sellado a las Indias, no tuvo gran éxito<sup>232</sup>.
- Real Fábrica de Plomo, en Fuente Victoria<sup>233</sup>.
- Real Fábrica de Sombreros, en San Fernando de Henares. Ubicada en la calle de Jesús y María, en 1758 uno de los gremios de sombrereros se encargó de administrarla.

#### Reales fábricas en América

- Real Fábrica de Aguardiente, en Guayaquil (1778).
- Real Fábrica de Tabacos, en La Habana.
- Real Fábrica de Tabacos, en Méjico.
- Real Fábrica de Pólvora, en Méjico (1766).

No puede subvalorarse la importancia del esfuerzo de los Borbones al crear las Reales Fábricas, ni su diligencia y los importantes recursos empleados para ponerlas en marcha, sin reparar en medios. Sin embargo, no parece que sus resultados fueran los esperados. Generaron importantes pérdidas y acabaron desapareciendo casi todas ellas, una a una, en el siglo XIX, engullidas por la desidia y la mala gestión, así como por la falta de mercados y de un ambiente adecuado.

Aunque en los últimos años se han hecho notables avances en su investigación, el grado de conocimiento sobre las Reales Fábricas dista mucho todavía de ser satisfactorio. Ya se ha visto por la anterior relación, cómo en muchos casos ni siquiera se conoce la fecha de creación ni la de disolución de las entidades. En lo que concierne al estudio de su contabilidad, la situación es aún peor en general, a pesar de la importancia que tendría conocer a fondo sus registros y su funcionamiento en esos momentos de cambio dinástico y de surgimiento de un fuerte impulso renovador, para así poder calibrar mejor, con ello, la respuesta de las entidades y su grado de incorporación a este impulso. Por otra parte, el estudio de sus contabilidades nos ofrecería un conocimiento mejor del recorrido y peripecias de las Reales Fábricas.

La situación anterior relativa al conocimiento en términos generales de la contabilidad de las Reales Fábricas no puede empañar, sin embargo, los importantes avances que se han hecho en los últimos años con respecto al conocimiento de las avanzadas prácticas en los estudios de costes realizados por dichos establecimientos. En efecto, las investigaciones hechas han complementado y corregido algunas de las percepciones que en el ámbito anglosajón se tenían sobre el surgimiento y motivaciones de la contabilidad de costes. Este es el tema, por otra parte, que ha inspirado la mayoría de las investigaciones, algunas de importancia, que en los últimos veinte o veinticinco años se han realizado y que han venido a iniciar el conocimiento de las contabilidades de esta clase de entidades industriales públicas o con apoyo público. Como recordaremos, la primera manifestación española de

---

232 P. Feijóo (1730): "El papel, protagonista de nuestra historia, en *Teatro Crítico Universal*, tomo IV, núm. 54.

233 *Paseo por Madrid o guía del forastero en la Corte*, Madrid: Imprenta de Repullés, 1815.el

unos elaborados y complejos cálculos de costes con vistas a la fijación del precio del producto fue la investigación estudiada y expuesta por Rafael Donoso en relación con la elaboración de jabón en la Sevilla del siglo XVI (Rafael Donoso, 1994).

\* \* \*

Como punto de partida para comenzar el estudio de la problemática estudiada hasta ahora por los historiadores de la contabilidad españoles a este respecto, resulta muy orientador el trabajo conjunto de Fernando Gutiérrez Hidalgo, Carlos Larrinaga González y Miriam Núñez Torrado: “Contabilidad y control de gestión en el siglo XVIII: un estudio transversal en España”, presentado en el *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, celebrado en el Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos en junio de 2001, pero cuyas ponencias no vieron la luz pública hasta el año 2008. En este trabajo se estudia y clasifica la contabilidad de costes llevada por trece empresas españolas, de las cuales diez eran Reales Fábricas. En esta clasificación se sigue el esquema propuesto por Richard Fleischman y Lee Parker en su trabajo *British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management*, publicado en 1991. De este modo se distinguen cuatro áreas para determinar si existía una contabilidad de gestión avanzada:

1. Control de costes, con la existencia de Centros de responsabilidad;
2. Asignación de costes indirectos;
3. Uso de los costes para la toma de decisiones;
4. Realización de Estándares, previsiones y presupuestos.

Para cada área el análisis considera tres situaciones: excelente desarrollo, alguna actividad y ninguna actividad.

El análisis realizado con las 13 entidades consideradas en el estudio muestra unos resultados satisfactorios con respecto a la utilización de la contabilidad de costes en las Reales Fábricas consideradas, demostrando que “a finales del siglo XVIII existía en España un conocimiento avanzado de técnicas de gestión apoyadas en datos contables” (Gutiérrez *et al.*, 2008, p. 255). Ello no impidió que el declive general producido en España en la última década de dicho siglo condujera a que la experiencia de las Reales Fábricas acabara, en general, en fracaso.

En el trabajo citado se efectúa un breve análisis de los resultados obtenidos en cada una de las áreas consideradas, con mención de las características observadas en las entidades más destacadas. Al final del trabajo se expone la lista de las preguntas utilizadas en el chequeo de cada área.

Una traducción al inglés de este trabajo, con alguna pequeña ampliación, fue publicada el año 2005 con el título “Cost and Management Accounting in Pre-Industrial Revolution Spain”, en el *Accounting Historians Journal* (Gutiérrez *et al.*, 2005).

En abril de 2002 se produce un enfoque más amplio en el estudio de la problemática por parte de los autores de los trabajos anteriores (Gutiérrez *et al.*, 2002). En lugar de centrarse en las prácticas de determinación de los costes, siguen la tónica de la investigación presentada el año 2000 por Fernando Gutiérrez y Miriam Núñez en el *8th World Congress of Accounting Historians*, bajo el título “Explaining change in Spain during the second half of the eighteenth century using Institutional theory” (Gutiérrez *et al.*, 2000). Aplican, en consecuencia, la teoría institucional

para explicar los importantes cambios producidos en algunas empresas y entidades españolas en la segunda mitad del siglo XVIII.

Como es sabido, la teoría institucional en el análisis organizacional fue formulada en el último cuarto del pasado siglo como reacción a la hipótesis de que las organizaciones actuaban siempre como entes totalmente racionales e independientes, sin tener en cuenta que estaban inmersas en un contexto institucional que interactuaba con ellas, ejerciendo una fuerte influencia (Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983; Tolbert y Zucker, 1996). En el estudio indicado de Gutiérrez y Núñez, después de explicar algunos planteamientos de la teoría institucional y de las investigaciones a este respecto hechas en el área anglosajona, se examinan con mayor o menor extensión las actuaciones llevadas a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, en el marco de la Ilustración, por las autoridades gubernamentales de la Casa de Borbón para incrementar la eficacia y productividad de algunas empresas e instituciones, como ejemplo de la beneficiosa influencia que se estima tuvieron estas actuaciones. Las entidades estudiadas fueron la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla, la Real Fábrica de Pólvora de Méjico, el Real de Minas de Nuestra Señora de los Zacatecas, la creación de nuevos núcleos de población en Sierra Morena, el Monopolio de la Sal de las Salinas de Roquetas, las Minas de Riotinto, y el Colegio Universitario de Osuna. Todo ello, claro está, a la luz de la teoría institucional.

Este planteamiento fue continuado por los autores de “Contabilidad y control de gestión en el siglo XVIII: un estudio transversal en España”, que en sus siguientes trabajos fueron pasando paulatinamente del análisis exclusivo o principal de los estudios de costes al de su inclusión en el conjunto de mejoras organizativas desarrolladas en general para mejorar la eficacia de las entidades, analizadas desde la perspectiva de la teoría institucional. Así lo hicieron en el trabajo sobre las Reales Fábricas, presentado con el título “An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain” en *The 25th Annual Congress of the European Accounting Association*, que fue celebrado en abril de 2002 en Copenhague, (Núñez *et al.*, 2002c). Se siguieron sucediendo las versiones de la investigación presentadas en sucesivos congresos, siempre con el mismo título pero, en ocasiones, con algún cambio en el orden de los autores. De tal modo, se presentó el trabajo en el *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka*, celebrado en Burgos en mayo del mismo año (Núñez *et al.*, 2002d); así como también en la *Accounting, Business & Financial History Annual Conference*, celebrada Cardiff, en septiembre también del año 2002 (Núñez *et al.*, 2002e); en el *3rd EIASM Workshop on Accounting and Management in Historical Perspective*, celebrado en Lisboa, el mes de diciembre de 2002 (Gutiérrez *et al.*, 2002. ); y en *The 26th Annual Congress European Accounting Association*, Sevilla, que tuvo lugar los días 2 a 4 de abril de 2003 (Núñez *et al.*, 2003).

El último trabajo de la serie con este título que conozco es el *Working Paper WP BSAD 08.04* del Departamento de Dirección de Empresas de la Universidad Pablo de Olavide del año 2008 (Larrinaga *et al.*, 2008). En este trabajo se estudian seis casos constituidos por Reales Fábricas: la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla, la Real Fábrica de Pólvora de Méjico, el Real de Minas de Nuestra Señora de los Zacatecas, las Minas de Riotinto, las Reales Fábricas de Paños y Sarguetas de San Carlos, en Guadalajara, y la de Tejidos de Ezcaray, y, finalmente, por otro tipo de entidad: el Colegio Universitario de Osuna.

En este interesante trabajo, que estudia la España de la época de la Ilustración, marco que los autores consideran fundamental para explicar las reformas llevadas a cabo, se estima que la Ilustración, que perseguía la felicidad de la población, se apoyaba en dos valores fundamentales: el patriotismo y la educación. La aplicación práctica de estos valores se explica con cierto detenimiento. Las conclusiones del análisis de las siete instituciones estudiadas se resumen de la siguiente manera:

1. Los agentes de los cambios producidos pertenecían al Movimiento Ilustrado español.
2. El momento culminante de los cambios tuvo lugar precisamente en el período más floreciente de la Ilustración, es decir, en el reinado de Carlos III.
3. Las reformas se instrumentaron a través de regulaciones.
4. Las reformas pretendían aumentar la eficiencia de las respectivas organizaciones.

Se comenta, al final, que en la investigación se ha podido apreciar la eficacia de la regulación aplicada a organizaciones incluidas en un mismo campo institucional: el de organizaciones dependientes del Estado. Tal eficacia se consiguió porque un grupo de directivos decidió dirigir sus respectivas organizaciones aplicando los mismos valores en que se basaba la Ilustración. Esta dirección ética se propuso incrementar la eficiencia de las organizaciones pensando en que por este medio se favorecería el desarrollo del país y se aumentaría en general la felicidad de la población. Finalmente, la mejoría de la eficiencia obtenida en unos veinte años, aproximadamente, fue acompañada de la aplicación en organizaciones, independientes unas de otras, de sistemas contables similares y sofisticados.

\* \* \*

En lo que respecta a la investigación de entidades concretas, la más importante realizada hasta ahora sobre la contabilidad de las Reales Fábricas es la tesis doctoral de Fernando Gutiérrez Hidalgo, presentada el año 1992 en la Universidad de Sevilla (Gutiérrez, 1992). Esta tesis ha dado lugar a diversos trabajos ampliando distintos aspectos de la misma, algunos de ellos hechos públicos ya antes de la presentación por su autor (Gutiérrez, 1990, 1991) o por el autor y el director de su tesis (Carmona *et al.*, 1991). En los dos primeros se hablaba, respectivamente, del empleo de la contabilidad como instrumento de dominación, y de las relaciones entre la contabilidad y el cambio del entorno físico. El tercer trabajo trataba del sistema de contabilidad de costes empleado por la Fábrica.

Después de la presentación de la tesis, el autor ha elaborado varios trabajos más en colaboración, en primer lugar, con el director de la tesis y con Mahmoud Ezzamel (Carmona *et al.*, 1994, 1997, 1998), tratando en los dos primeros trabajos de particularidades del sistema de control de costes de la Fábrica, y presentando en el tercero una perspectiva institucional de los cambios experimentados en la organización contable, que en cualquier caso utilizó el sistema de Cargo y Data durante todo el período estudiado. También hizo otro trabajo en colaboración con Domi Romero (2007), en el que se estudiaba el control de calidad en la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla.

En principio, el objeto de la excelente tesis doctoral de Fernando Gutiérrez era el estudio de los cambios contables, organizacionales y de control efectuados y propiciados por el cambio del viejo edificio a uno nuevo, diseñado ex profeso pa-

ra albergar los procesos productivos llevados a cabo por la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla. Este propósito condujo al autor de la tesis a tener que analizar en profundidad los procesos productivos y la composición del factor humano, con el estudio de las funciones de cada cargo de la estructura organizacional, tanto en el antiguo edificio como en el nuevo. En el antiguo edificio el análisis se situó en el año 1757, mientras que con referencia al nuevo edificio el estudio se realizó con respecto al año 1770. En ambos años, el estudio se centró, aparte de en la estructura organizacional, en los métodos para controlar el flujo interno de materiales, en el sistema de control formal, en los libros y demás documentación contables, así como en los circuitos de información.

La profundidad con que se realizó el estudio dio lugar a un conocimiento detallado de las particularidades de los sistemas de información y, entre ellos, de los relativos a los costes de producción. De esta forma, se averiguó cómo en la Real Fábrica de Tabacos se individualizaban los distintos procesos productivos, a los que se asignaban las maquinas y los operarios correspondientes. Asimismo, entre los costes indirectos se incluían no sólo los salarios del personal directivo y administrativo, sino también el coste relativo al tiempo en que se tardaría en recuperar la inversión realizada en la construcción del edificio nuevo. Por otra parte, se estudiaban e incluían los costes de nuevos procedimientos que permitirían innovar los procesos productivos. También se realizaban estándares, como, por ejemplo, en relación con los envases de lata en los se depositaba el tabaco (Gutiérrez *et al.*, 2008, pp. 249 ss.). En todos estos campos se considera que era excelente el nivel alcanzado por la Real Fábrica de Tabacos.

\* \* \*

Aunque la tesis doctoral de Fernando Gutiérrez sea el trabajo más importante elaborado hasta ahora sobre el tema de las Reales Fábricas, ni ella ni los trabajos publicados sobre el tema en su etapa de elaboración fueron, sin embargo, la primera investigación sobre estas entidades realizada en España. En efecto, este mérito le corresponde a la tesina de licenciatura presentada por María Begoña Prieto Moreno el año 1981 en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valladolid, bajo el título de: *Estudio económico financiero de la Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray*.

La investigación de Prieto Moreno presenta un interesante caso en el que la desfiguración deliberada de la situación de una compañía textil a través de falsos datos contables financieros y de costes se utilizó para ofrecer una imagen mejorada de la entidad con el objeto de que el monarca asumiera el patrocinio de la misma, transformándola en una Real Fábrica con capital estatal. El tratamiento de la cuestión ofrece ocasión a la autora para describir el desarrollo de la composición y estructura de la fábrica, su personal y sus actividades, su contabilidad, llevada por partida doble, sus mercados y su situación social y económica, todo ello dentro de un amplio y adecuado contexto. Finalmente, pasa a presentar y explicar la documentación falseada por los directores de la fábrica con el objeto de ganarse el favor de las autoridades gubernamentales a fin de conseguir su incorporación al grupo de Reales Fábricas con capital del monarca y de su familia.

La villa de Ezcaray tenía un antigua tradición textil. De acuerdo con los datos facilitados en la tesina de Prieto la sociedad inicial fue creada en 1749 por Manuel García-Montenegro, residente en Ezcaray, y por Antonio Bazo, residente en Ma-

drid, que participaban en la empresa a partes iguales, siendo ambos los responsables de su dirección. La sociedad respondía de sus deudas con su propio patrimonio y con los bienes de los dos socios, de forma personal y solidaria. En 1752 el marqués de la Ensenada apoyó a la fábrica mediante la concesión de franquicias reales, con lo que ésta adquirió la condición de Real Fábrica de Santa Bárbara, encuadrada dentro de la primera categoría diferenciada por Helguera. Se llamó así, precisamente, en honor de la reina doña Bárbara de Braganza, esposa de Fernando VI, de cuyo favor gozó la fábrica.

En 1765 falleció Manuel García-Montenegro, pasando Bazo a formar nueva sociedad con el hermano de aquél, Juan García-Montenegro, conecedor, al igual que su hermano, del negocio textil de la lana. A partir de 1767 comienza la sociedad a tener dificultades de orden financiero, lo que hace suponer que el verdadero experto en el negocio era el hermano fallecido. No está claro el papel de Antonio Bazo, residiendo en Madrid, y, como se dice oficialmente, participando en la dirección de la empresa a partes iguales con el otro socio. Sin embargo, a partir de la muerte de Manuel García-Montenegro sí parece que Antonio Bazo adquirió un papel más activo en la dirección de la sociedad. Por otra parte, como consecuencia de las investigaciones realizadas en 1777 que luego se dirán, se descubrió que Bazo había cometido un desfalco de fondos, por lo que acabó en la cárcel, donde murió.

En 1773 la compañía había llegado a tal cúmulo de dificultades, que los directores dirigieron una Memoria a Carlos III pretextando que la ampliación de las actividades de la firma requerían su conversión en una compañía por acciones. Con tal motivo le pidieron su autorización y su protección. El monarca, asesorado por la Junta de Comercio, aceptó conceder su protección a la compañía y suscribir un número de acciones, determinando que la fábrica se llamará a partir de entonces Real Compañía de Santa Bárbara y San Carlos de la Villa de Ezcaray.

En la Memoria fue estimado por los propietarios de la compañía que era necesario un capital social de 5.000.000 reales de vellón, distribuido en 1000 acciones de 5.000 reales cada una, para poder desarrollar adecuadamente sus actividades. La contribución de los antiguos propietarios al capital social estaba constituida por la aportación de la fábrica, y fue estimada por ellos en 1.951.000 reales. El rey y la familia real adquirieron acciones por 120.000 y 40.000 reales, respectivamente. De otros accionistas se recibieron 440.000. Unos acreedores de la sociedad convirtieron parte de sus créditos en acciones por valor de 200.000 reales.

No puede decirse que la operación fuera un éxito, pues el total de fondos nuevos reunidos con la transformación de la fábrica en compañía por acciones fue solamente de 600.000 reales.

La conversión de la fábrica en compañía por acciones con participación de capital procedente de la Casa real la incluyó en la categoría de empresa mixta, de acuerdo con la clasificación de Helguera Quijada, antes indicada. Pero, en cualquier caso, la escasez de los fondos recibidos en forma de nuevo capital no remedió su precaria situación y la forzó a intentar captar fondos por medio de la emisión de censos, cosa que le fue concedida, en tanto no se pudiera completar el capital previsto como necesario, pero sólo hasta un importe máximo de 100.000 ducados, es decir, de 1.100.000 reales de vellón. Se especificaba en dicha concesión que el único derecho de los censualistas sería el de percibir el rédito correspondiente a los capitales prestados. Tampoco este intento tuvo éxito.



El estallido final se produjo a comienzos de 1777, momento en que la situación se convirtió en desesperada, ocasionando la pérdida total del crédito de la compañía. La búsqueda de recursos había fracasado totalmente, frente a la insistencia de los acreedores que reclamaban con energía el pago de los créditos vencidos. A este tremendo panorama se le unió el motín de los trabajadores producido en el mes de abril de dicho año de 1777. Los trabajadores se revolucionaron porque hacía ocho meses que no cobraban sus salarios. Se dice en el estudio de María Begoña Prieto que de la fábrica vivían 500 o 600 familias, lo cual da noticia de las dimensiones e importancia de la misma.

A comienzos de ese año se había reunido la Junta General de Accionistas y, ante la desastrosa situación, se acordó ordenar al contador y a unos revisores nombrados al efecto que estudiaran e informaran del estado de la fábrica desde el momento en que se solicitó su transformación en compañía por acciones. En esta revisión, se descubrió la falsedad de la información dada por los antiguos propietarios sobre el valor real de la misma. En una primera estimación, se llegó a la conclusión de que en lugar de los 1.951.000 reales declarados por Antonio Bazo y Juan García-Montenegro, el patrimonio de la fábrica, descontando las partidas no legítimas o duplicadas, ascendía tan sólo a 706.729 reales. Pero, esto no fue todo, pues siguiendo los revisores con sus investigaciones, en un segundo examen descubrieron nuevas partidas falsas y mal contabilizadas, de forma que el capital real de la compañía que fue patrocinada por el monarca y convertida en Real Fábrica era, simplemente, de 2.824,60 reales de vellón, con lo que la compañía que solicitó y obtuvo la protección del monarca estaba en la quiebra más absoluta y no valía prácticamente nada.

Se hicieron varios intentos de sacar la compañía a flote, por mor de las quinientas familias que vivían de ella. Así, el monarca encomendó a los Cinco Gremios Mayores de Madrid que la ayudasen a vender sus paños y la apoyaran. Pero, no hubo posibilidad de conseguir nada positivo, de forma que en 1785 tuvo que decidirse la disolución de la compañía y su entrega a la Real Hacienda.

El estudiado no es el único trabajo que Begoña Prieto realizó sobre la Real Fábrica de Ezcaray. En 1996 presentó el caso de dicha factoría en inglés, desde la perspectiva de la contabilidad de costes, en un congreso celebrado en Bolonia. En el año 2001, por otra parte, publicó en colaboración con Carlos Larrinaga un artículo en la revista *Accounting History*, en el que el argumento principal era el de las prácticas tempranas y, en algunos aspectos comparativamente avanzadas, que en contabilidad de costes se habían hecho en la compañía (Prieto *et al.*, 2001).

Posteriormente, en 2005, Begoña Prieto publicó el trabajo “La Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray: Un caso de manipulación contable”, en el libro *La contabilidad como magisterio: Homenaje al profesor Rafael Ramos Cerveró*, que había sido profesor suyo en la Universidad de Valladolid.

\* \* \*

Además de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla y de La Real Fábrica de Tejidos de Ezcaray, una tercera Real Fábrica ha sido estudiada con extensión y detenimiento por historiadores españoles de la contabilidad, y ésta es la Real Fábrica de Pólvora mejicana. Su estudio ha corrido a cargo de la historiadora Miriam Núñez, que ha dedicado al tema varios trabajos, encabezados por su memoria de investigación para la obtención de la suficiencia investigadora que bajo el título

*Cambio contable y teoría institucional: el caso de la pólvora en Nueva España en el siglo XVIII* presentó en 1996 en el Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. Este tema de la fabricación de pólvora en la Real Fábrica mejicana fue también el elegido para su tesis doctoral, titulada *El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: el caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-1787)*, que fue presentada asimismo en la Universidad de Sevilla a primeros de 1999 (Núñez, 1999a).

Con este mismo título presentó una comunicación en un Ciclo de Seminarios organizado por la Universidad Carlos III de Madrid en mayo de 1999 (Núñez, 1999b). Asimismo, publicó un resumen de su tesis en el número 102 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (Núñez, 1999c).

Mientras en los trabajos anteriores la autora enfocaba el tema desde un punto de vista institucional, en los dos trabajos siguientes que citamos se centró en las prácticas de estudio de costes desarrollados en la Real Fábrica. Así lo hace en la comunicación expuesta con el título “Estudios de costes en la Renta de la Pólvora de Nueva España ante la implantación de un nuevo sistema de gestión” en la *II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera de ASEPU*C (Núñez, 2000), que luego publicó en el número 111 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, prácticamente con el mismo título y contenido (Núñez, 2002a).

Sin embargo, en el último trabajo citado de la autora en estas páginas en relación con el tema concreto de la pólvora mejicana, que, bajo el título “Organizational Change and Accounting: The Gunpowder Monopoly in New Spain, 1757-87”, fue publicado en el número 2, del volumen 12, de la revista *Accounting, Business and Financial History*, vuelve Miriam Núñez a dedicar su atención al cambio organizacional ocasionado por la sustitución de la producción contratada por la directa, estudiando al mismo tiempo algunos intentos que se habían producido con anterioridad a la asunción definitiva de la fabricación.

En su trabajo publicado en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, que es donde se presta mayor atención a la problemática contable, Miriam Núñez se sirve del interesante libro de Covadonga Villar para fijar los antecedentes de su investigación. En efecto, el estudio de Villar trata del período anterior a la Real Fábrica de Polvora, es decir, el de la fabricación de la pólvora por medio de asientos concertados por subasta con particulares. Este sistema, muy propio de los Austrias, se mantiene desde 1569, año en el que la pólvora empezó a fabricarse en Nueva España por encargo de la Corona, hasta 1767, en que, como consecuencia de la visita de José de Gálvez, la pólvora pasó a ser fabricada directamente por la Corona, exceptuando un corto período por fallos de los asentistas a los que les había sido adjudicada o se les quería adjudicar la fabricación (Villar, 1988, p. 20). Las disposiciones dadas por Gálvez para la administración de la renta fueron publicadas en Méjico el 15 de septiembre de 1766 bajo el título de *Instruccion y Ordenanza para el establecimiento de la Real Fábrica de Pólvora de cuenta de Su Magestad*. Dicha disposición entró en vigor a comienzos de 1767, pues hasta este momento estaba vigente el contrato firmado con el último asentista, Rodrigo Antonio de Neira (*idem*, p. 67).

Fijados estos antecedentes, Miriam Núñez entra a estudiar el período de funcionamiento de la Real Fábrica de Pólvora, explicando en primer lugar la estructura y los órganos directivos de la misma. Los cargos directivos de la Fábrica eran cuatro: el Director General de la Renta y Estanco de la Pólvora en el Reino de Nue-

va España, que ejercía el cargo supremo de la Fábrica, el Contador de la Renta, que era la segunda persona en importancia, el Tesorero de la Renta y el Administrador de la Real Fábrica (Núñez, 2002a, p. 53-56). A continuación, la autora expone a grandes rasgos el proceso productivo seguido en la fabricación de la pólvora, para pasar seguidamente a hablar de los estudios de costes realizados en la fábrica, materia que era realmente la central de su trabajo, como su título refleja y se ha indicado anteriormente. En el primer párrafo de la parte dedicada a la explicación de los estudios de costes realizados en la Fábrica se indica que la contabilidad llevada en la misma era la de Cargo y Data, y que los estudios de costes no eran una práctica habitual, pero que se conocían dos para el período estudiado, estudios que se exponen en el artículo con detalle y precisión.

El primer estudio fue realizado en 1771 por Nicolás Devis que fue el primer Director General de la Fábrica, aunque poco después de su nombramiento había sido trasladado a Cuba en calidad de comandante e inspector de artillería de dicha isla. Con este estudio deseaba restablecer su profesionalidad que, a su juicio, había sido puesta en entredicho por las personas que habían propiciado su alejamiento de la dirección de la Reales Fábrica. A estos efectos, *“presentó ante el Ministro de Indias, D. Julián de Arriaga, una relación de veinticinco documentos numerados ‘... para su defensa’*. Entre estos documentos, con el número 2 se encuentran:

*“Unas diligencias originales en cuatro hojas por las que se demuestra que en los quince primeros meses de administrarse la renta de pólvora de cuenta de la Real Hacienda, se construyó mucho más de esta Munición, a proporción de los salitres consumidos, que en el año de 1765, en que corría aún dicha renta de cuenta del Asentista Don Rodrigo de Neira”* (Núñez, 2002a, p. 58 s.)

El estudio presentado por Nicolás Devis compara los costes de los años 1765 a 1767, en los que la fabricación corría a cargo de Rodrigo de Neira, con los del año 1769 en que él ostentaba todavía la dirección de la Real Fábrica. El estudio es detallado y preciso, atestiguando el hecho que expone, un estudio que es ampliamente explicado y comentado por Miriam Núñez.

El segundo estudio presentado en el artículo fue realizado en 1781, durante la guerra que estaba enfrentando a España con Inglaterra desde 1779. La situación era bastante delicada, porque durante estos años se estaban terminando de construir unos nuevos locales para la Real Fábrica de Pólvora en el valle de Santa Fe, cuya finalización ya hubiera debido haberse producido, pero que se había retrasado con motivo de unas diferencias de opinión sobre el material con que se habían de construir los morteros para la molienda. La nueva fábrica debía reemplazar a la obsoleta de Chapultepec, en cuyo edificio se había producido, por añadidura, un incendio que había reducido su capacidad productiva a la mitad.

Las circunstancias de la guerra hacían aconsejable que se abasteciera el puerto de Veracruz con 5.000 quintales de pólvora en los primeros días de 1782. Ante el temor de que en tales circunstancias la Real Fábrica no pudiera producir toda esta pólvora en el plazo necesario, se propusieron un par de alternativas, entre ellas la posibilidad de encargar la producción de estos quintales a un empresa privada, Hoscasitas y Portusach. Ante tal propuesta, el director de salitres, Salvador Dampierr, y el Administrador de la Fábrica, José Manuel Varela, hicieron por su parte una nueva propuesta en 10 de julio de 1781 consistente en recomendar que se acelerase la finalización de las obras de la nueva fábrica de Santa Fe. En su opi-

nión, si se tomaban las medidas pertinentes, el edificio y las instalaciones podrían estar terminados en dos meses. Asimismo, presentaron un detallado estudio de costes por el que se demostraba que el coste de producción resultaría mucho más ventajoso que el precio ofertado por la empresa contratista, pues mientras éste era de 4,50 reales la libra, el coste de una libra de pólvora producida en las nuevas instalaciones resultaría a unos 1,87 reales. De otro lado, la producción mensual que podría alcanzarse en la nueva fábrica, sería de unos 475 quintales mensuales. Esta cantidad, unida a la producción de Chapultepec, de 325 quintales mensuales, permitiría obtener 800 quintales de pólvora al mes. Como en los cinco meses que faltaban para llegar al comienzo del año 1782 no podría llegarse a la producción de los 5.000 quintales necesarios, Dampierr y Varela proponían que se trabajase los días festivos, pidiendo previamente autorización para ello a las autoridades eclesiásticas.

Por otra parte argüían que la cantidad máxima de pólvora que los contratistas Hoscasitas y Portusach podrían entregar mensualmente sería de 300 quintales, con lo que sería de todo punto imposible llegar a los 5.000 que se necesitaban para primeros del siguiente año. Sin embargo, no era ésta cuestión ni la notable diferencia de coste lo que mayormente preocupaba a Dampierr y Varela, sino la duda de que la calidad de la pólvora suministrada por los contratistas fuera la suficiente, pues en ocasiones anteriores se había comprobado que la pólvora suministrada por dicha empresa *“no era ‘admisible para el Uso de la Guerra”* (Núñez, 2002a, p. 67).

Pese a todas estas consideraciones, el Superintendente de la Real Hacienda, Pedro Antonio de Cossío, lo mismo que su fiscal, Ramón de la Posada, optaron por la solución que les parecía más segura y, posiblemente, más cómoda, la de encarar la pólvora necesaria a la empresa contratista. El desarrollo de los acontecimientos demostró lo erróneo de su decisión y el acierto de Dampierr y Varela en sus planteamientos. En un informe de un año después, del 18 de julio de 1782, el propio Posada *“solicitaba al Virrey la suspensión de la contrata, debido a la escasez de pólvora en La Habana, Veracruz y Cartagena, y a la mala calidad de la suministrada por los contratistas, ‘... que no sirve al uso de la Artillería”* (Núñez, 2002a, p. 70). También se quejaba Posada de que se permitiese *“a estos que se dicen contratistas unas ganancias tan cuantiosas, como voluntarias”* (*ibídem*). Con todo, la anulación de la contrata no llegó hasta julio del año siguiente, 1783.

\* \* \*

Como se habrá podido apreciar en las páginas anteriores, la investigación de la contabilidad llevada por las Reales Fábricas está todavía en sus pañales, aunque los trabajos realizados revisten un indudable mérito y tienen una importancia notable en lo referente a su aportación para el conocimiento a nivel mundial del surgimiento de la contabilidad de costes, una materia que hoy día está de gran actualidad en la historia de nuestra disciplina.

Solamente un trabajo, la tesis doctoral de Fernando Gutiérrez, ha abordado con extensión y profundidad los registros contables generales de la entidad estudiada, explicando los libros y anotaciones llevados por la Real Fábrica de Tabaco de Sevilla durante la época estudiada en el sistema de Cargo y Data empleado. Solamente otros dos autores, Begoña Prieto y Miriam Núñez, han dedicado sus es-

tudios a Reales Fábricas concretas, pero su atención no se ha centrado en el sistema contable general empleado.

En sus primeros trabajos Begoña Prieto se centró en el análisis de la adulteración de los datos contables registrados en el sistema de partida doble llevado por la Real Fábrica de Tejidos de Ezcaray al objeto de obtener el patrocinio del monarca para escapar de esta forma de la situación de quiebra en que la empresa se hallaba sumida. Por su parte, en sus trabajos sobre la Real Fábrica de Pólvora de Méjico Miriam Núñez se ha interesado especialmente en la presentación y análisis de los estudios de costes realizados, sin prestar atención a los apuntes por Cargo y Data registrados en lo que era la contabilidad general de la entidad.

Este ha sido también, casi de forma exclusiva, el tema que ha interesado a los demás trabajos, dedicados a estudios de tipo más general, con el propósito de mostrar el desarrollo de la contabilidad de costes en España durante los siglos XVIII y XIX, que realmente mostraba una situación no menos avanzada, por lo menos, que la de los países más adelantados.

Pero, como ya se ha indicado, la inmensa mayoría de las Reales Fábricas está todavía por estudiar, no sólo y por supuesto en su contabilidad, sino también en sus aspectos generales, institucionales, de gestión, económicos, financieros y sociales.

## CAPÍTULO 25

# LOS CONSULADOS DE COMERCIO Y LA NORMATIVA CONTABLE

Como se ha comentado ya, las Ordenanzas de Consulado de Comercio de Bilbao, aprobadas por el rey Felipe V en 2 de diciembre de 1737, pusieron punto final a una etapa del pensamiento contable español, basada en la rica tradición antigua de la partida doble conocida como sistema del “Debe y Ha de Haber” o del “Libro de Caja con su Manual”, llegándose después de un largo período languideciente a un olvido prácticamente total de esta antigua herencia. Con ello, dichas Ordenanzas abrieron un nuevo período en el que, de forma incomprensible, se creyó falsamente que la contabilidad por partida doble era una innovación que nos llegaba a través de Francia, en lugar de constituir, simplemente, un nuevo nombre para una técnica intelectual que, bajo una denominación absolutamente original, había gozado de gran prestigio y aplicación en España. Se pensó que, como otras tantas novedades procedentes del país vecino, la contabilidad por partida doble había sido introducida en España como acompañamiento de la entronización de la Casa de Borbón.

Recordaremos cómo, al comienzo de este trabajo, hemos visto que las primeras referencias y normas relativas a la contabilidad habían surgido asociadas de algún modo a los Consulados de mar. El germen inicial de esta institución en España está constituido por la Universidad de Prohombres de Ribera, creada en Barcelona por Jaime I el Conquistador el año 1257. Sin embargo, la creación formal del primer Consulado de Mar se debe a Pedro III que lo estableció en Valencia el año 1283 para que se rigiera por las antiguas *Costums del Mar* barcelonesas, conjunto de normas consuetudinarias de comercio marítimo, que constituyó el primer núcleo del futuro *Llibre del Consolat de Mar* (Capmany, 1965). Sesenta años después, en 1343 se establecía un Consulado similar en Mallorca (Smith, 1940)<sup>234</sup> y, a continuación, otro en Barcelona en 1347, ambos por iniciativa de Pedro IV el Ceremonioso (Capmany, 1961). Comúnmente se define a los Consulados de mar diciendo que eran unas instituciones propias de la Edad Media que revestían un doble carácter: por un lado constituían una asociación o universidad de mercaderes y hombres de negocios de una plaza, creada al objeto de defender sus intereses, coordinar sus actuaciones y actuar conjuntamente en iniciativas beneficiosas para la utilidad común del gremio en general. Por el otro, tenían el carácter de tribunal de justicia privativo y especial para los pleitos sobre asuntos mercantiles surgidos entre los comerciantes. En un principio, la impartición de justicia era ejercida por común acuerdo entre las partes, al objeto de obtener una justicia rápida y ejercida por expertos. En el ejercicio de su función judicial, los Consulados de mar se basaban en una recopilación o conjunto de normas consuetudinarias, vertebradas en torno a unas pocas disposiciones emanadas del poder político.

El ejemplo de los Consulados de mar catalano-aragoneses fue seguido en el interior de España por algunas poblaciones cuyos mercaderes y hombres de negocios establecieron asociaciones o universidades privadas para la defensa de sus intereses y la regulación de sus actividades. Sin embargo, la primera asociación de este tipo que recibió oficialmente en estas regiones el privilegio de ejercer por sí misma la jurisdicción privativa o fuero en lo mercantil fue la Universidad de Mer-

---

234 Se cita por la edición de 1978.

caderes de Burgos, merced a la cédula librada por los Reyes Católicos, Fernando e Isabel, en Medina del Campo, el 21 de julio de 1494. De esta manera, la Universidad de Mercaderes de esta importante plaza mercantil, conocida por sus exportaciones de lana, fue la primera de Castilla en albergar en su seno un auténtico Consulado o Tribunal de Comercio. De tal modo, los Consulados de mar ampliaron su campo de actuación, que trascendió de los límites del comercio marítimo. Con ello, fue necesario que cambiaran también de nombre: ya no eran de mar, sino simplemente de comercio, aunque los ya existentes siguieran con su antigua denominación.

Por cédula librada por la reina Juana de Castilla en Sevilla, el día 22 de junio de 1511, se extendió esta misma facultad de ejercer jurisdicción privativa en lo mercantil a la Universidad de los Capitanes y Maestres de Naos, Mercaderes y Tratantes de la Villa de Bilbao. En 1593 se concedió asimismo esta jurisdicción a los mercaderes de Sevilla y en 1632, por pragmática de 9 de febrero, a los de Madrid, con lo que el número de Consulados de Comercio existentes en los reinos de Castilla en esa fecha se elevó a cuatro (*Novísima Recopilación*, 1805, pp. 221 s.).

Incluyendo en el cómputo los Consulados de mar de Barcelona, Palma de Mallorca y Valencia, pertenecientes a la Corona de Aragón, el número total existente a la sazón en toda España se elevó a siete.

Como es generalmente conocido, el siglo XVII marcó para España una centuria de decadencia en relación con el siglo anterior. A pesar de que continuaba habiendo una fuerte afluencia de metales preciosos procedentes de las Indias y de que el arte y la literatura conocieron su época de mayor esplendor, el llamado Siglo de Oro, las deudas, los compromisos políticos y religiosos, las guerras contra enemigos exteriores, las corruptelas y la ineficacia administrativa, etc., llevaron al país a una situación realmente difícil, aunque las modernas investigaciones parecen apuntar que la magnitud del declive no fue tan grande como siempre se había creído. La progresiva degradación de la vida pública y económica española durante el siglo XVII trajo consigo también el adormecimiento de las asociaciones de mercaderes y de los respectivos Consulados de Comercio, letargo del que sólo despertaron al impulso de los nuevos aires traídos de Francia por Felipe V, primer monarca español de la Casa de Borbón. En efecto, la extinción de la Casa de Habsburgo y la subida al trono de una nueva dinastía, la de los Borbones, a comienzos del siglo XVIII, supusieron un revulsivo que vino a cambiar la situación. La entronización de la nueva monarquía proporcionó a España un nuevo empuje, un renovado auge político, económico y militar. Ya se ha hablado de ello.

En todo este proceso de florecimiento, la inspiración procedía de Francia, cuna de la nueva Casa reinante. A esa nación se dirigían todos los ojos en busca de pautas de comportamiento. De tal modo, siguiendo la pauta de la *Ordonnance du Commerce* de Colbert, publicada en marzo de 1673, los antiguos Consulados de Comercio fueron refundados o revitalizados, creándose nuevos Consulados y asociaciones de mercaderes con la condición de Tribunales de Comercio, autorizándolos a redactar y someter a la aprobación real unas Ordenanzas por la que se regulase la actividad mercantil de los comerciantes y hombres de negocios sujetos a su jurisdicción. A estos efectos, se comenzaron a dictar Ordenanzas, sometidas a la aprobación real, para regular la actividad de los mercaderes y las relaciones entre ellos, especificando, entre otras muchas cosas, los libros de cuentas que debían ser llevados. La mayor parte de estas Ordenanzas, abanderadas por las del Consulado de Comercio de Bilbao de 1737, contenían un capítulo dedicado a los libros

de cuentas que debían llevar estos comerciantes y hombres de negocio<sup>235</sup>. Estas se contaron entre las primeras normas contables originales dirigidas al sector privado surgidas después de las pragmáticas de 1549 y 1552, y trajeron unas frondas muy distintas. En el presente capítulo nos dedicaremos precisamente al estudio y comparación del contenido contable de las Ordenanzas de los Consulados y asociaciones de mercaderes publicadas en España durante el siglo XVIII, con el propósito de discernir el pensamiento que lo inspiró, una cuestión que hasta la aparición del trabajo citado en la nota al pie de la página no había sido objeto de ningún estudio, lo mismo que prácticamente ocurre, en general, con el tema relativo al análisis y la comparación de los diferentes Consulados, asociaciones y Ordenanzas entre sí desde un punto de vista jurídico mercantil e histórico económico. Debido a este hecho, se nos permitirá que nos detengamos algo más en el tratamiento de esta materia, dando algún detalle acerca del establecimiento de los Consulados y asociaciones de mercaderes y de sus Ordenanzas.

Según lo dicho, los Consulados de Comercio surgieron siguiendo el modelo y tradición de los Consulados de mar, es decir, revistiendo el doble carácter comentado. Este doble carácter está sucinta y perfectamente expresado y definido en el artículo segundo de las Ordenanzas del Consulado de Sanlúcar de Barrameda, aprobadas por la Real Cédula dada en Aranjuez el 31 de mayo de 1806, que dice que el interés del Estado será el único objeto del Consulado. Para cumplir este cometido debidamente, *“se valdrá de dos medios principales. 1º La buena administración de justicia en toda clase de negocios mercantiles. 2º El fomento de los ramos productivos de la riqueza de la nación”* (Reales Ordenanzas, 1806, p. 2). Ya Eugenio Larruga en el capítulo segundo, “De los Consulados de España en general”, de su voluminoso manuscrito sobre la historia de la Junta de Comercio, redactado en 1789, había dado una definición parecida de estos organismos, haciendo hincapié en que el segundo cometido era el verdaderamente importante: *“porque el concepto y fin prioritario de la creación de los Consulados, y sus Ordenanzas, no es precisamente el de juzgar pleitos, sino el de establecer en poderosos cuerpos de comunidades a muchas personas instruidas, activas y con autoridad competente para que trabajen y vigilen, con fuerzas unidas, en el acrecentamiento del Comercio, Fábricas y Agricultura”* (Larruga, 1789, I, pp. 507 ss).

En un principio, se distinguía perfectamente entre el Consulado o Tribunal de Comercio que ejercía la jurisdicción privativa mercantil en un ámbito determinado y la Asociación, Universidad, Cuerpo de Comercio, Gremio de Mercaderes, o como quiera que se llamase, que sustentaba al Consulado. El transcurso de los años, empero, hizo que en muchos casos se identificase y se fundiese el Tribunal con el ente que le daba soporte. Sin embargo, como veremos en este estudio, no todas las asociaciones de mercaderes a cuyos miembros se concedía el privilegio

---

235 He estudiado la normativa contable contenida en estas Ordenanzas en mi trabajo “La normativa contable emitida por los Consulados de Comercio y organizaciones de mercaderes en la España del siglo XVIII”, en *Estudios de Contabilidad y Auditoría. En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, Madrid: ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997. Existe una versión inglesa publicada bajo el título: “Accounting Regulations Issued by Tribunals of Commerce and Merchants’ Organizations in 18th Century Spain”, en G. S. Batra (editor): *New Advances in Accounting Theory and Practice. Modern Trends in Accounting Research. An International and Practica. Encyclopedia*, Nueva Dehli, 1997. Una versión italiana del trabajo fue publicada bajo el título “I Consolati Spagnoli del Commercio del secolo XVIII e l’Ordinamento contabile” en la *Rivista della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, año I, núm. 0.



de estar sometidos a una jurisdicción especial en materia mercantil ejercían por sí mismas dicha jurisdicción.

De acuerdo con lo comentado, durante el siglo XVIII y a partir de diciembre de 1737 en que se aprueban por el monarca las *Ordenanzas de la Ilustre Universidad y Casa de Contratación de la Muy Noble y Muy Leal Villa de Bilbao*, con la ratificación de su Consulado, se produce una verdadera proliferación de cédulas de establecimiento o confirmación de comunidades de mercaderes y de Consulados de Comercio, con la redacción, en su caso, de las oportunas Ordenanzas regulando la actividad mercantil de sus miembros. De hecho, muchos contemporáneos pensaban a finales de siglo que el número de Consulados que se habían ido creando era excesivo, pues el volumen del tráfico mercantil existente a la sazón en el país no justificaba tal abundancia. Larruga pone como ejemplo el caso de Francia, cuyo primer Consulado de Comercio, dice, fue creado en Toulouse el año 1549, cuando España ya tenía los suyos. A la sazón, en 1789, Francia tenía sesenta y seis, pero de ellos cincuenta y tres se habían establecido a partir del año 1710, es decir, precisamente en la época en que el comercio francés había experimentado su mayor florecimiento (Larruga, 1789, I, pp. 511 s.).

Debe decirse, por otra parte, porque tal vez sea una de las circunstancias explicativas de esta proliferación, que, en algunos casos, las Ordenanzas de los Consulados o asociaciones de mercaderes dejan traslucir una oscura intención de privilegiar y favorecer a los miembros de las respectivas organizaciones, obstaculizando el libre ejercicio de la profesión a los comerciantes no matriculados.

Sin ninguna pretensión de exhaustividad, pudimos reunir en el curso de nuestras investigaciones sobre la materia documentación sobre la creación o confirmación de dieciocho Consulados y organizaciones de mercaderes durante el siglo XVIII, incluido el año 1800. En la mayor parte de los casos, aunque no en todos, esta documentación comprende las Ordenanzas promulgadas por cada organización para la regulación de la actividad mercantil en el territorio sujeto a su jurisdicción, aparte de las Ordenanzas de régimen interior dictadas para el gobierno de la propia institución. Cuando la documentación sobre la regulación de la actividad mercantil en las respectivas demarcaciones falta, ello se debe, casi siempre, a que dicha normativa nunca llegó a ser redactada por los correspondientes Consulados. Los Consulados y organizaciones de mercaderes a que se refiere la documentación reunida son los siguientes:

- Consulado Marítimo y Terrestre de Alicante.
- Consulado y Junta particular de Comercio de la Ciudad de Barcelona.
- Consulado, Universidad y Casa de Contratación de Bilbao.
- Consulado, Universidad y Casa de Contratación de Burgos.
- Cuerpo de Comercio de Cuenca.
- Real Consulado de La Coruña.
- Cinco Gremios Mayores de Madrid.
- Consulado Marítimo y Terrestre de Málaga.
- Consulado Marítimo y Terrestre de Palma de Mallorca.
- Universidad, Casa de Contratación y Consulado de San Sebastián.
- Consulado de Mar y Tierra de Santander.

- Consulado Marítimo y Terrestre de Sevilla.
- Consulado de Mercaderes de Soria.
- Consulado Marítimo y Terrestre de San Cristóbal de Tenerife.
- Cuerpo de Comercio de Toledo.
- Consulado de Valencia y Diputación Consular de Alicante.
- Cuerpo de Comercio de Valladolid.
- Cuerpo General de Comercio de Zaragoza.

Por lo regular, la confirmación o aprobación por parte del monarca de las universidades o asociaciones de mercaderes, así como en su caso del establecimiento de un Consulado de Comercio, se producían a iniciativa de los comerciantes de las propias localidades. El estudio y trámite de estas iniciativas competían normalmente a la Junta de Comercio, que era quien sometía a la aprobación del monarca la creación y regulación de dichas instituciones. Sólo en el primer caso, el del Consulado de Bilbao, se le escapó esta competencia a la referida Junta, pues como dicho Consulado había sido aprobado en 1511 por el Consejo de Castilla, acudió para su confirmación directamente a este Consejo, saltándose la jurisdicción de la Junta (Larruga, 1789, I, p. 516).

La Junta de Comercio fue creada por Real Decreto de 19 de enero de 1679 a instancias del duque de Medinaceli con la finalidad explícita de *“restablecer y restaurar el comercio general de estos reinos”* (Callahan, 1968), obteniendo poco después jurisdicción privativa para proceder y conocer en todas las causas y materias tocantes a tráfico y comercio (Larruga, 1789). Sus comienzos tuvieron, sin embargo, un difícil arranque, debiendo ser ya reorganizada por el Decreto de 25 de diciembre de 1682 y la Real Cédula de 15 de marzo de 1683. Bajo el reinado de Felipe V, en 5 de junio de 1705 fue fundada una nueva Junta de Restablecimiento del Comercio que, por Cédula de 15 de mayo de 1707, absorbió la antigua Junta de Comercio, apropiándose de su nombre. Por Decreto de 15 de noviembre de 1730 se estableció una Junta de Moneda con jurisdicción privativa en los negocios de ella, a la cual por Decreto de 9 de diciembre de 1730 se le agregó la Junta de Comercio, teniendo en cuenta el corto número de miembros a que ésta había quedado reducida. Pasó a llamarse entonces Junta General de Comercio y Moneda y su presidencia se adscribió al ministro de Hacienda, que a la sazón era José Patiño. El Real Decreto de 3 de abril de 1747 dispuso la agregación de los negocios de minas a la Junta General de Comercio y Moneda (*Novísima Recopilación*, 1805, pp. 209 ss.). Como pese a todas las reformas, ampliaciones y modificaciones, la Junta seguía sin cumplir adecuadamente las funciones para las que había sido creada, el Real Decreto de 13 de junio de 1770 y la subsiguiente Cédula de 24 de junio del mismo año, volvieron a fijar de nuevo sus competencias (*Real Decreto*, 1770; *Real Cédula*, 1770). Entre ellas se contaba la jurisdicción superior privativa en materia mercantil, así como el examen y aprobación, en su caso, de las Ordenanzas de los gremios y asociaciones de mercaderes. Aunque, en principio, la jurisdicción en primera y demás instancias de los pleitos entre mercaderes y fabricantes se otorgaba a las justicias ordinarias y a los Tribunales superiores de las respectivas provincias, quedaban exceptuados los territorios sujetos a los Consulados de Comercio ya establecidos o que pudieran establecerse en lo sucesivo. En consonancia con lo determinado y al objeto de eliminar los graves retrasos que sufría el despa-

cho de los negocios de la Junta General de Comercio y Moneda, el Real Decreto de 8 de enero de 1777 dispuso la formación de dos Salas en la misma, una de Gobierno y otra de Justicia (*Real Orden y Decreto*, 1777). No parece, sin embargo, que estas disposiciones pudieran remediar la falta de eficacia de la que siempre había adolecido el organismo por diversas circunstancias, entre las que posiblemente pudiera contarse, y no en último lugar, la sistemática ausencia en la misma de hombres verdaderamente entendidos en la materia, es decir, de mercaderes y hombres de negocios. Lo cierto es que, por unas u otras razones, todos los esfuerzos de la Junta naufragaron en un mar de burocracia (Molas, 1978).

La conveniencia de segregar la jurisdicción mercantil de la ordinaria se justificaba, ya en 1494, en la Pragmática de creación del Consulado de Burgos aludiendo a los farragosos trámites, retrasos y dilaciones que se producían en la justicia ordinaria, pues *“los pleytos que se movían entre Mercaderes de semejantes cosas como las susodichas, nunca se concluían y fenecían, porque se presentaban escritos y libelos de Letrados, por manera que por mal pleyto que fuese, le sostenían los Letrados, de manera que los hacían inmortales, lo qual diz que era en gran daño y perjuicio de la Mercadería”*, según se recoge en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao (*Ordenanzas*, 1819, p. 11). Se argumentaba que el comercio requería una justicia rápida, que se apoyase en el principio de *“la verdad sabida y la buena fe guardada”* y huyese, como dice Larruga, *“de todas las escrupulosidades o ápices del derecho”*. Al amparo de este elemental principio, los litigios entre comerciantes deberían ser muy raros, pues las Ordenanzas de los Consulados, adaptadas a cada clase de contratos, eran la ley que cada comerciante se había impuesto a sí mismo y por la que, sin necesidad de acudir a tribunales ni jueces, él mismo debía darse la decisión, cumpliendo la negociación o pactos en los términos en que se obligó (Larruga, 1789, I, pp. 514 s.). Como puede comprenderse, no todos los jueces ordinarios admitieron gustosamente este recorte de sus competencias, de modo que en muchas ocasiones aceptaban litigios de comerciantes que no habían quedado satisfechos con las resoluciones de los Consulados o que querían prolongar el pago de sus deudas o eternizar la ocultación de sus fraudes y su mala fe. Esta intromisión de la justicia ordinaria en las competencias de los Consulados y de la propia Junta le ocasionó a ésta no pocos inconvenientes y quebraderos de cabeza, que se vieron incrementados por el hecho de que tampoco los Tribunales de Marina aceptaban de buen grado la competencia de los Consulados ubicados en puertos de mar (Larruga, 1789, I, p. 519).

Como se ha dicho, la Universidad y Casa de Contratación de Bilbao fue la primera en renovarse y en sentir la necesidad de unas Ordenanzas que no solamente regulasen el funcionamiento y el régimen interior de la institución, sino que abarcasen asimismo el desarrollo de la actividad mercantil de sus asociados. De esta manera, cumpliendo el acuerdo de la Junta general de 1725, se redactaron unas nuevas Ordenanzas que fueron confirmadas por el rey en 7 de mayo de 1731. Sin embargo, dichas Ordenanzas parecieron insuficientes a los miembros de la Junta, pues sólo trataban del modo de elegir los cargos de la corporación y del trámite de las averías. En consecuencia, la Junta general del 13 de septiembre de 1735 determinó el nombramiento de una Comisión para que redactara unas nuevas Ordenanzas donde se incluyera la regulación de la actividad mercantil. Dichas Ordenanzas fueron aprobadas por la Junta y presentadas al monarca para su confirmación, que fue concedida el 2 de diciembre de 1737 (*Ordenanzas*, 1819).

Por su parte, con fecha 16 de marzo de 1758 se ordenó por Real Cédula el establecimiento en Barcelona de un Cuerpo de Comercio o Comunidad de Comerciantes, de una Junta Particular de Comercio para cuidar de su gobierno y de un Consulado para entender en todos los contenciosos. Por Real Cédula de 24 de febrero de 1763 se aprobaron las Ordenanzas de régimen interior por las que habían de regirse dichos organismos (*Reales Cédulas*, 1763; Espuny, 1992). En 1 de septiembre de 1766, la Junta General de Comercio y Moneda, teniendo presente que en las Ordenanzas anteriores no se señalaban los libros que debían tener los comerciantes, dictó una Orden en la que se especificaban los mismos (Larruga, 1789, I, pp. 718 ss.; Larruga, 1789, VI, pp. 317 ss.).

Por Real Cédula de 15 de febrero de 1762 se ordenó establecer asimismo en Valencia un Cuerpo de Comercio, una Junta de Gobierno de Comercio y un Consulado con jurisdicción en asuntos mercantiles. En 7 de mayo de 1765 se aprobaron unas Ordenanzas de régimen interior (*Reales Cédulas*, 1777) y en 1 de septiembre de 1766 se dictó una Real Orden en la que se disponían los libros de cuentas que debían llevar los comerciantes y tratantes al por mayor (*Adiccion*, 1777, pp. 17). Por otra parte, en unas nuevas Ordenanzas de régimen interior de 11 de julio de 1777 se solventaba por el momento, de acuerdo con la sentencia ya dictada anteriormente, el pleito mantenido con la ciudad de Alicante, que reclamaba un Consulado propio. En lugar de ello, se decretaba que Alicante contaría con una Diputación del Consulado de Valencia y se regulaba la forma de establecer dicha Diputación (*Reales Cédulas*, 1777). Sin embargo, posteriormente, la Real Cédula de 26 de junio de 1785 autorizó el establecimiento de un Consulado Marítimo y Terrestre en el puerto y ciudad de Alicante, extensivo a todos los pueblos de la diócesis de Orihuela, aprobando de paso las Ordenanzas de régimen interior por las que había de regirse dicho Consulado (*Novísima Recopilacion*, 1805, p. 236). En el artículo cuarenta y cuatro de estas Ordenanzas se ordenaba al Consulado de Alicante que en la primera Junta general se nombrasen diputados al objeto de que elaborasen unas Ordenanzas completas a la vista de las Ordenanzas de Bilbao y de otras semejantes. Entre tanto estuviesen confeccionadas y aprobadas dichas Ordenanzas completas, el Consulado debería ajustarse para la resolución de los negocios que ocurriesen a lo prevenido en las Leyes de Castilla e Indias y a las Ordenanzas de la materia, especialmente las del Consulado de Bilbao (*Real Cédula*, 1785).

En 23 de junio de 1762 se aprobaron las *Ordenanzas para el Establecimiento, Régimen, y Gobierno de un Cuerpo General de Comercio en Zaragoza*, que modificaban en algunos puntos y venían a sustituir las que habían sido aprobadas en 4 de junio de 1761, redactadas en virtud de la Real Orden de 29 de octubre de 1754 (*Real Cedula*, 1762). El 23 de junio de 1771 fueron confirmadas dichas Ordenanzas, con algunas modificaciones introducidas como consecuencia del Real Decreto de 13 de junio de 1770 que concedía nuevas competencias a la Junta General de Comercio (*Real Cedula*, 1771). La creación del nuevo Cuerpo General de Comercio de Zaragoza, que se formaba a partir de la antigua Cofradía de Mercaderes llamada de San Joaquín, no llevó aparejada en ningún momento la institución del correspondiente Consulado de Comercio, pues la jurisdicción sobre sus miembros en materia de tráfico mercantil se adjudicaba en este caso al Subdelegado de la Junta General de Comercio.

A instancias de los Cinco Gremios Mayores y a semejanza de lo establecido para Zaragoza, por Real Despacho de 30 de noviembre de 1765 fue aprobada la cre-

ación de un Cuerpo de Comercio en Valladolid, junto con las respectivas Ordenanzas. Este Cuerpo agrupó, en primer lugar, a los Cinco Gremios Mayores y, atendiendo a la existencia de una Cofradía de Mercaderes dedicada a la Inmaculada Concepción y a San Francisco, tomó a dichos Santos como Patronos. La fundación de este Cuerpo de Comercio tampoco supuso en este caso el establecimiento de un Consulado de Comercio, pues la jurisdicción en materia mercantil de los miembros del Cuerpo fue adjudicada al Subdelegado de la Junta General de Comercio y Moneda. En 1781 estas Ordenanzas fueron modificadas y confirmadas en virtud de una Comisión de la Junta de Comercio (Larruga, 1793, XXIV).

Por Real Carta del 1 de agosto de 1766 se aprobaron las nuevas *Ordenanzas de la Universidad de Mercaderes, Casa de la Contratación y Consulado de San Sebastián*. La aprobación se efectuó a instancias de esta corporación de mercaderes, que con fecha 24 de mayo de 1755 acordó que debían redactarse unas Ordenanzas nuevas para la mejor determinación de los pleitos y diferencias, ya que las antiguas, de 19 de septiembre de 1682, habían quedado "*diminutas*". En la redacción de las nuevas Ordenanzas se tuvieron en cuenta expresamente las aprobadas para el Consulado de Bilbao (*Ordenanzas*, 1768; Eizaguirre, 1967).

A instancias del Consulado de Burgos, fue dictada en 15 de agosto de 1766 una *Real Cédula de Confirmación y nuevas Ordenanzas de dicho Consulado, Universidad y Casa de Contratación de Burgos*, en la que se hacía referencia a que el Consulado se gobernaba todavía por las Ordenanzas de 1572. En la redacción de las nuevas Ordenanzas se tuvieron en cuenta las establecidas recientemente para el Consulado de Barcelona (*Real Cédula*, 1766).

En 1766, el Gremio de Mercaderes de la ciudad de Cuenca vio reconocida su aspiración a erigirse en Cuerpo de Comercio y a tener unas Ordenanzas propias en las que se reconocía dicha condición y se eximía a sus miembros de la jurisdicción ordinaria en lo tocante a asuntos de tráfico mercantil, pues dicha competencia pasaba a manos del Subdelegado de la Real Junta de Comercio y Moneda, como en los casos de Zaragoza y Valladolid (Larruga, 1792, XVIII).

A instancias de los mercaderes de Toledo, por Real Cédula de 10 de septiembre de 1772 se les concedió la facultad de que formasen un Cuerpo de Comercio que restableciese el que habían tenido en siglos pasados, aprobándose asimismo las Ordenanzas por las que había de regirse dicho Cuerpo (Larruga, 1790, VII). El hecho no está expresado de forma tan terminante e inequívoca como en los casos de Zaragoza, Valladolid y Cuenca, pero parece también que los miembros de este Cuerpo estaban sujetos en los asuntos de tráfico mercantil a la jurisdicción privativa del Subdelegado de la Junta General de Comercio (artículo XXIV). Por otra parte, en estas Ordenanzas se puede apreciar de forma clara, como tal vez en ninguna de las anteriores, el espíritu exclusivista con el que los miembros del Cuerpo pretendían poner trabas y obstaculizar el ejercicio libre de la profesión a los mercaderes excluidos del mismo.

El 23 de noviembre de 1777 se reunieron los comerciantes de Soria para proponer la rey la creación de una Universidad de mercaderes y un Consulado en la ciudad, así como para acordar la redacción de unas Ordenanzas al efecto. Confeccionadas las Ordenanzas fueron presentadas al monarca para su aprobación. Sin embargo, el proyecto se rechazó en su totalidad por no poderse garantizar que la Universidad de mercaderes pudiera contar con ingresos propios suficientes para asegurar su mantenimiento y el del Consulado de Comercio (Larruga, 1792, XXI).

En 12 de octubre de 1778 se publicó un *Reglamento y Aranceles Reales para el Comercio Libre de España a Indias* por el que se suprimía definitivamente la mayor parte de las restricciones que habían encorsetado hasta entonces el comercio entre España y sus posesiones de América. Por el artículo cincuenta y tres de dicho Reglamento el rey encargaba a sus Ministros de Estado, Indias y Hacienda que formasen Consulados de Comercio en los puertos habilitados de España, con sus Islas Baleares y Canarias, donde no estuviesen ya establecidos, al objeto de que se dedicaran a promover la agricultura, la industria y la navegación. Entre tanto se erigían los Consulados, el artículo cincuenta y cuatro encomendaba a los Jueces de Arribadas que entendieran en todos los asuntos judiciales originados por el libre comercio que se decretaba. En el artículo cuarto del Reglamento se señalaban los puertos habilitados en la península y en las islas de Mallorca y Canarias para ejercer dicho comercio libre. Como se recordará, dichos puertos eran en la península los siguientes: Sevilla, Cádiz, Málaga, Almería, Cartagena, Alicante, Alfaques de Tortosa, Barcelona, Santander, Gijón y La Coruña. En Mallorca se habilitaba el puerto de Palma y el de Santa Cruz de Tenerife en las Islas Canarias, con la limitación de que en estos puertos solamente se podrían embarcar las producciones y manufacturas propias de las respectivas islas, con prohibición absoluta de cargar géneros extranjeros (*Reglamento, s.a.*).

Este encargo o autorización genérica estimuló la creación de los Consulados Marítimos y Terrestres de Sevilla (24.11.1784), Málaga (18.1.1785), Alicante (26.6.1785), Santander (29.11.1785), La Coruña (29.11.1785), San Cristóbal de la Laguna (22.12.1786) y Palma de Mallorca (7.8.1800] como en seguida veremos. Las Ordenanzas de régimen interior de dichos Consulados están todas cortadas por el mismo patrón.

La Real Cédula de 19 de septiembre de 1783 aprobó las Ordenanzas por las que habían de gobernarse los Cinco Gremios Mayores de Madrid en su giro y comercio, liberándolos a ellos y a sus miembros de la jurisdicción ordinaria en los asuntos propios de su tráfico mercantil, pues los sometía a la jurisdicción de la Junta General de Comercio (Real Cedula, 1783).

El 24 de noviembre de 1784 se promulgó la Real Cédula disponiendo el establecimiento de un nuevo Consulado Marítimo y Terrestre en la ciudad de Sevilla que, aparte de asumir la jurisdicción en materia mercantil, debería ocuparse, entre otras cosas, de fomentar lo más posible la navegación a los dominios de la monarquía en ambas Indias. En la misma cédula se aprobaban las Ordenanzas de régimen interior (*Real Cedula, 1784*). Este Consulado vino a sustituir el llamado Consulado Viejo creado en 1539, con Ordenanzas aprobadas desde 1556, que se mantuvo hasta 1717, año en que la Casa de Contratación, y con ella el Consulado, se trasladó a Cádiz, quedando en Sevilla tan sólo una Diputación del mismo, o sea, lo que hasta entonces había mantenido Cádiz (Bernal y García Baquero, 1976, p. 111). En el artículo cuarenta y cuatro de las referidas Ordenanzas de régimen interior se indica, lo mismo que ocurría en las dictadas para el Consulado de Alicante, que en la primera Junta general del Consulado se debían nombrar diputados al objeto de que elaborasen unas Ordenanzas completas a la vista de las Ordenanzas de Bilbao y de otras semejantes. Entre tanto estuviesen confeccionadas y aprobadas dichas Ordenanzas completas, el Consulado debería ajustarse para la resolución de los negocios que ocurriesen a lo prevenido en las Leyes de Castilla e Indias y en las Ordenanzas de otros Consulados, especialmente en las del Consulado de

Bilbao. En una reunión del Consulado de Sevilla celebrada el 17 de marzo de 1794 se presentó y debatió una parte del proyecto de ordenanzas completas (*Consulado*, 1794). Sin embargo, no llegó a ser tomada una decisión sobre la aprobación y continuación del proyecto, como en su momento se verá.

La Real Cédula de 18 de enero de 1785 dispuso el establecimiento de un Consulado Marítimo y Terrestre en la ciudad de Málaga (*Novísima Recopilación*, 1805, p. 236). En el capítulo cuarenta y cuatro de las Ordenanzas de régimen interior aprobadas por dicha Cédula se contiene la misma disposición que se ha visto en los casos de Alicante y Sevilla relativa a la redacción de unas Ordenanzas completas y a las normas a que debía ajustarse el Consulado en tanto estas Ordenanzas estuviesen aprobadas (Larruga, 1789, VII, ff. 367 r<sup>o</sup> ss.). Sin embargo, estas Ordenanzas, que en este caso, como en otros, constituyen un cuerpo normativo verdaderamente importante, no fueron aprobadas hasta 1829, a pesar de que su redacción había finalizado ya el 30 de junio de 1825 (Cordones y Auriolés, 1987, p. 47). Parece, no obstante, que, con anterioridad, un auto dictado por el Consulado en 14 de noviembre de 1785 había ordenado ya que los comerciantes y negociantes llevasen sus libros con las formalidades debidas y en lengua castellana (Bejarano, 1947, p.73).

Por Real Cédula de 29 de noviembre de 1785 se dispuso el establecimiento de un Consulado de Mar y Tierra en la ciudad de Santander. Esta resolución fue producto de las insistentes gestiones realizadas por los comerciantes de la ciudad para contar con una organización propia, pues en un principio se había estimado que los mercaderes de Santander debían pertenecer al Consulado de Burgos y así lo había confirmado una disposición de la Junta de Comercio y Moneda de 8 de agosto de 1778. En la Real Cédula indicada, junto con el establecimiento del Consulado, se aprobaron también las Ordenanzas de régimen interior (Larruga, 1793, XXIX). En el artículo cuarenta y cuatro de estas Ordenanzas aparece la misma disposición vista ya en los casos de Alicante, Sevilla y Málaga, en relación con la elaboración de unas Ordenanzas completas y con las normas a las que debía ajustarse el Consulado en la resolución de los negocios que ocurriesen en tanto dichas Ordenanzas no estuviesen aprobadas (*Real Cédula*, 1786).

Asimismo, por otra Real Cédula del 29 de noviembre de 1785 se estableció el Consulado Marítimo y Terrestre de La Coruña, aprobándose al mismo tiempo las Ordenanzas de régimen interior (Larruga, 1796 [?], XLIV; Sánchez Rodríguez, 1992; id, 1973; Rodríguez Varela, 1973). Estas Ordenanzas contienen también en su artículo cuarenta y cuatro la misma disposición ya vista en los casos de Alicante, Sevilla, Málaga y Santander. No parece que las Ordenanzas completas llegarán nunca a aprobarse, pero por acuerdo del 28 de mayo de 1790, la Junta de Gobierno del Consulado publicó unas reglas con arreglo a las cuales debían llevar su contabilidad los comerciantes, mercaderes, empleadores, cargadores y tratantes al por mayor (*Método*, 1790).

La Real Cédula de 22 de diciembre de 1786 ordenaba el establecimiento y aprobaba las Ordenanzas de régimen interior del Consulado Marítimo y Terrestre de la ciudad de San Cristóbal de Laguna, en Tenerife, y de todas las Islas Canarias (*Real Cédula*, 1787). También en estas Ordenanzas se contiene el repetido artículo cuarenta y cuatro con idéntico contenido al de los casos anteriores.

Por Real Decreto de 18 de junio de 1790 se determinó la extinción de la Audiencia y Casa de Contratación de Cádiz, ordenándose la distribución entre diversas

instancias de las causas en las que aquélla había entendido. En relación con el desarrollo de los juicios en materia de comercio que fueran a pasar a la competencia del Consulado del Mar de esta ciudad se ordenó que se aplicaran las Ordenanzas Consulares que regían en otros puertos y, en especial, las de Bilbao (*Novísima Recopilación*, 1805, p. 239 s.; Guilloto, 1994). A este respecto, parece interesante comentar que, con motivo de la discusión en Sevilla de parte del proyecto de Ordenanzas de su Consulado, se indicó que el Consulado de Cádiz había concluido el año 1780 unas Ordenanzas completas, muy perfectas, que a la sazón, año 1794, se hallaban pendientes todavía de la aprobación real. No se sabe si estas Ordenanzas gaditanas fueron finalmente aprobadas. En cualquier caso, aprobadas o no, hasta el momento no me ha sido posible localizar ningún ejemplar de las mismas.

La Cédula de 7 de agosto de 1800 dispuso, por su parte, la creación de un Consulado Marítimo y Terrestre en la ciudad de Palma de Mallorca y su puerto, extensivo a todos los pueblos de aquella diócesis (*Novísima Recopilación*, 1805, p. 236).

Terminada esta breve exposición de los Consulados de Comercio y asociaciones de mercaderes propuestos, creados o confirmados durante el siglo XVIII, con indicación de las Ordenanzas que regían su actividad interna, así como, en su caso, de las que regulaban las actividades de los mercaderes de su demarcación, será interesante citar el Real Decreto de 20 de junio de 1771, como exponente curioso de la importancia que, al menos sobre el papel, se daba en la España de la época estudiada al comercio como fuente de riqueza para la nación. Por dicho Decreto se eximía del servicio militar a los “Comerciantes de por mayor, o de Lonja cerrada, Matriculados, y conocidos por tales, a los Cambistas de Letras que exerzan el giro, conforme a las Leyes de estos Reynos, y a los que tengan Navío propio en alguno de los Puertos de ellos”. Asimismo, se eximía de dicho servicio “a un Caxero, a un Tenedor de Libros, o Contador, y a un Dependiente encargado de la correspondencia de cada Casa de Comercio de las mencionadas arriba”. De igual manera, los hijos de los comerciantes aludidos, menores de 24 años, que se dedicasen al comercio gozarían también de dicha exención. Al llegar a dicha edad, sin embargo, perderían la misma a menos que tuvieran casa propia o trabajaran en la de sus padres ejerciendo alguno de los tres cargos indicados (*Adicción*, 1777, pp. 710). De esta manera, en el último tercio del siglo XVIII los contables y tenedores de libros españoles podían verse exentos de sus obligaciones con la milicia gracias a la importancia de la misión que desarrollaban en las casas de comercio donde prestasen sus servicios. Por otra parte, este pasaje nos informa de que, en esa época, parece que había sido desterrada ya definitivamente la denominación de “caxero”, usual en tiempos de Bartolomé Salvador de Solórzano, para nombrar a los contables privados, habiendo sido sustituida por la de “tenedor de libros” o “contador”. A su vez, recordaremos que esta expresión de “contador” se acostumbraba a utilizar en los tiempos citados para designar exclusivamente a los contables dedicados a llevar las cuentas públicas o señoriales (Salvador de Solórzano, 1590, f. 7 r<sup>o</sup>). En cambio, todavía no se empleaba el término hoy habitual de “contable”, de inspiración claramente francesa, lo mismo que el de “tenedor de libros”. A este respecto, debe comentarse que en alguna de las reglamentaciones que estudiamos, la expresión “tenedor de los libros” se usa con referencia al dueño de los mismos en lugar de al contable.



## 25.1. Contenido contable de las ‘Ordenanzas del Consulado de Comercio’ de Bilbao. Comparación con la ‘Ordonnance du Commerce’ de Colbert. Legislación estatal española de la época en materia contable

Como se ha indicado anteriormente, el Consulado de Bilbao fue el primero en redactar unas Ordenanzas recogiendo la normativa que debía regir la actividad mercantil de los comerciantes, hombres de negocios y gentes de la mar sujetos a su jurisdicción<sup>236</sup>. Hemos visto también cómo, por recomendación oficial y en ausencia de un cuerpo legislativo mercantil en España, dichas Ordenanzas sirvieron de modelo a las de los demás Consulados promulgadas posteriormente. Así se dispuso, por ejemplo, en la Real Orden de 9 de agosto de 1773 por la que se ordenaba al Consulado de Valencia que observara ciertos capítulos de las mismas (*Adición*, 1777, pp. 2547). Posteriormente, en las Ordenanzas de régimen interior dictadas para los Consulados Marítimos y Terrestres instituidos como consecuencia de la autorización genérica concedida en el Reglamento para el Comercio libre de España a Indias de 12 de octubre de 1778 se contiene siempre un artículo en este sentido. Es más, los capítulos primero, noveno y decimoprimeros de las Ordenanzas fueron recogidos en la *Novísima Recopilación de las Leyes de España*, pasando a formar parte de la legislación mercantil oficial de nuestro país. Puede afirmarse, pues, que dichas Ordenanzas, al llenar el vacío legislativo existente, vinieron de alguna manera a hacer las veces de un verdadero Código mercantil español. Este hecho fue reconocido expresa y oficialmente en el artículo treinta y cinco las Ordenanzas del Consulado de Sanlúcar de Barrameda, promulgadas el 31 de mayo de 1806, en las que se prescribe: “*Mientras carezca como al presente el reyno de código completo mercantil, se valdrá este tribunal para la substanciacion y determinacion de los pleytos de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao en los casos y cosas no prevenidos en éstas; y en las no contenidas en estas y aquellas Ordenanzas se decidirá por las leyes de Castilla e Indias, y Ordenanzas de otros Consulados aprobadas por mí, no habiendo pragmáticas reales, cédulas, órdenes o reglamentos expedidos posteriormente que deban gobernar en contrario*” (*Reales Ordenanzas*, 1806, p. 23).

A pesar de esta expresa disposición, parece, sin embargo, que en la Corona de Aragón, en lo relativo a cuestiones de derecho marítimo, se tendía a dar preferencia al *Llibre del Consolat de Mar* (Martí, 1865, pp. 96 s.).

Visto el papel que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao desempeñaron en la regulación de la vida mercantil española durante cerca de un siglo, no es de extrañar que cuando Pedro Sainz de Andino redactó el primer Código de Comercio español, el de 1829, se inspirara en gran parte en ellas (Langle, 1950, t. I, p. 202; Rubio, 1950, pp. 107-129; Rubio, 1969, pp. 325-327).

Por otra parte, como se ha anticipado ya, y los tratadistas entendidos en la materia reconocen, en la redacción y ordenación de las Ordenanzas bilbaínas puede apreciarse cierta influencia de la *Ordonnance du Commerce* colbertiana de marzo de 1673 (*Nouveau Commentaire*, 1756; Torres, 1931).

Como no podía menos de ser, la entrada en vigor de unas Ordenanzas en la plaza de Bilbao, regulando la vida mercantil y el comercio marítimo de forma tan de-

---

<sup>236</sup> He tratado del contenido contable de las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao en mi trabajo: “*Merchants’ Organizations and Accounting Regulation in 18th Century Spain. The Ordinances of the Tribunal of Commerce of Bilbao*”, en *Accounting, Business and Financial History*, 1996, Vol. 6, No. 3. Número especial editado como *Festschrift* en honor de Basil S. Yamey.

tallada y minuciosa, desencadenó innumerables protestas, procedentes sobre todo de comerciantes de Francia, Inglaterra y Holanda, que veían amenazadas unas prácticas ventajosas consagradas por el uso. En consecuencia, presentaron sus reclamaciones por escrito, pretendiendo que, mientras se sustanciaban sus reparos, se dejase sin efecto lo ordenado en las referidas Ordenanzas. Pero, la Real Provisión del Consejo de Castilla de 10 de diciembre de 1740 ordenó observar, cumplir y guardar en todo y por todo lo dispuesto en las Ordenanzas, “*sin embargo de la oposición de diferentes Comerciantes extrangeros, que declaró S.M. no ser partes legítimas ni competentes*” (Ordenanzas, 1819).

En páginas anteriores se ha comentado el hecho de que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao contenían las primeras disposiciones tocantes a la contabilidad de mercaderes, hombres de negocios y banqueros promulgadas en España desde las pragmáticas de Cigales, de 1549, y de Madrid, de 1552. Esta afirmación debe entenderse en sentido lato y general, pues obviamente hubo algunas disposiciones en este largo intervalo concernientes a aspectos concretos de los libros de cuentas que, en algunos casos, suponían simples recordatorios de normas anteriores. Así sucede, por ejemplo, con las Reales Cédulas de 9 de agosto de 1611, de 10 de octubre de 1619, de 16 de diciembre de 1621, de 10 de junio de 1661 y de 26 de junio de 1681 insistiendo todas ellas en la prohibición de extraer los libros de cuentas de las casas o tiendas de los mercaderes, dado el grave perjuicio que con ello se ocasionaba al comercio. Esta prohibición no impedía, por supuesto, el examen de los libros y papeles de comercio en ciertas circunstancias y condiciones, libros y papeles que, por otra parte, debían mostrarse a los recaudadores de las rentas reales siempre que los pidieran para comprobar las ventas y compras que se hubiesen efectuado (Larruga, 1789, III, ff. 181 rº ss.).

Pero, sin embargo, sí es completamente cierto que las Ordenanzas de Bilbao constituyen la primera disposición conteniendo una normativa global y completa sobre los libros de cuentas desde la promulgación de las pragmáticas de Cigales y Madrid. Esta normativa está recogida en el capítulo noveno de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, que se refiere amplia e íntegramente a los libros de contabilidad que habían de llevar los mercaderes, materia que se toca también en el artículo sexto del capítulo décimo al hablar de los libros de cuentas que debían llevar las compañías, así como en otros capítulos a efectos más específicos. De acuerdo con lo apuntado más arriba, todo este capítulo noveno fue recogido como Ley XIV en el Título IV del Libro IX de la *Novísima Recopilación de las Leyes de España*.

Es digno de destacar por otra parte que, dejando al margen la normativa contable contenida en las Ordenanzas de los Consulados y asociaciones de mercaderes, en todo el siglo XVIII se promulgaron contadísimas disposiciones de carácter general relativas a los libros de cuentas. Entre ellas destaca la Real Cédula de 24 de diciembre de 1772, por la que, a instancias de la Junta Particular de Comercio de Valencia y a la vista de su generalizado incumplimiento, se recordaba a los mercaderes la obligación de llevar los libros en lengua castellana. Según se decía, dicho precepto no era observado, pues muchos comerciantes llevaban sus libros en francés, inglés, italiano o en el idioma que más les acomodaba. Como puede apreciarse, no se hace mención del valenciano, aunque puede suponerse que éste era el idioma en que se llevaba buena parte de los libros, reciente aún el Decreto de Nueva Planta. Se advertía, en consecuencia, que la citada obligación conservaba todo su vigor; según podía apreciarse por el capítulo decimoquinto de las Orde-

nanzas expedidas el 17 de marzo de 1764 para el Gremio de Comerciantes al por menor de Valencia, en las que el monarca ordenaba el uso del castellano para llevar los libros de cuentas. Consiguientemente, el rey reiteraba la obligación que tenían todos los mercaderes y comerciantes de por mayor y por menor de sus reinos, tanto naturales como extranjeros, de llevar y tener sus libros en idioma castellano, en los términos previstos en la Ley X, Título XVIII, Libro V de la Nueva Recopilación, que recogía y refundía el texto de las pragmáticas de 1549 y 1552 (*Real Cédula*, 1772).

Ante esta disposición, el embajador de Inglaterra interpuso una reclamación ante el monarca, esgrimiendo lo estipulado expresamente en el artículo 31 del Tratado de Paz concluido en Madrid el 23 de mayo de 1667. Como consecuencia de esta reclamación, se dictó una Real Orden en 15 de marzo de 1773 limitando el alcance de la anterior Cédula a los comerciantes por menor y a los comerciantes extranjeros por mayor que estuvieran avecindados y connaturalizados en España, no gozando de los privilegios de su nación (*Reales Cédulas*, 1777, pp. 24 s.). Sea como fuere, la Real Orden de 21 de enero de 1792 tuvo que volver a recordar a los comerciantes extranjeros domiciliados en los dominios del rey de España la obligación que tenían de llevar sus libros de cuentas de cualquier clase que fueran en lengua castellana, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Ley X, Título XVIII, Libro V, de la Recopilación de Castilla y Reales Cédulas posteriores. Según manifiesta el legislador, de la poca observancia que se tenía de esta ley en algunas plazas de comercio procedía no sólo la dificultad que se había hecho corriente en los juicios de quiebra y otros en lo tocante al reconocimiento de los libros, y la cual obligaba a servirse de intérpretes que no siempre eran de la satisfacción de los jueces o de las partes, sino también el que se cerrasen las puertas de la carrera de comercio a muchos jóvenes españoles que hubieran podido adiestrarse en ella, sirviendo en casas extranjeras. Se encomendaba, en consecuencia, a todos los Consulados que velasen para el eficaz cumplimiento de esta norma (*Colección*, 1811, p. 159). Como más adelante podremos comprobar, la preocupación expresada en esta Real Orden por la eficaz consulta de los libros de cuentas en casos de quiebra constituye precisamente uno de los principales denominadores comunes que explican la abundante promulgación de legislación contable en la época estudiada.

Otra disposición de esta época concerniente a la contabilidad de los comerciantes fue el Decreto dictado por Felipe V en 14 de diciembre de 1745, pero esta norma se refería específicamente a los mercaderes del Señorío de Vizcaya y era consecuencia de las Ordenanzas de 1737. Dicho Decreto venía a reiterar lo ordenado con carácter general en las Reales Cédulas ya mencionadas de 9 de agosto de 1611, 10 de octubre de 1619, 16 de diciembre de 1621, 10 de junio de 1661 y 26 de junio de 1681, y disponía que los libros y papeles de comercio de los indicados mercaderes y comerciantes no pudieran ser inspeccionados ni retirados de sus casas, salvo en el caso de que precediese justificación judicial en sumaria de los cargos que se les imputaban (*Novísima Recopilación*, 1805, p. 252). La Real Determinación de 15 de junio de 1752 completó la anterior norma en el sentido de que, aunque se encontrara suficiente causa para inquirir contra el comerciante, si se hallase que llevaba sus libros con la formalidad y sinceridad que previenen las leyes, solamente se podrían averiguar las noticias concernientes al hecho particular investigado y los libros deberían dejarse en poder de su propietario, con el resguardo correspondiente, a no ser que se procediese al embargo de bienes, en cuyo ca-

so los libros serían objeto también de dicho embargo (Larruga, 1789, III, ff. 183 vº y 184 rº).

Como se ha señalado, el capítulo dedicado expresamente a los libros de cuentas en las Ordenanzas de Bilbao es el noveno, que dedica a este tema trece artículos, bajo el epígrafe: “De los Mercaderes, libros que han de tener, y con qué formalidad”. En el primer artículo se dice que todo mercader tratante o comerciante al por mayor deberá llevar por lo menos cuatro libros de cuentas: un Borrador o Manual, un libro Mayor, uno para asentar las Cargazones o factorías y, finalmente, un Copiador de cartas.

El artículo segundo explica que el libro Borrador o Manual estará encuadernado, numerado, forrado y foliado, y en él se asentará diariamente la cuenta individual de todo lo que se entrega y recibe, expresando con claridad en cada partida el día, la cantidad, calidad de géneros, peso, medida, plazos y condiciones de la operación. Todas las hojas deberán escribirse consecutivamente, sin dejar espacios en blanco, puntualmente y con la mayor pulcritud posible.

El artículo tercero se dedica al libro Mayor, el cual deberá estar asimismo encuadernado, numerado, forrado y foliado, llevando además el rótulo y apellidos del mercader, así como la cita del día, mes y año en que comienza. Adjunto a dicho libro estará el correspondiente abecedario. Al libro Mayor deberán pasarse todas las partidas del borrador o manual con la debida puntualidad, formando con cada individuo las respectivas cuentas particulares, de manera abreviada o sumaria, especificando el nombre de los sujetos, su domicilio o vecindad, con “debe y ha de haber”, y citando además la fecha y el folio del Borrador o Manual de donde dimana el asiento. A su vez, en el Manual deberán apuntarse también la fecha y el folio del libro Mayor donde queda pasada la partida. Cuando este libro Mayor esté lleno y haya que formar nuevos libros, se deberán cerrar todas las cuentas con los restos o saldos que resultaren en pro o en contra, pasando puntualmente dichos restos o saldos al libro Mayor nuevo, citando el folio y el número del libro Mayor anterior de donde proceden, con toda distinción y claridad.

En el artículo cuarto se explica que el libro de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías o Remisiones deberá estar también encuadernado en pergamino. No se habla, en cambio, de si habrá de estar numerado, forrado y foliado. En este libro se asentarán por menor todas las mercaderías que se reciban, remitan o vendan, para que quede constancia de su expediente, con sus marcas, números, pesos, medidas y calidades, expresando asimismo su valor y el importe de los gastos producidos hasta su despacho. Enfrente de este asiento se pondrá, también de forma individualizada, el de la salida de los efectos, ya sea por venta o por remesa, y en cualquier caso se hará constar siempre el día, la cantidad, el precio y el sujeto comprador o a quien se remiten los géneros. En el caso de que acontezca un accidente de naufragio o de otra clase antes de dar expediente, se deberá asimismo anotarlo, con expresión de lo acaecido, para que conste a quien convenga la resulta de todo.

El libro Copiador de cartas se explica en el artículo quinto, comentando que también debería estar encuadernado, “sin que necesite folios”, queriendo significar con ello seguramente que no precisaba estar foliado. En este libro deberían copiarse a la letra, con toda puntualidad, todas las cartas de negocios que se enviasen a los correspondientes, de forma consecutiva, sin dejar entre una y otra carta más hueco o blanco que el de su separación.

Digamos en este punto que en el artículo quinto del capítulo decimotercero se indica que todo comerciante estará obligado a tener además un libro Copiador de letras de cambio, en el cual se copiarán literalmente cuantas pasaren por sus manos. Citaremos de pasada, a este respecto, que en el artículo cuarto de este capítulo se indica que a las letras de cambio deberá dárseles igual fe y crédito que a las escrituras públicas, lo mismo que a las cédulas de cambio, para que puedan llevarse a pura y debida ejecución, con efecto, sin preceder demanda, respuesta ni condenación, tal y como ya se había establecido en el capítulo sesenta y cuatro de las Ordenanzas confirmadas por el rey en 7 de agosto de 1674.

Continuando con el capítulo noveno, indicaremos que en el artículo sexto se explica que si algún comerciante quisiera tener más libros de los indicados, por necesitarlos para mayor claridad y gobierno suyo, dada la calidad de sus negocios, y para poder hacer la distinción y división de ellos y sus anotaciones y asientos particulares, lo podrá hacer. Estos libros los podrá formar “en partidas dobles o sencillas”, lo cual quedará a su arbitrio y voluntad. Y según el método que lleve, deberá arreglar la formalidad del libro de facturas.

El artículo séptimo dispone que cualquier negociante al por mayor que no sepa leer y escribir estará obligado a tener un sujeto inteligente que le asista a cuidar del gobierno de los dichos libros. Asimismo le deberá otorgar poder en forma amplia ante escribano para que intervenga en las negociaciones, firme letras de cambio, vales, contratas y otros instrumentos y resguardos concernientes a ellas. Ello se establece así para la seguridad de los demás comerciantes con los que trate y evitarles los inconvenientes, dudas y diferencias que de lo contrario se podrían originar.

El artículo octavo se refiere a los comerciantes al por menor, disponiendo que en toda tienda, entresuelo o lonja abierta donde se venda por menor deberá tenerse por lo menos un libro, también encuadernado, foliado y con su abecedario, donde se formarán todas las cuentas de las mercaderías que se comprasen y vendiesen al fiado, con la expresión de nombres, fechas, cantidades, plazos y calidades, y su “debe y ha de haber”. En ningún caso podrá dejarse hoja en blanco entre lo escrito, ni con motivo de separación de partidas, cuentas y anotaciones, ni por ninguna otra causa, porque todas las hojas deberán llenarse consecutivamente y con puntualidad.

El artículo noveno prevé la más que probable eventualidad de que existiesen comerciantes al por menor que no tuvieran capacidad para llevar el libro previsto en el artículo anterior. Estos comerciantes deberían llevar por lo menos un cuaderno o librito menor, foliado, con el cual, siempre que compraran mercancías y fueran pagándolas, acudirían a casa del vendedor para que les anotase el asiento de lo que entregaran o recibieran, y los pagos que se hicieran, todo ello con la debida puntualidad. Para mayor claridad y seguridad, se requería a estos comerciantes a que presentasen dichos cuadernos o libritos menores a una persona de su confianza, dentro de los ocho días siguientes al que se hubiera hecho el asiento, para el cotejo del mismo con las operaciones efectuadas, al objeto de que por este medio se pudieran comprobar y reclamar a tiempo, en su caso, las diferencias que se hubiesen producido.

En el artículo décimo se previene que cuando por descuido se hubiera escrito y asentado con error alguna partida en los libros en cosa sustancial, dicho error

no podría enmendarse de ningún modo en la misma partida, debiéndose hacer un contraasiento entero con expresión del error y la causa.

El artículo undécimo advierte que cuando se hallase que se había arrancado o sacado alguna hoja u hojas en cualquiera de los libros, se tacharía de mala fe al mercader o comerciante tenedor de ellos, de forma que no sería oído en juicio ni fuera de él en razón de diferencias de cuentas, dándose entero crédito a la parte con quien litigase, si los libros de ésta se tuvieran en la forma debida, y procediendo según ellos a la determinación de la causa.

El artículo duodécimo especifica que siempre que por contienda de juicio o por otra causa hubieran de exhibirse libros de cuentas de comercio, deberían manifestarse precisamente los corrientes o los fenecidos, pues si se descubriera que el tenedor de los que se hubieran de exhibir había formado y fabricado otros, no sólo no harían fe, sino que se procedería a castigar a dicho tenedor como comerciante fraudulento.

El artículo decimotercero y último de este capítulo dedicado expresamente a los libros de los mercaderes dispone que todo negociante al por mayor estaría obligado a formar balance y sacar razón del estado de sus dependencias cada tres años por lo menos. A estos efectos, debería llevar un cuaderno aparte y formar el balance con toda claridad y formalidad, firmándolo de su mano, a fin de que constase y se hallase en limpio el líquido de su caudal y efectos, y de que si padeciese quiebra o atraso se viniera a conocer con facilidad el modo en que había procedido. De esta manera, y en vista de lo que resultase de su inspección, graduando en censura jurídica si la quiebra había sido por desgracia o por malicia, se procedería en consecuencia, de la forma prevista en el capítulo de quiebras de las Ordenanzas.

En el artículo sexto del capítulo décimo, dedicado a las compañías de comercio, se precisa que todos los comerciantes que formasen compañía estarían también obligados a tener y a encabezar sus libros en debida forma, expresando al principio de ellos que pertenecían a la compañía, con el inventario de sus haberes, capitales y la razón detallada de los nombres, apellidos y vecindad de todos los interesados. Se debían declarar asimismo los capítulos y principales circunstancias en que se hubiera convenido y constasen por la escritura, prosiguiendo con la formación de cuentas con cada uno de los compañeros y con todas las demás correspondientes a los negocios que hicieran durante la compañía, formando también cuentas especiales de cambios y de ganancias y pérdidas de ellos, y de todas las demás negociaciones que hicieran.

En algunos de los restantes capítulos de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao se habla también de libros de cuenta y razón, aunque referidos a casos especiales. Así, en el artículo tercero del capítulo undécimo, dedicado a los contratos de comercio, se indica que cuando dichos contratos se efectuaran por medio de corredor habrían de tener la misma fuerza y validación que si fuesen instrumentos públicos, y en caso de cualquier diferencia entre las partes la misma se habría de resolver por lo que constase en el libro del corredor, con tal de que éste estuviese de acuerdo con el asiento de una de las partes contratantes. En este aspecto, se expresa en el artículo siguiente que deberían tenerse en cuenta los libros de las partes contratantes iniciales, aunque luego los géneros se dividiesen en lotes o porciones y, con tal motivo, interviniesen otras partes. El artículo séptimo de este mismo capítulo explica que los negocios que se hicieran con personas ausentes se ha-

brían de justificar por lo que constase en los libros y en las cartas originales recibidas, así como en las copias de las que se hubieran enviado.

En el artículo décimo del capítulo duodécimo se especifica que cuando algún mercader recibiera géneros en comisión para venderlos por cuenta y riesgo de sus dueños, debería asentar los géneros vendidos en el libro de facturas, además de hacer el cargo correspondiente a los compradores en los otros libros, consignando sumariamente el nombre de la persona, fecha, cantidad, plazo, precio e importe, al objeto de tener presentes por este medio todas las circunstancias de la venta.

En el artículo quinto del capítulo decimoquinto, dedicado a los corredores de mercaderías, cambios, seguros y fletamentos, se indica que éstos estarán obligados a tener cada uno un libro, foliado en debida forma, donde asentarán todos los negocios que pasen por su intervención, señalando expresamente los nombres de los negociantes y su condición, vendedor o comprador, dador o tomador, con indicación de la fecha, circunstancias y naturaleza de los negocios. Si éstos fueran de mercaderías se anotarán además sus calidades, precios, marcas, números, plazos y demás pormenores que los contratantes declaren; si fuesen de letras, su data, términos, personas libradoras y tomadoras, y a cargo de quién y de qué plaza, cambios, endosos y demás circunstancias que contuvieran, al objeto de que, en caso de discordia, su asiento y declaración pudiera y debiera hacer fe. Todas las partidas asentadas deberían ir rubricadas precisamente de su mano.

En el artículo sexto del mismo capítulo se dice que, cuando algún corredor de los nombrados y juramentados muriese o fuese excluido, él o sus herederos tendrían la obligación de entregar en manos del Prior y Cónsules el libro o libros en que se hubiera tomado razón de los negocios en que hubiese intervenido. En caso de que no cumpliesen esta entrega por propia iniciativa, sería el Síndico del Consulado quién haría recoger los libros para depositarlos en su archivo, apremiando a este objeto si fuese necesario al corredor o a su representación por los medios judiciales y extrajudiciales que conviniera.

En el artículo séptimo del capítulo decimosexto, que trata de los corredores de navíos, intérpretes de sus capitanes, maestros y sobrecargos, se dispone que cada intérprete corredor de navíos debería tener un libro foliado donde pondría la razón individual de los navíos, capitanes o maestros que se valieran de él, con expresión del porte y buque de dichas embarcaciones, su carga y consignatario. Y en caso de fletamento, debería poner igualmente la expresión del fletante y las circunstancias del fletamento. A la salida de los navíos consignaría en dicho libro el manifiesto de la carga que sacasen, de forma que pudiera manifestarlo siempre que conviniera y le fuera mandado por el Prior y los Cónsules.

En el capítulo decimoséptimo, consagrado a los morosos, fallidos y quebrados, se alude también a los libros de contabilidad. De esta manera, en los artículos sexto y séptimo se expresa que recibida la noticia de que algún comerciante de la jurisdicción se hallaba en estado de falencia o de quiebra, el Prior y los Cónsules se dirigirían con un escribano a la casa habitada por el quebrado y asegurarían la persona si la pudieran haber. Luego, harían entregar todas las llaves de la casa fallida, de sus lonjas, entresuelos, tiendas y demás que hubiera usado el quebrado, y con ellas pasarían al escritorio o despacho de libros y papeles, y los inventariarían con distinción, rubricando el escribano los libros al final de las partidas de cada cuenta. El artículo siguiente especifica que si faltaran algunos libros, papeles, alhajas, mercaderías u otras cosas de la casa fallida por haberse ocultado o ex-

traído algún tiempo antes, el Prior y los Cónsules mandarían fijar inmediatamente edictos públicos ofreciendo recompensas a la persona o personas que los descubrieran o dieran razón de su paradero.

En el artículo decimoséptimo del mismo capítulo se indica que si los síndicos comisarios de la quiebra, al reconocer los libros, vieran que existían efectos o créditos a favor del quebrado, deberían proceder a todas las diligencias oportunas para su recobro o despacho.

En el artículo decimonono de este mismo capítulo se manifiesta la obligación que tenían los síndicos comisarios de examinar los libros para ver si habían sido llevados con la formalidad y puntualidad de asientos prevista en el capítulo noveno de las Ordenanzas, avisando de ello a la Junta general de acreedores. A continuación, procederían a la formación de una memoria general de las deudas, haberes y efectos de la casa y negocios del fallido, con separación de los acreedores privilegiados y personales, si la pudieran arreglar formalmente por dichos libros, sin la asistencia y noticias que pudiese dar el fallido de sus dependencias. En el artículo vigésimo primero se indica que si hubiera diferencia entre las cuentas del fallido y las de algún acreedor, éste tendría la obligación de justificar su partida ante el Prior y los Cónsules en presencia de los demás acreedores y de los Comisarios, los cuales expondrían sus razones sobre lo hallado y reconocido en los libros del fallido.

Finalmente, el capítulo vigésimo cuarto, que habla de los capitanes de barco, oficiales y tripulación, dedica un artículo, el octavo, al libro de cuenta y razón que debía llevar el capitán, indicando que todo capitán o maestre de navío había de tener a bordo un libro, encuadernado y foliado, en donde pondría la cuenta y razón de la carga que recibiera, con sus marcas y números, nombres de los cargadores y consignatarios, así como también los nombres y vecindad de sus oficiales y marineros, con expresión de sus sueldos, anticipos que les hubiera hecho, y gastos que hubiera realizado en el apresto y viajes.

En resumen, como se ha visto por lo anterior, las cuestiones relativas a los libros de cuentas de los comerciantes se agrupan, en general, en el capítulo noveno de las Ordenanzas de Bilbao, que se dedica enteramente al tema. La obligación de llevar libros se extendía también a los mercaderes que formasen compañía, según se previene en un artículo del capítulo décimo dedicado a las compañías de comercio. Por otra parte, otros capítulos de las Ordenanzas hacen referencia a casos particulares como son: obligación que tenían los mercaderes que efectuasen operaciones de venta en comisión de asentar éstas con todo detalle en el libro de facturas; libro que debían llevar los corredores de comercio; libro a llevar por los corredores intérpretes de navíos; libro que debían llevar los capitanes y maestros de navíos. Aparte de ello, se especifica la cualidad de los libros como prueba en caso de diferencias surgidas en los contratos de comercio, así como las diligencias que debían hacerse con tales libros en determinadas circunstancias y, en especial y con todo detalle, en caso de quiebra de su propietario.

A efectos de los libros de cuentas a llevar en general, en el capítulo noveno se diferencia expresamente, de manera muy realista, entre los comerciantes al por mayor y los comerciantes al por menor: los comerciantes al por mayor debían llevar, en principio, y por lo menos, según se ha visto, cuatro libros: un Borrador o Manual, un Mayor, un auxiliar de mercaderías y un Copiador de cartas. A estos cuatro



libros, había que añadir un cuaderno de balances y, de acuerdo con lo expresado en otro capítulo, un Copiador de letras de cambio. Es decir, en total, seis libros.

Aunque podría pensarse, en principio, que los libros a llevar por los comerciantes al por mayor debían ser tenidos por el sistema de la partida doble, esta cuestión no queda clara en absoluto. Ciertamente, al hablar del libro mayor se indica que las cuentas abiertas en el mismo deberán estar formadas “con *debe y ha de haber*”, términos que se subrayan en el texto de las Ordenanzas. Sin embargo, esta expresión también se utiliza al hablar del libro que debían llevar los comerciantes al por menor, en el cual solamente habían de asentar las mercancías que comprasen o vendiesen al fiado. Como veremos más adelante por diversos detalles y, en especial, por los referidos a las Ordenanzas de Barcelona, la mención del término “debe y ha de haber” no parece que en esta época pudiera tomarse ya como sinónimo de partida doble, tal como ocurría en el siglo XVI. En efecto, mientras a través de la incorporación a la Recopilación de las Leyes de España de la legislación dictada en Cigales y en Madrid los años 1549 y 1552, respectivamente, se había conservado memoria de dicha expresión, “debe y ha de haber”, como definitiva de una metodología contable, parece que se había perdido, en cambio, conciencia del sentido cabal de la misma, de forma que para los contables españoles del siglo XVIII podía significar simplemente que los libros debían llevarse utilizando la notación bilateral, a la veneciana, es decir, con los dos lados, debe y haber, enfrentados, pero sin que tal circunstancia supusiera necesariamente que por ello tuviera que utilizarse el sistema de partida doble.

De otro lado, parece que todas las características requeridas correspondían, en general, a la tradicional contabilidad castellana del “libro de Caja con su Manual”, es decir, de la partida doble: los libros debían estar encuadernados y foliados, de forma que en ellos no pudieran introducirse folios nuevos ni retirarse los ya escritos; habían de llevarse sin dejar espacios en blanco, para imposibilitar la intercalación de anotaciones posteriores, ni hacer enmiendas ni tachaduras, pues las correcciones debían realizarse mediante contraasientos; las partidas habían de asentarse en el Manual por orden cronológico y con todo detalle, y de forma abreviada en el Mayor, anotando las debidas referencias entre los dos libros; al terminar el libro Mayor, debían cerrarse las cuentas, sacando los saldos o restos y traspasándolos al Mayor nuevo, con indicación del folio del anterior Mayor de donde procedían; etc.

Los libros llevados eran también, en sí, los tradicionales de la partida doble: el Manual, actual Diario, y el Mayor, aunque el nombre dado más corrientemente a este último en la primitiva tradición castellana era, como se recordará, el de “libro de caja”. Un rasgo desconcertante de estas Ordenanzas es, a este respecto, la mezcla y confusión de nombres entre Borrador y Manual, cuando el primero, que se menciona ya en el Tratado de Luca Pacioli (1994, pp. 161 s.), corresponde a un libro provisional, de apuntes en sucio. El Manual, en cambio, no tenía en absoluto las características de un Borrador. Por el contrario, era tradicionalmente el libro más solemne y formal de la contabilidad por partida doble, el libro principal de la casa, el que daba fe en caso de juicio, pues era “*sin diferencia ninguna como el registro del escribano público*” (Salvador de Solórzano, 1590, f. 2 vº). Pero, sin embargo, recordaremos que en algunos tratados jurídicos de la segunda mitad del siglo XVI y primeros años del XVII ya se daba esta confusión y equiparación de denominaciones. El abecedario del Mayor también era un libro tradicional de la par-

tida doble (Pacioli, 1994, pp. 176 s.; Salvador de Solórzano, 1590, f. 10 r<sup>o</sup>). El libro de Cargazones era, asimismo, un libro habitual en la antigua contabilidad castellana por “debe y ha de haber”, aunque en algunos casos se empleaba solamente para registrar y seguir la traza de las remesas de géneros expedidas, en el sentido que Bartolomé Salvador de Solórzano da al que denomina “*Libro de encaxe de las mercaderías que yo fulano tengo cargadas para diferentes partes por mar y tierra*” (1590, f. 11 r<sup>o</sup> Advertencias). En el caso de las Ordenanzas de Bilbao, en cambio, este libro se emplea cómo un registro completo de los géneros entrados y salidos, al estilo de un verdadero auxiliar de almacén o de mercaderías, que además se complementa con la indicación del origen y destino de las diversas partidas. El libro Copiador de cartas era, asimismo, conocido y se encuentra descrito tanto en el texto de Bartolomé Salvador (1590, f. 10 r<sup>o</sup> Advertencias) como en el Luca Pacioli (1994, pp. 225 s.); este último señala que en este libro debían copiarse también las letras de cambio, mientras que, como hemos visto, en las Ordenanzas de Bilbao se prevé un libro específico a este solo objeto.

De los seis libros que, en total, debían llevar los comerciantes al por mayor, según las Ordenanzas, sólo de dos, el Manual y el Mayor, se indica expresamente que deberían ir foliados. Por otra parte, se habrá reparado en que, aunque se habla del Inventario inicial de haberes y capitales al tratar de las compañías de mercaderes, no se alude en absoluto a este concepto en relación con los comerciantes al por mayor.

Por lo que se sabe, las Ordenanzas de Bilbao contienen la primera utilización expresa conocida en español del término de contabilidad por partida doble, importado de Francia, al indicar en el artículo sexto del capítulo noveno que, además de los libros señalados, los comerciantes podrán llevar todos los libros de cuentas que consideren necesarios, “*ya sea formándolos en partidas dobles o sencillas*”. Como veremos más adelante, la Junta de Comercio de Barcelona se refiere a la partida doble como “escritura doble”, mientras la partida simple es denominada “escritura sencilla”.

Es de destacar, en todo caso, que la reglamentación contable contenida en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao presenta una novedad fundamental en su motivación y planteamiento, con respecto a las anteriores. En efecto, las anteriores regulaciones contables españolas y, en concreto, la presentada en la ley 67 del Cuaderno de Alcabalas promulgado por los Reyes Católicos en Tarazona el 18 de marzo de 1484, y las comprendidas en las pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552 (Hernández, 1985a; Hernández, 1989a, p. 24) tenían un claro objetivo de interés gubernamental o público, como ya hemos visto; en la primera, de tipo fiscal: el de comprobar si los comerciantes pagaban el impuesto sobre las ventas o alcabala que les correspondía. En las dos siguientes, de tipo monetario: el de impedir o, en su caso, perseguir la extracción fraudulenta de metales preciosos del país. La regulación contable contenida en las Ordenanzas de Bilbao persigue, en cambio, una finalidad esencialmente privada: la de ordenar las cuentas de los comerciantes en interés propio y del colectivo de mercaderes, en general, y ello, tanto con vistas a la mejor marcha de los negocios, como a la aportación de elementos probatorios y esclarecedores en caso de litigios y, en especial, de quiebras y suspensiones de pagos.

Otra novedad importante contemplada también en las Ordenanzas de Bilbao es la relativa al empleado competente que debían contratar los comerciantes al

por mayor que no supieran leer ni escribir para que estuviera al cuidado de los libros de cuentas y de las negociaciones.

Ya se ha visto, por otro lado, cómo cualquier desviación en la correcta teneduría de los libros daba lugar a que no se diera crédito en juicio ni fuera de él a su propietario en razón de diferencias de cuentas, dándose por el contrario entera fe a la otra parte, si sus libros eran llevados en debida forma. Esta circunstancia era ya contemplada en épocas anteriores.

Se previene asimismo en las Ordenanzas contra la práctica de llevar dobles contabilidades, práctica sobre la que ya había advertido Luca Pacioli (1994, pp. 163 ss.).

Especialmente interesante es la obligación que se impone a los comerciantes al por mayor de hacer balance del estado de sus negocios cada tres años, por lo menos. Como se ha indicado, dicho balance debía ser establecido, con toda claridad y formalidad, en un cuaderno aparte, abierto a este efecto, debiendo el comerciante firmar los balances de su propia mano. En el balance debía apreciarse con nitidez el capital líquido, de manera que en caso de quiebra o atraso en los pagos se pudiera averiguar con facilidad si ello había sido debido a desgracia o a malicia.

En relación con los comerciantes al por menor con tienda abierta, las exigencias en materia contable eran mucho menores, como se ha observado. Las Ordenanzas se contentaban con que dichos comerciantes llevaran, por lo menos, un libro, también encuadernado, foliado y con su abecedario, donde se anotaran las compras y ventas con pago aplazado que realizaran. No parece muy feliz la redacción de este artículo, pero de lo escrito se deduce que se trataba de un simple libro de deudores y acreedores, en forma de Mayor, con “su debe y ha de haber”, es decir, con secciones enfrentadas separando el débito del crédito, y llevado con todos los requisitos formales que se pedían en el caso de los comerciantes mayoristas, en orden a garantizar la autenticidad de las anotaciones.

Tampoco en este caso, haciendo gala una vez más de su realismo, quieren desconocer las Ordenanzas de Bilbao el hecho de que, con toda seguridad, habría minoristas que no tuvieran conocimientos ni capacidad para llevar siquiera tal libro. No pudiendo imponer a estos pequeños comerciantes la obligación de contratar un tenedor de libros, se limitan a proponer un artificioso sistema que más bien parece diseñado para completar una concepción ideal del modelo de regulación contable, que para garantizar un cumplimiento efectivo.

Como se ha indicado anteriormente, los estudiosos de la materia opinan que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao debieron de inspirarse, en general, en la Ordenanza colbertiana de 1673. Y así debió de ser. Sin embargo, en lo que se refiere expresamente al contenido contable hay que decir que no parece que dicha inspiración se produjera o que, en tal caso, hubiera sido relevante. Y ello tanto por la mayor extensión y amplitud con que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao abordan el tema de los libros de cuentas, cuanto por la mayor precisión y conocimiento de causa con que es tratada la cuestión. En lo relativo a la extensión y amplitud, bastara decir que mientras las Ordenanzas de Bilbao dedican unas 2.200 palabras al tema, la *Ordonnance du Commerce* de marzo de 1673 (*Nouveau Commentaire*, 1756) dedica sólo unas 500. Con respecto a la imprecisión e insuficiencia de las disposiciones contables contenidas en la Ordenanza colbertiana, Yannick Lemarchand las ha puesto recientemente de relieve (A propos, s.a.; y también 1993, pp. 116-123).

No obstante, pese a todo ello, la *Ordonnance du Commerce* francesa presenta algunos aspectos de interés que no están contemplados en las Ordenanzas bilbaínas, como en seguida veremos. Al igual que en éstas, los libros de cuentas son objeto específico de un título entero de dicha Ordenanza, el tercero, titulado “*Des Livres et Registres des Négocians, Marchands et Banquiers*”, es decir, “De los Libros y Registros de los Negociantes, Mercaderes y Banqueros”. Este título comprende diez artículos. Asimismo, los libros de cuentas son mencionados en el artículo cuarto del título primero, dedicado a los aprendices, negociantes y mercaderes tanto al por mayor como al por menor; así como en el artículo undécimo del título asimismo undécimo, que contempla las suspensiones de pagos y las quiebras.

Con respecto a los aspectos de interés anunciados, puede señalarse, en primer lugar, que en el artículo tercero del citado título tercero se dice que los libros de los negociantes y mercaderes, tanto al por mayor como al por menor, serán firmados en la primera y la última hoja por uno de los Cónsules en las ciudades donde haya Consulados y por el alcalde o uno de los regidores en las demás ciudades; a su vez, todas las hojas, desde la primera a la última, deberán ser numeradas y rubricadas por las personas comisionadas a estos efectos por el Cónsul o el alcalde. Por su parte, según se indica en el artículo cuarto, todos los folios de los libros de los agentes de cambio y de banca deberán ser numerados, firmados y rubricados por uno de los Cónsules (*Nouveau Commentaire*, 1756). Como recordaremos, Luca Pacioli recomendaba ya una práctica semejante al objeto de que los mercaderes no pudieran llevar dobles contabilidades (1994, pp. 163 ss.). Aunque las Ordenanzas del Consulado de Bilbao no recogen ninguna disposición a este respecto, sí lo hace, en cambio, y casi literalmente, la mayoría de las Ordenanzas publicadas posteriormente, como en seguida tendremos oportunidad de comprobar.

Por otra parte, el artículo noveno de este título tercero especifica que no podrá ser requerida ni ordenada en justicia la divulgación de los datos contenidos en los libros Diarios, registros e Inventarios, salvo en casos de herencia, de liquidación y reparto de una compañía o de quiebra. El artículo siguiente advierte, sin embargo, que los libros podrán ser presentados en juicio si un comerciante o negociante deseara hacerlo o si la parte contraria los requiriese como prueba adicional. Si la parte interesada se negase a presentar los libros, el juez debería otorgar mayor fe al juramento prestado por la otra parte. Como se ha visto anteriormente, en España se habían dictado a lo largo de todo el siglo XVII varias disposiciones relativas a la privacidad de los libros de cuentas, disposiciones que fueron ratificadas por la Real Cédula de 14 de diciembre de 1745. Las Ordenanzas de Bilbao no recogieron, sin embargo, ninguna norma en este sentido, aunque la mayor parte de las Ordenanzas posteriores sí lo hizo.

Otro extremo interesante de la Ordenanza de Colbert en relación con las Ordenanzas de Bilbao es la representada por el artículo cuarto del título primero, titulado “De los aprendices, negociantes y mercaderes tanto al por mayor como al por menor”. En su comienzo, este artículo prescribe que los aspirantes a la maestría deberán ser examinados, entre otras cosas, de sus conocimientos sobre los libros y registros contables, tanto los llevados por partida doble como por partida simple.

Las disposiciones con respecto a los libros no son tan claras, precisas y realistas, sin embargo, como las contenidas en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao. El artículo primero del título tercero dice que todos los negociantes y mercaderes, tanto al por mayor como al por menor, tendrán un libro que contendrá todo su ne-

gocio, sus letras de cambio, sus deudas activas y pasivas, y los dineros empleados en el gasto de su casa. No se explica qué clase de libro será éste y cómo se dispondrá su contenido, de forma que algunos autores piensan que se trata del libro Mayor (Bornier, 1755), mientras la mayoría cree que se alude al libro Diario (*Nouveaux Commentaires*, 1756; Howard, 1932, p. 92).

En el artículo segundo de este mismo título, que hace referencia a los agentes de cambio y de banca, sí se precisa, en cambio, que estos agentes deberán tener un libro Diario, donde inscribirán todas las partidas negociadas por ellos. A este mismo libro se refiere el artículo quinto, cuando dispone que los libros Diarios deberán ser escritos sin ninguna interrupción, por orden de fechas, sin dejar ningún espacio en blanco ni hacer ninguna anotación al margen.

El artículo sexto previene que en el plazo de seis meses a contar desde la publicación de la Ordenanza todos los negociantes, mercaderes y agentes de cambio y de banca deberán formar nuevos libros Diarios y registros, diligenciados de la forma dicha en un artículo anterior; a los cuales podrán pasar si lo desean los extractos de los libros viejos. Asimismo, en el artículo octavo se ordena que en el plazo de seis meses todos los mercaderes efectúen inventario de todos sus bienes, muebles e inmuebles, y de sus deudas tanto activas como pasivas. Dicho inventario deberá ser renovado cada dos años. No se habla en ningún lugar, en cambio, del establecimiento de un balance a partir de los saldos contables.

Tampoco se alude en parte alguna al libro Mayor, aunque en algunos artículos que ya hemos comentado se habla, en general, de registros y de inventarios. Asimismo, en el artículo cuarto, al tratar del diligenciado de los libros de los agentes de cambio y de banca, se dispone que en el primer folio de dichos libros deberá indicarse la naturaleza de los mismos y si van a dedicarse a diario o servirá para la caja. De igual forma, el artículo séptimo al hablar de que todos los negociantes y mercaderes, tanto al por mayor como al por menor, guardarán en legajos las cartas que reciban, indica que se copiarán en un registro las que ellos envíen.

De esta manera, en la Ordenanza del Comercio francesa de 1673 se alude a varias clases de libros: Diarios, registros, libro para la Caja, registro Copiador de cartas y, tal vez, libro de Inventarios. Pero no se habla en absoluto del libro Mayor, aunque tal vez sea éste el libro al que hace referencia el artículo primero, según piensan algunos autores, como se ha comentado. Tampoco se explica en qué consisten los registros de los que tantas veces se habla. No se hace ninguna alusión, por otra parte, a si los libros deberán o no llevarse por el sistema de partida doble, aunque se hace referencia a este método, así como al de partida simple, al referirse a los exámenes para obtener la maestría.

El artículo undécimo del título undécimo, relativo a las suspensiones de pagos y las quiebras, tampoco aclara las cosas al hablar de la obligación que tienen los negociantes y mercaderes, tanto al por mayor como al por menor, que quiebren, lo mismo que los banqueros que se hallen en este caso, de presentar sus registros y Diarios debidamente diligenciados en la forma indicada. Si no lo hiciesen así, podrían ser declarados quebrados fraudulentos. El artículo siguiente prevé el trato a dar a los quebrados fraudulentos, los cuales serán "*poursuivis extraordinairement*", es decir, "procesados por lo criminal" y castigados con la pena de muerte.

Otra insuficiencia clara de la regulación contable de la Ordenance de Colbert en relación con las Ordenanzas de Bilbao es la falta de distinción que hace entre comerciantes al por mayor y al por menor.

## 25.2. El Consulado de Comercio del Principado de Cataluña y su 'Instrucción contable' de 1766

El auge del comercio barcelonés y, en consecuencia, el del Consulado de mar, se vieron perjudicados por el desplazamiento de las rutas comerciales hacia el Atlántico como resultado del descubrimiento de América. El Mediterráneo dejó de ser el primer escenario comercial del Viejo Mundo, aunque Venecia, Génova, Francia y algunos países del Norte pudieron mantener todavía durante algún tiempo su antigua pujanza, merced a los tratados celebrados con el Imperio Otomano. España, en cambio, que mantenía el estado de guerra con los turcos, no podía pasear su bandera por el Mediterráneo, a no ser en naves de guerra, como quizás con alguna exageración comenta Angel Ruiz (1919, p. 2). Según este autor, cuando en el siglo XVIII se intentó abrir el comercio con Turquía tuvo que fletarse un bergantín mahonés, pues en la marina catalana no había ya quien conociera las rutas de Oriente.

Esta situación se prolonga más allá del siglo XVI, como confirma Pierre Vilar, al afirmar que entre 1598 y 1640 Cataluña presenta los mismos signos de crisis que toda la economía española en general (Vilar 1962, I, pp. 588 ss.). La decadencia se manifiesta en el marasmo del comercio y de la industria, pero no se aprecia una caída sensible de la población ni oscilaciones graves de la moneda. No debe engañar a este respecto, el hecho de que el número de comerciantes matriculados en 1625 fuera mayor que en 1552, lo mismo que el de *corredors d'orella* o corredores de cambios. El negocio de estos mercaderes y agentes se derivaba de las importaciones de mercaderías, que de momento eran cada vez mayores, como consecuencia, precisamente, de la decadencia de la producción artesanal e industrial y del comercio de exportación, con la pérdida de mercados exteriores.

Sea como fuere, abolido el 16 de septiembre de 1714 el régimen autónomo de Barcelona, el Consulado de mar dejó de actuar. Poco después fue repuesto en sus funciones por el duque de Berwick el 3 de octubre de 1714, aunque con Cónsules nombrados personalmente por él. Pero, en cambio, no le fue repuesto el principal medio económico con que contaba, el *Periatge*, derecho sobre los bienes importados y exportados por el puerto de Barcelona, que José Patiño, el mismo año 1714 en que Barcelona fue tomada, destinó para la Real Hacienda, a través de la Intendencia de Cataluña, creada en 1713 (Escartín, 1978, p. 60; Carrera, 1947, III, p. 539; Mercader, 1969, pp. 386 s.). Ello ocasionó que al Consulado de mar le faltaran los medios de subsistencia, con lo que se desalentó al comercio, quedaron casi sin observancia las leyes del Consulado y se abandonó del todo el tráfico con los países del Mediterráneo oriental.

En estas circunstancias, más calmados los ánimos, cuando subió al trono Fernando VI, pensando que su reinado parecía ofrecer condiciones más favorables que el de Felipe V, los comerciantes de Barcelona se reunieron y nombraron una Comisión al objeto de que redactara un proyecto para el restablecimiento del Consulado y demás cuerpos anexos. La negociaciones duraron varios años, habiendo de superar muchos reparos y oposiciones. Finalmente, por Real Cédula de 16 de marzo de 1758, Fernando VI, atendiendo el Memorial que le había sido presentado por los representantes del comercio de Barcelona y ateniéndose a lo expuesto por la Junta General de Comercio y Moneda en 31 de enero de 1757, en respuesta a la consulta efectuada, aprobó el establecimiento en la ciudad de Barcelona de

tres instituciones mercantiles: un Cuerpo de Comercio o Magistrado compuesto de comerciantes en los que concurrían las circunstancias necesarias, un Consulado de Comercio en el que se determinase todo lo contencioso y una Junta de Comercio para atender a su fomento en lo gubernativo. Hizo depender estas instituciones directamente de la Real Junta General de Comercio y Moneda, inhibiéndolas enteramente de la jurisdicción de la Real Audiencia de Barcelona y de cualesquier otros jueces y tribunales<sup>237</sup>. Jaime Carrera Pujal dedicó un libro a estudiar las relaciones de estos Cuerpos de Comercio con la Lonja del Mar (1953).

Para el establecimiento del Cuerpo de Comercio o Magistrado se había de formar una Matrícula para la admisión de los sujetos que se habían de incluir en él, teniendo en cuenta tres circunstancias: en primer lugar, que fueran naturales de los reinos de España; en segundo, que fueran personas de buena fama y acreditada legalidad; y, en tercero, que ejercieran en ese momento el comercio en grueso, es decir, al por mayor, y no en tienda abierta, teniendo caudal suficiente con que poderlo practicar. Todos los que cumplieran estos requisitos debían ser admitidos en cualquier tiempo en la referida Matrícula, sin limitación de número. Por otra parte, se hacía expresa referencia a que no por ello se excluía ni privaba a ningún individuo no incluido en la Matrícula de traficar o comerciar en grueso, o por menudo (*Reales Cédulas*, 1763).

Por lo que respecta al Consulado, se disponía que se habría de componer de tres Cónsules en lugar de los dos que había habido hasta entonces, y de un Juez de Apelaciones o Alzadas, todos ellos comerciantes, que, junto con dos asesores abogados y un escribano, entenderían en todas las causas civiles de comercio marítimo y terrestre. Se mantenía, pues, en la nueva reglamentación la posibilidad de apelar ante el mismo Consulado contra las sentencias dictadas, y ello no sólo en segunda sino incluso en tercera instancia, como indica María Jesús Espuny, que explica a grandes rasgos el procedimiento judicial seguido en el Consulado de Comercio del Principado (Espuny, 1992, pp. 265 ss.).

La Junta de Comercio se compondría de doce miembros: los tres Cónsules que hubiera en cada momento, dos caballeros hacendados y cosecheros que deberían atender especialmente al bien común y al fomento de la agricultura, facilitando la venta y salida de sus productos, y siete comerciantes a elegir entre los del Cuerpo de Comercio. Aparte de ellos, habría también un secretario, asimismo comerciante. La Junta de Comercio estaría presidida por el Intendente de Cataluña.

Se encomendaba a la Junta de Comercio, a la que se daba oficialmente la denominación de Junta Particular de Comercio del Principado de Cataluña, que procediera sin pérdida de tiempo a la formación de las Reglas y Ordenanzas por las que se hubieran de gobernar los tres Cuerpos, concluyéndolas en un año, a fin de remitirlas a la Junta General de Comercio y Moneda para su examen y aprobación.

Las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, primeras elaboradas para un Consulado en la época borbónica, eran generales, es decir, comprendían tanto los aspectos concernientes al régimen interior de la institución, como los relativos a la re-

---

237 He estudiado con algún detalle el establecimiento del Consulado de Comercio de Barcelona y su Instrucción contable de 1766, así como la utilización de libros de cuentas a título probatorio en su primera época en mi libro: *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*. Discurso de ingreso del académico correspondiente electo para Madrid ... en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 2000.

gulación de la actividad mercantil de los comerciantes de la demarcación que debían servir de soporte a la actuación jurisdiccional del Consulado. Sin embargo, en el caso de Barcelona, las Ordenanzas se dividieron en dos: por un lado, las gubernativas, es decir, las de régimen interior, y, por el otro, las contenciosas, como fueron llamadas las de regulación de la actividad mercantil. No se sabe si esta división en dos del texto regulatorio se debió a la propia iniciativa de la Junta de Comercio barcelonesa o respondió a una indicación de la Junta General de Comercio y Moneda.

En el primer Libro de Acuerdos de la Junta Particular de Comercio que se custodia en la Biblioteca de Cataluña y que recoge las actas de las reuniones de dicha Junta desde el año 1760 al 1766, figura el acta de la reunión celebrada el 27 de noviembre de 1760 en la que se comisionó a Juan de Fivaller, Buenaventura de Milans y Joseph Puiguriquer y Clarina para que tratasen y dispusieran las Ordenanzas con que debían gobernarse los Cuerpos de Magistrado, es decir, del Cuerpo de Comerciantes, del Consulado de Comercio del Principado de Cataluña, así en lo contencioso como en lo gubernativo, y de la Junta, de acuerdo con lo dispuesto en la Real Cédula de fundación (*Libro*, 1760-1766, p. 1)

Por Cédula del 24 de febrero de 1763 fueron aprobadas las Ordenanzas gubernativas, aunque parece que con grandes variaciones con respecto al original presentado por la Junta (*Libro*, 1760-1766, p. 45).

Más dificultades y retrasos hubo con las Ordenanzas contenciosas. Por fin, según consta en el libro Copiador de cartas de la Junta Particular de Comercio, que se custodia asimismo en la Biblioteca de Cataluña, por carta de 15 de marzo de 1766 se remitieron a su representante en Madrid, Luis de Alvarado, las Ordenanzas que la Junta “*de orden de essa Real y General ha formado para lo Juhiciario del tribunal del consulado*”, a fin de que se sirviera presentarlas por si merecían la aprobación de la Junta General en el modo en que iban concebidas o con la enmienda con que fuere de su agrado ilustrarlas. (*Libro Copiador*, 1764-1769).

Sin embargo, en vista de los retrasos y de que no se acababan de confeccionar y remitir para su aprobación las Ordenanzas contenciosas del Consulado y de que las Ordenanzas gubernativas expedidas en 24 de febrero de 1763 no prescribían ni señalaban “*los Libros que deben tener los comerciantes para girar sus negocios, cuio establecimiento es mui conveniente para la mas puntual quenta, y razon, y evitar discusiones y pleytos*”, la Junta General de Comercio y Moneda se puso a trabajar en el asunto y emitió por su cuenta, con fecha 1 de septiembre de 1766, unas *Reglas que ha de hacer observar el consulado de Barcelona a los Comerciantes para Libros de sus tractos, y comercios*. Estas *Reglas* son transcritas literalmente en el Edicto que las pone en vigor, dado en Barcelona por Juan Phelipe de Castaños el 30 de julio 1767 (Archivo, Libro 13/1, ff. 38 rl ss.), que constituye la versión oficial. También las reproduce, aunque con algunos errores, Eugenio Larruga en el tomo sexto de su monumental obra manuscrita *Historia de la Real y General Junta de Comercio, Moneda y Minas, y Dependencias de Extranjeros* (Larruga, 1789, VI, pp. 317 ss.), en cuyo tomo primero ya las comenta y explica, sin cometer algunos de los errores que comete en su transcripción (Larruga, 1789, I, pp. 718 ss.).

Como se explicaba en la introducción de estas Reglas, en adelante todo comerciante, mercader o tratante al por mayor del Principado de Cataluña debería tener por lo menos cuatro libros de cuentas: un Borrador o Manual, un libro Mayor, otro para el asiento de Cargazones o Facturas, y otro para copiar Cartas de correspon-



dencia. La primera y última hoja de estos libros habían de estar firmadas por uno de los Cónsules. Esta introducción era seguida por nueve artículos o reglas especificando la forma de llevar los libros, sus efectos en juicio y la periodicidad con que habían de establecerse los balances.

La regla primera trataba del libro Borrador o Manual, señalando que habría de estar encuadernado, numerado, forrado y foliado. En él debía asentarse la razón individual de todo lo que se recibiese y entregase diariamente, exponiendo con claridad en cada partida el día, la cantidad y calidad de los géneros, peso, medida, plazos, y condiciones con arreglo a las que se efectuara el negocio. Sus hojas habrían de escribirse consecutiva y puntualmente, con el aseo y limpieza posible, sin dejar blanco alguno.

La regla segunda se refería al libro Mayor, que también debería estar encuadernado, numerado, forrado y foliado. Asimismo debería estar rotulado con el nombre del comerciante mercader, con la cita del día, mes y año en que empezaba. Adjunto a dicho libro estaría el correspondiente abecedario. A este libro tenían que pasarse, con la debida puntualidad, todas las partidas del Borrador o Manual, formando a cada individuo sus cuentas particulares abreviadas, nombrando sumariamente el sujeto o sujetos y su domicilio o vecindad, con debe y ha de haber, citando también la fecha y el folio del Borrador o Manual de donde dimanaban los asientos. En este Borrador o Manual debía apuntarse igualmente la fecha y el folio del libro Mayor en que quedase pasada la partida. Una vez lleno o acabado de escribir, se habrían de formar nuevos libros y para ello se cerrarían en el Mayor todas las cuentas, con los restos o saldos que resultasen en pro o en contra, y se pasarían los referidos restos o saldos al nuevo libro Mayor, citando el folio y número del precedente, de donde dimanaban, con toda distinción y claridad. A este respecto, debe hacerse observar el hecho de que, a pesar de que en esta fecha los libros Mayores recogían con toda generalidad cuentas de valores, la norma citada seguía hablando tan sólo de cuentas personales.

El libro de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías y Remisiones es objeto de la regla tercera. Este libro también debía estar encuadernado y en él se habían de asentar por menor todas las mercaderías que se recibiesen, remitiesen o vendiesen, para que quedara constancia de su expediente o tramitación, señalando sus marcas, números, pesos, medidas y calidades, con expresión de su valor y de los gastos efectuados hasta su despacho. En frente de este asiento, se debería poner también con individualidad el de la salida de los efectos, ya fuera por venta o por remisión, y en cualquier caso se habría de apuntar el día, la cantidad, el precio y el nombre del comprador o de a quien se le remitiesen. En el caso de acontecer algún accidente por naufragio u otra circunstancia antes de que pudiese llegar a darse por finalizado su expediente, se debería anotar asimismo, con expresión de lo acaecido, para que constara a quien conviniese la resulta de todo.

El libro Copiador de cartas, del que trata la regla cuarta, debería estar también encuadernado, sin necesidad de estar foliado. En él se habrían de copiar con puntualidad, consecutivamente y a la letra, todas las cartas que se escribiesen a los corresponsales, sin dejar entre unas y otras más hueco o espacio en blanco que el de su separación.

La regla quinta establece que todos los negociantes por mayor que no supieran leer ni escribir tendrían la obligación de emplear un sujeto inteligente que les asistiera a cuidar del gobierno de los cuatro libros referidos. Asimismo, deberían dar-

le poder amplio en forma ante escribano para que interviniese en las negociaciones, firmase letras de cambio, vales, contratos y otros instrumentos, y resguardos concernientes a ellas, pues se debía asegurar por este medio a los demás comerciantes con los que tratasen y evitar los inconvenientes, dudas y diferencias que de otro modo se podrían originar. Al objeto de que tal circunstancia le constase al Consulado y al Cuerpo de Comerciantes, se debería depositar en la Junta y su Secretaría un tanto autorizado, es decir, una copia autorizada, de tal poder.

En la regla sexta se previene la forma de enmendar los errores. A estos efectos se señala que en el caso de que por descuido se hubiera escrito una partida con error en cosa sustancial, no podría enmendarse por ningún motivo en la misma partida, sino contraponiéndola enteramente, con expresión del error y su causa.

Por otra parte, en la regla séptima se dispone que si se hallase que se había arrancado o sacado alguna hoja u hojas de cualquiera de los referidos libros, el comerciante propietario de los mismos sería reputado de tener mala fe, por lo que ni en juicio ni fuera de él sería oído en razón de diferencias de sus cuentas, sino el otro con quien litigase o contendiese, a cuyos libros, si estuviesen llevados en forma debida, se les daría el crédito y fe que por derecho les correspondiese en la determinación de la causa.

La regla octava prescribe que cuando por contienda de juicio hubieran de exhibirse libros de cuentas de comercio, habrían de manifestarse precisamente los libros corrientes o los fenecidos. Si se reconociese que el tenedor de los que se hubiesen de exhibir había formado o fabricado otros, no sólo no harían fe, sino que antes bien se procedería a castigarlo como comerciante fraudulento con las penas correspondientes a su malicia y delito. En la transcripción y comentarios de Laruga no figura esta última palabra.

Finalmente, al objeto de que con toda facilidad se viniera en conocimiento, cuando lo pidiera el caso de alguna quiebra o atraso de comerciante o mercader, de si éste había procedido o no con malicia, o de si la situación se había producido por desgracia, en la regla novena se disponía que todos los individuos del comercio deberían formar balance y sacar razón del estado de sus dependencias y negocios cada tres años, por lo menos. A este objeto, deberían tener un cuaderno aparte, donde dispusieran los balances firmados de su mano con toda claridad y formalidad, de modo que resultase el líquido de su caudal y efectos, por cuya regla y método se podría proceder y graduar en censura jurídica sobre la calidad de la quiebra o atraso.

Las precedentes Reglas reproducen de forma prácticamente literal, omitiendo los artículos relativos a los comerciantes minoristas, así como el referido a la posibilidad de llevar otros libros aparte de los cuatro que se debían llevar obligatoriamente, el contenido del capítulo noveno de las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao de 2 de diciembre de 1737, que recoge lo dispuesto a estos efectos en materia contable. En efecto, como hemos visto, las Ordenanzas de Bilbao disponían que todos los comerciantes, mayoristas y minoristas, estaban obligados a llevar libros de cuentas, aunque se diferenciaba entre los libros a llevar por unos y por otros, mientras que en Barcelona, lo mismo que en las Ordenanzas del Consulado de Burgos aprobadas en 15 de agosto de 1766, la obligación sólo alcanzaba a los comerciantes al por mayor. Por otra parte, una novedad que se introduce en las Reglas de Barcelona con respecto a las de Bilbao, y a semejanza también de lo dispuesto en las Ordenanzas de Burgos, se refiere a la obligación de forma-

lizar o autenticar los libros, haciéndolos foliar y rubricar en el Consulado, así como firmar en su primera y última hoja por uno de los Cónsules. Otra novedad, ya presente asimismo en la Ordenanza de Burgos, es la de que en la secretaría de la Junta del Consulado tuviera que obrar una copia autorizada del poder otorgado ante notario por los comerciantes mayoristas que no supieran leer ni escribir en favor de la persona que hubiera de entender en sus libros de cuentas y asistirles en sus negocios. Por lo demás, el número de los libros a llevar y su nombre es idéntico en la normativa de uno y otro Consulado, así como las disposiciones que se dan con respecto a su contenido y a la forma de llevarlos.

Con todo, debe significarse que las Reglas de Barcelona eran más limitadas que las Ordenanzas de Bilbao, pues como hemos visto en éstas, aparte del capítulo noveno en el que se recoge la normativa general referida a materia contable, se encuentran artículos sueltos en otros capítulos, como el artículo sexto del capítulo décimo, dedicado a la contabilidad de las compañías de comercio, o el artículo quinto del capítulo decimotercero, donde se indica que todo comerciante estaría obligado a tener, además de los cuatro libros indicados, un libro copiator de letras de cambio, en el cual se copiarían literalmente cuantas pasaren por sus manos.

Al recibir estas Reglas, la Junta Particular de Comercio del Principado de Cataluña las dio a analizar a dos de sus miembros, que redactaron un informe conteniendo algunas observaciones. Después de visto por la Junta de Barcelona en la sesión del 18 de septiembre de 1766 (*Libro*, 1760-1766, pp. 405 s.); dicho informe se envió a la Junta General de Comercio y Moneda en carta el 27 de septiembre de 1766.

En el referido informe se exponían los siguientes comentarios (*Libro Copiador*, 1764-1769; Larruga, 1789, I, pp. 725 ss.):

En relación con la regla primera se hacía observar que cuando el comerciante llevaba sus libros “con escritura doble” el Manual no necesitaba ir foliado y que citar el folio de procedencia en el libro Mayor más bien serviría de embarazo, pues como todas las partidas de este libro estaban relacionadas podría causar confusión citar los dos folios, el de procedencia del Manual y el de contrapartida en el mismo Mayor. Por otra parte, las partidas del Mayor se podían localizar fácilmente en el Manual a partir de la fecha. En cambio, si los libros eran llevados por “escritura sencilla” no había reparo en que el Manual fuera foliado, dado que las partidas del Mayor no estaban relacionadas entre sí. En apoyo de esta opinión se argüía que esto era lo que recomendaban los autores que habían tratado este punto y, asimismo, estaba acreditado por la práctica en la ciudad de Barcelona. De tal manera, se pensaba que el hecho de foliar o no el libro Manual debería dejarse al arbitrio del comerciante.

De otro lado, se opinaba que debía aconsejarse el uso de la “escritura doble”, pues era la más recomendable y segura, porque cualquier error o equivocación que padeciese el contable se había de encontrar a poca diligencia que mostrase. En apoyo de esta recomendación se citaba el hecho de que el rey Fernando VI había ordenado que los libros de la Compañía de Comercio a Indias de Barcelona se llevasen por este método.

En relación con la regla segunda, se indicaba que ya se había expuesto en el apartado anterior el reparo a que en el libro Mayor se citase el Manual. En cuanto a que en el Manual se citase el libro Mayor, se comentaba que ésta era la costumbre, consignando los folios del Mayor al margen del Manual, pero sin citar la fecha, pues ya se suponía que había de ser la misma en un libro que en otro.

La observación a la regla tercera concerniente al libro de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías y Remisiones era simplemente de tipo terminológico, pues se señalaba que el libro de Facturas servía para copiar a la letra las facturas de los géneros que se recibían o se remitían. Lo que se expresaba en esta regla se consideraba más propio del libro de Almacén.

A continuación se indicaba que no había ningún reparo que poner a las reglas restantes, pero se hacía constar que en el Tratado de Libros de comerciantes y sus privilegios, contenido en las Ordenanzas Judicarias enviadas por el Consulado de Barcelona a la Junta General de Comercio y Moneda para su aprobación, se había dispuesto ya lo que se había creído más conveniente sobre la materia, por lo que dicha Junta podría mandar informarse al respecto si lo estimaba oportuno.

Debe señalarse que las objeciones expuestas por la Junta de Comercio de Barcelona parecen absolutamente razonables y demuestran un perfecto conocimiento de las prácticas contables. Asimismo parece razonable la propuesta de recomendar en el texto normativo el uso de la contabilidad por partida doble. Precisamente uno de los enigmas mayores de las Ordenanzas contables de los Consulados de la época borbónica es el de la indefinición que se deja a este respecto y el desconocimiento del significado tradicional castellano de la expresión “debe y ha de haber”, cuando ya las pragmáticas de 1549 y 1552 habían hecho obligatoria, como hemos visto, la utilización de la partida doble.

Sin embargo, de nada sirvió lo ajustado a razón de las alegaciones de la Junta de Comercio del Principado de Cataluña, pues como sabemos, por Orden del 7 de julio de 1767, la Junta General de Comercio y Moneda ratificó las Reglas que había enviado para que se cumpliesen en todas sus partes. Bien es cierto que, a título de esperanza que nunca habría de cumplirse, se añadió *“hasta la aprobación de las ordenanzas jurídicas en que se comprenderá este punto”* (Larruga, 1789, VI, pp. 325 s.).

Por otra parte, y a pesar del nulo éxito conseguido por la Junta de Comercio de Barcelona en sus alegaciones, lo cierto es que sus consideraciones resultan muy esclarecedoras en orden a comprender cabalmente la situación. Por ellas vemos, en primer lugar, con toda claridad que el hecho de que se especificara en todos los casos al hablar del libro Mayor que las cuentas debían formarse con “debe y ha de haber” no les sugería a los contables españoles de la época la obligación precisa de llevar sus cuentas por partida doble o “escritura doble”, como indican los mercaderes barceloneses en contraposición a la “escritura sencilla” o partida simple, sino simplemente que debían utilizar la notación bilateral a la veneciana. Claro que la expresión “debe y ha de haber” había sido utilizada en Castilla en la época de los Austrias como apelativo de la partida doble y, por consiguiente, es probable que la misma poco les pudiera decir a los contables catalanes. Por otro lado, vemos la clarividencia con que los mercaderes barceloneses comprendían la esencia de la contabilidad por partida doble al definirla diciendo que en ella todas las anotaciones tenían relación dentro del libro Mayor, mientras en la partida simple los asientos del Mayor no guardaban relación entre sí. La sugerencia de que se recomendara expresamente en las Reglas que se llevasen las cuentas por partida doble por ser éste el sistema más recomendable y seguro, siendo el que el monarca hacía utilizar a la Compañía de Indias de Barcelona, es también del mayor interés. Recuérdense a este respecto cómo la contabilidad por partida doble era también el sistema utilizado por el Banco Nacional de San Carlos, hechura del rey Carlos III, desde su fundación en 1782 (Hernández, 1993). Las observaciones tendentes a la

simplificación de las referencias cruzadas entre el Manual y el libro Mayor nos proporcionan detalles que sirven para que nos cercioremos de que realmente estamos en presencia de los dos libros tradicionales de la antigua partida doble castellana: el Manual y el libro de Caja. Asimismo, nos muestran el espíritu práctico de los verdaderos entendidos en la materia, que deseaban eliminar formalidades superfluas. Finalmente, las explicaciones sobre el libro de Facturas o Cargazones y el libro de Almacén resultan también útiles en grado sumo, pues nos aclaran que en Cataluña el libro de Facturas era un simple copiador de las remesas de géneros recibidas o expedidas, mientras el libro de Almacén era el registro donde se anotaba el movimiento de los géneros.

En cuanto a la obligación de autenticar los libros de cuentas en el Consulado, establecida en las Ordenanzas del Consulado de Burgos de 15 de agosto de 1766 y recogida quince días después en las Reglas contables del Consulado de Barcelona, el caso de éste nos proporciona datos que arrojan alguna luz sobre el procedimiento y el volumen de libros a formalizar. En efecto, dichas Reglas disponían, como recordaremos, que la primera y la última hoja de cada libro debían ir firmadas por uno de los Cónsules y las restantes habían de ser numeradas y rubricadas por alguien designado a este efecto por el Consulado. Pues bien, por Orden de 4 de junio de 1768 la Junta General de Comercio y Moneda aprobó una retribución de 600 reales de ardites al año, es decir, de 60 libras o 1.200 sueldos, a pagar al comerciante Mariano Geeceli al que el Consulado había encomendado esta labor de numerar y rubricar los libros de cuentas que presentaran los mercaderes de acuerdo con las indicadas Reglas del 1 de septiembre de 1766. Dicha retribución se fijaba en atención al trabajo que le proporcionaba dicho encargo. No quedó el interesado satisfecho con esta remuneración, de manera que al año siguiente la Junta General de Comercio y Moneda, por Orden de 22 de noviembre de 1769, cambió el sistema de retribución y dispuso que el citado Mariano Geeceli cobrase de los comerciantes que llevasen a numerar y rubricar sus libros cuatro reales de ardites, o sea, ocho sueldos, por cada cien hojas numeradas y rubricadas, y tres reales de ardites por cada cien hojas que solamente tuviese que rubricar (Larruga, 1789, VI, pp. 346 ss.). De tal manera, quedó desvirtuada la intención del legislador de que no se percibiera ningún derecho por la legalización de los libros. El cambio de sistema retributivo ilustra, asimismo, sobre el grado de cumplimiento de esta formalidad por parte de los comerciantes al por mayor catalanes, pues dicho cambio resultaba beneficioso para el tal Geeceli sólo a partir del numerado y rubricado anual de 15.000 folios. El trámite relatado ilustra también sobre el tremendo grado de dependencia de los Consulados con respecto de la Junta General de Comercio y Moneda, cuando ni siquiera podían resolver por sí mismos una cuestión tan nimia como era la remuneración a fijar al encargado de numerar y rubricar los folios de los libros de cuentas.

Otra cuestión interesante en este contexto de las Reglas contables dictadas para los comerciantes de Cataluña es la relativa a la razón por la cual la obligación de llevar libros de cuentas se limitaba a los comerciantes al por mayor, cuando las Ordenanzas de Bilbao, tomadas como modelo en esta materia, contemplaban que los comerciantes minoristas tuvieran que llevar también libros de cuentas, aunque con unos requisitos mucho menos exigentes. Hasta las Reglas del Consulado de Comercio del Principado de Cataluña, todas las Ordenanzas de Consulados y Aso-

ciaciones de mercaderes aprobadas después de las de Bilbao, a excepción de las de Burgos, habían prescrito la obligatoriedad de que los comerciantes al por menor o con tienda abierta llevaran también libros de cuentas. A este respecto, cabe aventurar la hipótesis de que el rigor inicial se viera mitigado al ver la imposibilidad de hacer cumplir en la práctica dicha obligación y, es más, el poco sentido o utilidad de la misma. Aunque también pudiera deberse simplemente al hecho de que en el Consulado de Barcelona sólo pudieran matricularse comerciantes al por mayor. No obstante, como hemos comprobado por el estudio de los litigios interpuestos ante el Consulado, éste también entendía en pleitos entre comerciantes minoristas (Hernández, 2000, pp. 105-175).

Esta misma explicación cabría dar al hecho de que en ninguna de las Ordenanzas de esta época se obligue a llevar los libros de cuentas por partida doble, cuando la legislación castellana sí había impuesto tal obligación ya en el siglo XVI, como se ha visto, con lo que se percibe también a este respecto una disminución en el grado de exigencia contable. El escrito de alegaciones a las Reglas contables dictadas por la Junta General presentado por la Junta Particular del Principado de Cataluña sí indica la conveniencia, en cambio, de recomendar en la normativa oficial el uso de la partida doble dadas sus ventajas comparativas en relación con los demás métodos de registro contable.

Por otra parte, debe comentarse que sería muy interesante poder localizar las Ordenanzas contenciosas remitidas por la Junta Particular de Comercio del Principado de Cataluña a su representante en Madrid el 15 de marzo de 1766, pues por lo que parece eran un texto muy sólido y completo, según afirma Carrera Pujal (1947, II, p. 590, nota de pie de página). Pero, de ellas, sólo conocemos el índice, que nos informa que se componía de más de 381 folios, o sea, muchos más que cualquiera de las Ordenanzas generales aprobadas para los demás Consulados que contaban con ellas. Sin embargo, no se ha podido encontrar ningún ejemplar de ellas, como también señala el citado autor, que ha investigado a fondo los archivos barceloneses. En cualquier caso, no parece que el tema contable fuera tratado con mucha amplitud. En efecto, el Tratado 20, que es el que contiene el articulado sobre esta materia bajo el título “De los Libros de los Comerciantes, y sus Privilegios”, solo abarca ocho folios, del 355 al 362.

Se conoce el índice de las Ordenanzas gracias a la carta que el Ayuntamiento de Barcelona dirigió al secretario de Indias Joseph de Gálvez el 13 de febrero de 1779 en respuesta a una suya del 13 de febrero de 1779 inquiriendo si existía en la ciudad un Consulado de Comercio. El Ayuntamiento contestó por extenso, relatando la historia del Consulado de mar, así como del Consulado de Comercio, incorporando el índice de las Ordenanzas contenciosas. El original de la carta con el índice se conserva en el Archivo General de Indias, sección de Indiferente, signatura: 1971, y una copia de la misma en Barcelona, en el Arxiu Historic de la Ciutat, con la signatura: 1779, ff. 90 r<sup>o</sup> ss.

María Jesús Espuny (1989, 1992) y José Sarrión y María Jesús Espuny (1989), que también dan la mayor importancia a estas Ordenanzas y que estudian el tema como antecedente de un ambicioso proyecto de Código de Comercio comenzado a redactar el año 1814 por la Comisión de Comercio de la Diputación de Cataluña (Sarrión, 1989), han encontrado un manuscrito que podría ser una copia de las mismas.

### **25.3. Contenido contable de las Ordenanzas de otros Consulados y Asociaciones de mercaderes**

Como se ha señalado anteriormente, por Real Cédula de 23 de junio de 1762 se aprobaron las Ordenanzas para el Establecimiento, Régimen y Gobierno de un Cuerpo General de Comercio en Zaragoza. Estas Ordenanzas están estructuradas en veintinueve artículos o capítulos como en ellas se los denomina. El capítulo veintidós se dedica a los libros de cuentas. En él se ordena que cada uno de los individuos del Cuerpo General de Comercio de Zaragoza lleve tres libros encuadernados, forrados y foliados, titulados libro Borrador, libro de Caja y libro de Compras. No se hace distinción a este respecto entre comerciantes mayoristas y minoristas, y tampoco se especifica el contenido y la función de cada uno de estos libros, siendo la redacción del capítulo más bien confusa y atropellada. Sin embargo, parece que el libro Borrador podría ser el Manual o Diario, el libro de Caja, el Mayor, siguiendo la tradicional terminología castellana, y el libro de Compras, el libro de Cargazones contemplado en las Ordenanzas de Bilbao. Se dice solamente, en plan genérico, que en estos libros deberán asentar los mercaderes lo que se fiare y recibiere diariamente, con expresión de las personas, géneros, día, mes y año. Precisamente al comienzo de los libros deberá consignarse el nombre de su dueño, expresando si forma o no una compañía. Los libros deberán llevarse por debe y ha de haber, y en castellano, aunque los mercaderes sean extranjeros, y no podrá dejarse en ellos ninguna hoja en blanco. No deberá escribirse ninguna cosa en las márgenes de los libros de Caja y de Compras y en ellos se consignarán las compras que se hiciesen, el nombre de los contratantes, la naturaleza de los contratos, los géneros y efectos que se vendan, la especie de moneda en que se paga, la vecindad del vendedor, el día, mes y año en que se efectúa el contrato, y si intervino o no corredor o una persona que no lo fuera, indicando en este caso en razón de qué intervino, y si llevó algún interés o comisión de alguna de las partes. Por fin, deberá consignarse también todo lo que conduzca a la mayor claridad y seguridad de los contratos, aunque no esté prevenido en las Ordenanzas. A los referidos libros deberá otorgárseles la fe y el crédito previstos en las Leyes del Reino. En lo referente a las letras y billetes de cambio de que se valgan los mercaderes para su comercio, se dispone que a partir de la publicación de las Ordenanzas deberán asentarlos también, lo mismo que las aceptaciones y protestos que hagan, expresando el día que dan la letra, a quién, contra quién y su vecindad, el importe de la misma y si es por valor recibido en mercaderías, dinero u otros efectos.

El capítulo veintiséis, por su parte, recoge, aplica y amplía lo dispuesto por el Decreto de 14 de diciembre de 1745 para los mercaderes del Señorío de Vizcaya y la Real Determinación de 15 de junio de 1752 en el sentido de que no podrían sacarse de las casas de los individuos del Cuerpo de Comercio de Zaragoza, bajo ningún concepto, los libros de cuentas originales ni con motivo de inventario, manifestación, embargo u otro procedimiento judicial. Cuando fuera necesaria la exhibición de una partida o un libro, sólo se podría determinar su presentación para expediente particular o fijo, llevando a este efecto los libros al juez el propio mercader, en cuya presencia se compulsaría la partida o partidas que fuesen del caso. Si la comprobación no se finalizase en este acto, no se podría requerir al mercader a que dejara sus libros en el juzgado, sino simplemente a que los volviera a presentar el día y hora que se le señalara, bien entendido que en ningún caso podría reclamársele que los exhibiera para una diligencia o cargo indefinido o general, si-

no sólo para cargo o negocio particular. Solamente en el caso de que, si no existiera la Ordenanza, se hubiera podido por derecho hacer secuestro de los libros, podría entrar el juez en casa del mercader y hacer en presencia de éste, asistido del escribano, el preciso reconocimiento de los libros. Si esta diligencia no pudiera terminarse tan brevemente y el juez necesitara hacer otra visita, podría guardar los libros bajo llave y reservarse ésta, llevándosela consigo, todo ello a costa de quien hubiere lugar y sin hacer molestia al mercader.

La razón de la prohibición de extraer los libros de casa de sus dueños se explica en el preámbulo de la norma, donde se manifiestan los graves inconvenientes que resultaban de esta práctica, pues los libros se perpetuaban en los estudios de abogados, oficios de escribanos y procuradores, los cuales muchas veces por simple curiosidad y algunas veces con otros fines, registraban, leían y examinaban no sólo las partidas relativas al asunto que hubiera motivado la recogida de los libros, sino también otras, cuya noticia no les importaba y resultaba perjudicial que la tuvieran. A este hecho se sumaban los inconvenientes que resultaban de no poder continuar los mercaderes con el normal asiento y formalidad de los libros por el método que correspondiese. Estos capítulos de las Ordenanzas de 1762 fueron recogido a la letra, incluso con el mismo número, en la Real Cédula de Confirmación de 23 de junio de 1771.

\* \* \*

Por Real Despacho de 30 de noviembre de 1765 fue aprobada la creación de un Cuerpo de Comercio de Valladolid, junto con sus correspondientes Ordenanzas, el cual se instituye, según se indica expresamente, a semejanza del Cuerpo General de Comercio de Zaragoza. El artículo cuarenta y uno de las mismas se refiere a los libros de cuentas que deben llevar los miembros de dicho Cuerpo, recogiendo a este efecto literalmente lo dispuesto en las Ordenanzas de Zaragoza. El artículo cuarenta y dos, por su parte, recoge el contenido del artículo veintiséis de las mismas, con ligeras variaciones de redacción.

\* \* \*

Las nuevas Ordenanzas de la Universidad de Mercaderes, Casa de la Contratación y Consulado de San Sebastián fueron aprobadas por Real Carta del 1 de agosto de 1766. En ellas se contiene un capítulo, el séptimo, que trata por extenso el tema de los libros de cuentas bajo el título: "Qué libros debe tener el que comercia por mayor; cuáles, el que por menor; con que circunstancias ha de notar sus asientos y girar con ellos; y en que casos y cómo se manda exhibirlos". En lo fundamental, dicho capítulo, con sus catorce artículos o números, como se los llama, sigue el texto del capítulo noveno de las Ordenanzas de Bilbao, aunque en algunos puntos este texto se ve modificado y completado. De esta manera, en el artículo primero se indica que todo mercader, tratante y comerciante por mayor deberá tener indispensablemente cinco libros para su gobierno: un Borrador Jornal, un libro Mayor, otro para el asiento de Cargazones o Facturas, un Copiador de Cartas, y otro Copiador de Letras de Cambio.

En esta redacción del artículo se aprecia, en primer lugar, cómo a la relación inicial de libros de cuentas se ha incorporado el Copiador de Letras de Cambio que, en las Ordenanzas de Bilbao, aparecía, fuera de orden, en un capítulo posterior, al hablar de dichas letras. Por otra parte, el libro Diario recibe el nombre



compuesto de Borrador Jornal, haciendo desaparecer del todo la antigua denominación castellana de Manual, para adoptar la francesa de Jornal. En el artículo segundo, sin embargo, se prescinde de este nombre compuesto y se utiliza ya la moderna denominación de diario, al indicarse que *“El Libro Jornal, o Diario, estará encuadernado, numerado, y foliado”*. En el artículo tercero, en cambio, se emplea a la letra la denominación que las Ordenanzas de Bilbao dan a este libro, al decir que al libro Mayor *“se han de pasar, con la debida puntualidad, todas las partidas de el Borrador, o Manual”*. Por lo anterior puede verse la actitud vacilante y de indefinición, propia de una situación todavía inicial o de renovación, en que se vivía con respecto a la cuestión de los libros de cuentas. Otra novedad importante que aparece en este artículo en relación con las Ordenanzas de Bilbao consiste en que, al final, cuando se habla del traspaso de los saldos al libro Mayor nuevo, se añade que en este acto deberá hacerse balance.

En el artículo quinto se corrige la ambigüedad presentada por el correspondiente de las Ordenanzas de Bilbao cuando dice que *“el libro copiador de cartas ha de ser también encuadernado, sin que necesite de folios”*. En las Ordenanzas de San Sebastián, se sustituye la última frase por la siguiente, que se consigna entre paréntesis: *“(foliado no es necesario que esté)”*. En parecidos términos se expresa un nuevo artículo, el sexto, que se intercala para hablar del Libro Copiador de Letras de Cambio.

También se intercala el artículo siguiente, el séptimo, que constituye asimismo una novedad interesante. En él se dispone que cuando las ventas hechas por un comerciante excedan del importe de cien pesos, y a pesar de que consten debidamente asentadas en el libro Borrador, el vendedor deberá obtener de los compradores vales, es decir, pagarés, como más adelante se expresa, o letras de cambio, con expresión del valor y del plazo de pago, para evitar por este medio las frecuentes diferencias y disensiones que por falta de dichas seguridades y expresiones cada día se experimentaban. Para asegurar el cumplimiento de esta norma, siempre que el vendedor se presentase sin tal vale o pagaré al Tribunal del Consulado al objeto de quejarse de que el comprador no quería atenerse a los términos convenidos, debería pagar una multa de veinte ducados, que se aplicarían a la reparación del puerto. Mientras no pagase esta multa, no sería oído en justicia.

El artículo octavo se refiere a la posibilidad que tenían los comerciantes de llevar más libros si lo deseasen, formándolos bien fuese en partidas dobles, sencillas o con arreglo a *“qualquiera otro modo”*, según se añade en estas Ordenanzas. A este respecto, añade: *“y segun el methodo, que en quanto a esto observare, deberá arreglar también el Libro de Facturas”*. En las Ordenanzas de Bilbao, como se recordará, también se hacía referencia a que el modo de llevar el libro de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías y Remisiones tenía que ver con el método contable seguido en los libros que se desease llevar adicionalmente. El sentido de esta relación, al margen por lo que parece del sistema utilizado para llevar el libro Diario y el libro Mayor, se nos escapa.

No se habla en este capítulo de las Ordenanzas de San Sebastián de la obligación de los comerciantes al por mayor de sacar balance cada tres años y de llevar un cuaderno a estos efectos. Tampoco se hace ninguna referencia a la forma de corregir los errores. En cambio, se especifica que si ante el Tribunal Consular compareciesen dos litigantes, presentando el uno la cuenta sacada de sus libros y el otro declarase no haber llevado ninguna, se daría razón, en principio, al primero

si, hecho el oportuno cotejo, se hallase que sus libros no contenían diferencias y habían sido llevados de acuerdo con las formalidades requeridas. Ello, claro está, salvo en el caso de que la otra parte probase lo contrario por medio de cartas u otros documentos fehacientes.

En el último artículo, el catorce, se precisa y aclara lo dispuesto en el artículo doce de las Ordenanzas de Bilbao, relativo a la presentación en contienda de juicio de los libros de cuentas corrientes o fenecidos, en el sentido de aclarar que se procedería a castigar al comerciante como fraudulento y de mala fe si se averiguase que su tenedor de libros había “*formado, o forjado, otros de nuevo*” a este propósito. Como se verá más adelante, en las Ordenanzas de Sevilla se remacha la cuestión, al añadir al contexto la expresión “*maliciosamente*”.

En el artículo sexto del capítulo octavo, que habla de las compañías de comercio, se recoge la obligación referente a llevar y encabezar en debida forma los libros de la compañía. Por su parte, en el artículo séptimo y otros del capítulo noveno, dedicado a los contratos de comercio, se consignan parecidas disposiciones a las contenidas en las Ordenanzas de Bilbao en relación con la fuerza probatoria de los libros del comerciante y, en su caso, del corredor. En los artículos décimo y undécimo del capítulo siguiente, relativo a las obligaciones del comisionado en la venta de géneros en esta modalidad, se recoge la misma obligación que aquellas Ordenanzas contienen acerca de los asientos en el Libro de Facturas y en los otros libros. También se recoge, en el artículo octavo del capítulo decimocuarto, la obligación de los intérpretes corredores de navíos de llevar un libro encuadernado y foliado, lo mismo que los corredores de cambios, seguros y mercaderías, según se dispone en el artículo cuarto del capítulo decimoquinto. Asimismo, en el artículo séptimo del capítulo vigésimo tercero se señala, en términos similares a los de las Ordenanzas de Bilbao, que todo capitán o maestro de navío deberá llevar a bordo un libro de cuentas. La novedad es que, en este caso, se especifica el nombre del libro, que se llamará libro de Sobordo Formal.

En el capítulo decimosexto de las Ordenanzas de San Sebastián se habla de las quiebras, atrasos y falencias, haciéndose referencia en él a la retirada, examen e inspección de los libros de cuentas de los afectados en términos similares a los ya vistos en las Ordenanzas de Bilbao.

\* \* \*

La Real Cédula de Confirmación del Consulado de Burgos dictada en 15 de agosto de 1766 aprobaba las nuevas Ordenanzas de dicho Consulado que hasta entonces se había venido gobernando por las Ordenanzas de 1572. Las nuevas Ordenanzas contienen un capítulo, el quinto, que se titula “De los Libros, Borradores y Asiento que deben tener los Comerciantes por mayor, y modo de gyrar sus Negocios”. Dicho capítulo contiene diez artículos o números que recogen prácticamente de forma literal, si bien con determinadas omisiones y algunas adiciones, el contenido del capítulo noveno de las Ordenanzas de Bilbao. En cuanto a las omisiones, debe destacarse que las Ordenanzas de Burgos renuncian a regular las cuentas de los comerciantes al por menor, lo cual pone seguramente de manifiesto un espíritu pragmático y altamente realista. También consideran innecesario recalcar que, aparte de los libros que se indican, los mercaderes podrán llevar todo aquellos que consideren conveniente.

Por otra parte, en el artículo sexto, relativo al empleado que deberían tener los comerciantes al por mayor que no supieran leer ni escribir para que les llevase los libros y les asistiera en sus negocios, se especifica que en la Junta del Consulado y Universidad de Comerciantes deberá obrar una copia autorizada del poder otorgado en favor de dicho empleado. Además de ello, en el artículo octavo, que hace referencia al hecho de haberse arrancado o sacado hojas de los libros, se indica que, para precaver en lo posible la extracción o introducción de hojas, uno de los Cónsules al formarse los libros y antes de su uso deberá firmar la primera y última hoja de cada uno de ellos, sin percepción de derechos. Todas las demás hojas se numerarán y rubricarán por la persona que el Consulado disponga para este fin. Con esta norma, el Consulado de Burgos se ajusta a lo previsto en la Ordenanza de Colbert, según lo visto anteriormente. No obstante, en el artículo correspondiente se sigue diciendo que el libro copiador de cartas no necesita de folios. A este respecto, debe observarse, por otra parte, que el concepto de introducción de hojas nuevas no se había empleado expresamente en ningunas Ordenanzas anteriores.

El artículo tercero del capítulo sexto, que trata “De las Compañías de Comercio”, se refiere a los libros que deberían llevar los comerciantes que formasen compañías, sin que resalte ninguna novedad importante en relación con lo dispuesto por las Ordenanzas de Bilbao. En el capítulo noveno, “De las Letras de Cambio, Endosos, y Protestos”, se contiene un artículo o número, el quinto, en el que se habla de la obligación de todo comerciante de tener un libro Copiador de letras, donde deberán copiarse a la letra cuantas pasen por su mano para precaver por este medio los inconvenientes y perjuicios que se pudieran originar de dar y endosar las segundas y terceras si en ellas no se precisara tal circunstancia. Esta misma explicación, con más detalle, se daba en las Ordenanzas de Bilbao. El artículo tercero del capítulo décimo, titulado “De los Corredores de Cargas, y sus obligaciones”, habla sin mayores novedades del libro que debe tener cada corredor.

\* \* \*

En relación con el Cuerpo o Comunidad de Comerciantes y Consulado de la ciudad de Valencia, no habiéndose señalado en las Ordenanzas expedidas para este Consulado en 7 de mayo de 1765 los libros que debían tener los comerciantes al por mayor para girar sus negocios, se dictó la Real Orden de 1 de septiembre de 1766 en la que se especificaban dichos libros. Al igual que ocurría en el caso de las Ordenanzas del Consulado de Burgos, la indicada Real Orden reproduce a la letra el capítulo noveno de las Ordenanzas de Bilbao, omitiendo los artículos relativos a los comerciantes minoristas, así como el referido a la posibilidad de llevar otros libros. Dicha Orden contiene nueve artículos y un preámbulo en el que se especifican los libros que deben llevar los comerciantes al por mayor, así como el hecho, ya requerido en las Ordenanzas de Burgos, de que la primera y última hoja de ellos debería ir firmada por un Cónsul; todas las demás hojas deberían ser numeradas y rubricadas por la persona que designase el Consulado a estos efectos, sin que por estos trabajos se pudiera llevar derecho alguno. En el artículo correspondiente se sigue diciendo, sin embargo, que el libro Copiador de cartas no necesitará ir foliado. Como en casos anteriores, se comenta que en la secretaría de la Junta del Consulado debería obrar una copia autorizada del poder otorgado ante notario por los comerciantes mayoristas que no supieran leer ni escribir en favor de la persona que tuviera que entender en sus libros de cuentas y asistirles en sus negocios.

\* \* \*

En 1766 se aprobaron por el rey unas Ordenanzas conteniendo treinta y nueve artículos que debían regir las actividades del Gremio o Comunidad de Mercaderes de la ciudad de Cuenca. El artículo decimosexto recoge al pie de la letra lo dispuesto a este respecto en las Ordenanzas del Cuerpo General de Comercio de Zaragoza, con los tres libros encuadernados, forrados y foliados intitulados *“libro borrador, de caja, y de compras”*. Por otra parte, el artículo decimoséptimo reproduce el texto del artículo veintiséis de dichas Ordenanzas en relación con la presentación de los libros de cuentas en caso de litigios.

\* \* \*

Las mismas disposiciones en relación con los libros de cuentas se hacen en los artículos treinta y cinco y treinta y seis de las Ordenanzas del Cuerpo de Comercio de la ciudad de Toledo, aprobadas en 10 de septiembre de 1772. La redacción formal del artículo sobre la exhibición de los libros de cuentas varía ligeramente, sin embargo, pues se prescinde en este caso del preámbulo relativo a la curiosidad o malicia de abogados, escribanos y procuradores, aunque al final del artículo se recalca que no debe permitirse *“por ninguna causa que los tales libros pasen a los estudios de abogados, y oficios de procuradores y escribanos, donde se registren con impertinencia y curiosidad las interioridades del comercio en perjuicio de éste, y aun de muchos de sus deudores”*.

\* \* \*

Como se ha comentado anteriormente, el 23 de noviembre de 1777 los comerciantes de la ciudad de Soria se reunieron para proponer al rey la creación de una Universidad de Mercaderes, con su correspondiente Casa de la Contratación, y de un Consulado, así como la aprobación de las Ordenanzas por las que se había de regir la actividad de dichas organizaciones y de los comerciantes de la demarcación. No fue aprobada dicha pretensión, teniendo en cuenta que no podía garantizarse en Soria la recaudación de los fondos necesarios para mantener las instituciones propuestas. Desde el punto de vista de la regulación contable fue una verdadera lástima, pues las Ordenanzas están redactadas en este aspecto con singular precisión y claridad, presentando algunas novedades de interés. El tema de los libros de cuentas se contiene en el capítulo sexto de las citadas Ordenanzas, con un total de ocho artículos. El primero de ellos dispone que todos los individuos de la proyectada Universidad de Mercaderes de Soria deberían tener, por lo menos, cuatro libros, a saber: *“Diario, Caja, Asiento de entradas y salidas de género y Copiador”*, todos ellos foliados, con el nombre del comerciante, día, mes y año en que comenzaban en su cabecera. No se distingue en estas Ordenanzas entre comerciantes por mayor y por menor en lo tocante a la tenencia de los libros de cuentas, pues las obligaciones debían alcanzar a todos los miembros de la Universidad de Mercaderes, a la que se pensaba pudieran pertenecer tanto mercaderes mayoristas como minoristas.

En el artículo segundo se describe el contenido y forma de llevar estos cuatro libros: En el Diario se debería asentar lo que se recibiera, entregara o vendiera diariamente, con expresión en cada partida de la persona, cantidad, calidad de géneros, peso o medida, plazo y condiciones, todo ello con la mayor limpieza y aseo

posibles, sin dejar blanco o hueco alguno. En el libro de Caja que, además de estar foliado y con el nombre del mercader, habría de tener su abecedario, se sentarían semanalmente en limpio todas las partidas del libro Diario, con la fecha y folio que en él constasen, y la expresión del sujeto o sujetos deudores. Como puede verse, se señala una periodicidad semanal para el pase de las partidas del Diario al libro de Caja o Mayor y no se prevé la consignación en el Diario de la referencia del Mayor. El libro de Asiento de las entradas y salidas de género es el denominado en las Ordenanzas de Bilbao libro de Cargazones, Recibos de Géneros, Facturías y Remisiones, y el texto detalla con claridad los apuntes que debe contener: *“En el de Asiento se han de poner por menor todas las mercancías que se reciban, remitan, o vendan, señalando sus marcas, números, pesos, medidas, y calidades, con su valor, y el importe de los gastos hasta su despacho, y con expresión del día, cantidad, precio, y sugeto a quien se vendan o remitan, y nombrando si fueren para ferias, anotando la entrada de los no vendidos en ellas”*. Como rasgo original, debe destacarse la especificación del detalle de que las mercancías enviadas para su venta a alguna feria debían darse de baja en el libro de Asiento, volviendo a dar entrada en el mismo las que no se hubiese conseguido vender. La explicación relativa al Copiador de cartas no reviste novedad alguna.

El artículo tercero hace referencia a la obligación, que ya conocemos, de que todo negociante que no supiera leer ni escribir habría de tener un empleado para gobernar los cuatros libros, para firmar letras de cambio y lo demás que se ofreciese. Una copia autorizada del poder otorgado al efecto ante notario debería obrar en poder de la Junta y su secretario. Parece en este caso tanto menos realista esta disposición, por cuanto se dictaba también para comerciantes al por menor.

El artículo cuarto explica la forma de corregir los errores, por medio de contraasientos. El quinto, por su parte, especifica que *“como estos libros han de hacer toda la fe del comercio, no es ociosa la más mínima escrupulosidad”*. De esta manera para evitar la extracción e introducción de hojas, el Cónsul mayor habría de rubricar la primera y la última de cada libro, mientras que las restantes habrían de ser rubricadas *“por la persona o personas que a este fin comisionare el Consulado, cuyo nombre han de poner en la primera hoja que rubriquen”*.

Una novedad importante es la prescrita en el artículo sexto, donde se dispone que *“los expresados quatro libros solo regirán por el tiempo de un año”*. A este fin, en los ocho primeros días del año, al final de los libros de Caja y de Asiento de entradas y salidas de géneros deberían sacarse las resultas en pro o en contra de todo el año, presentándolos al secretario de la Universidad y Consulado, el cual pondría una nota rubricada dándolos por fenecidos.

En el artículo séptimo, las frustradas Ordenanzas de Soria preveían también que todo comerciante debería hacer balance y sacar estado de sus dependencias, *“para quanto pueda conducir a la verdadera probanza de malicia o desgracia en las quiebras o bancarotas”*. Sin embargo, este balance, que también debería anotarse en libro separado y firmado de propia mano, habría de hacerse cada dos años, en lugar de los tres previstos en las Ordenanzas de Bilbao y en las que las siguen.

El artículo octavo no hace gala de las habituales exactitud y precisión cuando dispone que *“si aconteciere que algun individuo hubiere formado o fabricado otros libros que los expresados, o hubiese executado en ellos algún fraude, bien sea en los fenecidos o bien en los corrientes, no sólo no harán fe, sino que se les excluirá de la Universidad”*. Se quiere aludir, obviamente, al caso de que el comerciante hubiera

hecho otros libros falsificando la realidad, además de los verdaderos. Con todo, la mención expresa al fraude contable constituye una novedad.

Asimismo resulta una novedad la precisión y brevedad con que se detalla en el artículo segundo del capítulo séptimo, dedicado a las compañías de comercio, que *“la cuenta y razón de estas compañías las llevarán con claridad y distinción, en otros libros distintos de los prevenidos en el capítulo antecedente, pero en la cabeza de ellos se ha de notar con quién es la compañía y capital que cada uno de los socios ha incluido”*.

Por último, el artículo primero del capítulo noveno, consagrado a las letras de cambio, endosos y protestos, presenta otro rasgo original al indicar que todo comerciante estaría obligado a llevar dos libros copiadore de letras: uno, para copiar las que diera y endosara a favor de otras personas, y otro, en el que copiaría las que recibiese o le fueran endosadas. Esto se haría así, *“para evitar todo perjuicio e inconveniente que puede resultar en la dación o endorso de las letras de cambio”*. Ambos libros estarían foliados y se llevarían sin enmiendas, con limpieza y claridad en letra y números.

\* \* \*

Por Real Cédula de 19 de septiembre de 1783 aprobó el rey Carlos III las nuevas Ordenanzas que habían de regir la actividad de los Cinco Gremios Mayores de Madrid y de los individuos que los integraban. Por estas Ordenanzas se les eximía de la jurisdicción ordinaria en los asuntos propios de su tráfico mercantil, pasando a depender a estos efectos de la Junta General de Comercio y Moneda. Como se recordará, los Cinco Gremios Mayores eran el Gremio de Mercaderes de Seda de la Puerta de Guadalajara, el Gremio de Mercería, Especiería y Droguería, el Gremio de Joyería de la Calle Mayor, el Gremio de Paños y el Gremio de Lencería. Las Ordenanzas de 1783 se dividían en treinta y dos capítulos u ordenanzas particulares, siendo la decimoquinta la que trata de los libros de cuentas. En ella se recoge de forma resumida la doctrina sentada por las Ordenanzas de Bilbao, con algunas omisiones, ya conocidas, y la incorporación de adiciones recogidas también en algunas Ordenanzas aparecidas después, por lo que ya nos son familiares. Entre los libros a llevar en principio por los individuos de los Cinco Gremios Mayores de Madrid aparece la novedad de un libro de Aceptaciones, que viene a sumarse a los otros cuatro que debían llevar los mercaderes según la normativa bilbaína. De esta manera, los individuos de los Cinco Gremios Mayores de Madrid habían de tener como mínimo cinco libros para llevar la cuenta y razón de su comercio: un Borrador o Manual, un libro Mayor, un libro de Aceptaciones, un libro de Facturías y compras, y un Copiador de cartas. Todos estos libros tenían que estar encuadernados, numerados y foliados, a excepción del copiador al que se le podía eximir de la foliación. No se observa prácticamente ninguna novedad en la enunciación de los contenidos y formalidades del Manual, que debería escribirse diariamente en idioma castellano, del Mayor con sus cuentas particulares abreviadas o sumarias abiertas a cada persona y llevadas con su *“debe y ha de haber”*, o del Copiador. Como se ve, hasta la terminología original se respeta. En cuanto al libro de Aceptaciones se explica que en él *“se sentarán las letras que girase, las que aceptase, y protextare, y los vales y obligaciones que hiciere, expresando el día en que den la letra, a quién, contra quién, y su vecindad, cantidad que contenga, y si es por valor recibido en mercaderías, dinero, u otros efectos; y lo propio practiquen en las*

*que acepten, y protesten, con que se logrará saber los días que se cumplen, y en que tiene que hacer los pagos, y servirá también para poder dar, siempre que sea necesario, y lo pidan los que toman las letras, las duplicadas, tanto para la circulación, quanto para valerse, y usar de ellas en el caso de pedírselas, o extraviarse las primeras*". Del texto citado parece colegirse que el libro de Aceptaciones no sólo debía contener los datos especificados, sino también la transcripción de las propias letras, al menos en el caso de las giradas. De esta manera, el libro Copiador de letras requerido en las Ordenanzas de Bilbao se complementaba y se ampliaban sus funciones con las de un registro de efectos y vencimientos.

El libro de Facturías, o facturas, y compras es el mismo que las Ordenanzas de Bilbao llaman de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías y Remisiones. Resulta nuevo y chocante, sin embargo, que en él los comerciantes tuvieran que asentar también *"las letras y villetes de cambio de que se valgan para su comercio"*. No se sabe cómo debía compaginarse esta anotación con las efectuadas en el libro de aceptaciones.

Como se ve, las Ordenanzas contables de los Cinco Gremios Mayores de Madrid no hacen ninguna distinción entre comerciantes mayoristas y comerciantes minoristas. Sí explican, en cambio, que si algún comerciante quisiera tener más libros de los cinco enunciados, lo podrá hacer a su arbitrio.

Se señala también que en ninguno de los libros se podrán dejar planas en blanco y que los errores deberán enmendarse por medio de contraasientos. De igual forma, se explica que los libros en los cuales se hallare haberse arrancado o sacado alguna hoja u hojas deberían quedar en el concepto de sospechosos, reputándose que el mercader o comerciante tenedor de ellos había obrado de mala fe. Sin embargo, hablando en primera persona como si fuera el propio monarca quien lo manifestara, el texto continúa diciendo: *"no espero semejante abominable conducta de la integridad de cada uno de los Individuos de los mismos Gremios"*.

En la primera plana de cada libro se expresaría su título y el nombre del mercader al que pertenecía, y si fuera de una compañía se expresaría también. En el rótulo exterior de la encuadernación debería ponerse asimismo el título del libro, así como su número, es decir, el número de orden que le correspondía en la secuencia de los libros de la misma clase.

Los libros llevados de la forma dispuesta en la Ordenanza gozarían de la fe y el crédito previsto en las leyes del Reino. Si algún individuo faltase en todo o en parte a las formalidades prescritas, recibiría un severo castigo por parte de la Junta General de Comercio y Moneda, al tiempo que sus libros no gozarían de ninguna fe en juicio.

La ordenanza siguiente, la decimosexta, se refiere de forma escueta a la prohibición de sacar los libros de cuentas de la casa de los mercaderes. En todo caso, son éstos los que habrían de presentarlos ante el juez. No se hace en esta ocasión ninguna salvedad ni comentario sobre los motivos de esta disposición. Por otra parte, se recalca que el requerimiento para que los mercaderes exhibieran sus libros no podía producirse con motivo de diligencia o cargo indefinido ni general, sino siempre para cargo y negocio particular.

En el artículo sexto de la ordenanza duodécima se hace referencia, con las mismas palabras empleadas por las Ordenanzas de Bilbao, a la obligación de los comerciantes que formasen compañía de encabezar y de llevar sus libros en debida forma.

El Consulado Marítimo y Terrestre de La Coruña, creado por Real Cédula del 29 de noviembre de 1785, tomó la iniciativa de imprimir en folleto separado las reglas que debían observar los mercaderes de su jurisdicción en la teneduría de los libros de cuentas. En efecto, según se ha indicado más arriba, en el artículo cuarenta y cuatro de las Ordenanzas de régimen interior aprobadas en la Real Cédula de creación se especificaba que para la decisión de los negocios se arreglaría el Consulado a lo prevenido en las leyes de Castilla e Indias, y ordenanzas de la materia, especialmente las del Consulado de Bilbao. Pero que en la primera Junta General se habrían de nombrar diputados que, atendiendo a su constitución y territorio, y a la vista de las citadas ordenanzas y las de otros cuerpos semejantes, formarían unas Ordenanzas completas que habrían de remitirse a la aprobación del rey una vez examinadas y calificadas por la Junta General. Fruto de este mandato fueron, en principio, las normas contables contenidas en el folleto *Metodo de Libros de Comercio, Fabricas, y Compañias; y algunas circunstancias que deben observar las Personas que las establezcan, ò que pongan Casa, Lonja, Tienda, ò Almacen de Mercaderías, construyan, ò compren Embarcaciones de mas de cien toneladas*, que, por lo visto, fue la regulación que el Consulado consideró más urgente dictar. En dicho folleto se explican las normas que debían seguir los empresarios privados en el mantenimiento de sus contabilidades y registros. En cambio, parece que las Ordenanzas completas nunca llegaron a componerse, pues como dice Eugenio Larruga en 1796 comentando una memoria del Consulado, “*en todos aquellos asuntos que se ventilan por escrito, se arregla exactamente este Tribunal a la ordenanza de Bilbao, mandada observar por S.M. ínterin no se forman las de este cuerpo, y siempre se determinan con la mayor brevedad, y sin intervención de Letrados: habiéndose ya publicado con autoridad de la Junta de Gobierno, celebrada en 28 de Mayo de 1790, un edicto comprehensivo del método de llevar los libros de comercio, fábricas y compañías*” (1796, tomo 44, p. 209).

El *Metodo de Libros de Comercio, Fábricas y Compañias* del Consulado Marítimo y Terrestre de La Coruña sigue fielmente las pautas marcadas por las Ordenanzas del Consulado de Bilbao. Introduce, sin embargo, algunas pequeñas modificaciones que las precisan y completan; casi todas ellas se han podido ya contemplar al hablar de otras Ordenanzas comentadas en las páginas anteriores. El librito consta de veintiséis páginas, que contienen dieciséis artículos. El primero de ellos trata de los libros que debían llevarse. A este efecto, amplía y precisa el colectivo de obligados, así como el de los libros a llevar, pues dice “*que todo Comerciante, Mercader, Empleante, Cargador, y Tratante por mayor tenga a lo menos cinco libros de quantas*”. Es muy importante la ampliación del colectivo de obligados a llevar libros de cuentas, pues hasta entonces sólo se había hecho referencia, como se ha visto, a los comerciantes, negociantes o mercaderes. En este cuerpo normativo la obligación se extiende a todos los “empleantes”, término que como se apreciará más adelante incluye tanto a fabricantes e industriales, como a navieros y dueños de embarcaciones a partir de determinado calado. De no significativa en absoluto, debe calificarse, en cambio, la ampliación de los libros de cuentas a cinco, pues éstos están compuestos por los cuatro citados en principio por las Ordenanzas de Bilbao, más el Copiador de letras de cambio, también citado por dichas Ordenanzas, aunque fuera de contexto, como ya se ha comentado repetidas veces. En lo que respecta a la denominación de los libros el *Metodo* de La Coruña muestra asi-



mismo su voluntad integradora, pues habla, en primer lugar, del Borrador, Diario o Manual, combinando de esta manera los tres nombres que más usualmente se daban a este libro, aunque descartando el de Jornal que se había utilizado en las Ordenanzas de San Sebastián. Los nombres de los demás libros no varían, excepto el del Copiador de cartas, que en este caso se completa llamándolo Copiador de cartas de correspondencia. El artículo segundo, dedicado al libro “Manual, o diario”, no varía en su redacción con respecto a las Ordenanzas de Bilbao. Tampoco lo hace el artículo tercero, que habla del libro Mayor. Lo mismo ocurre con el artículo cuarto, concerniente al libro de Cargazones, Recibos de géneros, Facturías y Remisiones, aunque se precisa que este libro debe ir también foliado, como los anteriores, circunstancia que no se indicaba en las Ordenanzas de Bilbao. Los artículos que siguen, quinto y sexto, se refieren respectivamente al libro Copiador de cartas y al libro Copiador de letras de cambio. Los dos se ajustan prácticamente a la letra a los respectivos textos de las Ordenanzas de Bilbao. El artículo séptimo, que sigue también textualmente la letra de dichas Ordenanzas, hace referencia asimismo al ampliado colectivo de obligados al recoger que *“todos los comerciantes y fabricantes que formen Compañía serán obligados a tener, y encabezar sus libros en debida forma”*. El artículo octavo se refiere en los mismos términos que las Ordenanzas de Bilbao a la obligación que tienen los negociantes por mayor que no sepan leer ni escribir de emplear una persona que les ayude en la teneduría de los libros y en los demás negocios de su incumbencia. La única novedad es que recoge el requisito, ya presente en otras Ordenanzas, de que una copia autorizada del poder otorgado debe obrar en poder de la secretaría del Consulado. Los artículos noveno y décimo explican el libro o, en su defecto, el cuaderno o librito menor, que deben tener los comerciantes por menor. En el artículo undécimo se habla de la forma de corregir los errores en los libros o cuadernos, mientras el artículo duodécimo expresa las consecuencias de averiguarse que se había arrancado o sacado alguna o algunas hojas en los libros o cuadernos referidos. Se sigue en ello el texto de las Ordenanzas de Bilbao, pero con mayor contundencia, al tiempo que de acuerdo con todo el planteamiento se hace extensiva la descalificación a otros posibles tenedores, aparte de comerciantes y negociantes. El artículo siguiente, el decimotercero, habla de las consecuencias jurídicas y de las penas en que incurren los comerciantes, negociantes o fabricantes que falsifiquen o formen libros de cuentas falsos. Sorprendentemente, no se incluye en el *Metodo* ninguna referencia a la no procedencia de retirar los libros de cuentas de los locales de su propietario, cuando, como hemos visto, esta referencia se venía repitiendo en las últimas Ordenanzas. El artículo decimocuarto ofrece, por su parte, una novedad importante al hablar de la obligación de formar balance cada tres años y de llevar un cuaderno por separado para este específico objeto, pues hace extensiva dicha obligación a todos los negociantes, por mayor y también por menor. Como en todos los casos anteriores, el principal objeto de la obligación de formar balance era el de que si el comerciante *“padeciere quiebra, o atraso, se pueda conocer con facilidad el modo con que se haya conducido, si la quiebra procedió de malicia, o por desgracia, y casualidad; y graduar en censura jurídica la calidad de la quiebra, o atraso”*. Extrañamente, sin embargo, en este artículo solamente se habla de negociantes y no se alude en absoluto a los demás sujetos obligados a tener libros de cuentas. El artículo decimoquinto dispone que todos los sujetos del cuerpo de matrícula o fuera de ella que en la demarcación del Consulado formasen compañías pa-

ra el comercio o para establecer fábricas o construir o comprar embarcaciones de más de cien toneladas debían hacerlo por escritura pública ante escribano, entregando copia autorizada de la misma al secretario del Consulado bajo pena de veinte ducados. En esta misma pena incurrirían los que sin dar noticia al Consulado pusieran por sí solos casa de comercio, lonja, tienda de cualquier especie, almacén o se hicieran con un buque capaz de navegar a las Indias. Por último, el artículo decimosexto puntualiza con toda exactitud que las instrucciones contenidas en esta ordenanza obligaban a “*todos los Hacendados, Comerciantes, Mercaderes, Empleantes, Tratantes en Géneros, Frutos, Ganados, o otra cualquiera especie por mayor, o menor, y los que se surtan de Aviadores, o Almacenes, Dueños de Fábricas, y Embarcaciones, sus Factores, Encomenderemos para comprar, o vender, y dependientes, estén, o no matriculados, que se empleen en tratos relativos al Comercio de Tierra, y Mar en las Ciudades, Villas, y Lugares de este Arzobispado de Santiago, Villa, y Puerto de Vigo*”.

\* \* \*

Como se ha indicado más arriba, el nuevo Consulado Marítimo y Terrestre de la ciudad de Sevilla fue establecido por la Real Cédula de 24 de noviembre de 1784. En el artículo cuarenta y cuatro de las Ordenanzas de régimen interior aprobadas por la citada Cédula se instruía, al igual que en el caso de los demás Consulados autorizados genéricamente por el Reglamento para el Comercio Libre de España a Indias de 12 de octubre de 1778, que en la primera Junta general que se celebrase se habrían de nombrar diputados al objeto de que elaboraran unas Ordenanzas completas siguiendo el modelo de las del Consulado de Bilbao y de los demás Consulados.

En el caso de Sevilla, estas Ordenanzas fueron efectivamente redactadas, al menos en parte, y presentadas en la reunión del 17 de marzo de 1794 para la aprobación de lo ya elaborado y fijación de directrices para su continuación, si se estimaba que la parte redactada estaba en la línea deseada. Sin embargo, uno de los diputados, Agustín Antúnez Guerrero, arguyó que, antes de proseguir la redacción de las Ordenanzas, estimaba conveniente conseguir una copia auténtica de las que en 1780 había concluido el Consulado de Cádiz, pues en su confección se habían tomado en consideración todas las que había en las plazas de Europa. De la misma opinión fue el Cónsul Josef Rubín de Celis, que alabó la perfección de las Ordenanzas completas elaboradas por el Consulado de Cádiz, añadiendo que las mismas se habían remitido ya al Supremo Consejo para tratar de su aprobación, que a la sazón estaban a punto de conseguir (Consulado, 1794). De esta manera, quedó en suspenso en esta ocasión la elaboración de las Ordenanzas del Consulado de Sevilla y no se sabe si, en años sucesivos, las mismas fueron completadas y presentadas a la aprobación real. De la parte presentada en la reunión del 17 de marzo de 1794 se ha localizado un ejemplar manuscrito, que contiene el capítulo referido a los libros de cuentas, titulado: “De los Libros que han de tener los Comerciantes y Mercaderes: circunstancias con que han de hacer los asientos: Balances que deben ejecutar y otras formalidades respectivas al Comercio” (*Ordenanzas, 1794*).

El referido manuscrito contiene ocho títulos y un total de 89 folios. El título relativo a los libros de cuentas es el sexto, pero también los títulos séptimo, dedicado los contratos de comercio, y octavo, referido a las compañías aluden a dichos libros. El título concerniente a los libros de los comerciantes y mercaderes tiene

dieciséis artículos y contiene algunas novedades interesantes en relación con las reglamentaciones vistas anteriormente, aunque en principio sigue de cerca el texto de las Ordenanzas de Bilbao, con algunas variaciones inspiradas, en su mayor parte, en las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián. En el artículo primero se indica que todos los mercaderes, tratantes y comerciantes al por mayor deberán tener por lo menos cuatro libros: Borrador, Mayor, otro para el asiento de Cargazones y un Copiador de cartas. Téngase en cuenta que esta primera parte de las Ordenanzas no contiene ningún capítulo dedicado a las letras de cambio, por lo que posiblemente al incorporarse este capítulo se hubiera hablado del Copiador de letras al que alude la mayoría de las reglamentaciones vistas. Al libro Diario se le llama Borrador, Manual o Diario, empleando las tres mismas denominaciones utilizadas en la reglamentación de La Coruña. Por otra parte, se hace alusión también al cuaderno de los balances que se habían de formar cada tres años.

Al hablar del libro Mayor, en el artículo tercero, se indica que en dicho libro se formará “*con cada interesado su quenta particular en el metodo breve que generalmente se acostumbra de DEBE Y HA DE HABER*”. La redacción del pasaje, en general, así como el mayor cuerpo de letra que se utiliza para la expresión “debe y ha de haber” y su subrayado, podría dar lugar a pensar que en este caso sí se quiere hacer referencia al sistema de la partida doble, tan arraigado en Sevilla en medios tanto privados como públicos ya durante el siglo XVI. Sin embargo, lo más probable es que, como en las ocasiones anteriores, solamente se aluda a la disposición bilateral a la veneciana, máxime teniendo en cuenta que en el libro que debían llevar los comerciantes al por menor se hace la misma indicación con igual énfasis y características.

Una novedad que se encuentra en el artículo sexto es la relativa a que, en lugar del requisito de la firma o rúbrica de los libros, habitual en otras Ordenanzas, en éstas se exige simplemente que la primera y última hoja de cada libro, así como todas las del abecedario, fueran selladas con el sello del Consulado. Esta innovación debe reputarse de interesante, pues, efectivamente, teniendo selladas la primera y última hojas de cada libro y, en especial las del libro Mayor, como garantía de autenticidad, y habiendo sellado todas las hojas del abecedario que, como en este caso se especifica expresamente en el artículo tercero, debía ir también “*encuadernado con separacion*”, se aseguraba suficientemente el que no pudiera introducirse ninguna hoja ni cuenta nueva en el Mayor. Se añade, por otra parte, que cualquier comerciante que no llevase los libros en la forma prevista en éste artículo y los precedentes sería multado con cien ducados y hasta que pagase dicha multa no sería oído. Además, no se daría fe ni crédito a sus asientos en ningún caso.

En el artículo séptimo se indica que los comerciantes que vendiesen al fiado mercaderías por valor mayor de una determinada cantidad de pesos, que se deja en blanco, estarían obligados a recoger del comprador un vale u otro documento con expresión del importe de la mercancía y del plazo en que se había de efectuar el pago al objeto de evitar las dudas y litigios que frecuentemente se suscitaban por dejarlo todo supeditado a la buena fe del comprador. En caso de omitir este requisito serían multados con una cantidad de ducados, que también se deja en blanco, los cuales deberían ser pagados antes de ser oídos en la demanda que tratasen de proponer. Como recordaremos, las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián contenían un artículo similar, aunque redactado en términos menos precisos.

En el artículo octavo se recoge al pie de la letra el texto del artículo del mismo número de las Ordenanzas de San Sebastián, indicando que el comerciante que lo deseara podría llevar más libros que los cuatro previstos, *“ya sea formándolos en partidas dobles o sencillas, o ya de qualquiera otro modo a su arbitrio y voluntad”*. Según el método *“que en quanto a esto eligieren y observaren, deberían arreglar también el Libro de Facturas”*.

El artículo siguiente recoge la acostumbrada obligación que tenían los comerciantes al por mayor que no supieran leer ni escribir de emplear un apoderado para que les llevase los libros y les ayudase en los negocios. La novedad de estas Ordenanzas estriba en que la copia autorizada de la escritura de poder debía ser entregada al Consulado dentro de las veinticuatro horas siguientes a su otorgamiento. En caso de que se revocase el poder debía entregarse, asimismo en dicho plazo, copia de la escritura de revocación y del nuevo apoderamiento. Si este requisito no fuera cumplido, se impondría a los comerciantes una multa de una cantidad de ducados que se deja en blanco.

Los artículos décimo y undécimo contienen las habituales prescripciones en relación con los mercaderes al por menor. El libro a llevar por los comerciantes minoristas que supieran escribir en relación con los géneros que comprasen y vendiesen al fiado debía ser llevado también *“en el mismo metodo de DEBE Y HA DE HABER”*, como antes se ha señalado ya. Una novedad de este artículo décimo consiste en la obligación que se imponía a dichos comerciantes de llevar otro libro, con los mismos requisitos que el anterior, para asentar los géneros que trajesen del extranjero al objeto de venderlos en sus tiendas. Asimismo, se indica que estos libros habrían de ser sellados con el sello del Consulado.

En el artículo decimoprimer se especifica, igual que se hacía en las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián, pero con mayor precisión, que los comerciantes minoristas que no supieran leer ni escribir y que no llevasen sus cuadernos a revisar a personas de su confianza en el plazo de ocho días de haber asentado las partidas, deberían atenerse a lo que estuviera consignado en ellas, pues pasado dicho plazo de ocho días no cabría recurso alguno.

El artículo decimosegundo se dedica a explicar la forma de corregir los errores que se hubieran producido al asentar las partidas en los libros de comercio, mientras el decimotercero manifiesta que el mero hecho de hallarse arrancada o cortada alguna hoja de cualquiera de los referidos libros bastaría para tachar a sus propietarios de mala fe. Siempre que esto se verificase se impondría a los mismos una multa de doscientos ducados, al tiempo que se dejaría de dar crédito a los asientos consignados en sus libros. Antes bien, se procedería a la determinación de los pleitos por los libros de la otra parte litigante, siempre que los mismos estuviesen al corriente y fueran llevados en la forma requerida.

El artículo decimocuarto insiste en la capacidad probatoria de los libros de cuentas, disponiendo que cuando en un litigio una de las partes presentara sus libros correctamente llevados, mientras la otra manifestase que no había llevado cuentas de los negocios objeto del litigio, se habría de resolver la causa en favor del primero, excepto en el caso de que el segundo pudiera probar lo contrario mediante cartas u otros documentos que mereciesen entera fe y crédito. Como se recordará, en las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián se contenía un artículo semejante.

En el artículo decimoquinto se conjuga el requisito de la autenticidad de los libros de comercio llevados por los mercaderes, bajo las penas correspondientes en caso de haber formado maliciosamente otros nuevos, con la obligación de exhibirlos en sus propias casas al objeto de deshacer las dudas que se suscitaran en juicio o fuera de él. Como en otras ocasiones, también en este caso la redacción de la norma resulta más precisa y oportuna que en anteriores reglamentaciones.

El artículo decimosexto hace referencia, sin mayores novedades, a la obligación de los comerciantes al por mayor de formar balance cada tres años por lo menos, consignando dichos estados en un cuaderno específico. Dicho artículo ratifica el hecho de que la normativa estudiada se hallaba pendiente de completar, pues en él se comenta que por el estudio de los balances se podría determinar, en caso de quiebra, si la misma se había producido por desgracia o malicia, procediéndose entonces en consecuencia de acuerdo con *“la forma que se prevendrá en esta Ordenanza en el Título de las Quiebras”*. Este título no figura en la parte incluida en el manuscrito que estudiamos.

También el artículo quinto del título octavo, que hace referencia a los libros a llevar por las compañías de comercio, resulta más preciso y explícito que las reglamentaciones contempladas hasta ahora, al comenzar diciendo: *“El Socio o Socios que administraren deberán llevar los cuatro Libros, que en el Título VI quedan prevenidos para todos los Comerciantes, haciendolos sellar con el sello del Consulado, como se manda al numero VI del mismo Título”*. El texto sigue con las habituales disposiciones en relación con la inscripción de los componentes de la compañía, los bienes aportados a la misma, etc.

En el título séptimo, consagrado a los convenios y contratos mercantiles, se contienen asimismo las prescripciones acostumbradas acerca de la fuerza probatoria del libro del corredor, así como de los libros, cartas originales recibidas y copia de las escritas en relación con los negocios realizados con personas ausentes, de acuerdo con lo ya visto en las Ordenanzas de Bilbao y de otros Consulados.

\* \* \*

En este capítulo se ha expuesto con detalle la revitalización de los Consulados de comercio ya existentes, así como la fundación de otros nuevos, fruto del empuje e ímpetu renovador de la monarquía borbónica en el primer siglo de su reinado. Se han analizado también detalladamente las respectivas reglamentaciones contables, pues suponen una colección de extraordinaria normas contables de la especialidad, sin parangón conocido en el mundo para esta época, tal vez debido a una falta de investigación sobre la materia. Dicha colección normativa permite seguir paso a paso la formación de la normativa contable tal como fue recogida en el primer Código de Comercio de España de 1829. Por ello, ha parecido que merecía la pena exponerla y presentar un análisis pormenorizado de la misma.

Como resumen de la investigación expuesta en este capítulo, que presenta uno de los momentos clave en la historia del pensamiento contable español, podrían recordarse los siguientes puntos:

1. En lo comercial, el proceso de revitalización se traduce, entre otras cosas, en el establecimiento o confirmación de numerosas asociaciones locales de mercaderes, así como de Consulados de Comercio o Tribunales de justicia con una jurisdicción privativa especial para entender en los asuntos relacionados con el tráfico mercantil.

2. De este modo, a partir de la aprobación de las nuevas Ordenanzas del Consulado de Bilbao, en 1737, se desencadena un activo proceso de adscripción a la jurisdicción mercantil de los litigios en que como consecuencia de su actividad profesional pudieran verse involucrados los mercaderes pertenecientes a las diversas asociaciones de comerciantes creadas ex novo, refundadas o, simplemente, confirmadas.
3. Esta jurisdicción debía ser ejercida, bien por los Consulados, incorporados, en su caso, a las respectivas asociaciones de comerciantes, bien por la Junta General de Comercio y Moneda, organismo central de la Corona encargado de regular todas las cuestiones relativas al tráfico mercantil y monetario, cuando las asociaciones no sustentasen en su seno ningún Consulado.
4. Con motivo de este cambio de jurisdicción, se emplazó a todas las asociaciones de mercaderes y Consulados de Comercio a que promulgaran Ordenanzas y normativas regulando la actividad mercantil de los comerciantes en las respectivas demarcaciones, al objeto de que pudieran servir de base en la resolución de los litigios. Así se cumplimentó, efectivamente, por la mayor parte de dichos Consulados y asociaciones.
5. Aunque los Consulados de Comercio y las asociaciones de mercaderes, así como las reglamentaciones sobre materia comercial promulgadas por ellos durante el siglo XVIII, han sido objeto de algunos estudios parciales y concretos, hasta ahora el tema no había sido investigado con carácter general.
6. En el curso de la presente investigación se ha conseguido reunir documentación sobre dieciocho instituciones de la clase indicada, todas ellas propuestas, establecidas, refundadas o confirmadas durante el siglo XVIII. No obstante, solamente de trece, de entre estas dieciocho instituciones, se ha podido obtener la reglamentación correspondiente a la actividad comercial de los mercaderes de las respectivas demarcaciones. Las cinco restantes, o bien no promulgaron la correspondiente regulación antes de terminar el siglo XVIII, o bien no la llegaron a emitir en absoluto, o bien, finalmente, no se ha sido capaz de localizar todavía dicha regulación.
7. En todas las normativas reunidas sobre la actividad mercantil promulgadas por los referidos Consulados y asociaciones figura, sin excepción, una parte dedicada a los libros de cuentas que debían llevar los mercaderes. Hasta la realización de la presente investigación, el tema de la regulación contable dictada por las instituciones indicadas había permanecido absolutamente inexplorado.
8. Las reglamentaciones estudiadas corresponden, en primer lugar, a las Ordenanzas de cinco Consulados de Comercio pertenecientes a la antigua Corona de Castilla, los de Bilbao, San Sebastián, Burgos, La Coruña y Sevilla. El Consulado de La Coruña fue establecido en el marco de la autorización genérica para crear Consulados Marítimos y Terrestres contenida en el Reglamento de libre Comercio de 12 de octubre de 1778. Lo mismo ocurrió con el Consulado Marítimo y Terrestre de Sevilla, pero las Ordenanzas que se ha conseguido localizar en este caso constituyen un borrador incompleto no sometido todavía a la aprobación real y no ultimado en espera de una consulta que no se sabe si llegó a ser realizada. Se ignora asimismo si estas Ordenanzas fueron revisadas y completadas, obteniendo finalmente la san-

ción del rey. Se han estudiado asimismo las regulaciones contables correspondientes a dos Consulados pertenecientes a la antigua Corona de Aragón, los de Valencia y Barcelona, reglamentaciones que en estos dos casos fueron dictadas por Orden específica de la Junta General de Comercio y Moneda. Aparte de ello, se han analizado las Ordenanzas propuestas para la creación del Consulado de Soria, que finalmente no fue aprobado. Además de estas ocho reglamentaciones pertenecientes a Consulados, se han examinado también las Ordenanzas correspondientes a las universidades o asociaciones de mercaderes, llamadas Cuerpos de Comercio, de Zaragoza, Valladolid, Cuenca y Toledo. Asimismo, se han estudiado las Ordenanzas de los Cinco Gremios Mayores de Madrid.

9. En su conjunto, estas reglamentaciones componen una formidable y esclarecedora colección de normas, sin igual en España, sobre la contabilidad y la teneduría de libros que debían llevar los mercaderes españoles del siglo XVIII.
10. Las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, aprobadas en 1737, fueron las primeras de la serie. Por ello, sirvieron de modelo a casi todas las demás Ordenanzas de Consulados y fueron recomendadas oficialmente a estos efectos, incluso como cuerpo legislativo mercantil, en general, en tanto la nación no dispusiera de un Código de Comercio. Cuando éste finalmente se promulgó en 1829, se inspiró grandemente en estas Ordenanzas de Bilbao. Veinticinco años después de aprobarse éstas, se promulgaron las Ordenanzas del Cuerpo de Comercio de Zaragoza, seguidas de las del Cuerpo de Valladolid tres años más tarde. Al año siguiente, 1766, se aprobaron en el mismo mes las Ordenanzas de los Consulados de San Sebastián y de Burgos. Un mes más tarde, se publicaron en el mismo día sendas Ordenes conteniendo las Ordenanzas contables de los Consulados de Valencia y Barcelona. Este mismo año se aprobaron las Ordenanzas del Cuerpo de Comercio de Cuenca y seis años después, en 1772, las del Cuerpo de Comercio de Toledo. Un año más tarde se presentó la propuesta de Ordenanzas del Consulado de Soria, que no fue aprobada. En 1783 se aprobaron las Ordenanzas de los Cinco Gremios Mayores de Madrid y, en 1790, se aprobó la reglamentación contable del Consulado de La Coruña. Finalmente, en 1794 se presentó en una reunión del Consulado de Sevilla la primera parte del proyecto de las Ordenanzas completas correspondientes a este Consulado, parte que contenía el capítulo referente a los libros de cuentas. De esta manera, en un plazo de cerca de sesenta años se redactaron en España, por lo menos, trece normativas de regulación contable de diferente extensión y complejidad, con un contenido muy parecido en la mayor parte de las ocasiones, digno en cualquier caso digno de ser tomado en consideración.
11. Aunque se acepta comúnmente que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, que constituyen el primer cuerpo legislativo español regulando la actividad comercial, se inspiraron en general en la *Ordonnance du Commerce* francesa de marzo de 1673, hay que señalar que la parte que atañe a la regulación contable no muestra dicha influencia en absoluto, siendo las Ordenanzas españolas a este respecto mucho más amplias y precisas. No obstante, en algunas de las reglamentaciones contables posteriores sí es posible percibir algunos rastros de esta influencia, a partir de las Ordenanzas

del Consulado de Burgos, de 1766, en las que se recogen las normas contenidas en la Ordenanza colbertiana acerca de la legalización de los libros. La denominación de jornal para el libro Diario, que utilizan las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián, la capital consular más cercana a Francia, parece también producto de la influencia francesa.

12. Los libros considerados mayoritariamente como obligatorios eran los siguientes: libro Diario, libro Mayor, con su correspondiente abecedario, libro de Cargazones, libro Copiador de cartas, libro Copiador de letras de cambio y libro de Balances. Para nombrar el libro Diario se empleaban corrientemente los términos de Borrador o Manual. En las Ordenanzas de los Cuerpos de Comercio y en las del frustrado Consulado de Soria, al libro Mayor se le llama libro de Caja, manteniendo la terminología castellana tradicional.
13. Las Ordenanzas de los Cuerpos de Comercio de Zaragoza, Valladolid, Cuenca y Toledo constituyen, en general, un caso especial dentro de las reglamentaciones contables promulgadas durante el siglo XVIII en España, pues se apartan del modelo constituido por las Ordenanzas de Bilbao, seguido en mayor o menor medida por todas las otras reglamentaciones: son mucho más cortas y solamente prevén tres libros obligatorios: borrador, libro de caja y libro de compras, aunque los requisitos a cumplir en la teneduría de estos libros son prácticamente los mismos que se requieren en las demás regulaciones.
14. El estudio de todas estas reglamentaciones confirma, por otra parte, el curioso caso de amnesia colectiva sufrido por la sociedad española con respecto a la antigua tradición contable castellana. Así, no se hace ninguna alusión al importante papel jugado por España en la consolidación y difusión de la partida doble. Tampoco se hace presente ningún indicio denotando que estaba viva la memoria de que en España la práctica de la partida doble venía desde antiguo. De otro lado, no parece que esta falta de recuerdo pudiera interpretarse en el sentido de que la práctica de la partida doble hubiera llegado en ningún momento a estar totalmente desterrada. Sin embargo, lo cierto es que, cuando se vuelve a escribir sobre temas contables, después de más de un siglo de silencio al respecto, se tiende a adoptar la terminología francesa, como si la partida doble fuera una innovación que hubiera llegado a través Francia. Tal hecho, como se decía más arriba, facilitó la incorporación de España a las corrientes de pensamiento y a la terminología corrientes en los países europeos de nuestro entorno.
15. Ciertamente que, como se evidencia por los textos de las Ordenanzas estudiadas, por el momento no se había perdido totalmente el uso de los antiguos términos: “libro de Caja”, “Manual”, “debe y ha de haber”, etc. El conocimiento de estos términos se había transmitido, en parte, gracias a la incorporación de las pragmáticas de Cigales y de Madrid a la Recopilación de las Leyes de España. Pero, lo que, en cualquier caso, sí parece que se había perdido era el sentido cabal de los mismos. En efecto, la expresión “debe y ha de haber” no era ya, en sí misma, como ocurría en el siglo XVI, la definición y denominación dada a la partida doble. Parece que en las Ordenanzas del siglo XVIII estudiadas se utiliza, simplemente, para indicar que las



cuentas debían llevarse utilizando la forma bilateral a la veneciana, es decir, con dos lados, debe y haber, uno frente al otro.

16. En todas las reglamentaciones estudiadas se indica que el libro Mayor debe llevarse por “debe y ha de haber”, pero ello tiene solamente el sentido indicado en el apartado anterior. Confirma esta interpretación el escrito de alegaciones presentado por la Junta Particular de Comercio de Barcelona. Por ello, pese al constante uso de esta expresión, no puede considerarse que las reglamentaciones estudiadas pretendieran imponer la utilización de la partida doble.
17. Se confirma, en todo caso, el empleo de los términos “partidas dobles” y “partidas sencillas” en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, parece que por primera vez en España, al menos por escrito, de acuerdo con lo que se sabe hasta ahora. Sin embargo, estos términos se indican en relación con los libros auxiliares que se quieran emplear adicionalmente. Los comerciantes de Barcelona tenían a este respecto expresiones ligeramente distintas: “escritura doble” y “escritura sencilla”. Por su parte, las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián y del Consulado de Sevilla, que también explican que los libros que los comerciantes deseasen llevar además de los obligatorios podrían ser llevados por partidas dobles o sencillas, añaden que a este objeto se podría utilizar *“qualquiera otro modo”*, no limitándose, por consiguiente, a la alternativa contemplada por el Consulado de Bilbao y los comerciantes de Barcelona.
18. Con independencia de que no pueda considerarse que el método contable propuesto por las reglamentaciones estudiadas fuera necesariamente el de partida doble, los requisitos que se pedían en la teneduría de los libros eran, invariablemente, los tradicionales de este sistema: libros encuadernados, numerados, foliados, sin enmiendas, tachaduras, hojas arrancadas o introducidas posteriormente, etc. En la mayor parte de las reglamentaciones posteriores a las del Consulado de Bilbao se añade el requisito de la legalización de los libros. Todo ello debía servir para garantizar la fiabilidad de los mismos y su validez como prueba en juicio y, sobre todo, como medio para averiguar, en caso de quiebra, si ésta había sido fortuita o fraudulenta. Precisamente, una de las notas características de estas reglamentaciones en relación con las antiguas de los siglos XV y XVI es la índole eminentemente privada de su motivación y su carácter de garantía en interés del propio interesado y del gremio de comerciantes en general.
19. La obligación de llevar libros de cuentas por los procedimientos y con las formalidades descritos en las reglamentaciones se extiende en la mayor parte de los casos a toda clase de comerciantes, mayoristas y minoristas, incluidas las compañías. En algunos casos, se prevé una contabilización mucho más sencilla en el caso de los comerciantes al por menor. En otros, se prescinde de éstos, para centrarse exclusivamente en los comerciantes al por mayor. En la reglamentación publicada por el Consulado de La Coruña, y ello resulta una interesante novedad, se amplía el colectivo de obligados a llevar libros de contabilidad incluyendo a los fabricantes, industriales y navieros.

20. A excepción de las reglamentaciones relativas a los Cuerpos de Comercio, que, como hemos visto, forman un colectivo aparte, en todas las regulaciones estudiadas se indica la obligación de hacer balance cada tres años por lo menos, al objeto de poder establecer más fácilmente, en su caso, las causas de la quiebra. En las Ordenanzas del frustrado Consulado de Soria se establecía que el balance debía hacerse cada dos años, por lo menos. Las Ordenanzas del Consulado de San Sebastián no aluden a la obligación de hacer balance cada tres años, pero especifican que tendrá que hacerse balance siempre que se cierre el libro Mayor y se traspasen sus saldos al libro nuevo. En cambio, en ninguna de las reglamentaciones estudiadas se alude para nada al inventario, excepto al hablar de los bienes y valores aportados a las compañías.
21. En las Ordenanzas de Soria se indicaba también que los libros solamente debían servir para un año, es decir, que debían cerrarse cada año, y que los asientos del diario debían pasarse al libro de Caja o Mayor con una periodicidad semanal. En las demás reglamentaciones no se habla del tema. Asimismo, se indicaba que cada fin de año habían de pasarse los resultados al libro de Caja y al libro de Asientos o Cargazones. Una vez cerrados los libros habrían de presentarse al secretario del Consulado, quien pondría una nota rubricada dándolos por fenecidos. Son asimismo las únicas Ordenanzas que hacen referencia a esta formalidad.
22. En buena parte de las reglamentaciones estudiadas se incluyen unas normas de 1745 y 1752 prohibiendo, en caso de juicio, la retirada de los libros de cuentas de la casa de sus propietarios, al objeto de garantizar la privacidad de los mismos y de no obstaculizar la normal contabilización de las operaciones. Una precaución parecida, aunque en términos menos tajantes, se encontraba, por otra parte, en la Ordenanza francesa de 1673. Las primeras Ordenanzas recogiendo tal prohibición son las correspondientes al Cuerpo General de Comercio de Zaragoza, que fueron las primeras en redactarse después de las del Consulado de Bilbao y después de que fueran promulgados el Real Decreto de 1745 y la Real Determinación de 1752 regulando dicha cuestión.
23. Cabe decir, por último, que puede observarse un progresivo proceso de mejora, mayor precisión y aquilatamiento de los problemas en la redacción de las reglamentaciones a medida que avanza el momento de su aparición. De esta forma, las últimas reglamentaciones son, en general, más completas y acabadas que las primeras. Ya se ha visto a este respecto cómo las Ordenanzas del frustrado Consulado de Soria contenían algunas novedades interesantes y cómo las Ordenanzas de los Consulados de La Coruña y de Sevilla, que son las últimas redactadas entre las estudiadas, incorporaban importantes innovaciones en relación con las anteriores.

## CAPÍTULO 26

# CONTABILIDAD DEL BANCO NACIONAL DE SAN CARLOS

### 26.1. Creación, organización y funciones

El estudio de la contabilidad del Nacional de San Carlos, antecesor directo del Banco de España, fue iniciado por mi trabajo “Noticia de la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos en sus primeros tiempos (en torno a 1787)”, que fue presentado en el *V Congreso de la Asociación de Historia Económica*, celebrado en San Sebastián, los días 29 de septiembre a 1 de octubre de 1993 y en cuyas Actas se encuentra publicado. (Hernández, 1993). Posteriormente, como debidamente se indicará, algunos aspectos han sido también tratados por Francisco Mayordomo García-Chicote y por Rafael Moreno Fernández.

El Banco Nacional de San Carlos fue creado por cédula de 2 de junio de 1782, atendiendo a la propuesta de Francisco Cabarrús, hombre de negocios francés, nacido en Bayona en 1752 y establecido en Madrid desde que tenía veinte años. El proyecto de Cabarrús fue apoyado, entre otros, por el conde Campomanes y por Gaspar de Jovellanos<sup>238</sup>.

Aunque el Banco quedó establecido bajo la protección del rey, su capital, compuesto por 150.000 acciones de 2.000 reales cada una, totalizando la cifra de 300 millones de reales de vellón, es decir, de 15 millones de pesos fuertes, se consideraba de propiedad privada. De esta forma, la Corona y otras instituciones públicas, municipios, órdenes religiosas, etc., podían adquirir acciones y de hecho así lo hicieron, pero nadie disfrutaba de prerrogativas especiales o públicas, de acuerdo con lo establecido en la cédula de fundación. El derecho al voto se reservaba para los accionistas que poseyeran veinticinco o más acciones, aunque estaba prevista la posibilidad de que varios accionistas pudieran reunirse para completar este número. Ningún accionista o grupo de accionistas podía disponer de más de un voto. Las acciones eran transmisibles y podían cederse o endosarse libremente. El pago de las mismas podía hacerse indistintamente en dinero efectivo, en vales reales o en letras de cambio aceptadas, aunque en este último caso el importe de las letras se computaría con un descuento del 4 por 100 desde el día de su entrega al Banco hasta el día de su vencimiento.

El Banco Nacional de San Carlos se constituyó, sobre todo, al objeto de reducir, es decir, de canjear por dinero efectivo los vales reales que se habían venido emitiendo desde septiembre de 1780 para financiar la guerra contra Inglaterra, declarada en abril de 1779, en vista de las dificultades que dicha guerra había ocasionado a las llegadas de plata de América. Los vales reales supusieron el primer tipo de papel moneda conocido en la historia de la economía española. Se emitieron en un principio por un nominal de 600 pesos sencillos, aunque en sucesivas emisiones se rebajó esta denominación a 300 pesos<sup>239</sup>. Tenían pleno poder libera-

---

238 Pedro Tedde de Lorca ha estudiado a fondo la historia de esta institución en su libro: *El Banco Nacional de San Carlos (1782-1829)*, Banco de España. Alianza Editorial, Madrid, 1988. Antes que él había estudiado el tema, entre otros, Earl J. Hamilton: “The Foundation of the Bank of Spain”, en *The Journal of Political Economy*, vol. LIII, núm. 2, junio de 1945, págs. 97-114; “The First Twenty Years of the Bank of Spain”, en *The Journal of Political Economy*, vol. LIV, núm. 1, febrero-abril de 1946, págs. 17-37; y “El Banco Nacional de San Carlos (1782-1829)”, en *El Banco de España. Una historia económica*, Banco de España, Madrid, 1970, págs. 199-231.

239 Debe recordarse a estos efectos que las unidades monetarias de más corriente empleo en España en esa época eran el peso fuerte, que equivalía a 20 reales de vellón, el peso sencillo que tenía 15 reales de vellón, y el propio real de vellón que, a su vez, equivalía a 34 maravedís.

torio, excepto para pagos de haberes, de pensiones del Estado y del comercio al por menor, y devengaban un interés del 4 por 100 anual. La excesiva cantidad de vales reales puestos en circulación debido a las dificultades financieras de la Corona (desde septiembre de 1780 hasta mayo de 1782 se realizaron tres emisiones con un nominal total de más de 30 millones de pesos sencillos), así como a la falta de un mecanismo de reducción a dinero efectivo, hicieron que su valor de mercado disminuyera rápidamente, llegando a experimentar una depreciación en octubre de 1782 de más de un 20 por 100. La creación del Banco de San Carlos vino, pues, a intentar remediar esta situación.

En la cédula de creación, esta finalidad, citada en primer lugar, se formula diciendo que el primer objeto e instituto del Banco es el de formar una caja general de pagos y reducciones en la que puedan reducirse a efectivo letras de cambio, vales reales y pagarés<sup>240</sup>. Con ello, aparte de satisfacer la necesidad de suministrar liquidez a partir de los vales reales y de mantener la cotización de éstos, se quería también promocionar la negociación de efectos comerciales al objeto de fomentar y estimular el crédito y el tráfico mercantil. En todos estos aspectos, la labor del Banco Nacional de San Carlos obtuvo resultados estimables.

El segundo objeto del Banco, según la cédula fundacional, era el de atender a los suministros o provisiones del Ejército y la Marina, que llegaron a tener cinco ramos: víveres del Ejército y Corte, de Presidios, de Marina, herrajes y arboladura para la Armada, y vestuarios del Ejército en España e Indias. Dichas provisiones supusieron una grave fuente de preocupaciones y pérdidas para el Banco, que las ejerció primero por administración y luego por asiento, sin lograr que la Real Hacienda hiciera frente con puntualidad a sus obligaciones al respecto. Después de unos funestos resultados y de haber perdido en el empeño más de un octavo de su capital, a primeros de 1791 el Banco rescindió sus obligaciones con la Corona en este sentido.

El tercer cometido del Banco, siempre según la cédula de constitución, era el de pagar todas las obligaciones del Real Giro en los países extranjeros mediante la percepción de una comisión del 1 por 100. El Real Giro realizaba el servicio de situar en el extranjero los fondos que el Estado necesitaba para hacer frente a sus gastos de embajadas, etc., bien fuera a través de remesas de metálico o de letras de cambio.

Aparte de estos tres fines previstos en la cédula fundacional, el Banco Nacional de San Carlos asumió inmediatamente otros como el monopolio de extracción o saca de plata del territorio nacional a efectos de equilibrar la balanza de pagos; la emisión de cédulas o billetes de banco; y la apertura de cuentas corrientes a clientes para prestarles un servicio de tesorería y de domiciliación de efectos de comercio.

El privilegio de extracción de la plata le fue concedido al Banco en julio de 1783 a título provisional, aunque duró mientras siguieron entrando remesas de metal de las Indias. En este capítulo consiguió el Banco sus mayores beneficios durante sus primeros años, hasta el punto de que, hecho insólito, en la asamblea general de accionistas de 1785 se aprobó una reducción de los derechos de extracción percibidos por el Banco desde el 3,6 al 2 por 100.

La emisión de cédulas o billetes del Banco, en distintas denominaciones que iban desde los 200 a los 1.000 reales de vellón, fue acordada en la primera Junta nacional de accionistas del Banco, celebrada el 20 de diciembre de 1782, y apro-

---

240 Francisco Mayordomo, en colaboración con Encarnación Peyro, redactó un trabajo resaltando el carácter de manual de control interno que revestía la Real Cédula de fundación del Banco de San Carlos (Mayordomo *et al.*, 2007a)

bada posteriormente por el rey Carlos III en 5 de enero de 1783<sup>241</sup>. Sin embargo, las cédulas del Banco nunca tuvieron mucha aceptación, habida cuenta de la existencia de los vales reales que devengaban un interés del 4 por 100 y surtían los mismos efectos. Solamente en los años 1797 y 1798, coincidiendo con la domiciliación de la Caja de Amortización en el edificio del Banco, se registró un volumen considerable de cédulas en circulación.

Por su parte, en septiembre de 1784, de acuerdo con lo previsto en la cédula fundacional, se autorizó por la Junta de directores del Banco la apertura de cuentas corrientes a todas las casas de comercio, compañías y personas particulares de Madrid que lo solicitasen. Aparte del movimiento de cobros y pagos directos en efectivo, cédulas del Banco o vales reales, se podía domiciliar en estas cuentas el pago de letras de cambio. Asimismo, podía abonarse en las mismas el importe de las letras que se negociaran o descontaran en el Banco. Por otra parte, los cuenta-correntistas podían pedir directamente al Banco, con cargo a sus cuentas, sin intervención de corredor, la expedición de las letras de cambio que necesitaran para efectuar pagos en el extranjero. No estaban previstas las transferencias de cuenta a cuenta, aunque sí el ingreso, para abonar en una cuenta corriente, de un libramiento, o sea, el antecesor del moderno cheque, librado sobre otra. El importe mínimo de las operaciones estaba limitado a 300 pesos y los descubiertos estaban totalmente prohibidos. El servicio de cuentas corrientes no era enteramente gratuito. Por otra parte, solamente devengaban intereses los saldos en vales reales, por un porcentaje del 4 por 100, precisamente el tipo de interés rentado por dichos vales<sup>242</sup>. No parece tampoco que este servicio tuviera gran aceptación.

Además de las indicadas, el Banco Nacional de San Carlos entendió asimismo en otras operaciones, como la financiación, e incluso la promoción directa, de obras públicas; el apoyo financiero a municipios; el fomento del comercio entre

241 En el expediente número 123 correspondiente a la caja 1083 de la sección de Secretaría del Archivo Histórico del Banco de España, se encuentran varios documentos relativos a la emisión de las primeras cédulas al portador, antecedente directo de los modernos billetes de banco, puestas en circulación por el Banco Nacional de San Carlos. Dicha emisión alcanzó un volumen total de 52 millones de reales, de acuerdo con el siguiente detalle:

Denominación en reales	Número de cédulas	Firma	Color	Valor total en reales de vellón
200	20.000	Rossi	Negro	4.000.000
300	10.000	Toro	Azul	3.000.000
400	10.000	Toro	Teja	4.000.000
500	10.000	Matallana	Verde	5.000.000
600	10.000	Matallana	Amarillo	6.000.000
700	10.000	Matallana	Violeta subido	7.000.000
800	10.000	Rossi	Teja más subido	8.000.000
900	10.000	Rossi	Violeta bajo	9.000.000
1.000	6.000	Toro	Encarnado	6.000.000
	96.000			52.000.000

242 En el expediente número 143 correspondiente al legajo 655 de la sección de Secretaría del Archivo Histórico del Banco de España, se encuentran diversos documentos que hacen referencia a la apertura y funcionamiento de cuentas corrientes en el Banco Nacional de San Carlos. Entre ellos destaca uno, sin firma, titulado *Reglas acordadas por la Junta de Dirección del Banco Nacional de San Carlos que se deberá observar por su caja y por las casas de comercio, compañías y particulares de Madrid que quieran hacer sus pagos en el referido banco*. Según certifica el secretario, este documento, de fecha 28 de septiembre de 1784, es una transcripción de la resolución que figura en el Libro de Acuerdos de la Junta de directores del Banco Nacional de San Carlos y constituye, por lo que parece, la primera

las Filipinas y las Indias y España, a través de la inversión de recursos del Banco en la Compañía de Filipinas; etc.

A lo largo de su vida, 1782-1829, el Banco Nacional de San Carlos fue objeto de varias reorganizaciones, algunas de gran importancia, como la culminada en 1794, al objeto de acomodar sus estructuras de la forma más idónea posible a las necesidades de funcionamiento y cumplimiento de sus objetivos. En un principio, para atender los cometidos indicados y tomando en consideración, sobre todo, el relativo al suministro de provisiones al Ejército y la Marina, el Banco fue dividido a efectos funcionales en dos departamentos claramente diferenciados: la Dirección de Provisiones y la Dirección del Giro o Dirección General, como algunas veces fue llamada, aunque en seguida se quiso desestimar esta denominación al objeto de no crear entre las dos Direcciones más diferencias y roces que los estrictamente imprescindibles<sup>243</sup>. En realidad, se trataba de dos entidades completamente distintas en sí, aunque cobijadas bajo el mismo nombre y utilizando los servicios comunes de secretaría, contabilidad y caja, como en seguida se verá. La Dirección del Giro era, propiamente, el departamento bancario o genuino del Banco, mientras la Dirección de Provisiones constituía un ente ajeno y yuxtapuesto. Al ser la Dirección del Giro el departamento propiamente bancario, la Dirección de Provisiones tenía que depender de ella, en cierto sentido, para realizar sus operaciones. Esto fue realmente lo que originó roces y fricciones entre ellas, hasta el punto de que hubo que recordar en un acuerdo de la Junta de directores que el Banco era uno y que los directores eran todos responsables de la marcha del establecimiento, y no solamente de la Dirección que les estuviera encomendada específicamente, de forma que cada mañana debían reunirse a primera hora para coordinar el funcionamiento de la institución.

Como antes se apuntaba, aparte de estas dos Direcciones, se crearon también otros tres departamentos que funcionaban con cierta autonomía: la Teneduría General de Libros, la Caja y la Secretaría. A cargo de la primera, se encontraba el tenedor general de libros; la segunda era dirigida por el cajero general y la tercera estaba a cargo del secretario del Banco<sup>244</sup>. Todos estos departamentos estaban de

---

normativa autorizando y reglando la apertura de cuentas corrientes en dicho Banco. Efectivamente, después del acta de la junta del día 25 de septiembre de 1784 figura en el Libro de Acuerdos este texto. Ver Archivo Histórico del Banco de España, libro 133.

243 Un escrito de Francisco Cabarrús, de 16 de marzo de 1785, comenta ya al describir las partes de que se compone el Banco: "*Dirección del Giro (suprimiendo el nombre de Dirección general, para que la repetición de las voces no traiga la de las discordias y pretensiones ridículas que se han suscitado con este motivo)*", en "Arreglo de las oficinas del Banco hecho en 16 de marzo de 1785", escrito que presenta y sirve de introducción al nuevo "Plan de oficinas, arreglado de acuerdo con los Señores Directores de ambos ramos, con el Tenedor general, del Cajero general y del Secretario, y en virtud de informes de los Tenedores particulares. Todo según el encargo de la Junta", redactado por separado. Ambos se hallan en la caja 1.084 de la sección de Secretaría, Archivo Histórico del Banco de España. Debe advertirse que en la caja 1.072 (atado correspondiente al año 1784), se encuentra un borrador de este escrito, al que no acompaña el "Plan de oficinas", en cuya cubierta figura escrito, con letra diferente, lo siguiente: "Madrid a 2 de enero de 1784. Advertencias del Sr. Cabarrús para el gobierno del Banco". No obstante, se trata, sin lugar a dudas, del mismo escrito. En la transcripción de este texto, así como en la de los otros que se citen literalmente en este contexto, se ha acomodado su ortografía y puntuación a las reglas modernas.

244 En el Archivo Histórico del Banco de España, con la signatura: Libro 131, se custodia el "Libro Primero de Acuerdos de las Juntas particulares de el Banco Nacional de San Carlos", comenzado el 9 de enero de 1783 y terminado el 13 de diciembre del mismo año. En este libro, a continuación del acta de la Junta de directores celebrada el 3 de febrero, figura en los folios 25 vº a 29 vº "El Plan de las oficinas que se establece para la expedición de los asuntos y negocios del Banco, número y nombres de los empleados, sus destinos y sueldos". En él se contiene la primera descripción de la organización del Banco en oficinas o departamentos.

una forma u otra previstos en la cédula fundacional, que indica que la Junta general de accionistas nombraría un tenedor general de libros y un cajero. La necesidad de un secretario se desprende de la propia existencia de las Juntas.

En esa primera organización, la dirección del Banco se encomendó a ocho directores: seis de ellos eran bienales, mudándose la mitad el primer año y así sucesivamente, de forma que siempre hubiese tres antiguos y tres modernos, y los dos restantes ocupaban su cargo sin limitación de tiempo. Los seis directores bienales servían sin sueldo y se turnaban por meses, de dos en dos; estaban al frente de la Dirección del Giro. Los dos directores permanentes gozaban de salario competente y estaban al frente de la Dirección de Provisiones. Ello se hizo así porque se presumía que su cometido era más complejo y específico, requiriéndose para desarrollarlo profesionales altamente cualificados y especializados, en régimen de dedicación completa.

De acuerdo con el informe de Francisco Cabarrús al que ya se ha hecho referencia, cada Dirección se dividía en dos ramos, *“el de Libros y el de Correspondencia. El de Libros es, digámoslo así, una Subdelegación del Tenedor general, a cuyas órdenes debe estar, porque en la realidad él ha de ser responsable a la Junta de toda la cuenta y razón del Banco y ningún director puede innovar por sí cosa alguna en dicha cuenta y razón, sin el Tenedor general, porque sería destruir su responsabilidad”*. *“El ramo de Correspondencia depende enteramente de los directores”*, seguía diciendo Cabarrús. Por otra parte, le parecía al financiero francés que era *“preciso reunir ambos ramos con una consideración distinta y establecer una gradación”* entre ellos. De tal manera, el tenedor de libros particular que estaba al frente del ramo de Libros de cada Dirección era *“el Jefe de ella”*, es decir, de la Dirección, *“y en esta calidad debe inspeccionar y repasar la correspondencia”*<sup>245</sup>. Este planteamiento informa claramente sobre el rango e importancia que ya en esos tiempos se confería a la función contable y cómo la misma se asociaba a la de jefatura y a la labor interventora. A su vez, el departamento u oficina de Caja disponía también de un tenedor particular de libros, sujeto asimismo a la inspección del tenedor general. Estos tres tenedores particulares estaban ya previstos, por otra parte, en la cédula fundacional.

Además de la Junta general de accionistas que era el órgano supremo de gobierno del Banco, y que se reunía en sesión ordinaria una vez al año, de acuerdo con la cédula fundacional, existía otro órgano colegiado de gobierno, a nivel inferior, del que ya se ha hablado: la Junta particular de dirección, también prevista en la cédula de creación del Banco, compuesta por todos los directores con asistencia del secretario. Se echaba en falta en esa organización, como indica Hamilton, un jefe ejecutivo o cabeza rectora que asumiera en sí toda la responsabilidad de la gestión<sup>246</sup>, aunque dicha falta la suplió durante los primeros años del Banco, según comenta Pedro Tedde, el influjo que ejerció Francisco Cabarrús sobre el resto de directores<sup>247</sup>. Efectivamente, en la primera Junta general de accionistas, celebrada el día 20 de diciembre de 1782, se procedió al nombramiento de los seis directores bienales, así como a la propuesta de cuatro personas para los cargos de directores permanentes, al objeto de que el rey eligiera dos de entre ellas. Luego se procedió al nombramiento del tenedor general de libros, del cajero general y del

---

245 Se trata del escrito de Francisco Cabarrús, de fecha 16 de marzo de 1785, que ya ha sido citado en una nota de pie de página anterior.

246 Earl J. Hamilton: *El Banco Nacional de San Carlos, 1782-1829*, obra citada, pág. 205.

247 Pedro Tedde: *El Banco de San Carlos (1782-1829)*, obra citada, pág. 70.

secretario. “En este estado”, dice el acta, “reparó la Junta haberse quedado sin empleo don Francisco Cabarrús”. Considerando que a él se debían en mucha parte los impulsos para el establecimiento del Banco Nacional de San Carlos, quisieron nombrarle en lugar de alguno de los elegidos, pero él manifestó “razones tan poderosas para no admitir semejante nombramiento”, que la Junta resolvió por votos uniformes darle el título de director nato honorario, con voto en todas las juntas generales y particulares. Cabarrús aceptó el nombramiento, aunque rehusó el sueldo que le ofrecían, “con lo cual se disolvió la Junta con general satisfacción en todos sus concurrentes”<sup>248</sup>. En cualquier caso, el nombramiento de Cabarrús vino a resolver durante los primeros momentos la insuficiencia organizativa supuesta por unos directores del Giro alternantes mensualmente, sin sueldo y sin dedicación fija. Sin embargo, esta situación tuvo que ser corregida al año siguiente, nombrando fijos a dos de los directores del Giro, y aumentando a tres los directores de Provisiones. A los tres restantes directores bienales, se les incorporó un cuarto.

Los caudales en poder del Banco se custodiaban en unas arcas que constituían la caja intervenida o reservada, como se diría ahora, cerrada con tres llaves. Una de las llaves estaba en poder del más antiguo de los directores bienales; otra la mantenían los directores de Provisiones; y la tercera estaba en posesión del cajero general. Este, por su parte, no tenía corrientemente en su poder más que los caudales que se estimasen necesarios para el tráfico de una semana.

## 26.2. Los libros de cuentas y el sistema contable

La cédula de fundación no indica el sistema que debía emplearse para llevar la contabilidad del Banco, salvando una pequeña referencia a la Dirección de Provisiones en la que se señala que los directores de Provisiones deberán “formar y presentar las cuentas a estilo de comercio”. Parece que con este estilo se quería designar a la contabilidad por partida doble. Este era, por otra parte, el sistema que desde un principio se pensó para llevar las cuentas del Banco Nacional de San Carlos.

Ello no excluía que, en ciertos momentos, se pensara que algunos registros, llevados por el tenedor de libros del departamento de Caja, podían ser mantenidos en partida simple. La primera información sobre los libros de cuentas a emplear la encontramos en un escrito que, cumpliendo las instrucciones recibidas, el tenedor general de libros y el cajero general presentaron, con fecha 28 de enero de 1783, a la Junta particular de directores. En dicho escrito se enumeraban los libros que a su juicio sería preciso llevar, tanto en la Teneduría General de Libros, como en la Dirección de Provisiones, en la Dirección del Giro y en el departamento de Caja, para conservar buena cuenta y razón de las operaciones realizadas, al tiempo que se especificaba el número de oficiales necesarios para ello y para desarrollar en general las tareas administrativas del Banco, en número total de treinta y dos<sup>249</sup>. No se hace referencia en el escrito al sistema contable a utilizar, posiblemente por parecer una cuestión obvia, pero los libros previstos pertenecen claramente al sistema de partida doble. Aparte de ello, en la indicación de los emplea-

248 Archivo Histórico del Banco de España, *Libro primero de Acuerdos de las Juntas generales de accionistas del Banco nacional de Sn. Carlos creado pr S.Md. el Rey nro. Sr. Dn. Carlos IIIro. en Real Cédula, 2 de Junio de 1782.*

249 Archivo Histórico del Banco de España, sección de Secretaría, caja 1.072 (atado correspondiente al año 1783).



dos necesarios se señala, en primer lugar, para la mesa del tenedor general de libros, *“un sujeto inteligente en el modo de llevar los Libros en partida doble”*.

La indicada propuesta fue informada por Gregorio Joyes, director bienal, en escrito dirigido a la Junta particular de directores con fecha 3 de febrero de 1783, en nombre propio y en el de Juan Drouilhet, director de Provisiones. Se señalaba en este informe que en opinión de sus redactores era prematuro dotar ya de personal a todos los servicios de que debía constar el Banco. A su juicio bastaba con completar, por el momento, el departamento de Caja y dotar de algún personal a la Teneduría General de Libros, dado el poco volumen de operaciones que en un primer momento habría de tener el Banco. Con ello, el número de personas a emplear de inmediato por este concepto se reduciría a sólo nueve en lugar de las veintiuna propuestas y se evitaría así *“la confusión que forzosamente deberá causar al principio demasiado número”* de empleados. Se conseguiría además un sustancial ahorro y, de esta forma, se haría consciente *“al público del principio de este establecimiento: que miramos los intereses que se nos han confiado con una escrupulosa atención y economía”*. Por otra parte, de esta manera, en la Teneduría General de Libros, *“como en una especie de academia mercantil, se irían preparando los oficiales para pasar a sus respectivos ramos más ilustrados por las conferencias que habrán tenido entre sí y uniformados en el método”*, una vez que el trabajo lo fuera haciendo necesario. Esto permitiría, por último, reflexionar más detenidamente sobre los procedimientos y libros a emplear, a medida que fueran surgiendo las operaciones, sin estar demasiado comprometidos de antemano<sup>250</sup>.

Sin embargo, a pesar de este informe, en ese mismo día 3 de febrero de 1783, la Junta de directores aprobó, según se ha señalado anteriormente, el primer “Plan de las oficinas” del Banco, referido exclusivamente a la plantilla de empleados del Banco, distribuida por dependencias, en el que prácticamente se recogieron las propuestas de personal formuladas en el escrito del tenedor general de libros y del cajero general, con algunas pequeñas modificaciones. En efecto, en lugar de los treinta y dos empleados propuestos, se nombraron sólo treinta; de ellos, uno para la Secretaría, departamento que no se había considerado en el citado escrito. Aparte de estos treinta empleados, se nombraron también seis porteros, dos para la Dirección de Provisiones, dos para la del Giro y otros dos para la Caja.

Sólo un mes más tarde, el 11 de marzo de 1783, la Junta particular de directores aprobó un “Reglamento del Banco nacional para su gobierno interior” dividido en cinco apartados: Dependientes, Operaciones y método de cuentas de las Direcciones, Tenedores de Libros, Caja y Porteros. En este reglamento se recogía la mayor parte de los planteamientos presentados en los escritos anteriores. Por otra parte, se contiene ya en él la idea recogida más tarde por Cabarrús en el sentido de que *“los dependientes”*, es decir, los empleados, *“de cada oficina”*<sup>251</sup>, o sea, de cada departamento, *“dependerán enteramente del tenedor de Libros respectivo que será su Jefe inmediato”*. A la Dirección del Giro se la llama Dirección General, denominación que, como hemos visto, mereció posteriormente el rechazo de Cabarrús.

---

250 Archivo Histórico del Banco de España, sección de Secretaría, caja 1.072 (atado correspondiente al año 1783), “3 de Febro. 1783. D. Gregorio Joyes. Sre. arreglo de oficinas”.

251 Hasta tiempos bien recientes, los grandes departamentos centrales de Madrid, dependientes de las Direcciones Generales, se seguían llamando Oficinas, lo que constituía una singularidad absoluta dentro de la terminología utilizada normalmente en el terreno de la organización y administración de empresas.

Tampoco se indica en este reglamento el método de contabilidad que deberá utilizar el tenedor general de libros para llevar sus cuentas; solamente se señala que tendrá que llevar necesariamente “*los tres libros indispensables*”, es decir, Borrador, Diario y Mayor. Lo mismo tendrán que hacer los tenedores particulares de las dos Direcciones, que llevarán estos tres libros, aparte de los libros auxiliares que estimen oportuno, pues “*siendo éstos para la mayor claridad y facilidad suya, cada uno dispondrá los que le parezca*”. En cambio, se especifica expresamente que el tenedor de libros de la Caja “*tendrá sus asientos por partida simple*” y se enumeran los libros que deberá llevar a estos efectos<sup>252</sup>.

La idea que servía de base a todos estos planteamientos contables era siempre la misma, apuntada ya en la cédula fundacional: que cada Dirección llevaría su propia contabilidad particular bajo la supervisión del tenedor general de libros, el cual luego las refundiría en una contabilidad general, después de haber comprobado los apuntes de cada una con las anotaciones del departamento de Caja.

La dificultad de plasmar en la práctica este esquema, en unos momentos en los que la institución estaba comenzando a desarrollar sus operaciones, hace que la historia de los planteamientos contables del Banco Nacional de San Carlos en sus primeros años sea un continuo proceso de adaptación a las necesidades operativas. Fue, sobre todo, la complejidad de las operaciones llevadas a cabo por la Dirección de Provisiones, con la necesidad de mantener factores y corresponsales por todo el territorio español, la que creó los mayores problemas e hizo que muy pronto se apreciase la insuficiencia de la instrumentación contable establecida para este sector, que adolecía de complejidad y falta de claridad. Ya en el año 1784 se planteó la necesidad de reformas en dicha contabilidad, que fueron estudiadas en primer lugar por el tenedor general de libros, Pedro Davout, así como por otras personas, y debatidas luego en las Juntas particulares de directores.

En este sentido, en la Junta del día 26 de enero de 1785, el tenedor general de libros presentó un escrito en el que se proponían unas modificaciones referentes a la contabilidad del servicio de provisiones, nacidas según propia manifestación “*del deseo de introducir, si fuese dable, mayor sencillez en unas cuentas que le parecían sobradamente diminutas y complicadas*”<sup>253</sup>. Como consecuencia de estas propuestas, la Junta requirió a dicho tenedor que redactara un informe más completo acerca de las modificaciones que pensaba introducir y cómo afectaban éstas a los procedimientos contables en general.

Este informe se presentó en la Junta del 4 de febrero de 1785, y en él se contenía “*una nota de las cuentas que concebía habrían de subsistir, y de las que podrían suprimirse, resumiendo sus resultados en otras menos numerosas y más claras*”. La Junta llamó al tenedor general de libros para que explicara y discutiese verbalmente sus ideas, pero no se tomó ninguna decisión<sup>254</sup>.

---

252 Dicho Reglamento se incluye en el acta de la Junta de directores del día indicado, que a su vez se encuentra en el “Libro Primero de Acuerdos de las Juntas particulares de el Banco Nacional de San Carlos”, ya citado, folios 56 rº a 69 rº. Una copia del mismo, certificada por el Secretario Benito Briz con fecha 17 de marzo de 1783, se encuentra en la caja 1.072 (atado correspondiente al año 1783), sección de Secretaria, del Archivo Histórico del Banco de España, de donde se cita.

253 Junta del día 26 de enero de 1785, libro 134, folio 62 vº. Archivo Histórico del Banco de España.

254 Junta del día 4 de febrero de 1785, libro 134, folios 79 rº a 80 rº. Archivo Histórico del Banco de España.

En la sesión del día siguiente, 5 de febrero de 1785, se reanudó la discusión sobre la reforma de los libros de contabilidad y se acordó que los libros del año anterior se cerrasen de acuerdo con el método que había venido rigiendo hasta aquel momento. “*Que por lo que miraba a los nuevos libros*”, se dice en el acta, “*la Junta había reconocido que la mente de la Real Cédula de creación era que la Teneduría general abrazase en sus asientos los de ambas Direcciones, reuniendo aquélla lo que éstas dividían, a fin de que siempre existiese la compulsa del todo que es el Banco, con las partes integrantes que son las Direcciones, y quedando sólo la Caja por punto de comparación con cada una de éstas*”. A continuación, se ofrecía una relación explicativa de las cuentas que habían de llevarse en la Teneduría General de Libros<sup>255</sup>.

La cuestión se acabó de redondear en la sesión de la Junta del día 2 de marzo de 1785, en la que, finalmente, se abordó el tema específico y de fondo que había motivado en un principio la intervención del tenedor general de libros. Como resultado de los debates y deliberaciones, la Junta acordó pasar al tenedor un oficio en el que se le indicaban las cuentas que deberían llevarse en la teneduría particular de la Dirección de Provisiones<sup>256</sup>.

Como ya se ha indicado, con fecha 16 de marzo de 1785 se aprobó una reorganización o arreglo de las oficinas, presentada por Cabarrús, que recogía las opiniones y estudios formulados por los jefes de la casa como consecuencia de las consultas efectuadas y, asimismo, las reformas contables establecidas.

Al objeto de cerciorarse por sí misma del estado de la contabilidad, después de la reorganización efectuada, la Junta particular de directores acordó, en su sesión del 7 de mayo de 1785, que Francisco Cabarrús junto con los directores de Giro y de Provisiones, acompañados del tenedor general de libros y del secretario, giraran una visita a las oficinas del Banco, “*en orden al examen del estado de los asientos de los libros y el trabajo que hacía cada uno de los oficiales*”. Del resultado de esta visita se dio cuenta en la sesión del 14 de mayo de 1785, habiéndose detectado en el curso de la misma retrasos de bastante consideración en la contabilización de las operaciones. Como consecuencia de ello, se hicieron las advertencias de rigor y se acordó que las referidas visitas se hiciesen todos los meses<sup>257</sup>.

Pero tampoco estas medidas ni la nueva organización lograron solucionar, por lo que parece, las insuficiencias percibidas en relación con el esquema organizativo ni los defectos de coordinación y de funcionamiento que se producían. En particular, se detectaron algunas anomalías en el funcionamiento de la Caja y ello movió a redactar unas reglas o instrucciones específicas que se aprobaron en la Junta del día 4 de marzo de 1786 bajo el título: “*Reglas acordadas por la Junta de Dirección del Banco para el mejor y más seguro gobierno de la Caja a fin de evitar los abusos que se han experimentado en ella*”. Estas reglas se referían fundamentalmente a aspectos de funcionamiento y control para garantizar la seguridad de los caudales, pero también se encontraba entre ellas alguna referencia al tema contable<sup>258</sup>.

---

255 Junta del día 5 de febrero de 1785, libro 134, folios 91 rº a 96 vº. Archivo Histórico del Banco de España.

256 Junta del día 2 de marzo de 1785, libro 134, folios 143 vº a 148 rº. Archivo Histórico del Banco de España.

257 Junta del día 14 de mayo de 1785, libro 134, folios 433 vº a 437 vº. Archivo Histórico del Banco de España.

258 Junta del día 4 de marzo de 1786, libro 137, folios 105 rº a 110 rº. Archivo Histórico del Banco de España.

Puede que fuera el establecimiento de estas reglas lo que hiciera sentir a la Junta de directores la conveniencia de disponer de un cuerpo único y coordinado de instrucciones detalladas y precisas que rigieran el funcionamiento de las distintas oficinas, incluida la materia contable. Lo cierto es que en la sesión del 12 de julio de 1786, se tomó el acuerdo de encomendar a los jefes de todas las dependencias que redactaran un reglamento particular de la que tuvieran a su cargo, entregándole todos ellos a Francisco Cabarrús –que se encargaría, por su parte, de redactar los reglamentos de las Juntas generales y de la Junta de directores–, al objeto de que los revisara y coordinara, presentando a la Junta un reglamento general<sup>259</sup>.

El trámite de redacción y elaboración de los reglamentos fue largo y laborioso, debido tanto a los problemas del Banco con la Real Hacienda derivados del servicio de Provisiones, como a la demora supuesta por el viaje de Cabarrús a Francia y, no en último lugar, a los trastornos y trabajos adicionales proporcionados por la Comisión interventora creada al objeto de investigar el funcionamiento y la gestión de la institución. Todo ello ocasionó retrasos e indecisiones en la confección de los reglamentos, y dio lugar a que en el curso de la misma se variara varias veces de opinión y criterios. En la Junta de directores que tuvo lugar en 8 de enero de 1787, se leyó un escrito de Cabarrús, quien, con motivo de marcharse de viaje a Francia, hacía diversas advertencias sobre cuestiones que quedaban pendientes de resolución y que la Junta debía encarar. En los puntos 3 y 4 de este escrito se recordaba la necesidad de cumplir el encargo efectuado en relación con la redacción de los reglamentos y se hacían algunas indicaciones al respecto. Así, se comentaba que el tenedor general debía conformar un reglamento metódico de cuenta y razón. Los directores del Giro deberían *“formar el reglamento de correspondencia de las dos oficinas, pues los de Provisiones están demasadamente ocupados, acercándose a reconocer cada una de ellas; y también el reglamento de la Caja”*. Parece, pues, por lo manifestado en este escrito, que Cabarrús pensaba que los directores del Giro debían redactar el reglamento de la Caja y asimismo el de las dos Direcciones, del Giro y de Provisiones, aunque solamente en el ramo de correspondencia, pues en lo tocante a la contabilidad y a los libros de cuentas el reglamento debía ser compuesto todo él por el tenedor general de libros<sup>260</sup>.

Esta misma idea parece que se desprende de lo acordado por la referida Junta en su sesión del 17 de septiembre de 1788, en la que se insistió en la necesidad de ultimar la confección de los reglamentos, a cuyo fin se urgió a cada oficina a que dispusiera el suyo con toda prontitud, *“reduciendo al estilo preceptivo propio de un reglamento las noticias que extendieron anteriormente y ciñendo por lo mismo las explicaciones a lo meramente preciso”*. La Teneduría General de Libros, por su parte, contando con sus subalternos, los tenedores de libros del Giro, de Provisiones y de la Caja, debía formar *“el Reglamento de cuenta y razón de la Teneduría general con todas las subdivisiones referentes a aquellas oficinas”*. En los reglamentos de las Direcciones del Giro y de Provisiones solamente había de hacerse referencia *“a la correspondencia, admisión, aceptación de letras, y quanto no fuere cuenta y razón”*, pues todo lo referente a esta materia debería formar, *“según va explicado, un reglamento separado”*. Asimismo, el reglamento de la Caja sólo debía referirse *“a la co-*

---

259 Junta del día 12 de julio de 1786, libro 137, folios 423 rº a 424 vº. Archivo Histórico del Banco de España.

260 Ver el acta de la Junta de directores del día 8 de enero de 1787, libro 139, folios 99 rº ss. Archivo Histórico del Banco de España.

branza y a los pagos, custodia de los caudales, etc., pues también se referirá al reglamento general de cuenta y razón el sistema de cuentas de la Caja”<sup>261</sup>.

Sin embargo, no parece que ésta fuera, con exactitud, la idea que finalmente prevaleció. En efecto, “el cuerpo de los Reglamentos de todas las oficinas” del Banco Nacional de San Carlos, que fue presentado a la Junta particular de directores el día 11 de marzo de 1789 –aunque algunos de ellos estaban ya redactados con bastante anterioridad–<sup>262</sup> se componía de los siguientes elementos: 1º el Reglamento de las Juntas generales; 2º el de las Juntas de Dirección; 3º el de la Dirección del Giro; 4º el de la de Provisiones; 5º el de la Teneduría general; 6º el de la Caja; 7º el de la Secretaría. Lógicamente, el reglamento de la Teneduría General de Libros era el que daba un tratamiento más amplio y completo a los procesos contables. Pero, los textos referidos a las Direcciones del Giro y de Provisiones, así como a la Caja, no prescindían de tratar los procedimientos particulares de contabilidad que correspondían a sus respectivas competencias. En especial, el departamento de Caja incluía al final de su reglamento particular un amplio modelario de los registros contables que llevaba, con ejemplos de las partidas asentadas. Por otra parte, no aparece ninguna referencia al reglamento general de cuenta y razón de que se había hablado. Parece que estos hechos pueden corresponderse con una cierta pérdida de posición del tenedor general de libros, en beneficio de los respectivos directores.

Después de que la Junta de directores examinara y aprobara los referidos reglamentos, se enviaron con esa misma fecha al rey para su conocimiento y aprobación, en su caso, acompañados de una representación o memoria explicativa<sup>263</sup>. La aprobación del monarca fue conferida por Real orden de 22 de junio de 1789<sup>264</sup>.

Como antes se apuntaba, parece que algunos reglamentos fueron redactados con alguna anterioridad a la fecha de su aprobación. Eso parece que ocurrió también con el “Reglamento para la Teneduría General de libros”, cuya primera versión en borrador se halla incluida en la caja 1.072 del Archivo Histórico del Banco de España en el atado correspondiente al año 1786<sup>265</sup>. En este reglamento aparece expuesta, entre otros aspectos organizativos y funcionales, una completa normativa contable referida a los cometidos a realizar por dicha Teneduría General, que debía verse complementada por las normas contenidas sobre esta materia en los reglamentos de las dos Direcciones y de la Caja.

En el apartado 9 de este reglamento, se especifica ya de forma expresa que “*La Teneduría general llevará sus Libros en partida doble, por ser ésta la que mejor se adapta a proporcionar la debida ordenación de cada cuenta, y la respectiva comprobación de todas, teniendo para esto los tres Libros de cuenta usuales, a saber: borrador, jornal y libro maestro*”. Se vuelve a utilizar en este escrito el término de *Jornal*

---

261 Junta del día 17 de septiembre de 1788, libro 142, folios 171 rº ss. Archivo Histórico del Banco de España.

262 En la caja 1.072 de la sección de Secretaría, Archivo Histórico del Banco de España, aparecen varios borradores de estos reglamentos, con tachaduras, rectificaciones, etc., de fechas anteriores.

263 Véase el libro de “Representaciones, Reales Ordenes, etc., por varios conceptos. 1786 a 1789”, Archivo Histórico del Banco de España, libro 218, folios 365 vº a 367 rº.

264 Los reglamentos fueron publicados bajo el título: *Reglamentos de las Juntas generales, de la de Dirección ó Gobierno, de la Dirección de Giro, de la de Provisiones, de la Teneduría General de Libros, de la Caja general y de la Secretaría del Banco Nacional de San Carlos*, por la Imprenta de la Viuda de Ibarra, de Madrid, el mismo año 1789. Al final del volumen, pág. 295, se incluye la Real orden de aprobación.

265 En este borrador, aparece una relación de los apartados que componen el reglamento, con un resumen de su contenido, que no se encuentra en el volumen impreso.

con referencia al libro Diario, y se emplea el de libro Maestro, en lugar de libro Mayor. Como ya hemos visto más arriba, el nombre de Jornal procedía de la jerga contable francesa introducida en esa época en España. La denominación de Manual, que en alguna ocasión se emplea también en el sentido de Diario en los escritos citados sobre este tema del Banco Nacional de San Carlos, provenía por el contrario de la antigua tradición castellana de la partida doble, de la que parece quedaba ya poca noción en esta época, como ya se ha comentado. El nombre de libro Maestro, por su parte, es de de origen italiano, pues en Francia se utilizaba la denominación de *Grand Livre* y en la tradición antigua castellana el nombre que se daba al libro Mayor era el de Libro de Caja. El nombre de Borrador se ha mantenido prácticamente igual desde el principio, aunque en la práctica del Banco de San Carlos se ha visto empleada en alguna ocasión para este libro la denominación de Memorial, del *Memoriale* italiano.

En los apartados 10, 11, 12 y 13 del reglamento se explican los contenidos y forma de llevar estos libros.

En el apartado 14 se explica un libro de cuentas que ha sumido en un mar de confusiones a más de un historiador poco experto en cuestiones contables. En efecto, el título que se da al libro es el de libro de Balance, pero en realidad no contiene ningún balance, en el sentido que este nombre tiene hoy en contabilidad. El libro, como se explica en dicho apartado, es un "*auxiliar del libro maestro*", es decir, del libro Mayor, "*y teniendo las propias cuentas que éste, facilitará a primera vista por la incesante suma de las partidas de cargo y data el conocimiento del estado de ambas Direcciones y de todo el Banco*"<sup>266</sup>. En suma, el libro de Balance es un Mayor abreviado, en el que se pasan las mismas partidas que en éste, pero sin explicación, y llevando los dos lados de las cuentas en una misma página. Las cuentas se mantienen constantemente sumadas, día a día, y asimismo se llevan unas columnas para los saldos, de forma que en todo momento se conoce la situación de cada cuenta. De ahí, posiblemente, el nombre de libro Balance, pues en cualquier momento podía establecerse el balance de las cuentas, sin necesidad de hacer ninguna operación aritmética.

En los apartados 11 y 13 del reglamento de la Teneduría General de Libros se especifica de forma expresa la idea, presente en todo el articulado, de que los libros de la misma reúnen y consolidan los asientos contables de todo el Banco, constituyendo su contabilidad general. Este proceso se explica luego, con ejemplos, en el Formulario núm. 1, que se une al reglamento en calidad de anexo.

Los reglamentos de las Direcciones del Giro y de Provisiones, así como el de la Caja, se refieren con diferente amplitud y profundidad a los temas contables de sus propios departamentos. Ninguno de ellos, sin embargo, omite hacer referencia específica y, por lo general, bastante amplia a esta cuestión. El reglamento de la Dirección de Giro dedica específicamente a la materia contable los apartados 49 a 62, mientras que el reglamento de la Dirección de Provisiones, por su parte, dedica varios apartados, por separado, a la provisión del Ejército y Corte, a la de la Marina y a la de herrajes y arboladura; a la cuenta y razón general de la Dirección se dedican los apartados 46 a 63, dedicando atención particular a la contabilización de las relaciones entre la Dirección y la oficina de Caja. En ambas Direcciones se debían llevar los cuatro libros explicados en el reglamento de la Tenedu-

---

<sup>266</sup> *Reglamentos de las Juntas generales...*, obra citada, pág. 197. Obsérvese, por otra parte, el uso que se hace en esta época de los términos *cargo* y *data*, pertenecientes, como sabemos, a un específico método contable del que hemos tratado extensamente.

ría General, es decir: el Borrador, el Jornal o Diario, el Mayor y el Balance, además de diversos auxiliares que, en algunos casos, se especifican y, en otros, no.

El reglamento de la Caja general es, según se ha indicado ya, el más explícito al indicar los libros de cuentas a llevar. Enumera y explica diversos libros, de los cuales unos son llevados por el propio personal de caja, y otros corren a cargo de la teneduría particular de la oficina. Como anexo al reglamento, se ofrece un modelario de diecinueve libros distintos, con ejemplos de la forma de asentar en ellos las partidas.

En cada una de las dos Direcciones debía hacerse mensualmente un balance de las cuentas, que debía entregarse al tenedor general de libros, para que éste lo confrontara con el balance general, entregando luego los tres a la Junta de directores o de dirección para que ésta los examinara en la segunda sesión del mes siguiente<sup>267</sup>.

Se habla también en los reglamentos de las dos Direcciones, así como, en el de la Caja y, por supuesto, en el de la Teneduría General de Libros, de la forma en que ésta debía realizar su función interventora y fiscalizadora. A estos efectos, todas las noches los tenedores particulares de las dos Direcciones pasarían al tenedor general una nota con las operaciones diarias que hubieran asentado en sus Borradores. El tenedor general cotejaría estas notas con la remitida asimismo diariamente por el tenedor particular de la Caja, al objeto de comprobar la corrección de las anotaciones y de tomar los datos para efectuar sus propios asientos en la contabilidad general. De considerarlo oportuno, podía exigir en todo caso que se le exhibieran los documentos justificativos, así como inspeccionar todos los libros principales y auxiliares que estimara convenientes. A la noche siguiente, el tenedor general debería devolver estas notas, corregidas o aprobadas, a los tenedores particulares de las Direcciones, de forma que éstos pudieran pasar los asientos del Borrador al Diario, y de éste al Mayor, con un retraso máximo de veinticuatro horas<sup>268</sup>.

Por otra parte, para mayor seguridad de los asientos, cada sábado por la noche los oficiales de correspondencia de ambas Direcciones debían enviar a la Teneduría General de Libros una nota con las partidas de toda la semana resultantes de la correspondencia y de los libros auxiliares, para que el tenedor general las compulsara con sus propios apuntes y con las anotaciones de la nota semanal que asimismo debía pasarle la Caja. Los lunes por la mañana se debían reunir *“los tres tenedores particulares con el general el tiempo que fuere necesario, para concordar y rectificar sus asientos respectivos”*<sup>269</sup>.

El tenedor general de libros debía asimismo verificar diariamente la cuenta de Caja, a partir de las notas de las operaciones diarias entregadas por las dos Direcciones y por la oficina de Caja. Para mayor exactitud de esta verificación, habían de llevarse en un libro por separado las operaciones de caja de cada Dirección. De la suma de ambos saldos resultaría el saldo general, conforme con la cuenta de Caja en el libro Mayor de la Teneduría General. Todos los jueves el tenedor general tenía que pasar una nota con este saldo a los Directores que aquel mismo día ha-

---

267 Mientras en los reglamentos de las dos Direcciones y de la Teneduría General de Libros se habla correctamente de *balance* mensual, en el reglamento de la Junta de dirección o gobierno se emplea, en su apartado o artículo 28, que es el que se refiere al tema, la expresión de *inventario*.

268 Los reglamentos de 1789 omiten este detalle, que se encuentra ya contenido en el reglamento el 11 de marzo de 1783.

269 *Reglamentos de las Juntas generales...*, obra citada, pág. 190.

bían de realizar el arqueo de la Caja, para que éstos se cercioraran de la conformidad de los fondos existentes con el saldo contable.

Ya se ha hablado más arriba de la verificación y cotejo mensual de todas las contabilidades a través del balance de fin de mes.

El Archivo Histórico del Banco de España, que tiene unos fondos realmente excepcionales para estudiar la historia económica española a partir de finales del siglo XVIII, conserva la mayor parte de los libros principales del Banco Nacional de San Carlos correspondientes a los primeros años de su existencia, aunque han desaparecido muchos de los auxiliares.

El examen de estos libros de cuentas confirma lo que ya nos ha anticipado el estudio de la documentación relativa a la organización de los procesos contables dentro del Banco, es decir, el proceso de corrección y mejora constantes de los procedimientos, en esos primeros años de formación y desarrollo de las operaciones, en busca de una mejor satisfacción de las necesidades de información y gestión.

Puede decirse que la contabilidad instrumentada por el Banco Nacional de San Carlos alcanzó ya en sus primeros años un alto nivel de perfección, habida cuenta de lo temprano de la época. Su cuadro de cuentas era, en general, muy rico y complejo, muy completo, y estaba compuesto por un elevado número de cuentas, en el que abundaban las de carácter intermedio y transitorio en aras de una mayor riqueza de información y detalle, riqueza que, sin duda, llevaba aparejados cierto grado de complicación y cierta pérdida de visión global y sistemática. Esta abundancia de cuentas venía condicionada, sobre todo, por la singular yuxtaposición de funciones y se debía fundamentalmente a las actividades de suministro directo a los ejércitos. Ya se han visto las aprensiones del tenedor general de libros, Pedro Davout, en relación con el excesivo número y el complicado juego de las cuentas de la Dirección de Provisiones. En este sentido, sólo se puede, pues, aceptar parcialmente la orgullosa afirmación con que se cierra la presentación de los reglamentos: *“Cree la Dirección poder asegurar sin jactancia, que tal vez no existe en el Reino un establecimiento que se aventaje a éste en la exactitud y sencillez de la cuenta y razón”*<sup>270</sup>. En la exactitud y riqueza de información puede que el aserto fuera cierto; lo de la sencillez ya es harina de otro costal.

De acuerdo con lo que hemos visto en las ordenanzas, informes y reglamentos, en los años que nos ocupan, desde el 1783 al 1789, cada una de las dos Direcciones del Banco Nacional de San Carlos llevaba su propia contabilidad, por medio de los dos libros principales, Diario y Mayor, así como del Borrador y de diversos libros auxiliares. El departamento de Caja llevaba asimismo su contabilidad particular, compuesta de libros auxiliares, como el Manual o Libro auxiliar de la Caja, y otros, pero esta contabilidad era propiamente de carácter complementario, a efectos de comprobación y justificación de los fondos confiados. En la Teneduría General de Libros se compulsaban las anotaciones efectuadas en los libros de las dos Direcciones con las asentadas en los registros del departamento de Caja, según lo comentado, y, acto seguido, se refundían las contabilidades de las dos Direcciones en una contabilidad general, a base de agregar y consolidar las anotaciones de los dos libros principales, Diario y Mayor. Las relaciones entre una y otra Dirección, bien por libramientos, letras u operaciones de corresponsalía se instrumentaban a través de la cuenta que cada Dirección tenía abierta en la otra.

---

270 *Reglamento de las Juntas generales...*, obra citada, pág. 6.



La disposición de los libros principales se ajustaba en todo a los cánones de la antigua tradición castellana del “debe y ha de haber”, aunque la formulación de los asientos se había acomodado a la práctica francesa, después de que en el siglo XVIII se hubiera perdido en nuestro país toda noción de la relevante posición que España había ocupado en materia de contabilidad por partida doble durante el siglo XVI, para pasar a creer que este sistema había sido recientemente importado de Francia, como ya se ha comentado repetidas veces.

Para diferenciar los libros de un ejercicio de los del siguiente era práctica habitual en esos tiempos señalarlos con las letras del alfabeto: así, los libros del primer ejercicio se marcaban con la letra A, los del segundo con la letra B, etc. Pues bien, los primeros Diarios y Mayores del Banco Nacional de San Carlos están señalados con una cruz, siguiendo una costumbre piadosa que Luca Pacioli en su Tratado *De Computis et Scripturis* recomienda seguir a todos los verdaderos católicos. A continuación, los libros del segundo ejercicio se empiezan a marcar con las letras del abecedario (Pacioli, 1494, capítulo IV).

Los libros principales, es decir, el Diario y el Mayor, tanto de la Teneduría General como de las tenedurías particulares de las Direcciones, eran libros de gran formato, de algo más de los 40 por 30 centímetros para algunos de los primeros, y de 53 por 39 centímetros para los siguientes. Las anotaciones contables comienzan el día 15 de marzo de 1783 en lo que se refiere a la Dirección del Giro y, consiguientemente, a la Teneduría General. La Dirección de Provisiones comienza sus apuntes el día 31 de mayo de 1783. Los primeros libros principales de la Dirección del Giro y de la Teneduría General abarcan desde el 15 de marzo de 1783 hasta el 31 de mayo de ese mismo año. Los siguientes comprenden desde el 1 de junio hasta el 30 de noviembre de 1783. Por el contrario, la Dirección de Provisiones sólo tiene unos libros desde el comienzo de sus anotaciones hasta el 30 de noviembre. Los libros posteriores abarcan, en los tres casos, desde el 1 de diciembre hasta el 30 de noviembre del siguiente año. Este cómputo de los ejercicios se prolonga hasta el año 1786. Los libros abiertos para el ejercicio 1787 se prolongan desde el 1 de diciembre de 1786 hasta el 31 de diciembre de 1787, coincidiendo a partir de entonces los ejercicios contables con los años naturales.

La evolución de las normas administrativas y contables del Banco de San Carlos en la época de Cabarrús, en general, ha sido objeto posteriormente de un trabajo de Francisco Mayordomo (2005), que también ha presentado sendos trabajos específicos sobre las normas de control interno de la Junta General, de la Junta de Dirección y de la Teneduría General de Libros (Mayordomo *et al.*, 2007b), y asimismo de las relativas a la Dirección de Provisiones (Mayordomo, 2008) y de la Dirección el Giro (Mayordomo, 2009).

Por su parte, Rafael Moreno Fernández, en su interesante tesis doctoral sobre la historia del Banco de España y sus predecesores, dedica también algún espacio a la contabilidad del Banco de San Carlos (2006). Véanse también sus trabajos de los años 2007 y 2008.

### **26.3. Ejemplos de contabilización**

En un libro de esta naturaleza, no se puede obviamente efectuar un análisis sistemático y detallado del cuadro de cuentas utilizado y del juego de las mismas. Pero sí se pueden ofrecer unos cuantos ejemplos concretos de contabilización al objeto de ilustrar y dar una idea de la forma en que el Banco Nacional de San Car-

los llevaba sus cuentas, en relación, por lo menos, con las operaciones más típicas del Banco. A estos efectos, siempre que se ha podido, se ha procurado extraer los asientos de los libros correspondientes al año 1787<sup>271</sup>. Se ha elegido este año teniendo en cuenta que en el mismo la contabilidad llevada por el Banco Nacional de San Carlos había adquirido ya un desarrollo prácticamente completo, y que la Dirección de Provisiones funcionaba todavía con casi plena normalidad. Por otra parte, aunque, como se ha dicho, en el Archivo Histórico del Banco de España se mantienen casi todos los libros de cuentas del Banco Nacional de San Carlos, especialmente los libros principales y los auxiliares más importantes, con excepción de 1783, el primer año de funcionamiento, el año 1787 es el único para el cual se conserva el Balance general de final de ejercicio.

### **a) Cobro de acciones a los suscriptores para reunir el capital del Banco**

El primer asiento del Diario de la Teneduría General, de fecha 15 de marzo de 1783, refleja precisamente una operación de este tipo. La relación de las cuentas con el importe del asiento que se ofrece a continuación viene formulada así:

*“Caxa a Acciones del Banco Nacional de San Carlos, reales 2.692.000”*

y se refiere al cobro en efectivo de 2.692.000 reales por el importe de 1.345 acciones que se entregan a diversos suscriptores. La cuenta de Acciones era la cuenta que, en un principio, hacía las veces de cuenta de Capital en la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos. En 31 de octubre de 1787 se creó a estos efectos la cuenta de Fondo Capital del Banco.

No todas las acciones, sin embargo, se cobraban en efectivo. Este es el caso que nos ilustra el asiento del día 31 de marzo de 1783, relativo a la adquisición de acciones efectuada por el rey y los príncipes, por un total de 4.000.000 de reales: 2.000.000 de los cuales correspondían a las acciones adquiridas por el rey; 1.000.000 a las adquiridas por el Príncipe de Asturias y otro millón a las suscritas por la princesa. Aunque la orden de pago contra la Real Tesorería se había ya expedido, el cajero general del Banco no había recibido todavía el importe de las acciones, por lo que el asiento se realizó en los siguientes términos:

*“Real Hacienda pagos devengados a Acciones, reales 4.000.000”*

La cuenta Real Hacienda pagos devengados era una cuenta transitoria en la que se cargaban los pagos comprometidos por la Real Hacienda en tanto éstos se llevaban a cabo efectivamente, en cuyo momento se abonaba la referida cuenta con adeudo a la que correspondiese.

En efecto, el 24 de abril de 1783, se pagó parte de esta deuda, mediante la aplicación de 500.000 reales que la Real Tesorería había depositado en su cuenta del Banco Nacional de San Carlos el 14 de marzo de 1783, operación contabilizada con fecha 15, y la entrega de 2.000.000 más en vales reales por parte de dicha Tesorería. De esta manera, el asiento formulado, que revestía el carácter de complejo, fue el siguiente:

---

<sup>271</sup> Los asientos que se ofrecen se citan textualmente sólo en lo relativo a los epígrafes, pues la explicación o cuerpo del asiento se omite. Se han extraído todos ellos de los libros Diarios correspondientes de la Teneduría general. A partir de allí, se han consultado los libros Diarios particulares de las Direcciones, así como los Mayores, generales y particulares, y también los Balances generales de los ejercicios tratados, 1783 y 1787, al objeto de penetrar en la naturaleza de las cuentas y de comprender su juego.

*“Diferentes a Real Hacienda pagos devengados, reales 2.500.000  
Real Thesoreria, reales 500.000  
Caxa, reales 2.000.000”*

Por otra parte, el importe de los intereses devengados por los indicados vales reales desde el día 15 de marzo hasta el día en que se realizó su entrega, y que correspondían al Banco, se cargó a la Hacienda mediante asiento aparte:

*“Real Hacienda pagos devengados a Premios diarios de vales reales, reales 8.600”*

La cuenta de Premios diarios de vales reales era una cuenta diferencial que se saldaba a fin de ejercicio con abono a la de Ganancias y Pérdidas.

Los pagos de acciones mediante descuentos de letras daban lugar, por lo general, a un asiento por el descuento de los efectos, mediante entrega virtual de su importe efectivo a los interesados, y posteriormente a uno de entrega de las acciones contra ese dinero.

## **b) Reparto de dividendos**

Después de que la Junta general de accionistas acordara qué dividendos se iban a repartir, se detraía el importe de los mismos de la cuenta de Ganancias y Pérdidas y se abonaba en una cuenta específica, como se ve en el asiento siguiente, anotado con fecha 12 de enero de 1787<sup>272</sup>:

*“Ganancias y Pérdidas a Accionistas interesados en el repartimiento de 1786, reales 20.473.093:13”*

Como puede observarse, las cantidades, que iban expresadas en reales y maravedís, se consignaban a continuación de los títulos de las cuentas que intervenían en el asiento, sin perjuicio de que, además, figurasen también en la columna de cantidades.

Al darse la orden a la Caja de pagar el dividendo a los accionistas, deduciendo las detracciones acordadas por la Junta, se hacía un asiento del tipo que se halla en el Diario de la Teneduría General con fecha 3 de febrero de 1787, que en este caso es de tipo complejo y se combina con el pago de unas letras giradas contra el Banco<sup>273</sup>:

*“Diferentes a Caxa, reales 1.594.012:23  
Letras aceptadas, reales 50.582  
Pagos de Dividendo, reales 1.543.430:23”*

Posteriormente, cuando ya se había procedido al pago de los dividendos de la mayor parte de las acciones, se abonaba la cuenta de Pagos de Dividendo con cargo a la de Accionistas interesados en el repartimiento, como ocurre en el asiento del día 31 de agosto de 1787<sup>274</sup>:

---

272 Libro Diario o Jornal de la Teneduría general, Archivo Histórico del Banco de España, sign.: libro 765, fol. 44.

273 *Ibidem*, fol. 77.

274 *Ibidem*, fol. 423.

*“Accionistas interesados en el repartimiento de 1786 a Diferentes, reales 19.713.727:32*  
a *Pagos de Dividendo, reales 19.610.351:21*  
a *Deudores de premio diario, C/N, reales 39.021:13*  
a *Gastos de Suscripción y Establecimiento, reales 2.427*  
a *Maravedís de picos consignados a Reales Hospitales General y Pasión, reales 61.927:32”*

Como se ve, la cuenta Accionistas interesados en el repartimiento era una cuenta transitoria cuyo saldo acreedor recogía por su importe bruto los dividendos acordados pendientes de pago o, mejor dicho, de regularización. El debe de la cuenta Pagos de Dividendo recogía los pagos líquidos que se iban efectuando. Esta cuenta se iba saldando por cargo a la cuenta anterior, en cuyo momento se contabilizaban también las detracciones que se hubieran efectuado en los dividendos. La cuenta Deudores de premio diario servía para recoger un descuento del 4 por 100 sobre parte de las acciones, mientras que la cuenta Gastos de Suscripción y Establecimiento, a su vez, recogía asimismo un descuento de 3 reales sobre algunas de las acciones. La cuenta Maravedís de picos consignados a Reales Hospitales General y Pasión reunía con el destino indicado una deducción de 15 maravedís por acción.

En algunos casos, se podía anticipar el pago del dividendo antes de que se hubiera dado la orden de proceder al mismo. Entonces se hacía un asiento como el que se ofrece a continuación, anotado el día 31 de enero de 1787. Se trata también aquí de un asiento complejo, que nos ilustra al mismo tiempo de la contabilización del pago de unas letras giradas contra el Banco, del pago de los sueldos de algunos empleados correspondientes al mes de la fecha y del adeudo de los gastos generales sufragados por la Caja durante la última semana<sup>275</sup>:

*“Diferentes a Caja, reales 336.168:21*  
*Cuenta de Sueldos, reales 35.758:14*  
*Letras aceptadas, reales 66.933:24*  
*Préstamo sobre Utilidades de 1786, reales 233.380*  
*Gastos Generales, reales 96:17”*

Al autorizarse el pago del dividendo, se regulariza la situación mediante un asiento como el siguiente, consignado con fecha 5 de febrero de 1787<sup>276</sup>:

*“Pagos de dividendo a Préstamos sobre Utilidades, reales 257.320”*

Por su parte, la Cuenta de Sueldos era una cuenta de gasto individualizada y desgajada de la cuenta de Gastos generales, que también se utiliza en este asiento. La primera se saldaba precisamente a fin de ejercicio por traspaso de su saldo a la segunda, mientras ésta se saldaba contra Ganancias y Pérdidas.

La cuenta de Letras aceptadas recogía en su debe las letras pagadas por el Banco Nacional de San Carlos. Se abonaba por cargo de la cuenta del librador de las mismas.

Su saldo acreedor indicaba las letras avisadas y cargadas a sus libradores, pendientes todavía de pago.

---

<sup>275</sup> *Ibidem*, fol. 72.

<sup>276</sup> *Ibidem*, fol. 80.

### **c) Préstamos con garantía de acciones del propio Banco**

Estaban autorizadas las operaciones de préstamo con la garantía de acciones del propio Banco Nacional de San Carlos, las cuales quedaban en depósito en poder de éste en tanto se cancelara la operación. La contabilización efectuada la podemos ver en el asiento anotado en 9 de enero de 1787, de carácter asimismo complejo, en el que también se refleja el pago de unas letras contra el Banco<sup>277</sup>:

*“Diferentes a Caja, reales 21.916:9*

*Tratas de Mendinueta, reales 18.916:9*

*Préstamo de 500 reales por Acción, reales 3.000”*

El saldo deudor de la cuenta de Préstamos de 500 reales por Acción reflejaba el importe de los préstamos vivos. Cuando el préstamo se cancelaba por devolución de su importe en efectivo, se anotaba el asiento inverso.

Pedro María de Mendinueta era un comisionado del Banco que acostumbraba a girar muchas letras contra él, las cuales en un principio se adeudaban en la cuenta indicada. Con fecha 11 de enero de 1787 esta cuenta se canceló y se traspasó su saldo a la de Letras aceptadas, que fue la utilizada a estos efectos desde este momento.

### **d) Emisión y puesta en circulación de las cédulas del Banco**

Otra clase de operaciones muy interesante y digna de mención es la contabilización de las emisiones de cédulas del Banco Nacional de San Carlos. El primer asiento a este respecto se encuentra el 21 de mayo de 1783, en ambos Diarios, el de la Dirección del Giro, con más detalle, y el de la Teneduría General, más sintético y resumido, como ocurre también en los casos anteriores. En la fecha indicada, se entrega al cajero del Banco una parte de las primeras cédulas emitidas, en número de 22.000, por el importe total de 10.000.000 de reales. El asiento efectuado es:

*“Caja a Cédulas del Banco, reales 10.000.000”*

El 27 de mayo todas estas cédulas son entregadas a la Real Tesorería, en concepto de reintegro de una entrega en metálico que ésta había efectuado al Banco el día 7 de dicho mes, como parte de un pago de 30.000.000 de reales que el rey había ofrecido a cambio de cédulas, al objeto de contribuir a la distribución y fomento de éstas. El asiento que se formaliza como consecuencia de esta entrega de cédulas con cargo a la cuenta de la Tesorería es, obviamente:

*“Real Thesoreria a Caja, reales 10.000.000”*

El saldo acreedor de la cuenta Cédulas del Banco refleja el importe de las cédulas entregadas a la Caja del Banco y reúne tanto las puestas en circulación como las mantenidas en dicha Caja. Los adeudos en la cuenta recogen el importe de las cédulas devueltas por la Caja.

### **e) Descuento de efectos**

Cuando las letras estaban libradas sobre la plaza de Madrid, las cuentas que se utilizaban al descontarlas y pagar su líquido en efectivo eran las que se ven en el asiento siguiente, anotado con fecha 16 de diciembre de 1786<sup>278</sup>:

---

277 *Ibidem*, fol. 35.

278 *Ibidem*, fol. 15.

*“Efectos cobrables en ésta a Diferentes, reales 788.842:2  
a Caja, reales 781.372:18  
a Descuentos, reales 7.469:18”*

Al llegar el vencimiento y cobrar las letras, se cargaba la cuenta de Caja y se abonaba la de Efectos cobrables en ésta. El saldo deudor de la cuenta reflejaba, así, el principal de las letras descontadas pendientes de reembolso. La cuenta de Descuentos era la cuenta diferencial que recogía el importe del descuento efectuado y que se usaba expresamente en el caso de los descuentos sobre la plaza. A fin de ejercicio se saldaba por traspaso de su saldo a la cuenta de Ganancias y Pérdidas.

Si los efectos estaban librados contra otras plazas, las cuentas utilizadas eran las que se aprecian en el ejemplo siguiente, asentado con fecha 1 de diciembre de 1786<sup>279</sup>:

*“Cuenta de Cambios a Diferentes, reales 188.895:2  
a Caja, reales 185.533:31  
a Beneficios de Cambio, reales 3.361:5”*

Al enviar las letras al corresponsal para su cobro, o en este caso filial, se hacía un asiento del tipo del siguiente, que encontramos anotado también en 1 de diciembre de 1786<sup>280</sup>:

*“Caja de Descuentos de Cádiz a Cuenta de Cambios, reales 511.972:4”*

La cuenta de Beneficios de Cambio era la cuenta diferencial que recogía el importe del descuento en el caso de efectos sobre otras plazas y se saldaba asimismo a fin de ejercicio contra Ganancias y Pérdidas.

## **f) Remesas de oro y plata y extracción de la plata**

Cuando llegaba la carta de la Caja de Descuentos de Cádiz notificando la salida de Cádiz para Madrid de una remesa de oro o de pesos fuertes de plata procedentes de la flota de Indias llegada a Cádiz, se hacía un asiento como el siguiente, que figura anotado con fecha 19 de diciembre de 1786<sup>281</sup>:

*“Diferentes a Caja de Descuentos de Cadiz, reales 4.740.298:2  
Pesos fuertes, reales 4.035.477  
Remesas en efectivo, reales 704.821:2”*

La cuenta de Pesos fuertes recogía el importe de los pesos fuertes en camino, más todos los gastos de conducción y otros originados por la remesa. El importe del oro y de sus gastos era recogido por la cuenta de Remesas en efectivo.

Cuando esta remesa, salida de Cádiz el día 12 de diciembre de 1786, llegó a Madrid el día 3 de enero de 1787 y las monedas transportadas se ingresaron en la Caja del Banco se hizo el asiento siguiente<sup>282</sup>:

---

279 *Ibidem*, fol. 4.

280 *Ibidem*, fol. 4.

281 *Ibidem*, fol. 16.

282 *Ibidem*, fol. 30.

*“Caxa a Diferentes, reales 5.400.000  
a Pesos fuertes, reales 4.700.000  
a Remesas en efectivo, reales 700.000”*

En este asiento, al ingreso en la Caja de los 200.000 pesos fuertes salidos de Cádiz el 12 de diciembre, se unen 35.000 más, llegados con retraso, que salieron el 20 de noviembre.

Las cuentas de “Pesos fuertes” y de “Remesas en efectivo” se abonan, lógicamente, por el importe en reales de los pesos fuertes y de las monedas de oro enviadas. De esta manera, permanece un saldo deudor en las cuentas correspondiente a los gastos originados por la remesa, que se regulariza a fin de ejercicio. Estos gastos en el caso de la remesa anunciada y contabilizada el 19 de diciembre de 1786 ascendían a 40.298 reales de vellón y 2 maravedís, cantidad que suponía el 0,85 por 100 del valor de los pesos fuertes y el oro remitidos.

Normalmente, los pesos fuertes enviados al extranjero por el Banco Nacional de San Carlos en el ejercicio de su privilegio de extracción de la plata se enviaban directamente desde Cádiz o desde el puerto de arribo. A continuación, se ofrece un ejemplo de asiento, anotado con fecha 24 de agosto de 1787, por el envío al corresponsal de Amsterdam de 100.000 pesos fuertes<sup>283</sup>:

*“Pesos fuertes remitidos a Henrrique Fizeaux y C<sup>a</sup> a Diferentes, reales  
2.140.596:24  
a Caxa de Descuentos de Cadiz, reales 2.047.655:18  
a Derechos de Extracción de plata, reales 60.000  
a Canal de Guadarrama, reales 30.000  
a Reales Hospitales General y Pasión, cuenta de maravedís, reales  
2.941:6”*

El importe de los pesos fuertes remitidos más el de las tasas cargadas se adeudaba en una cuenta transitoria, “Pesos fuertes remitidos a Henrrique Fizeaux y C<sup>a</sup>”, en tanto el corresponsal consignatario del envío los negociaba. La cuenta de “Derechos de Extracción de la plata” recogía un porcentaje del 3 por 100 que el Banco Nacional de San Carlos cargaba en favor de la Real Hacienda. La cuenta “Canal de Guadarrama” recogía una tasa del 1,50 por 100 destinada a sufragar los gastos de construcción del mismo. Finalmente, la cuenta de “Reales Hospitales General y Pasión, cuenta de maravedís” recoge una aportación de un maravedí por peso fuerte remitido con destino al fin indicado.

Al recibir del corresponsal la nota de liquidación de los pesos fuertes vendidos, se hacía un asiento como el que se ofrece a continuación, anotado el día 30 de noviembre de 1787<sup>284</sup>:

*“Henrrique Fizeaux y C<sup>a</sup> a Pesos fuertes remitidos a ellos mismos, reales  
2.162.640:32”*

La cuenta de “Pesos fuertes remitidos a ellos mismos” figura en el Diario en lugar de la de “Pesos fuertes remitidos a Henrrique Fizeaux y C<sup>a</sup>”, que era el título real de cuenta. Este tipo de licencias en relación con el epígrafe de las cuentas era corriente en los libros que nos ocupan. El saldo de esta cuenta recogía los resultados de la negociación de los pesos fuertes en relación con el coste de los mismos,

<sup>283</sup> *Ibidem*, fol. 411.

<sup>284</sup> *Ibidem*, fol. 588.

incluidas las tasas cargadas y los gastos de transporte, etc., sufragados por la Caja de Descuentos de Cádiz, a la cual se le habían abonado.

Podía ocurrir también que la Caja de Descuentos de Cádiz vendiera directamente los pesos fuertes en esa localidad previamente a su extracción, en cuyo caso el asiento que se hacía era como el siguiente, que se encuentra consignado con fecha 30 de noviembre de 1787, al recibo de la nota de venta de 12.000 pesos fuertes en la plaza gaditana, habida lugar el día 27 de ese mismo mes<sup>285</sup>:

*“Pesos vendidos en Cadiz a Diferentes, reales 252.016:32*  
a *Caxa de Descuentos de Cadiz, reales 240.864*  
a *Derechos de Extracción de Plata, reales 7.200*  
a *Canal de Guadarrama, reales 3.600*  
a *Reales Hospitales General y Pasión, cuenta de maradevís,*  
*reales 352:32”*

Ese mismo día se realizaba el asiento de cargo a la entidad filial<sup>286</sup>:

*“Caxa de Descuentos de Cadiz a Diferentes, reales 267.850*  
a *Pesos vendidos en Cadiz, reales 256.909:14*  
a *Letras aceptadas, reales 10.886:25*  
a *Beneficio de Cambios, reales 53:29”*

Como ocurría en el caso anterior, la cuenta Pesos vendidos en Cadiz recogía el resultado de la venta de los pesos fuertes en relación con el valor facial de los mismos y con los pequeños gastos sufragados por la Caja de Descuentos de Cádiz.

Por otra parte, en este asiento se contabiliza también el libramiento de unas letras giradas por la filial en Cádiz del Banco Nacional de San Carlos contra éste, junto con la comisión de un 0,50 por 100 que el Banco percibía por su intervención.

### **g) Provisiones al Ejército y la Marina**

Ya se ha comentado anteriormente que la provisión a los distintos ramos del Ejército y la Marina fue el servicio que ocasionó más pérdidas y quebraderos de cabeza al Banco Nacional de San Carlos, hasta el punto de que pronto tuvo que renunciar a él. La contabilidad de estas operaciones fue asimismo muy complicada, tanto por el elevado volumen de cuentas que tuvieron que utilizarse como por el gran número de comisionados, proveedores y personas de todo género que aparecían implicados, en toda España, en los complejos procesos de compra de los géneros y de los víveres a suministrar, de su almacenamiento, de su elaboración y puesta a punto, y de su distribución y suministro.

Por otra parte, las anotaciones relativas a estos procesos están plagadas de errores, adiciones, más o menos importes, contraasientos de corrección o anulación, etc., debido a las equivocaciones sufridas en origen por los comisionados. Y ello sin hacer mención de los graves retrasos sufridos en la contabilización, como consecuencia de las demoras en el envío de facturas, liquidaciones, albaranes y notas de cargo o abono por parte de comisionados y proveedores.

Cada ramo de provisión tenía su propio proceso y su propia contabilidad, que luego se consolidaba con los apuntes de los demás ramos para formar la contabi-

<sup>285</sup> *Ibidem*, fol. 589.

<sup>286</sup> *Ibidem*, fol. 590.



lidad particular de la Dirección de Provisiones. Finalmente, todos estos registros se reunían en la contabilidad general del Banco, llevada por la Teneduría general.

Uno de los procesos más complejos era, posiblemente, el relativo al suministro de víveres para el Ejército, con compras de trigo y de harina, con el suministro directo de uno u otra, o de raciones de pan, en algunos casos. En otros, este suministro se contrataba con terceros, limitándose el Banco a supervisar su marcha. En otras ocasiones, en fin, se pagaba una cantidad en metálico a las unidades para que ellas se agenciasen por sí mismas los víveres. Todo un amplio abanico de posibilidades que hacían aparecer en la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos cuentas tan fuera de lugar en un entorno bancario como las de “Trigo”, “Harina”, “Cebada”, “Paja”, “Raciones de Pan suministradas”, etc.

Dentro de este contexto multicolor y complicado de cuentas y más cuentas, con cruces y más cruces de asientos, una de las contabilizaciones que aparentan más sencillez es la relativa al suministro de vestuario al Ejército. Por ello, parece la más adecuada para ofrecer un ejemplo de registros contables dentro del sector de provisiones.

Para instrumentar esta contabilización, se llevaba una cuenta de explotación, “Provisión general de Vestuario”, a la que se cargaban los géneros, utensilios y gastos ocasionados con este motivo. El asiento contabilizado con fecha 29 de enero de 1787 nos ofrece un ejemplo del tipo de anotación efectuada al comprar géneros para dicha provisión a un proveedor<sup>287</sup>:

*“Provision general de Vestuario a Antonio Colombi, reales 116.698:12”*

Los géneros podían trabajarse en los talleres de la propia Dirección de Provisiones o enviarse a algún taller ajeno para su manufactura. El asiento que sigue, consignado en 27 de enero de 1787, es un ejemplo de este último caso<sup>288</sup>:

*“Miguel Ruiz Vallejo a Provision general de Vestuario, reales 2.980:27”*

En el importe registrado, se incluye tanto el coste del género como el importe de los gastos originados, en su caso, por la entrega y el envío.

Parece, sin embargo, que era más corriente que se contratara con el proveedor la entrega de las piezas de vestuario terminadas. El asiento siguiente, anotado asimismo el día 27 de enero de 1787, recoge uno de estos casos en relación con diversos proveedores<sup>289</sup>:

*“Provision general de Vestuario a Diferentes, reales 173.613:3*

*a Francisco M<sup>a</sup> y Fernando de Peralta, reales 333:30*

*a Martin de Elizalde, reales 202:20*

*a Martin de Barberia, reales 13.134:20*

*a Rafael de Via, reales 1.756:12*

*a Juan Martin de Goicoechea, reales 158.185:23”*

Cuando las prendas estaban listas para su entrega, se daba entrada a las mismas en una cuenta específica, “Vestuario hecho”, retirándolas de la cuenta “Provision general de Vestuario”, cuyo saldo, aparte de las existencias de género en almacén y en curso de elaboración, contenía también los gastos originados en el

---

287 *Ibidem*, fol. 69.

288 *Ibidem*, fol. 68.

289 *Ibidem*, fol. 68.

proceso, según se ha dicho. El asiento consignado en fecha 5 de febrero de 1787 ofrece un ejemplo de esta clase de apunte<sup>290</sup>:

*“Vestuario hecho a Diferentes, reales 1.095.547:11  
a Provision general de Vestuario, reales 1.076.365:32  
a Rafael de Via, reales 19.181:13”*

Rafael de Vía era el administrador de los almacenes del servicio de provisión de vestuario. En este asiento, se le abona el costo de cortar unas prendas, que sólo en parte le correspondía, así como un importe en concepto de almacenaje y comisión, que se le acredita pro forma, porque tampoco le correspondía cobrarlo, como se expresa en el apunte siguiente, de la misma fecha, con el oportuno abono a las cuentas correspondientes<sup>291</sup>:

*“Rafael de Via a Diferentes, reales 7.846:4  
a Provision general de Vestuario, reales 3.117:6  
a Comision y Almacenage, reales 4.728:32”*

Cuando el vestuario se entregaba a las unidades del Ejército a las que iba destinado, se hacía una anotación del siguiente tipo, que en este caso refleja precisamente la entrega de las prendas de vestir anteriores y está fechada el mismo día 5 de febrero de 1787<sup>292</sup>:

*“Real Hacienda a Diferentes, reales 1.240.306:3  
a Vestuario hecho, reales 1.105.990:27  
a Decima del Banco, reales 109.554:23  
a Cuenta de Yntereses, reales 24.760:21”*

La cuenta de la “Real Hacienda” se cargaba por el coste total de las prendas confeccionadas y entregadas, así como por el 10 por 100 de ese coste, exceptuados unos derechos que sólo se percibían sobre los uniformes de determinados regimientos, como en seguida se verá, y por el interés de las sumas que el Banco había anticipado a estos efectos.

Efectivamente, a continuación del asiento anterior se anota el importe de los derechos cargados sobre el vestuario suministrado al Regimiento de Guadalajara y al Regimiento de Brabante, que se adeuda a la cuenta de “Vestuario hecho”, que de esta forma iguala el importe cargado con el abonado, y se abona a la de “Provision general de Vestuario”:

*“Vestuario hecho a Provision general de Vestuario, reales 10.443:16”*

---

290 *Ibidem*, fol. 80.

291 *Ibidem*, fol. 81.

292 *Ibidem*, fol. 81.

## CAPÍTULO 27

# CONTABILIDAD DE LAS COMPAÑÍAS PRIVILEGIADAS DE COMERCIO CON LAS INDIAS

Otro frente muy importante a tener en cuenta en el estudio del Renacimiento contable español del siglo XVIII es el constituido por las Compañías privilegiadas de comercio con las Indias, que también se hallan insertas en la clásica política colbertiana.

José Miguel Delgado Barrado es uno de los historiadores que más han trabajado sobre el pensamiento español de la época acerca de esta materia. Aparte de algunos trabajos sobre el pensamiento de personajes concretos que luego indicaremos, sus trabajos más conocidos a este respecto son: “Reformismo borbónico y compañías privilegiadas para el comercio americano (1700-1756)” (1996a) y *Quimeras de la ilustración (1701-1808): Estudios en torno a proyectos de hacienda y comercio colonial* (Delgado, 2009). De acuerdo con sus comentarios, a comienzos del siglo XVIII se produjo una corriente política de pensamiento en favor de la creación de Compañías privilegiadas no sólo en España, sino también en Francia, Dinamarca, Prusia, Portugal y algunos estados italianos, como el reino de las Dos Sicilias. Tal corriente fue producida por el deseo de emular las prácticas holandesa e inglesa, y responde a una de las fases típicas de expansión comercial de la Edad Moderna (Delgado, 1998b, p. 104). Esto mismo pensaba Miguel de Zavala y Auñón en aquellos momentos, cuando comentó en 1732 que: “*No hay nación política en Europa que ya no esté en el pie de hacer comercio por compañías*”<sup>293</sup>.

Sigue comentando Delgado que en el desarrollo del interés por las Compañías privilegiadas en España durante la primera mitad del siglo XVIII se pueden distinguir dos fases: una primera fase que comprende desde las ideas de Gerónimo de Uztáriz y de Zavala hasta la guerra hispano-inglesa de 1739, también llamada guerra de la oreja de Jenkins, de la que ya se ha hablado como por su implicación en el Asiento de negros.

Efectivamente, la obra de Uztáriz: *Theorica, y practica de comercio y de marina* fue redactada en 1724 y tuvo gran eco, aunque sólo fue difundida en círculos privados hasta que su hijo la editó en 1742. Por lo que respecta a la obra manuscrita de Miguel de Zavala y Auñón: *Representación al Rey Don Felipe V para el más seguro aumento del Real Erario, y conseguir la felicidad, mayor alivio y abundancia de su monarquía*, fue compuesta en 1732.

En la segunda fase, entre 1739-1754, la presentación de proyectos de compañías privilegiadas fue más abundante debido a los redactados por Amor de Soria, Dantini (1741-1748) y Argumosa, promovidos por la Junta Extraordinaria de 1749-1750, y, sobre todo, por los de José de Carvajal y Lancáster, uno de los grandes defensores de las Compañías privilegiadas. En el reinado de Felipe V, Carvajal fue presidente del Consejo de Indias, siendo nombrado en 1746 presidente de la Junta de Comercio y Moneda, un cargo que mantuvo hasta 1754. En el reinado de Fernando VI fue promocionado a Secretario de Estado (Carvajal, 1745, 1752, 1753).

En opinión de José Miguel Delgado, la guerra contra Inglaterra de 1739 fue probablemente una de las causas que motivaron mayormente la formulación de

---

293 Citado de Carlos E. Corona Baratech y J. A. Armillas Vicente (Coordinadores) (1984): *La España de las Reformas: Hasta el final del reinado de Carlos IV*, tomo X-2 de *Historia General de España y América*, Madrid: Editorial Rialp, p. 20.

los proyectos de la segunda fase, desarrollados con la intención de que las Compañías privilegiadas de comercio pudieran neutralizar la presencia extranjera y el comercio de contrabando que se realizaba en la América hispana, por medio de la presencia física y activa de barcos y hombres españoles (Delgado, 1998b, p. 104).

José Miguel Delgado ha dedicado diversos estudios a las ideas políticas de Carvajal y entre ellos un libro publicado en 2001, bajo el título de: *El proyecto político de Carvajal: pensamiento y reforma en tiempos de Fernando VI*. Uno de los escritos más importantes de Carvajal en la materia que aquí nos interesa fue su *Testamento político*, escrito en 1745, del cual se incluye una reproducción en el Apéndice documental de otra de las notables obras de José Miguel Delgado sobre este político reformista: *José de Carvajal y Lancaster: testamento político o idea de un gobierno católico, 1745*, Córdoba: Universidad de Córdoba, 1999. Asimismo, fueron importantes sus escritos “Representación hecha al Rey por ... sobre un Decreto que abolía las exenciones exclusivas”, escrito en 1752 y publicado en el *Semanario erudito* de Valladares en 1779, y *Mis Pensamientos*, escrito en 1753, y que Manuel Mozas Mesa incluyó al final de su obra: *Don José de Carvajal y Lancaster. Ministro de Fernando VI. (Apuntes de su vida y labor política)*, publicada en Jaén, como edición de autor, impresa en la Tipografía del Hospicio de Hombres, el año 1924.

El conde Juan Amor de Soria, consejero de la reina de Hungría, en sus escritos y en concreto en el Capítulo VII, Remedio VI. “El Comercio naval y externo”, de su discurso: *Enfermedad crónica, y peligrosa de los Reynos de España y de Indias: sus causas naturales, y sus remedios*, publicada en Viena el año 1741, habla también de las Compañías de comercio. Sobre los escritos de Amor de Soria publicó asimismo un trabajo José Miguel Delgado (Delgado, 1997). También Ernest Lluch en el libro que editó el año 2010: *Aragonesismo austracista (1734-1742). Escritos del conde Juan Amor de Soria*, escribió un extenso estudio introductorio sobre este autor.

Marcelo Dantini escribió también unos textos, bajo el título de “Diálogos familiares”, en los que se tocan estos temas. Estos escritos fueron comentados por José Miguel Delgado en su trabajo “El proceso de transmisión de un texto manuscrito del siglo XVIII: los Diálogos familiares de Marcelo Dantini” (1996b), textos que luego transcribió en uno de sus libros (1998a).

Por su parte, también Teodoro Ventura de Argumosa y Gándara expuso algunas de sus ideas al respecto en su obra: *Erudición Política; Despertador sobre el comercio, agricultura y manufacturas, con aviso de buena policia y aumento del Real Erario*, publicada en Madrid en 1743. Delgado Barrado compuso asimismo un artículo dedicado a este escrito de Argumosa (Delgado, 2004).

Sin embargo, no todos los autores y personajes políticos estuvieron de acuerdo con la creación de Compañías privilegiadas para el comercio con las Indias. En su contra estaban los fuertes intereses del monopolio comercial gaditano. Según Delgado, los resultados de las prácticas reformistas marcaron los constantes debates entre partidarios y detractores de las compañías, demostrando que no todos eran proclives a las Compañías privilegiadas, pues sus éxitos no estaban garantizados (Delgado, 1998b, p. 104).

La oposición a las Compañías se fue generalizando a partir de los inicios de la segunda mitad del siglo XVIII, pero no ya debido a las pugnas de otros sectores que se vieran perjudicados en sus intereses, sino por ideas teórico-económicas. Como comenta Pere Molas Ribalta, en 1753 se cursó una petición conjunta por parte de cosecheros agrícolas, comerciantes y navegantes para formar una Com-

pañía privilegiada de comercio en Canarias (Guimerá *et al.*, 1994), pero el marqués de la Ensenada, ministro de Marina y de Indias, denegó la autorización (Molas, 2004, p. 621).

Por otra parte, en el párrafo siguiente Pere Molas recuerda que cuando se promulgaron las ordenanzas de la Compañía de comercio de Barcelona, sólo faltaban nueve años para que se diera el primer paso en favor del libre comercio a Indias.

En efecto, así fue. En 1765 se dictó el Decreto de 16 de octubre y la Instrucción del mismo año por los que se habilitaba a nueve puertos de la Península: Barcelona, Alicante, Cartagena, La Coruña, Santander, Gijón, Málaga, Sevilla y Cádiz, para que pudieran comerciar directamente con algunas islas caribeñas, a saber: Puerto Rico, Cuba, Santo Domingo, Trinidad y Margarita. Se trataba de una experiencia piloto con el fin de ver si daba buen resultado. Como, efectivamente, fue así, el 12 de octubre de 1778 se publicó el *Reglamento y Aranceles Reales para el Comercio Libre de España a Indias*.

En este nuevo contexto, inspirado en criterios de libertad económica, la Compañía privilegiada comenzó a parecer anacrónica. Cuando en 1778 se promulgó el Reglamento de libre comercio, todavía se respetó por cierto tiempo la situación de la Compañía Guipuzcoana, pero en los años siguientes se tomó una decisión sumamente indicativa de que la valoración sobre las Compañías había cambiado. Se consideró que una Compañía privilegiada ya no era apropiada para un territorio como Venezuela, aunque que, sin embargo, podía ser útil todavía en parajes más distantes del imperio español. Así fue como las Islas Filipinas tuvieron, pese a todo, su compañía privilegiada en 1785 (*ibídem*).

A este respecto, uno de los pensadores caracterizados por sus ideas liberales, Valentín de Foronda, amigo y protegido de Francisco Cabarrús, con el que participó en la creación del Banco Nacional de San Carlos y que, además, era accionista de la Compañía Guipuzcoana, siendo posteriormente nombrado Cónsul general de España y Encargado de negocios en los Estados Unidos, expuso sus ideas en apoyo de la iniciativa de crear la Real Compañía de Filipinas, en un discurso que tituló “Disertación sobre la nueva Compañía de las Indias orientales” que leyó en la Junta Pública de la Sociedad Vascongada el 4 de noviembre de 1784.

Este discurso, junto con otros varios textos, lo incluyó en su libro, publicado en 1787, *Miscelánea ó Colección de varios Discursos en que se tratan los Asuntos siguientes*, frase introductoria a la que seguían los títulos de los siete discursos incluidos, entre los cuales figuraba en segundo lugar la disertación que nos ocupa, con el título “Utilidad de la Compañía de Filipinas”. En la primera página de este trabajo comenta, en nota de pie de página, que dio el nombre de Compañía de las Indias orientales a la Compañía de Filipinas en su discurso, porque cuando lo pronunció no tenía aún este nombre.

Foronda, aun reconociendo la más que probable feroz oposición de algunos partidarios de la libertad de comercio, se muestra entusiasta de las posibilidades de la Compañía, comentando lo siguiente en la página 31 de su texto, ya prácticamente al final de la exposición:

*“Los amantes de la libertad del comercio, esta encantadora deidad á quien yo tributo de todo corazón mis adoraciones se exasperarán al oír el nombre de Compañía con privilegio exclusivo; pero si reflexionan un poco suavizarán su furor, teniendo presente que esta Compañía se debe reputar como un labrador*

*hábil que va a rozar una nueva tierra, a cultivarla, y plantar flores y frutos, donde no hay sino zarzales*" (Foronda, 1787, p. 31)

Sin embargo, en una segunda edición de su *Miscelánea*, publicada en 1793, es decir, nueve años después de su discurso, se muestra ya menos entusiasta. Dice así en el Prólogo:

*"He dexado intacto el fondo de las ideas, sin embargo de que no se han verificado mis alegres anuncios en lo que mira á la Compañía de Filipinas y al Banco de San Carlos; pero suplico a mis lectores que lean con cuidado mi discurso sobre la primera, y verán que caminaba baxo de ciertos supuestos, que no se verificaron al tiempo de la formacion de la Compañía, como son el cerrarse el Puerto de Acapulco, entablar el comercio de India en India, etc., etc."* (Foronda, 1793, prólogo).

En cualquier caso, parece que, como se decía, las Compañías privilegiadas de comercio nacieron en España algo a destiempo, pues a poco de aparecer, François Quesnay difundió con gran éxito, a partir de 1758, sus ideas fisiocráticas con la publicación de su *Tableau économique*, que fue objeto de muchas versiones, pero que, sin embargo, hasta la tercera de ellas, en 1766, no fue acompañado de un amplio análisis (Quesnay, 1766a). En este análisis, que fue publicado tras un preámbulo explicativo titulado "Tableau économique", en el tomo V, tercera parte, del *Journal de l'agriculture, du commerce & des finances*, de junio de 1766, bajo el título "Analyse de la formule arithmétique du tableau économique de la distribution des dépenses annuelles d'une nation agricole", no aparece el "tableau". Tampoco aparece el "tableau" en la versión, con un texto prácticamente igual, aunque con algunas pequeñas variaciones, incluido en el volumen *Oeuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay, ...: accompagnées des éloges et d'autres travaux biographiques sur Quesnay par différents auteurs, publiées avec une introduction par Auguste Oncken*, Frankfurt am Main: J. Baer, publicado en 1888. En esta versión, aparte de figurar las notas de pie de página originales, aparecen otras muchas más consignadas por el editor en plan aclaratorio. Una par de meses después de publicar su "Analyse", en agosto de 1766, Quesnay dio a la luz su trabajo "Premier Problème Économique", asimismo en el *Journal de l'agriculture, du commerce & des finances*. Con ello, se produce la primera exposición y explicación completa de la fórmula del "Tableau". Este trabajo también fue incluido en las *Oeuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay*, editadas por Oncken (Quesnay, 1766b).

Las ideas de Quesnay, después de tantos años de mercantilismo, resultaron tremendamente atractivas y se enseñorearon rápidamente de los medios intelectuales. Tal hecho socavó el terreno bajo los pies de las Compañías privilegiadas de Comercio, dejándolas fuera de lugar, como Margarita Eva Rodríguez comenta (2005, p. 76). Sea como fuere, las doctrinas del *laissez faire* y del librecambismo a ultranza se fueron extendiendo con rapidez por toda Europa, difundidas y promovidas por países que habían alcanzado una posición económica a la que estas doctrinas beneficiaban, en detrimento de otros países que no habían sabido o podido alcanzar dicha posición.

Esto es lo que le ocurrió en cierto modo a España. Uno de los primeros historiadores económicos en prestar atención a las Compañías privilegiadas de comercio españolas de la época borbónica fue Manuel Colmeiro, que en el tomo II de su conocida *Historia de la Economía Política en España*, publicada en 1863, les dedica

un capítulo, el LXXX, con el título “De las compañías privilegiadas de comercio”. Ciertamente, imbuido por el espíritu liberal de su época, no tenía gran opinión de ellas. Así, comenta que *“Holanda, Francia, Italia, Inglaterra y Dinamarca usaron y abusaron de las compañías de comercio”*, añadiendo pocas líneas más adelante: *“Casi todas se despeñaron de las altas cumbres de su grandeza con fracaso, la última, esto es, la inglesa de las Indias, expiró ayer, dejando en pos de sí mal apagadas cenizas y montones de escombros y rastros de sangre”* (Colmeiro, 1863, II, p. 454).

En su exposición, Colmeiro no distingue las compañías industriales, es decir, las Reales Fábricas de las que ya hemos hablado, de las compañías de comercio, y, dentro de éstas, de las dedicadas al comercio interior de las destinadas a la promoción del comercio exterior, que son de las que se trata aquí. Todas las incluye en un mismo saco, aunque, ciertamente, hacia el final del capítulo, afirma: *“Pero las compañías más dignas de memoria no son las nombradas, sino aquellas que se fundaron con ánimo de extender y dilatar el comercio de las Indias, á saber, la de Honduras, Caracas, Filipinas, Habana y Santo Domingo, que son otros tantos accidentes de nuestro sistema colonial”* (*ídem*, p. 460).

Por otra parte, Colmeiro no se refiere tan sólo a las compañías fundadas en los tiempos de la Casa de Borbón, sino también a las ideadas anteriormente y, en particular, a las de los planes formulados a estos efectos en tiempos de Felipe IV y de Carlos II. Asimismo, menciona las compañías extranjeras que sirvieron de pauta a las españolas.

Las noticias que Colmeiro proporciona son, sin embargo, muy escuetas, de forma que es Roland D. Hussey quien asume el papel de ofrecer unos antecedentes más completos de las compañías privilegiadas españolas en su trabajo *“Antecedents of the Spanish Monopolistic Overseas Trading Companies (1624-1728)”*, publicado en el número 9, año 1929, de la *Hispanic American Historical Review*.

A este respecto, Lutgardo García Fuentes expone con detalle los intentos frustrados de formar una Compañía de Comercio Armado con las Indias en los años 1622, 1628 a 1630, 1668 y 1681, haciendo referencia, asimismo, al proyecto de la Compañía de Comercio con Indias aprobado en 1683 por la Junta de Comercio, de acuerdo con lo indicado por Sánchez-Apellániz en su artículo publicado en 1962 en la *Revista de Derecho Mercantil*. En opinión de Lutgardo García el fracaso de todos estos intentos fue debido a la oposición del Consulado de Cargadores a Indias (García Fuentes, 2004).

Y es que, efectivamente, como comenta Margarita Eva Rodríguez García en su interesante libro *Compañías privilegiadas de comercio con América y cambio político (1706-1765)*, publicado por el Banco de España, aunque en el siglo XVII se deliberó ya repetidas veces sobre la necesidad de introducir reformas importantes en el comercio con las Indias y se produjeron incluso propuestas para la creación de Compañías privilegiadas de comercio (2005, p. 13), hasta el primer tercio del siglo XVIII, en tiempos ya de los Borbones, no hubo forma de poner en práctica la idea.

En relación con la puesta en práctica y el funcionamiento de las compañías de los Borbones, en general, ofrece una buena información María Jesús Matilla en su trabajo *“Las compañías privilegiadas en la España del Antiguo Régimen”*. Por principio, las compañías debían ser por acciones y estar financiadas con capital privado, aunque en algún caso contaron, como se verá, con una parte de capital público. En todo caso fueron respaldadas por la monarquía y tuvieron, sobre todo, intervención estatal a cambio del monopolio sobre ciertas rutas o ciertos pro-

ductos. En su estudio Matilla habla del primer intento producido durante la monarquía borbónica, formalizada en la propuesta catalana del año 1701 de crear una Companya Naùtica Mercantil, que fue bien acogida en un principio. No llegó, sin embargo, a buen término, debido a la deriva tomada por Cataluña en la guerra de Sucesión. Se informa también sobre la Compañía de Honduras, cuyo primer viaje, que partió de Cádiz con tres navíos el 1 de diciembre de 1714, se saldó con un fracaso total desde el punto de vista financiero (Matilla, 1982, pp. 304 ss.). A este respecto, ya había comentado Roland D. Hussey que cuatro años después del arribo de las naves no habían sido vendidas todavía todas las mercancías transportadas (Hussey, 1934, pp. 43 ss.).

En sintonía con todos los autores que han tratado el tema, José Miguel Delgado Barrado afirma: “*La política comercial española fracasó con los proyectos y fundaciones de la Compañía Náutica (1701), la de Honduras (1714), Galicia (1734), y otras; y obtuvo éxitos con la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas (1728), La Habana (1740), Barcelona (1755) y Filipinas (1785)*” (Delgado, 1998b, p. 104).

Las indicadas no fueron, sin embargo, las únicas Compañías privilegiadas que existieron. Hubo más y algunas de ellas han sido estudiadas. Así, Carlos Alberto González Sánchez ha realizado varios trabajos sobre la Real Compañía de Comercio y Fábricas de San Fernando de Sevilla, que a pesar de su nombre dedicó gran parte de su actividad al comercio con las Indias. Esta actividad es, precisamente, la que ocupa mayor espacio en sus Ordenanzas, promulgadas el 26 de agosto de 1749, dos años después de su fundación, como indica González en su artículo “La organización del tráfico comercial con las Indias en la Real Compañía de San Fernando de Sevilla”. La Compañía podía hacer todas las expediciones que creyera oportunas a los distintos lugares de América, excepto a Caracas y La Habana, pues estos espacios estaban reservados a la Compañía Guipuzcoana de Caracas y la Compañía de La Habana, respectivamente. La de San Fernando, en cambio, no tenía un área reservada en las Indias para el desarrollo de sus actividades comerciales, sino que podía operar en todos los dominios españoles en ultramar no comprometidos (González Sánchez, 1991b, p. 243). Otros trabajos suyos sobre esta materia han sido: “Los vascos, fundadores de la Real Compañía de Comercio y Fábricas San Fernando de Sevilla” (1988), y “En torno al establecimiento de la Real Compañía de Comercio y Fábricas San Fernando de Sevilla” (1991a). Todos estos trabajos se culminaron con la redacción de su libro maestro sobre el tema: *La Real Compañía de Comercio y Fábricas de San Fernando de Sevilla, 1747-1787*, publicado en Sevilla el año 1994.

Otra Compañía privilegiada de comercio que ha sido bien estudiada es la de Granada, sobre la que Miguel Molina Martínez, publicó su trabajo “La Real Compañía de Granada para el comercio con América”. Previamente había sido ya estudiada dicha Compañía por Raquel Rico Linage, en sus trabajos de 1978 y 1983. De acuerdo con el estudio de Miguel Molina, la Real Compañía de Granada fue creada en 1747 y surgió como un instrumento para relanzar la industria de la provincia a través del comercio con América mediante una serie de privilegios concedidos en su carta de fundación (Molina, 1985, p. 237). El capital de la compañía se fijó en la cantidad de 200.000 pesos, distribuidos en 2.500 acciones de 200 pesos sencillos cada una. Para dar ejemplo e incitar a su compra, el propio rey Fernando VI compró las primeras 50 acciones por un importe de 150.000 reales (*idem*, p. 239). La venta de acciones tuvo un rápido éxito, pues en 1750 ya se había vendido



el 94 por 100 de las mismas (*ídem*, p. 242). Los productos que la Compañía más vendía en América eran los tejidos de seda, así como también las lonas y las manufacturas de cáñamo. El mercado más favorable fue el de Veracruz, seguido del de Cartagena de Indias. No obstante, como no tenía ningún barco propio y debía embarcar sus productos en Cádiz, tuvo que sufrir algunas desventajas y discriminaciones. Por ello, aunque los tres primeros años de vida de la Compañía de Granada fueron florecientes, con buena distribución de beneficios, las partidas del Activo y del Pasivo que Miguel Molina incluye en su trabajo para el año 1755, tomadas del libro de Manuel Garzón Pareja (1972, p. 306), denotan una situación preocupante debido a una elevada cifra de créditos en el Pasivo, así como también a una importante masa de negocios en trámite de negociación que, sin embargo, se daban como beneficio en el Activo. Efectivamente, poco después, en febrero de 1757, “*la Junta General de Comercio y Moneda ordenó suspender el giro de la Compañía y asegurar todos sus efectos, caudales y existencias*” (Molina, 1985, p. 247).

Volviendo ahora a las Compañías de comercio privilegiado que tuvieron éxito según José Miguel Delgado, diremos que las tres primeras, a saber, la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas, la Real Compañía de La Habana y la Real Compañía de Comercio de Barcelona, son las más conocidas y citadas.

La principal de estas tres compañías fue la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas, fundada por cédula del 25 de septiembre de 1728, firmada por Felipe V y José Patiño, que fue creada al objeto de remediar la escasez de cacao. A ella se le concedió el monopolio del tráfico con Venezuela. Esta compañía comercial fue la mejor expresión de una sociedad privilegiada por acciones del siglo XVIII en España, siendo la compañía mercantil por acciones de más larga duración en el siglo XVIII y la que disfrutó del capital más elevado de su época. Asimismo, dentro de las Compañías privilegiadas de comercio, fue la que tuvo una mayor cifra de negocios, alcanzando su giro un volumen de 150.000 toneladas. Su oficina principal se estableció en Caracas, pero en 1752 el rey obligó a que la sede fuera trasladada a Madrid. Sobre esta compañía, aparte del trabajo ya indicado de Hussey, existe un exhaustivo estudio realizado por Montserrat Gárate Ojanguren (1990).

La siguiente compañía en crearse fue la Real Compañía de La Habana, fundada por Real Cédula de 18 de diciembre de 1740. No tuvo esta Compañía en ningún momento el monopolio del comercio de la isla con España, pero disfrutó de una serie de exenciones fiscales que de hecho hacían que la competencia con ella no fuera posible en realidad. De este modo se hizo prácticamente con todo el comercio de exportación de tabacos, azúcar, cueros, maderas y otros frutos de Cuba con la Península, a cambio de introducir en la isla productos como harinas, paños, y lozas, entre otros. Aunque en un principio su sede principal fue establecida en La Habana, en 1752 fue trasladada a Madrid, lo mismo que ocurrió con la oficina principal de la Compañía Guipuzcoana de Caracas. También sobre esta Compañía ha trabajado activamente Montserrat Gárate (1993a, 1993b, 1995a).

El 4 de mayo de 1755 se promulgó la Real Cédula de Erección de la Compañía de Comercio de Barcelona a Indias con sede en Barcelona para desarrollar el comercio con Santo Domingo, Puerto Rico, la Isla Margarita y, más tarde, Cumaná. En su Cédula de erección aparece, por primera vez expresamente declarada, la aplicación del concepto de sociedad mercantil con responsabilidad limitada de los socios. Se tenía previsto un capital de 1.000.000 pesos mediante la emisión de 4.000 acciones de 250 pesos, de las cuales sólo consiguieron venderse 1.906. Por ello, la

Compañía tuvo que recurrir constantemente a fondos ajenos tomados en préstamo. Pueden distinguirse tres etapas en la marcha de la Compañía. Desde el inicio de sus actividades en 1756 hasta 1762 se desarrolla una etapa de lanzamiento. De 1763 hasta 1776 tiene lugar una etapa de mayor firmeza y regularidad. Desde ese año hasta 1782-1784 se produce la etapa de decadencia y liquidación de la Compañía, como consecuencia, más o menos directa, de los Decretos de Libre Comercio. El estudio más completo de esta Compañía está constituido por la tesis doctoral presentada por José María Oliva Melgar en 1982 en la Universidad de Barcelona, un resumen de la cual está recogido en la revista *Pedralbes: revista d'història moderna* (Oliva, 1983). Por otra parte, la tesis completa fue publicada el año 1987.

Finalmente, mediante la Real Cédula de 29 de marzo de 1733 Felipe V dispuso la creación de la Real Compañía de Filipinas para explotar en condiciones de privilegio el comercio con las Islas Filipinas. Sin embargo, el proyecto no se llevó a cabo hasta que, en 10 de marzo de 1785, Carlos III firmó la Real Cédula de erección. Se habían generado muchas expectativas sobre los beneficios que la Real Compañía de Filipinas iba a deparar. Francisco Leandro de Viana, fiscal de la Real Audiencia de Manila, creía incluso que la misma podría acabar con la supremacía que Holanda e Inglaterra habían conseguido en el comercio con el Asia Oriental gracias a sus compañías de comercio (Viana, 1765, f. 175 vº). Pero, lo cierto es que a partir de 1794 entró en una progresiva decadencia. Esta compañía fue objeto de un concienzudo estudio por parte de María Lourdes Díaz-Trechuelo López-Spínola, en 1965, cuyo proyecto obtuvo el Premio del Banco de España en 1960.

Como resumen general, podría decirse que las expectativas depositadas en las Compañías privilegiadas de comercio sólo fueron correspondidas parcialmente, y eso sólo por algunas de ellas. Pues, parece que no se consiguió un aumento significativo del tráfico con Asia, ni se logró una mejora del comercio exterior en general, como tampoco se fomentaron con ellas las manufacturas en España, que eran algunas de las principales razones esgrimidas por los partidarios de su implantación. Sí fueron efectivas, en cambio, las Compañías privilegiadas de Comercio, para lograr una reducción del contrabando, como anticipaba Zavala y Auñón que sucedería en su importante y conocida Representación al rey al afirmar: *“Todos los demás motivos que nos dificultan las ganancias se desvanecen con el Comercio de las Compañías, porque se evitaría que los extranjeros comerciasen en cabeza de los españoles: se proporcionaría el resguardo de aquellos mares por medio de las compañías, para que no pudiesen introducir sus contrabandos”* (1732, f. 144 vº). También se consiguió una mejor explotación del cacao y del azúcar.

Pero, en cualquier caso, parece que su mayor contribución fue la de servir como paso intermedio para contribuir a que desapareciera el régimen cerrado de comercio con América, vigente durante cerca de tres siglos.

\* \* \*

Como hemos observado, las principales Compañías privilegiadas de Comercio han sido objeto de estudios detallados, aunque debe decirse, con carácter general, que queda todavía mucha tela que cortar en la materia. En cuanto a su contabilidad, el conocimiento es bastante más precario: contamos sólo con un trabajo, el de Montserrat Gárate Ojanguren, presentado, bajo el título de *“La contabilidad de las compañías privilegiadas de comercio por acciones en la España de los siglos 18-19: un análisis de los estados contables”*, en una de las sesiones paralelas de

Historia de la Contabilidad del VIII Congreso AECA, celebrado en Sevilla el año 1995, y que está publicado en el tomo 1 de las Actas del Congreso (1995b). En este trabajo se presenta un estudio comparado de la contabilidad de la Compañía Guipuzcoana de Caracas y de la Compañía de la Habana, con alguna alusión a la Real Compañía de Filipinas. La autora indica en su artículo que existe abundante documentación contable para ambas compañías debido a las numerosas revisiones a que fueron sometidas. Sin embargo, en su trabajo, que sirve de introducción al tema, no se lleva a cabo un estudio contable propiamente dicho, sino más bien una aproximación a la andadura de las Compañías a través de las cifras de algunos de sus balances. En cualquier caso, el trabajo ofrece algunos rasgos interesantes de los sistemas contables utilizados, que examinaremos a continuación.

El hecho más destacable es que la contabilidad no era llevada por el sistema de partida doble, propugnado en las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao y en la normativa siguiente, salvo en el caso de la Compañía de la Habana, cuya introducción, sin embargo, “tuvo lugar entrado ya el siglo XIX” (Gárate, 1995b, p. 459).

Posiblemente, como comenta la autora, la contabilización por partida doble no se quiso o no se pudo aplicar por “*la gran movilidad de géneros, y la forma en que cambiaba el resultado por la contabilización o no de los géneros transportados por un navío; los desajustes por la confección de las cuentas de todas las dependencias, etc.*” (Gárate, 1995, p. 458).

El sistema contable empleado no está claramente definido en el artículo, comentándose simplemente que los estados contables seguían el sistema anglosajón de “Cargas y Fondos”. En cierto modo, las Cargas correspondían a lo que en el método de Cargo y Data, método utilizado prácticamente en casi toda Europa todavía en esa época, y que, como ya se ha indicado más arriba, era llamado de manera similar en los diversos idiomas, *Charge and Discharge method*, en inglés; *Comptabilite en Charge et Décharge* en el área francófona; *Sistema Contabile di Carico e Scarico* en Italia; etc. Sólo cabe precisar al respecto que el método contable de Cargo y Data recogía sólo los flujos de entrada y salida en el ejercicio y no acumulaba los saldos de las cuentas de períodos anteriores, como ocurre en este caso. El sistema de “Cargas y Fondos” debe de ser, pues, un método distinto.

En cualquier caso, como se indica en su título, el artículo no se propone la exposición del método contable ni el examen de los libros de cuentas, sino el análisis de los estados contables o balances, como se los llama, unos estados que, como era propio de la partida simple, no pretendían el cuadro, es decir, la comprobación de la corrección de las cifras, sino sencillamente la presentación de la situación de la empresa a través de la exposición de los saldos de las cuentas deudoras y acreedoras. La diferencia entre las sumas de las “Cargas” y los “Fondos” suponía el beneficio de la Compañía.

Por lo que respecta a la Compañía de Caracas, en el trabajo que comentamos se insertan varios estados de cuentas. El más detallado y explicativo de ellos es el “Resumen general de Fondos y Cargas de la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas en 31 de diciembre de 1763”. En este estado se consignan las Cargas, en primer lugar. Sus partidas más importantes son la de Capital, que supone más de la mitad de los recursos; la de los préstamos tomados a interés, una cuarta parte; la de saldos de cuentas de corresponsales y particulares, por cerca de un 10 por 100; y la de dividendos –hay que entender que son los pendientes de pago–, por un 8,50

por 100. Estos cuatro capítulos, por sí solos, representaban más del 95 por 100 de la suma de las Cargas.

En cuanto a los Fondos, las partida más importantes eran la de las cuentas y valor de géneros en Venezuela, por la mitad de la suma total de los Fondos; la de estos mismos conceptos en Maracaibo, provincia que no se integró en Venezuela hasta 1823, por un 11 por 100 del total; el efectivo en poder del tesorero, por algo más del 10 por 100; los géneros de América, por el 10 por 100; y finalmente los cargamentos de género embarcados, por cerca de 10 por 100. En total, estas cinco partidas representaban el 93 por 100 de la suma de los Fondos.

La diferencia entre las Cargas y los Fondos se consigna al final del total de los Fondos en concepto de "*Alcance a favor de la Compañía*", es decir, el beneficio obtenido por la Compañía durante el ejercicio, que ascendía a un 11 por 100 de los Fondos.

Aparte de esto, al final del estado, después de las sumas y de hallar el Alcance, se añadía "el importe de las embarcaciones, casas, factorías, muebles y esclavos" (Gárate, 1995b, p. 449), es decir, el Activo no implicado directamente en el negocio del día a día, que ascendía a cerca del 23 por 100 de los fondos, así como el valor de los créditos cobrables, en el sentido posiblemente de dudosos, por un valor de poco más del 6 por 100. Estas partidas se consideraban por separado para evitar que la actividad operativa el ejercicio quedara desdibujada por la inclusión de los activos fijos y de las partidas dudosas.

La Compañía ponía gran interés de incrementar los fondos propios, pues el valor de los géneros que quedaban inmovilizados durante algunos meses del año era importante. De este modo, en varias ocasiones, los beneficios se repartieron entre los accionistas en forma de nuevas acciones emitidas como consecuencia de ampliaciones de capital.

La valoración de los géneros constituyó una fuente de conflictos, porque no fue homogénea, siguiéndose un criterio distinto según cual fuera la marcha de la Compañía. En unos casos, se siguió el criterio de coste histórico, es decir, del precio de adquisición, más los gastos originados hasta ponerlos en almacén, mientras en otros casos se utilizó el valor de mercado para valorar los géneros almacenados, un valor que en algunos casos podía ser del triple del coste de adquisición.

Indica la autora que el sistema contable de la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas no varió a lo largo de su vida, concluida oficialmente en 1785, y que la Compañía de Filipinas, "*que de alguna manera recogió el testigo de la caraqueña, mantuvo durante su primera etapa las mismas bases contables que su predecesora inmediata*" (Gárate, 1995b, p. 452).

Por lo que se refiere a la Real Compañía de La Habana, se indica en el trabajo que desde sus principios se estableció un sistema quinquenal para la confección de las cuentas generales, dado que la división en diferentes sedes o corresponsalías, las de Cádiz, La Habana, Madrid, San Sebastián y Veracruz, hacía aconsejable llevar las cuentas por separado en cada una de ellas. El sistema contable fue, en un principio, similar al llevado por la Compañía de Caracas, aunque manteniendo el esquema de dependencias separadas hasta finales del siglo XVIII, por lo menos.

En la segunda década del siglo XIX se introdujo la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas. De tal modo, el balance general de la Compañía de 1817 se presenta ya dividido en dos partes, Deudores y Acreedores, aunque el cuadro de cuentas parece que era muy limitado. Como Deudores figuraban las siguientes

cuentas: “Caja; Créditos en Veracruz, La Habana, diversos deudores, muebles y casa de la Compañía. En el Haber –bajo el título de Acreedores– figuraban: acreedores diversos, dependientes de la Compañía –por sueldos debidos y no pagados–, censalistas, accionistas –por el valor nominal de las acciones en circulación– y capital excedente –por el beneficio contable en este caso–” (Gárate: 1995b, p. 457).

El último balance de la Compañía examinado por Montserrat Gárate corresponde al año 1845 y no difiere de los anteriores, salvo en que se hace la distinción entre deudores corrientes y deudores con garantía hipotecaria. Esta distinción se hace probablemente como consecuencia de la enorme partida de deudores existente en el balance, que en su mayoría eran morosos de cobro improbable. Pienso la autora que tal circunstancia sería una de las causas que provocaron el cierre de la empresa.

Como hemos visto, el artículo de Montserrat Gárate ofrece algunos interesantes flashes sobre la contabilidad de la Compañías privilegiadas de comercio, pero como ella misma comenta hay abundante documentación contable no estudiada, de forma que queda a este respecto mucha mies por trillar en la era.

SEXTA PARTE

# **Pensamiento moderno**

## CAPÍTULO 28

# INICIOS DEL PENSAMIENTO MODERNO

En un trabajo como éste no se puede entrar, obviamente, en el estudio de todas las publicaciones realizadas, ni siquiera en su simple enumeración. Solamente cabe ofrecer una visión general resumida de las tendencias doctrinales, así como un examen más detenido de las obras de mayor repercusión, identificando las influencias y las orientaciones más acusadas de la contabilidad española moderna desde comienzos del siglo XIX hasta comienzos de la segunda mitad del siglo XX, es decir, desde los inicios del pensamiento moderno hasta que la docencia de la contabilidad fue incorporada más plenamente a la enseñanza universitaria. Esto es lo que hemos pretendido hacer en este capítulo, sin dejar de mencionar y comentar por ello, con toda brevedad, algunas obras más corrientes, que, aun sin aportar novedades ni tener gran significación, sí presentan algún rasgo digno de mención o, simplemente, sirven para dejar constancia de la continuidad de las ideas que imperaban en la enseñanza durante los momentos recordados.

Tenemos que anticipar que todo este proceso de enseñanza y publicación de textos contables viene condicionado por la naturaleza y desarrollo de las Escuelas Oficiales de Comercio, como seguramente ocurre también en todos los países de nuestro entorno. En España la contabilidad no fue enseñada en absoluto en la Universidad hasta la creación de la primera Facultad de Ciencias Políticas y Económicas en Madrid el año 1943. De cualquier modo, el tiempo dedicado a las enseñanzas contables en esta Facultad era más bien escaso. Hasta ese momento, la contabilidad, aparte de en las academias privadas, era impartida a nivel oficial solamente en las Escuelas de Comercio, que otorgaban en esos tiempos cuatro títulos de diferente nivel: Perito Mercantil, de segunda enseñanza, que una especie de Bachiller Comercial; Profesor Mercantil, que era un título de primer nivel universitario, como el *Bachelor* anglosajón, así como dos títulos superiores según la especialidad cursada: Intendente Mercantil, que correspondía a los estudios económico-comerciales, y Actuario de Seguros, como culminación de los estudios actuariales. A estos efectos, las Escuelas de Comercio estaban asimismo clasificadas en tres diferentes niveles: las secundarias o Escuelas Periciales, que solamente otorgaban el primer título; las Escuelas Profesionales, que conferían los dos primeros títulos; y las Escuelas de Altos Estudios Mercantiles, los dos anteriores, más los dos títulos superiores, de acuerdo con la especialidad cursada.

La ley de 1953 cambió el nombre de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas por el de Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, y creó dos nuevas Facultades de esta clase en las Universidades de Barcelona y Valladolid, situando la última en la ciudad de Bilbao. Los estudios de Intendencia Mercantil y Actuariado de Seguros, que no tenían ninguna asignatura de contabilidad, fueron trasladados a la Universidad. Los estudios cursados en la Facultad comprendían cinco cursos de un año de duración, divididos en tres secciones o especialidades: Economía general, Economía de la empresa y Actuariado de seguros. La Teoría de la Contabilidad se enseñaba en el tercer curso de la sección de Economía de la Empresa. En el quinto curso había dos asignaturas contables más: Contabilidad de Sociedades y de Costes, y Análisis de balances y Auditoría.

En realidad, sin embargo, la Contabilidad no fue verdaderamente integrada en los estudios universitarios hasta el Decreto de 10 de mayo de 1972, que en cumplimiento de la Ley General de Educación del 10 de mayo de 1970, suprimió las Es-

cuelas de Comercio incorporándolas a las Universidades como Escuelas Universitarias de Estudios Empresariales con la función de asumir la enseñanza de los estudios correspondientes al primer ciclo universitario que daba derecho al título de Diplomado. El título de Perito Mercantil fue suprimido y lo mismo ocurrió con el de Profesor Mercantil, sustituido por el de Diplomado en Ciencias Empresariales.

Dicho esto, podemos ya proseguir nuestro discurso comentando que las principales influencias y orientaciones dominantes en España en la época tratada en el presente capítulo se adscriben claramente, en su mayor parte, a las teorías contista, personalista y de personificación de las cuentas, de clara filiación francesa, inspiradas en la obra de Edmond Degrange de Rancy, dada a conocer en España por José María Brost a través de su obra de 1825, *Curso completo de Teneduría de libros*, así como también italianas, aunque éstas en menor medida y aparecidas ya en el último tercio del período estudiado, a las que dio origen en 1881 la publicación en español del libro de Giuseppe Cerboni: *Principios y reglas de Logismografía*, de corte claramente personalista. Sólo al final del período surgen algunas referencias aisladas, sin mayor desarrollo, a las ideas de Fabio Besta sobre la *Economía Aziendale*, con alguna que otra adopción del término “hacienda” como sujeto de la actividad contable. Pero hasta los trabajos de Emigdio Rodríguez Pita, no se produce un verdadero despertar de la ambición científica en los autores contables españoles y no se introducen con fuerza y plenitud los principios de la “economía hacendal” de Besta y de Zappa. La obra fundamental de Rodríguez Pita cae ya en la primera década de la segunda mitad del siglo, prácticamente al mismo tiempo de la aparición del libro de José María Fernández Pirla, primer profesor de contabilidad ingresado directamente por oposición en el escalafón de catedráticos de Universidad el año 1956. El libro de Fernández Pirla *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad*, publicado en 1957, vino a reforzar esta nueva ambición, combinando armónicamente los planteamientos franceses, italianos y alemanes. La influencia anglosajona, cuyos primeros inicios reales se retrotraen posiblemente a los años 1939-1940 con la publicación de la traducción española de la obra de Roy B. Kester: *Contabilidad: Teoría y práctica*, no adquiere peso y carta de naturaleza hasta bien entrada la segunda mitad del siglo. Sin embargo, para poder tratar de estas últimas influencias tendremos que esperar hasta un capítulo posterior.

El importante volumen de obras publicadas en España durante el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX se explica por varios factores, de los cuales los más importantes son posiblemente los siguientes:

1. La inmensa mayoría de los libros publicados tiene que ver con la creación y el funcionamiento de las Escuelas Oficiales de Comercio. Estas Escuelas realizaron una gran labor formando magníficos expertos en contabilidad y otras materias comerciales, pero no mostraron ambiciones científicas. No tenían ningún contacto con la Universidad y su cuerpo docente se nutría de los propios graduados. Los profesores de contabilidad escribieron en el siglo XIX y parte del XX numerosos textos que podían reputarse de excelentes desde un punto de vista técnico, pero que, en general, no reunían grandes condiciones de rigor científico ni se preocupaban demasiado por cuestiones teóricas. Por otra parte, estos libros no tenían gran difusión. Los profesores los escribían para sus alumnos y en buena parte de los casos no rebasaban las fronteras de ese círculo. Casi todos los profesores que se sentían capaces escribían su propio libro de texto, de venta segura entre sus alumnos, como forma de incrementar la escasa remuneración que su ocu-



pación docente les proporcionaba. Esto puede explicar la escasa originalidad del pensamiento contable español y su falta de incorporación a las corrientes teóricas de la contabilidad de su tiempo. Esto no quiere decir, por supuesto, que no se encuentren en casi todos los textos invocaciones constantes a la ciencia y la teoría contables.

2. Otra fuente importante de publicación de libros de contabilidad fue motivada por la forma de ingreso en los Cuerpos de funcionarios públicos, que se hacía a través del sistema de oposición, con los correspondientes programas específicos para cada uno de los distintos Cuerpos y aun para cada convocatoria de oposición. Ello ocasionó la publicación de contestaciones a los programas de contabilidad. Muchas organizaciones privadas o semioficiales de alguna envergadura adoptaron también esta forma de ingreso (ferrocarriles, bancos, etc.). De este modo, una parte de los textos publicados estaba constituida por estas contestaciones, que obviamente no tenían ninguna pretensión doctrinal.

Estos factores explican por qué, como se decía anteriormente, casi ninguna de las obras publicadas en el período estudiado tiene ambiciones científicas o de carácter teórico. La inmensa mayoría tiene propósitos puramente prácticos de enseñanza de la teneduría de libros, de capacitación para llevar las cuentas por partida doble, o de preparación para superar las pruebas de una oposición.

La exposición que se desarrolla a continuación está estructurada en tres distintos subcapítulos o apartados. En el primer subcapítulo, repasaremos buena parte de los libros publicados en el siglo XIX, puesto que es en esta época cuando se inicia el pensamiento contable en España, como se ha dicho, al compás más o menos de lo que ocurría en los países de nuestro entorno. Por lo que respecta a nuestro país, la evolución de las doctrinas contables de la primera mitad del siglo XX se vio fuertemente influenciada por los planteamientos de unas cuantas obras publicadas en el siglo anterior, cuyas posteriores ediciones alcanzaron dicho siglo y cuyo influjo llegó incluso hasta los autores de nuestros días a través de las enseñanzas recibidas de sus profesores. Entre los autores del siglo XIX que transmitieron su influencia al siguiente siglo se encuentran, sobre todo, Francisco Castaño Diéguez, y luego, a cierta distancia y, entre otros, Felipe Salvador y Aznar, Emilio Oliver Castañer y Antonio Torrents Monner. Por otra parte, la fuerte influencia de Edmond Degrange y su teoría cincocontista y de la personificación de las cuentas en la España del siglo XIX y primera mitad del XX se inicia, según se ha comentado, en 1825 con la publicación de la obra de José María Brost, completada en 1836 con la aparición de una segunda obra suya que alcanzó, al menos, seis ediciones.

El segundo subcapítulo lo dedicaremos al estudio de las obras de los autores más significativos de la primera mitad del siglo XX, tanto de las que trataron la contabilidad general o financiera, en sus vertientes propiamente generales, como de las que se dedicaron a la consideración de temas relacionados con la contabilidad aplicada por razón del sujeto y del objeto. Asimismo, examinaremos las obras más notables del período dedicadas al estudio y la exposición de otras especialidades contables, como la contabilidad pública, la contabilidad de costes y la auditoría o revisión de cuentas, continuando con ello el planteamiento ya iniciado, aunque con menor hondura, en el subcapítulo dedicado al siglo XIX.

Finalmente, en el tercer y último subcapítulo efectuaremos una revisión de las ideas y los planteamientos manifestados en los subcapítulos anteriores, y de su evolución.

Los comentarios y reflexiones contenidos en el capítulo son producto de mis propias investigaciones y se apoyan, como punto de partida, en el contenido de mi trabajo “Literatura contable española, 1522-1943”, presentado en el X Congreso AECA, celebrado en Zaragoza, los días 23 a 25 de septiembre de 1999 y publicado en sus Actas. La bibliografía recogida y ofrecida en el apéndice de ese trabajo no tiene, obviamente, pretensiones de exhaustividad, aunque al hacerla se procuró recoger los nombres de todos los textos de los que se pudo tener noticia, con indicación de la fuente que había dado a conocer su existencia. En total, esta bibliografía contiene 585 títulos, de libros de contabilidad, en su mayoría, pero también de cédulas, ordenanzas y reglamentos, publicados desde el año 1522, fecha de la primera edición del libro de Diego del Castillo, hasta 1943, año en que por Orden de 7 de septiembre de 1943 se creó la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid, de acuerdo con lo anunciado en la Ley de Ordenación de la Universidad Española, de 29 de julio de 1943.

También me ha servido de apoyo la ponencia “En torno al nacimiento en España del concepto de la contabilidad como ciencia (1800-1950)”, que presenté en la III Jornada de Teoría de la Contabilidad, ASEPU, organizada por la Universidad Autónoma de Madrid el 9 de junio de 2003. Está publicada en las Actas de la Jornada, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2003. De ella existe una versión inglesa con el título “Accounting as a science: the origins of the concept in Spain (1800-1950)”, que fue presentada en la 3rd Accounting History International Conference, celebrada en Siena, los días 17 a 19 de septiembre de 2003.

Asimismo, en la elaboración de este capítulo he tenido en cuenta mi trabajo conjunto con Daniel Carrasco y Richard Mattessich: “Accounting publications and research in Spain: first half of the 20th century”, que en su origen fue una comunicación presentada en el 26th Annual Congress of the European Accounting Association, celebrado en Sevilla los días 2 a 4 de abril de 2003, y de la cual fue publicada, posteriormente, una versión abreviada en la *Review of Accounting and Finance*, volumen 3, número 3, del año 2004 (Carrasco *et al.* 2003). Lo mismo ha ocurrido también con el trabajo redactado conjuntamente con Daniel Carrasco, María Jesús Morales y Daniel Sánchez: “20th century publications on cost accounting by Spanish authors previous to the Standardization Act (1900-1978)”, publicado en el *Accounting Historians Journal*, volumen 36, número 2 (Carrasco *et al.*, 2009).

De igual modo, en la redacción del presente capítulo se han tomado en consideración, lógicamente, las indicaciones proporcionadas por los propios libros estudiados, de entre los cuales el trabajo de Pablo Terrón: *Bibliografía Mercantil. Reseña crítico-bibliográfica de las obras publicadas en España durante el presente siglo para la enseñanza mercantil*, aparecido en Madrid el año 1898, presenta la bibliografía más completa con que se contó en su momento, recogiendo más de ciento cincuenta libros dedicados a la enseñanza de la contabilidad publicados durante el siglo XIX, buena parte de ellos acompañados del respectivo comentario crítico. Aparte de ello, se han revisado y tenido en cuenta los siguientes trabajos modernos, es decir, presentados más allá de la época estudiada:

1. Con especial cariño se ha consultado el artículo de Enrique Fernández Peña: “Fondo bibliográfico de las antiguas Escuelas de Comercio y otras ins-

tituciones”, publicado en la obra conjunta coordinada por Crisanta Elechi-guerra Arrizabalaga: *Reflexiones sobre la Universidad y la Empresa*, Bilbao, 1995. Este artículo relaciona los libros de contabilidad custodiados en las bibliotecas de las antiguas Escuelas de Comercio de Bilbao y Zaragoza.

2. La tesis doctoral de Antonio Goxens Duch, titulada *Evolución de la Contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901. Aportación a la Historia de la Contabilidad en España en su relación con la historia mundial de las doctrinas contables*, Barcelona, 1974.
3. La bibliografía adicionada, con los pertinentes comentarios por José M<sup>a</sup> González Ferrando enriqueciendo su versión española de la obra de Joseph-H. Vlaemminck: *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*, publicada en Madrid en 1961.
4. El pionero y excelente trabajo de Vicente Montesinos Julve: “Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la contabilidad”, publicado en la revista *Técnica Contable* en 1978.
5. El asimismo excelente trabajo de Jorge Tua Pereda, aunque desde una perspectiva algo más específica y limitada: “Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones”, publicado en *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, homenaje al Dr. D. Mario Pifarré Riera*, Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, 1988.

Aunque en algún caso se citan obras extranjeras traducidas al español, y ocasionalmente por algún autor español de los estudiados, no se han comentado ni tenido en cuenta dichas obras en el capítulo, salvo para mencionarlas e incluirlas en la bibliografía, en su caso. El estudio se ha ocupado tan sólo de autores que ejercieron su actividad en los territorios que conforman actualmente el Reino de España.

### **28.1. Autores del siglo XIX que pusieron las primeras piedras del pensamiento contable moderno en España**

Son diversos los autores del siglo XIX cuyas obras causaron gran impacto y permanecieron vivas, influyendo grandemente en los autores de la primera mitad del siglo siguiente, determinando en cierta medida los caminos por los que había de discurrir durante este lapso la contabilidad española. Estos son, principalmente, aparte de otros que presenten peculiaridades curiosas, los autores de los que hablaremos en este apartado. Valdrá la pena detenerse en estos autores porque ellos fueron los que señalaron las pautas seguidas con mayor o menor fidelidad por prácticamente todas las obras contables durante la primera mitad del siglo XX.

Posiblemente el primer autor español del siglo XIX en publicar un texto sobre contabilidad fue Miguel Solá, cuya *Arismetica, teorico-practica y mercantil* apareció en Barcelona el año 1801. El libro está dispuesto en forma de diálogo, con preguntas y respuestas, y sólo en su última parte se dedica a una explicación elemental de la teneduría de libros. Su objetivo es la instrucción práctica de la teneduría, que enseña a base de ejemplos. No contiene ninguna mención sobre la naturaleza y concepto de la disciplina. Se conoce una segunda edición, publicada también en Barcelona en 1808.

\* \* \*

El año 1803 Gregorio Cabañas y de la Cámara compuso y publicó en Madrid un librito de 43 páginas titulado *Ejercicios Comerciales sobre las Operaciones de Giro y Teneduría de Libros por partidas dobles*. Estos ejercicios se celebraron, no se sabe bien con qué objeto ni con qué éxito, los días 18 y 19 de octubre en la Sala de la Iglesia Sacramental de San Luis, bajo la dirección de Martín Brousin, conocido en Madrid, según se dice en la portada, por la enseñanza de estos dos ramos del comercio, es decir, de las operaciones de giro y de la teneduría de libros por partida doble, en los que había impuesto a muchas personas empleadas en oficinas reales y casas particulares. El librito se publicó a expensas de Pedro de Alcántara y López de Zúñiga, conde de Miranda y duque de Peñaranda, a quien iba dedicado. En la dedicatoria se comentaba que no había ejemplo de haberse publicado públicamente unos ejercicios comerciales, siendo éstos no menos importantes que los otros que tan frecuentemente se veían en España. Este trabajo se envió poco después, el 21 de octubre de 1803, al Consulado de Comercio de Cádiz como parte de la documentación presentada para optar a la Cátedra comercial que dicho Consulado había convocado para la puesta en marcha de la Escuela de Comercio que había decidido crear. No consiguió Cabañas la cátedra, pero el librito quedó archivado en el Consulado, donde se custodia. El 16 de diciembre de ese mismo año, la documentación aportada fue completada por Cabañas con un *Prospecto del método que ha de observarse en la enseñanza de los Alumnos que entren a la primera Cátedra del Curso Comercial que va a establecerse en Cádiz, según la Gaceta de Madrid de 27 de septiembre de 1803*. Esa primera cátedra era la que tenía de enseñar la asignatura de cambios, giros y teneduría de libros, mientras una segunda cátedra se dedicaría a la enseñanza de idiomas. Precisamente, en esta prospecto o memoria, que se presenta en forma manuscrita, se hace ya referencia a que la teneduría de libros es una ciencia.

Los *Ejercicios Comerciales* constan de dos partes, la primera dedicada a las *Operaciones del Giro*, y la segunda a la *Teneduría de Libros por Partidas dobles*. Tratándose de un libro de ejercicios propuestos para su resolución, contiene solamente preguntas, sin respuestas. Gregorio Cabañas lo presenta al Consulado de Comercio de Cádiz como indicativo del programa que intentaba seguir para impartir su asignatura, así como de los textos que se proponía escribir. El mayor espacio del cuadernillo, 21 páginas, se dedica a preguntas sobre las operaciones del giro; para las preguntas de teneduría de libros sólo restan 15 páginas, de las cuales tres se destinan a formular preguntas sobre documentos de comercio y, en especial, sobre letras de cambio. Después de unas pocas preguntas sobre el método de “partidas simples”, se empiezan a preguntar cuestiones sobre “partidas dobles”. Las preguntas se centran sobre el objeto y contenido de las principales cuentas y, sobre todo, sobre la casuística del cargo y abono.

\* \* \*

En 1819, Antonio Alá publicó, asociando su nombre en la autoría, el libro de su maestro Francisco Antonio Martí, bajo el título de *Tratado teorico-practico de llevar los libros por partida doble* (Martí, 1819). Se trata de un libro sin ninguna pretensión teórica o conceptual, presentando únicamente reglas prácticas de teneduría de libros. Francisco Antonio Martí había publicado previamente, en 1788, también en Barcelona, un libro denominado *Reglas para la escritura doble, y manejo de sus libros*, que constituye el fundamento de la obra citada anteriormente.

De Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, jefe de Sección del Ministerio de Hacienda, se conoce como bautismo de imprenta una primera obrita, titulada *Primera y última lección de partida doble para los que saben el método sencillo de contabilidad* en la que firma, abreviadamente, Víctor Cañedo. Es un escrito muy corto, de sólo 16 páginas, en el que, de forma jocosa y agresiva, adoptando las maneras de quien escribe una carta a un amigo, defiende la utilidad de la contabilidad por partida doble en las oficinas públicas y, en especial, en las de la Real Hacienda (Christantes, 1825).

En 1836 publica su segundo libro titulado: *Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional*, aparecido en Madrid. Al comienzo del libro se formula las doce preguntas indicadas en el título, que contesta al final, en un apartado que llama “Diálogo”. Todas las preguntas y las contestaciones van destinadas a mejorar el funcionamiento de la Real Hacienda y resultan muy interesantes porque ilustran sobre el funcionamiento de la Hacienda española de la época.

La obra de madurez de Manuel Víctor Christantes y Cañedo es la titulada: *Tratado de cuenta y razón, o cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble, por... Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda*, Madrid, 1838. En ella, Christantes y Cañedo sigue el tono jocoso y desenfadado adoptado en la obrita anteriormente citada, manteniendo la ficción de que la contabilidad por partida doble fue inventada en España por un judío, de nombre Jeremías, que intentaba con ella desarrollar el mínimo esfuerzo, al tiempo que se aseguraba el máximo control de su negocio. A partir de este supuesto, desarrolla toda una trama en la que va explicando la materia.

Hace referencia en su escrito a la Real Orden del 2 de septiembre de 1825, disponiendo que cierto número de funcionarios estatales con destino en provincias fueran destinados temporalmente a Madrid, al objeto de aprender la contabilidad por partida doble. En su libro, Christantes se muestra apasionado defensor de la partida doble, tanto en la contabilidad comercial como en la pública. En esta última aplicación, ofrece un supuesto de utilización de la partida doble para llevar las cuentas de una Delegación de Hacienda en provincias, comentando que él fue quien organizó la contabilidad de la Instrucción de Loterías por dicho sistema, en 1837.

En la introducción de su libro, *“Media-Confesión”*, como él la llama, se refiere muy ligeramente al origen de la contabilidad por partida doble, así como a la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano, que debía de conocer, pues hace una cita literal de ella. En efecto, dice así: *“ni tú sabes el origen del sistema (más antiguo que la feria de Medina del Campo, en la cual ya era conocido), ni los extranjeros tampoco, ni lo sabía Solórzano, que escribió sobre este asunto en el año de 1590, y eso que sabía que ‘la Cuenta y Razón era y es señora de todas las demás artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie’”*.

Se muestra partidario acérrimo de la personificación de las cuentas, tema al que dedica mucha atención.

Miguel Angel Villacorta Hernández, profesor de la Universidad Complutense de Madrid, ha publicado recientemente dos bien trabajados artículos, uno en el número 16, de junio de 2012, de *De Computis* con el título: “El tratado hacendístico de un autor español del siglo XIX; relevante en sus contenidos contables, novedoso en su exposición”, y otro, presentado en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre His-*

*toria de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012, que lleva el título de “Defensa de la aplicación de la partida doble por un autor del siglo XIX: Manuel Victor de Christantes y Cañedo”, que esta publicado en las Actas del Encuentro. En los dos trabajos se ofrecen interesantes detalles sobre la vida y la obra de este curioso personaje decimonónico del ámbito contable español. Sería deseable que el profesor Villacorta siguiera por el camino emprendido en el estudio pormenorizado de autores españoles de libros de contabilidad de épocas anteriores.

\* \* \*

Pero, en realidad, quien inicia de verdad la apertura e incorporación del pensamiento contable español a las corrientes coetáneas internacionales y, en especial, a las francesas, inspiradas en las ideas de Edmond Degrange padre, es José María Brost, como antes se apuntaba.

Según comenta Constantino de Horta y Pardo (1930, p. 480), no se sabe con qué fundamento, José María Brost era un súbdito francés que abrió una academia de teneduría de libros en Madrid el año 1815. Este último dato es cierto, porque lo afirma el propio Brost en su primer libro, *Curso completo de Teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble* (1825, p. VII), en cuya portada se autotitula catedrático de Matemáticas, aunque no confirma su eventual origen francés; más bien desautoriza tal idea, al afirmar que: “*El influjo que tenían los españoles en las potencias del Norte algunos años antes de esta época, y sus relaciones con las de Holanda, Flandes y Alemania, hacen presumible fuimos los primeros en adoptar el método italiano; y muy probable que de nosotros adquiriesen las demás naciones el conocimiento de este arte*” (*ídem*, p. V). Por cierto que esta idea de la primacía española en el empleo y divulgación de la contabilidad por partida doble fue certeramente rebatida y desechada por José María Cañizares Zurdo, argumentando su falta de solidez (1933, pp. 128 s.).

La segunda obra de contabilidad de José María Brost, *Rudimentos de contabilidad comercial, ó Teneduría de libros por partida doble* (se cita de la segunda edición, de 1845), nos da más información sobre las actividades académicas del autor. Por la portada sabemos que había sido catedrático de Geografía y Cronología de la Universidad de Valladolid, que era socio corresponsal fundador de la Sociedad Económica de Amigos del País de Logroño, y que ejercía de director de la Academia de dibujo del Consulado de Burgos. Por dicha portada sabemos también que había sido premiado por la Real Academia de San Fernando. Gracias a la dedicatoria de esta segunda obra de contabilidad, que ofrece a la Real Junta de Comercio de Madrid, conocemos asimismo que su primera obra había sido premiada por la misma en 1833.

Según dice, el deseo de hacer el aprendizaje de la teneduría por partida doble más fácil y asequible para sus alumnos fue lo que le impulsó a escribir su primer libro, titulado como se ha indicado *Curso completo de Teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble*, publicado en Madrid el año 1825 e impreso en la Imprenta de E. Aguado, del que se conoce esta sola edición. Posteriormente, en 1836, publicó asimismo en Madrid el otro libro mencionado, *Rudimentos de contabilidad comercial, o Teneduría de libros por partida doble*, del que se conocen cinco ediciones posteriores, de 1845, 1851, 1856, 1857 y 1864. Aparte de estos libros sobre contabilidad, José M<sup>a</sup> Brost publicó otros dos títulos, por lo menos, sobre mate-

rias mercantiles: *Tratado elemental de giro*, Madrid: Imprenta de Alvarez, 1827, y *Aritmética mercantil o Tratado de Cálculo comercial*, Madrid: Imprenta de J. Rodríguez, 1851. La edición de este año parece que fue una reimpresión de la primera edición, que podría haber sido publicada en 1842.

Como se ha señalado anteriormente, la apertura e incorporación del pensamiento contable español a las corrientes coetáneas internacionales y, en especial, a las francesas, inspiradas en las ideas de Edmond Degrange padre, se inician realmente con el libro de José María Brost, *Curso completo de Teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble*. La influencia de esta obra fue tan grande que traspasó la frontera del siglo y llegó hasta bien entrado el siglo XX. Sin embargo, este texto no alcanzó más que una edición, como se decía, y las ediciones del segundo libro de Brost sobre contabilidad, más elemental que el primero, *Rudimentos de contabilidad comercial, o Teneduría de libros, por partida doble*, no fueron más allá del último tercio del siglo XIX. La influencia de José María Brost se ejerció, pues, a través de otros autores que, casi siempre sin reconocimiento expreso, asimilaron y transmitieron la doctrina contenida en sus escritos.

En su primer libro, José María Brost confiesa su admiración por Edmond Degrange, cuyo libro aparecido en 1795 había sido generalmente aplaudido y adoptado en Francia y fuera de ella, como lo prueban las trece ediciones que se hicieron de él. Convencido de que sólo la obra de Degrange era capaz de llenar sus aspiraciones, anunciaba que su libro era prácticamente una traducción del de Degrange, con las modificaciones y adiciones que había creído conveniente introducir para una mejor y más completa instrucción de sus alumnos y personas interesadas en la materia. Al igual que su maestro, piensa que la contabilidad es el arte de registrar exacta y ordenadamente todas las operaciones que el comerciante realiza. Y, en efecto, ésta es la definición que Brost da de la contabilidad, término que usa indistintamente y como sinónimo de teneduría de libros: “*El arte pues de llevar por medio de apuntaciones exactas y ordenadas todos los negocios de una casa de comercio es lo que se llama teneduría de libros, y tenedor al sujeto encargado de escribir las operaciones que ocurren*” (1825, p. 2). El enfoque que Brost aplica al estudio de la contabilidad o teneduría de libros es el contista, es decir, el que hace de las cuentas el núcleo de atención de la disciplina; dentro del contismo, es claro que es partidario del cincocontismo propugnado por su mentor, Edmond Degrange padre. Esta adscripción de Brost a los planteamientos de Edmond Degrange padre es reconocida y convenientemente señalada por José María González Ferrando en su excelente traducción, revisión y ampliación del libro de Joseph-H. Vlaemminck (1960, pp. 290 s.).

El libro *Curso completo de Teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble* se estructura en una Introducción y cuatro secciones. En la Introducción y páginas iniciales de la primera sección se traza un breve bosquejo de los comienzos de la partida doble en general y en España en particular, en el que yerra el año de publicación de la obra de Luca Pacioli que señala como 1495. Tanto en este yerro como en los demás extremos de su exposición histórica sigue claramente las explicaciones de Sebastián de Jócana y Madaria (1793), cuya obra conoce y cita en otro contexto (1825, p. 19). Debe señalarse, por otra parte, que este error en la fecha de publicación de la *Summa* de Pacioli se transmite durante años y años por los autores españoles que incorporan alguna referencia histórica en sus libros, mostrando de esta manera la fuente en la que beben, aunque no la citen.

Después de este breve recorrido histórico, dedica el resto de la primera sección a explicar la teoría de la teneduría de libros, ocupando dentro de ella cuatro páginas en dar unas someras nociones de la partida simple. Los capítulos siguientes los dedica a la partida doble, explicando los conceptos de cuenta y de deudor y acreedor. Señala que las cuentas pueden referirse a personas o a objetos. Las primeras se llaman personales y las segundas impersonales. Pero todas ellas se personalizan: *“En la partida doble se personalizan o consideran como si real y verdaderamente fuesen personas todos los objetos que poseemos”* (1825, p. 12). Con respecto a este punto, y aunque Brost tome este principio de personificación de Edmond Degrange, no olvidemos que el principio en sí es mucho más antiguo; Luca Pacioli ya lo cita de forma expresa al explicar cómo llevar la cuenta de una tienda que el dueño de los libros poseyera, aparte de su propio negocio: *“Imagina a este respecto”, dice, “que la tienda es como una persona que 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”* (Pacioli, 1994, p. 202). En lo relativo a las cuentas impersonales, existen cinco cuentas generales en razón de su propia naturaleza: Mercaderías, Caja, Efectos a recibir, Efectos a pagar, y Ganancias y Pérdidas: *“Estas cinco cuentas generales representan al comerciante dueño de los libros; de modo que adeudarlas o acreditarlas, es adeudarle y acreditarle a él”* (*ídem*, p. 19). Para formarse una idea exacta de la cinco cuentas generales, dice Brost, *“debemos personalizarlas, esto es figurarnos que representan cinco sujetos, que en vez de llamarse don Juan, don Pedro o don Diego, se llaman don Mercaderías, don Caja, don Efectos a recibir, etc.”* (*ídem*, p. 21). Por otra parte, añade José María Brost, *“además de las cuentas generales de que hemos hablado y que abrimos a los objetos de que se ha hecho mención, se abre otra a cada sujeto con quienes tenemos relaciones de intereses de cualquiera especie que sean, a fin de adeudar o acreditar la que corresponde, cada vez que recibimos o entregamos un valor o cosa cualquiera”* (*ídem*, p. 27). Todas estas cuentas dan origen a la apertura de un folio en el libro Mayor. Aclarado el asunto de las cuentas, se pasa a hablar de los libros indispensables en la partida doble (*ídem*, pp. 33 a 46). Son tres: el Borrador, el Diario y el libro Mayor. Cuando se comienza la actividad comercial o, cuando ya comenzada, se quiere empezar a llevar los libros por partida doble, ha de formarse un Inventario o estado general de todo lo que en aquel momento se posea y nos sea debido. Para ilustrar sus explicaciones, ofrece un ejemplo de Inventario. La formación del Inventario da origen a la cuenta de Capital, de la que el autor habla por primera vez en este contexto, diciendo: *“Formado que sea el estado, el comerciante toma el nombre de Capital, y supone que entrega todo cuanto tiene a las diferentes cuentas a que corresponde”* (*ídem*, p. 36).

La segunda sección (1825, pp. 47 a 140) explica el modo de formular los asientos o artículos, término que utiliza preferentemente, en el Borrador, en el Diario y en el Mayor, ofreciendo numerosos ejemplos de operaciones comerciales con sus respectivos asientos, ampliamente explicados, e indicando las reglas para pasar los asientos de un libro al otro. A este respecto, habla de la posibilidad que defiende Degrange de que en una operación de venta de una mercancía con beneficio se haga un asiento complejo, pasando al haber de Mercaderías Generales solamente el precio de coste y a Ganancias y Pérdidas el beneficio obtenido en la venta, en una suerte de método administrativo en la llevanza de la cuenta de Mercaderías. No le parece mal, pero desecha el método porque lo cree demasiado complicado



y porque en muchos casos no se conocerá el beneficio cuando se trate de ventas de pequeño volumen (*idem*, p. 80). Acto seguido y fuera de la paginación normal, recoge en dos supuestos generales de libros Diario y Mayor todas las operaciones y asientos explicados anteriormente, así como los explicados después en la sección tercera, ofreciendo dos supuestos en lugar de uno al objeto de ilustrar oportunamente la incorporación del Inventario y la utilización de la cuenta Balance de salida, con el cierre y regularización de las cuentas por medio de la cuenta de Ganancias y Pérdidas, con traspaso del saldo a la cuenta de Capital, en el primer supuesto, y de todo ello, con la liquidación de la sociedad que había considerada formada, más la cuenta de Balance de entrada, en el segundo. A este respecto debe hacerse notar que el modelo de Diario es el tradicional de la cuenta y razón castellana, y, en general, europea, con las referencias de los números de las cuentas consignadas en forma de quebrado en la columna de la izquierda; una columna ancha en el centro para el cuerpo de los asientos, y una única columna más estrecha, a la derecha, para las cantidades.

La sección tercera (1825, pp. 142 a 304) se consagra específicamente a hablar de las cuentas particulares, es decir, de las subdivisiones que se pueden hacer y de hecho se hacen de las cinco cuentas generales, así como también de las cuentas personales, tratando también de la gran riqueza de operaciones que pueden dar origen a estas subdivisiones, y la forma de regularizar las cuentas, establecer el Balance general, tras la oportuna formulación de lo que llama tablas de comprobación mensual, o balances mensuales de sumas, liquidar la sociedad y cerrar los libros. Acto seguido, explica la forma de realizar el Balance general.

En la sección cuarta (1825, pp. 305 a 370) explica el autor la forma de calcular y liquidar una cuenta corriente con interés, por los diversos métodos, ofreciendo a continuación algunas advertencias prácticas sobre la forma de llevar los libros y de corregir los errores. A continuación, siguiendo también fielmente a Degrange, expone, con el ejemplo oportuno, la manera de llevar una teneduría de libros por partida doble con un solo libro principal, el Diario-libro Mayor, a base de 10 columnas: la primera para la fecha; la segunda para la indicación del folio del libro de cuentas corrientes, la tercera para el cuerpo del asiento; la cuarta para las cantidades del libro Diario, la quinta, correspondiente ya al libro Mayor, para la cuenta de Mercaderías generales, con dos subcolumnas como todas las siguientes; la sexta para la cuenta de Caja; la séptima para la cuenta de Efectos a recibir; la octava para la de Efectos a pagar; la novena para la de Ganancias y Pérdidas; y, finalmente, la décima para la cuenta de Varios, donde se recogen las cantidades correspondientes a todas las demás cuentas: Capital, cuentas personales, etc. Por último, en esta sección se habla de los libros auxiliares que parece conveniente llevar. Entre ellos, el autor cita los siguientes: libro Copiador de cartas, libro de Cambios, libro de Facturas, libro de entrada y salida de Mercaderías, y libro de Caja.

El libro se completa con un apéndice (1825, pp. 371 a 391) sobre la forma de llevar por partida doble las cuentas de la Real Hacienda, con especial referencia a la Renta de Reales Loterías, a cuyos funcionarios instruyó en este sentido por razón del nombramiento de que fue objeto en 14 de septiembre de 1825. Finaliza la obra con una digresión sobre las ventajas de la partida doble sobre la simple (*idem*, pp. 392 a 394).

Aunque esta obra no lleva ninguna clase de bibliografía, incluye numerosas notas aclaratorias de pie de página.

La segunda obra de José María Brost, *Rudimentos de Contabilidad comercial, o Teneduría de libros, por partida doble*, fue publicada por primera vez en 1836, aunque nosotros citamos por la segunda edición de 1845. Esta obra constituye una versión simplificada de la primera, como el propio autor anuncia en su introducción: “He formado este tratado, desnudándole de todo cuanto no fuese indispensablemente necesario, con el objeto de que pudiese servir de texto en la enseñanza, como obra puramente elemental” (1845, p. V).

De este modo, los ejemplos de asientos se reducen, ofreciéndose un solo supuesto de libro Diario y Mayor. También se omite el apéndice relativo a la contabilidad pública y el ejemplo de contabilidad por partida doble llevada con un libro principal único. Como circunstancia curiosa, debe mencionarse el hecho de que desaparece cualquier mención de Edmond Degrange, incluso en la referencia a la llevanza de la cuenta de Mercaderías por el método administrativo, aunque el ejemplo y la postura del autor permanecen. En cambio, se cita sorprendentemente a Lacroix, cuya definición de teneduría de libros es adoptada por el autor. Silvestre François Lacroix era un matemático francés, profesor de la Escuela Central de las Cuatro Naciones, que en la página 228 de su obra *Tratado elemental de aritmética*, tomo I, tercera edición, traducida al español por José Rebollo Morales, y publicada en Madrid el año 1826, se refiere absolutamente de pasada en un breve párrafo a la teneduría de libros, diciendo de ella que “está reducida a un modo de disponer los estados de los valores suministrados y de los valores recibidos por el comerciante, con tal orden que a cada momento se puedan comparar los unos con los otros, a fin de conocer la diferencia que hay entre ellos, y establecer así con seguridad la balanza entre lo que el comerciante tiene y lo que debe”. Brost recoge esta definición, añadiendo que la teneduría de libros es, en suma, “una cuenta y razón exacta y ordenada de todos los negocios de un comerciante, o de una oficina de contabilidad” (1845, p. 1).

Asimismo, se cita a J. J. Jaclot, la traducción de cuya obra *La Teneduría de Libros explicada en veinte y una lecciones*, realizada por Pedro Antonio Daguerre, fue publicada en Madrid el año 1830. La cita a Jaclot se hace en relación con la disposición que debe darse en el libro Mayor a los asientos pasados a la cuenta de Efectos a pagar. En cualquier caso, se mantienen tal cual las explicaciones relativas a la personificación de las cuentas y al empleo de las cinco cuentas generales.

Otra novedad consiste en que, como en el ínterin se había promulgado el Código de Comercio de 1829, el autor debe indicar que los tres libros indispensables para llevar una contabilidad por partida doble son, por mandato del artículo 32, el libro de Inventarios, en lugar del Borrador, el Diario y el Mayor. Asimismo, debe advertir que el libro Copiador de cartas, que en su obra anterior señalaba como voluntario, se ha convertido ya en obligatorio en virtud de lo dispuesto en el artículo 56 de dicho Código.

El libro se estructura en 20 lecciones, agrupadas en tres partes, similares a las tres primeras de la primera obra, con las reducciones ya comentadas. La cuarta, simplificada, se convierte en una lección, la veinte. Tampoco esta obra lleva ningún tipo de bibliografía, aunque abundan las notas aclaratorias de pie de página. Los supuestos de los libros Diario y Mayor, con los ejemplos de operaciones y asientos explicados en el texto, se incorporan al final del libro.

La última edición conocida de esta obra, de 1864, no aporta ninguna novedad destacable sobre la comentada, salvo que al final figura por decisión del editor (el

autor debía de haber fallecido ya) un epítome sobre el Sistema Métrico decimal redactado por José María Llera.

\* \* \*

El *Tratado elemental teórico-práctico de Relaciones Comerciales, arreglado a lo prevenido en el Código de Comercio*, del que es autor Gerónimo Ferrer y Valls y que fue publicado en Madrid el año 1833, contiene una parte importante dedicada a la teneduría de libros (pp. 133 a 309). Más de la mitad de esta parte se consagra a la explicación de la partida sencilla, porque, según dice el autor, “*me ha parecido conveniente tratar de este método que han despreciado casi todos los que han escrito acerca del modo de llevar el asiento de partidas sencillas; porque aunque convenga más particularmente al comerciante que vende a la menuda, que al que vende por mayor, no deja de haber muchos comerciantes, que haciendo algunos negocios en grande, se sirven de ella, y la prefieren...; además que en cierto modo es la llave que facilita el paso a la segunda: los principios fundamentales son los mismos*” (1833, p. 138).

Las páginas dedicadas al tratamiento de la partida doble comienzan con una referencia a Degrange, anunciadora ya desde el principio de la posición cincocontista del autor. Especifica éste que la partida doble comprende todos los ramos de contabilidad de un comerciante, aunque forma sus cuentas dividiéndolas en tantas partes separadas como exija la naturaleza de sus diversas operaciones; estas partes tienen entre sí una íntima e inmediata dependencia (1833, p. 229). Para Ferrer y Valls la única dificultad que se presenta para llevar los libros por partida doble es el conocer los verdaderos deudores y acreedores de todos los casos que pueden ocurrir. A este respecto debe considerarse que los objetos también pueden ser deudores o acreedores, pues “*en la partida doble se personalizan o consideran como si real y verdaderamente fuesen personas todos los objetos que poseemos o tienen relación con la nuestra*” (1833, p. 231). Empalmando con esta idea, comenta que todos los negocios que puede realizar un comerciante se pueden reducir a dos secciones: lo negocios relativos a personas, que dan lugar a las cuentas personales, y los relativos a los segundos, o sea, los objetos, que dar lugar a las cuentas impersonales. El número de cuentas impersonales que enumera son, obviamente, las cinco de Degrange, y al objeto de formarse una idea exacta de la cinco cuentas generales, Gerónimo Ferrer no tiene ningún reparo en copiar al pie de la letra lo que José María Brost había dicho cuatro años antes, afirmando que “*debemos personalizarlas, esto es figurarnos que representan cinco sujetos, que en vez de llamarse D. Juan, D. Pedro o D. Diego, se llaman D. Mercaderías, D. Caja, D. Efectos a recibir, etc.*”, aunque, eso sí, usando la abreviatura de don (1833, p. 239). Lo mismo hace al establecer que, “*además de las cuentas generales de que hemos hablado y que abrimos a los objetos de que se ha hecho mención, se abre otra a cada sujeto con quienes tenemos relaciones de intereses de cualquiera especie que sean, a fin de adeudar o acreditar la que corresponde, cada vez que recibimos o entregamos un valor o cosa cualquiera*” (1833, p. 245), así como en otros diversos pasajes de la obra. Sin embargo, al revés de lo que hace con Degrange, al que cita un par de veces, no menciona a Brost en absoluto.

\* \* \*

Antonio de Heras publicó en Cádiz el año 1838 una obra titulada *Tratado Elemental de Partida Doble, aplicada al Comercio*, en cuyo Prólogo indica el autor que

ha introducido algunas innovaciones que a algunos les parecerán extrañas (1838, pp. I-IV). En primer lugar, comenta que ha suprimido la cuenta de Pérdidas y Ganancias porque le parece inútil existiendo la cuenta de Capital. También ha suprimido la explicación de las cuentas corrientes con intereses, porque en rigor no pertenecen a la contabilidad; su lugar está en la aritmética. Asimismo, ha suprimido la contabilización de los descuentos en la compraventa de mercaderías, que no es más que una disminución de su precio; manifiesta que en este punto ha seguido la opinión de Degrange, que es contraria a la de José María Brost. En lo que respecta a las cuentas personales, por seguir la práctica de algunos comerciantes, distingue tres clases de cuentas: 1ª Cuando el título de la cuenta maneja intereses del dueño de los libros, y éste titula *Fulano mi cuenta*; 2ª Cuando el comerciante dueño de los libros maneja intereses del título de la cuenta, y titula *Fulano su cuenta*; 3ª Cuando el comerciante dueño de los libros y el título de la cuenta manejan recíprocamente intereses uno de otro, y ambos titulan *Fulano nuestra cuenta*. Pero comenta a continuación que, en rigor, no existen más cuentas personales que las dos primeras, excepto cuando se trata de cuentas a medias o cuentas en participación. La innovación más notable que ha introducido en su obra, según el autor, es el modo de llevar por partida doble la cuenta corriente de un corresponsal extranjero que maneje intereses del comerciante dueño de los libros, con aplicación de dos columnas, una de ellas interior con el valor en moneda extranjera y otra exterior con el contravalor imaginario o ideal, según expresión del autor, en moneda nacional, a título provisional.

En realidad, la originalidad más importante del libro radica en el hecho de que, a pesar del momento en que fue escrito, después de la obra de José María Brost, que conoce según se ha visto, y a pesar de ser partidario de él, no es cincocontista. Distingue, eso sí, entre cuentas personales, de las que ya se ha hablado, y cuentas impersonales, de las que enumera no menos de diecisiete tipos, indicando en cada caso los motivos de adeudo y de abono: Capital, Caja, Efectos a recibir, Efectos a pagar, Mercaderías generales, la de una Mercadería particular, Remesas generales, la de una Remesa particular, la de una Negociación en participación, Fondos públicos, la de Acciones en una empresa, la de Seguros, la de una Fábrica, la de un Buque, la de una Casa, la de una Feria y la de Industria mercantil (1838, pp. 5 ss.)

Asimismo, resulta original la introducción del concepto de agente para designar las personas que reciben y entregan los efectos de las operaciones de comercio y sus resultados, clasificándolos como deudores y acreedores, y adeudando y acreditando sus cuentas respectivas (1838, p. 1).

Al margen del Prólogo, el libro se estructura en dos partes: la primera se titula "Teoría" y comprende 12 páginas; la segunda, titulada "Práctica", comprende 57 páginas. A continuación, y hasta la página 122, se ofrecen unos modelos de Diario y Mayor.

Se trata, como se ha podido observar, de un libro interesante y original. La parte teórica es algo escasa, pero en la parte práctica destaca por su interés la abundante casuística de reglas de cargo y abono que se ofrecen, especialmente para los casos de las cuentas de Fondos públicos, Efectos a recibir, Mercaderías generales, etc. Desafortunadamente, en ninguno de los casos se contiene ninguna referencia a la cuestión de las amortizaciones.

El año 1839 dio a la luz Antonio Guillén Suárez su libro *Tratado compendioso de la contabilidad mercantil en partida doble*, que es citado elogiosamente por José M. García Ducazal, al considerar que en su obra se desarrollaban principios científicos, al revés de lo que ocurría en los textos de su tiempo (García Ducazal, 1894, p. IX). Ciertamente el libro de Guillén Suárez muestra una preocupación teórica poco usual en su época, pero no contiene ningún pronunciamiento en relación con la naturaleza y concepto de la disciplina. Se conocen otras dos ediciones del libro, en 1848 y 1878. Por lo demás, cabe mencionar que en 1847 publicó un folleto titulado *Apéndice al verdadero cambista... con sujeción al nuevo sistema de cambios extranjeros*.

\* \* \*

También en 1839, un contable mallorquín, Fidencio Catalán, comenzó a publicar una obra editada por cuadernos o fascículos, titulada *Tratado elemental de partida doble*. Se trata de un texto típico de los corrientes en la época, en los que se pretendía proporcionar a los comerciantes y dependientes de comercio una instrucción integral, por lo que, aparte de teneduría de libros, comprende también cálculo mercantil, correspondencia comercial, tablas de correspondencia de pesas, medidas, monedas, etc. En lo que concierne a la teneduría de libros, como en las demás materias, resulta un texto elemental sin mayores pretensiones y con muchos ejemplos prácticos, que no se plantea en absoluto la naturaleza de la disciplina sobre la que está escribiendo. En el primer cuaderno, define la teneduría de libros de esta manera: “*La teneduría de libros, es el método de ordenar los asientos de toda clase de operaciones, que hayan de inscribirse para el conocimiento sucesivo de los objetos o cosas que las hayan motivado, y el encargado de ellos siempre se llamará tenedor de libros*” (1839, pp. 9 s.).

\* \* \*

Felipe Salvador y Aznar es otro de los grandes autores contables del siglo XIX, con una obra que tuvo en sus tiempos una notable repercusión, que se prolongó hasta los comienzos del siglo XX. Cañizares se refiere a él en términos elogiosos, alabando el elevado número de ediciones que consiguió (1933, p. 144). En efecto, la primera edición de su *Manual de Teneduría de libros por partida doble* vio la luz en Madrid el año 1846, dieciocho años antes que la obra de Castaño, mientras la última conocida, la décimo nona, fue publicada en Madrid en 1910.

Incluso Emigdio Rodríguez Pita se muestra menos crítico que de costumbre con este autor, al que incluye en el grupo de los autores “contistas prosódicos o fonéticos”, que constituyen o pretenden constituir una escuela denominada “contista”, y más tarde “neocontista”, porque coinciden en que la materia de esta ciencia son las cuentas, y aunque limitan el estudio de la contabilidad sólo a una parte de lo que debe conocerse, representan, según él, una base importantísima para conocer la evolución de la ciencia (1956, p. 25).

El autor era Tenedor de Libros de la Contaduría General de la Deuda Pública y de la Real Academia de la Historia, Comendador de la Orden de Carlos III y Catedrático del Ateneo Científico y Literario de Madrid.

En muchas ocasiones, Felipe Salvador usa indistintamente las voces contabilidad y teneduría de libros, aunque, al igual que otros muchos autores que le siguen, parece que distingue vagamente entre una y otra. Así, define la contabilidad como

*“el orden para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas o particulares”, siendo la partida doble un “método de cuenta y razón, según el cual se anotan en dos partes distintas el cargo y la data”.* En esta última definición vemos todavía una reminiscencia de la terminología empleada en el antiguo método de contabilidad pública de “pliego horadado” o de “Cargo y Data”. La teneduría de libros, en cambio, es para él *“el arte de escribir en ellos asientos claros y exactos de todas las operaciones de un comerciante, empresa o corporación mercantil, industrial o administrativa, conforme a las reglas establecidas”* (1855, p. 8). No ahonda, sin embargo, en esta diferenciación entre contabilidad y teneduría de libros que, por lo que dice, parece estribar en que concibe a la contabilidad como el sistema o hecho de llevar los libros en general y a la teneduría como el arte o la técnica de escribir los asientos en los libros.

Para nuestro estudio hemos consultado básicamente un ejemplar de la quinta edición de la obra, publicada en Madrid el año 1855, así como colateralmente la décimo quinta edición, de 1889, y la décimo séptima, de 1900. La obra sigue la estructura clásica de los libros de contabilidad de la época, con el mismo orden que hemos visto en las obras anteriores, aunque con la novedad de que la lección primera, de las 31 de que consta la parte teórica, se dedica a la legislación vigente en España en materia de contabilidad y libros de comercio. En la lección segunda comienza, propiamente, la parte de teoría contable general, que comprende hasta la lección vigésima inclusive. Las once restantes se dedican a explicar lo que el autor llama Contabilidades especiales. Como en los libros vistos anteriormente, la parte teórica es seguida por un amplio supuesto práctico de parecidas o iguales dimensiones que la parte anterior. Explicada la legislación vigente en España en materia de libros de comercio, la lección segunda habla de los principios fundamentales de la teneduría de libros, mientras en la tercera se aborda el tema de las cuentas, principal tema de interés para los contistas. A este respecto se dice que la persona o corporación a quien pertenecen los libros no puede aparecer en ellos bajo su nombre propio, porque *“como en todos los negocios ha de ser deudora o acreedora, o ambas cosas a la vez, producirían los asientos un resultado inaveriguable; y para evitarlo, personificando los objetos que sirven de medios de cambio en el comercio, y el orden de las operaciones mercantiles, se establecen seis cuentas generales en representación de dicha persona o corporación”.* Estas cuentas generales son las cinco típicas de Degrange, por su mismo orden, más la cuenta de Capital, que coloca en primer lugar. Tengamos en cuenta que Felipe Salvador escribe antes que Francisco Castaño y que él también percibe la anomalía de colocar la cuenta de Capital en un conjunto indiscriminado de Varios. A este respecto, a la cuenta que Brost llama de Ganancias y Pérdidas, denominación que todavía se mantiene en la contabilidad del Banco de España, dicho sea de paso, él la llama de Pérdidas y Ganancias, afirmando en una nota de pie de página de la edición de su libro del año 1889, página 11, que él fue el primero en hacerlo así, no porque creyera que era importante el cambio de denominación, sino porque de esta manera el nombre se correspondía con el lado del balance en que se contabilizaban unas y otras. Sea como fuere, el cambio de denominación tomó carta de naturaleza. También para Felipe Salvador la cuenta de Capital es la cuenta personal del comerciante y reúne el resultado de todas las demás cuentas. Aparte de las seis cuentas generales, distingue las cuentas personales. Tanto para unas como para otras, establece tres clases o divisiones, como él las llama, de

acuerdo con el objeto que se persiga al abrir y llevar la cuenta. Las de primera división se abren a objetos de especulación, y, aparte de conocer su movimiento, querremos saber al mismo tiempo la ganancia o pérdida que han producido. En consecuencia estas cuentas tienen dos saldos, uno que se saldará por la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y otro de existencias. Un ejemplo típico de estas cuentas es la de Mercaderías generales llevada por el método especulativo. Las cuentas de la segunda división pretenden solamente conocer el movimiento que las mismas han tenido. Un ejemplo típico es la cuenta de Caja, así como las cuentas de deudores o acreedores. Finalmente, las cuentas de la tercera división se abren al efecto de conocer las ganancias o pérdidas obtenidas o los gastos efectuados, con separación de cualquier tipo de efectos. Se saldan por cargo o abono íntegro a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que también pertenece a esta tercera división por antonomasia. Observemos a este respecto, y dicho sea de paso, el parentesco guardado por esta clasificación de las cuentas que hace Felipe Salvador con la clasificación de las transacciones mercantiles o cambios hecha más tarde por Francisco Castaño y aun después por Giuseppe Cerboni en relación con los hechos administrativos. Las lecciones novena a decimotercera se dedican específicamente a tratar el tema de las tres divisiones de las cuentas, así como a la presentación y explicación de algunas cuentas especiales, como son las cuentas de corresponsales nacionales y extranjeros, las cuentas en participación, etc.

Retomando el hilo de nuestro discurso donde lo dejamos, Felipe Salvador dedica la lección cuarta a hablar de los libros auxiliares, mientras la lección quinta la consagra a hablar del libro Diario, diciendo que prefiere la denominación de asiento a la de artículo, por ser más general en la práctica y más propia. Esta ha sido también la denominación que ha prevalecido. El rayado de Diario que explica y que utiliza en el supuesto práctico es el tradicional castellano. En la lección sexta se ofrece una clasificación de los asientos, distinguiendo entre asientos sencillos y compuestos. La lección séptima se consagra a la explicación del libro Mayor. En la lección octava ofrece unas nociones elementales sobre la teneduría por partida simple. Las lecciones decimocuarta y decimoquinta introducen un inciso para explicar la liquidación de las cuentas corrientes con interés, utilizando al efecto el método antiguo o directo, así como el moderno o indirecto. La lección decimosexta se aplica al tratamiento de las cuentas intermedias, de las que distingue la cuenta de Remesas en camino, la cuenta de Partidas en suspenso, la cuenta de Balance de salida y la cuenta de Balance de entrada, En la lección decimoséptima se explican los balances de comprobación o de sumas, que dice el autor que deben hacerse una vez al mes por lo menos. La lección decimoctava trata de la rectificación de los errores, mientras la decimonovena habla del Inventario y del Balance general de cuentas. Finalmente, la lección vigésima enseña a abrir los libros de contabilidad.

Como se anticipaba, las restantes lecciones se dedican al estudio de contabilidades aplicadas, tanto por el sujeto como por el objeto. Así, en este grupo de lecciones se trata de las contabilidades de banqueros y fabricantes; de compañías mercantiles por acciones; de casas nobiliarias y de grandes propietarios, con un examen especial de sus cuentas de caudales y valores; de la contabilidad general del Estado, con sus especialidades de contabilidad de rentas públicas, contabilidad de efectos estancados, contabilidad de gastos públicos, contabilidad del Teso-

ro público y de Presupuestos, contabilidad de la Deuda pública y contabilidad de bienes nacionales.

En el supuesto práctico con el que, como en casos anteriores, culmina la obra, se ofrecen ejemplos del libro Borrador, del libro Diario, llevado a la antigua usanza, como se decía, y sin sumar la columna de cantidades, del libro Mayor, de Balances de sumas y de saldos, del libro de Inventarios, del libro de Caja, del libro de Aceptaciones, del Registro de vencimientos, de cuentas de Operaciones con corresponsales extranjeros, de Cuentas corrientes con interés, de Cuentas de resaca, de Operaciones de giro, de la cuenta de Valores de una casa nobiliaria, de la Cuenta definitiva de rentas públicas, de la Cuenta provisional de rentas públicas, de la Cuenta definitiva de gastos públicos y de la Cuenta provisional de gastos públicos.

Por sus ideas, el autor debe encuadrarse, efectivamente, de acuerdo con lo comentado por Rodríguez Pita, entre los cincocontistas ya algo evolucionados y los teóricos de la personificación de las cuentas.

No será ocioso indicar, en todo caso, que de todas las obras con numerosas ediciones que hemos examinado la que muestra más y mayores modificaciones entre la primera y la última es, seguramente, ésta. La última edición realizada directa y exclusivamente por el autor es, posiblemente, la novena, de 1866. La décima, de 1871, ya lleva la coletilla en el título de *“considerablemente corregida y aumentada con la cooperación de su hijo D. José Salvador y Gamboa”*. Como se indicaba anteriormente, nosotros hemos examinado con detalle a efectos comparativos la decimoquinta y la decimoséptima edición, publicadas respectivamente los años 1889 y 1900, y hemos hallado notables diferencias con la que hemos analizado hasta aquí, la quinta edición, de 1855. En la última de ellas desaparece del libro la parte dedicada a la contabilidad pública. Por otro lado, la estructura del libro cambia ligeramente y, sobre todo, se muestran unos hábitos de citas y notas de pie de página que no aparecían en las primeras ediciones. De este modo, ya en la edición de 1889, a iniciativa de José Salvador Gamboa, Profesor mercantil y Doctor en Derecho Civil y Canónico, se inicia la exposición de otros métodos contables dentro del marco de la partida doble, exposición que se amplía y completa en la edición de 1900, en la que se explica el planteamiento sobre contabilidad demostrativa de Bonifacio González Ladrón de Guevara, así como el de Arthur Michel sobre contabilidad universal, el de Besson y Raspail sobre el Diario-Mayor, mejorado sensiblemente, según se indica, por Emilio Oliver Castañer, y el de Berthelin sobre el libro sinóptico que ideó. Otra novedad está constituida por el tímido intento de sistematización científica de la teneduría de libros que se hace al principio de la edición de 1900, distinguiendo entre objeto, fin, medios y métodos de la misma. Entre estos últimos se hace la distinción –que ya se hacía en la edición de 1889– entre el de partida simple, el de partida doble y el logismográfico, afirmándose que, *“en realidad, sólo el segundo puede usarse”* (1900, p. 10). Una novedad es también la referencia a las clasificaciones de Brost, Degrange, Castaño, Torrents y Monner, Goytre, Dalmau, y Esquivel y Laguilloat, que se hace al hablar de las cuentas y sus clases. Todas estas novedades deben atribuirse al hijo de Felipe Salvador y Aznar, que, por lo que parece, fue quien introdujo en la contabilidad española el gusto, el rigor y el hábito del empleo de un aparato de citas erudito, hábito que fue secundado inmediatamente por Antonio Torrents y Monner, aunque no parece que cuajara en seguida entre todos los autores, hasta que culminó en el libro de Emig-



dio Rodríguez Pita y José M. Rodríguez Flórez de Quiñones (1956): *Ciencia de la contabilidad: técnica, práctica y organización*.

Aparte de este libro, Felipe Salvador y Aznar publicó unas *Prácticas de contabilidad mercantil y administrativa*, cuya primera edición tuvo lugar en Madrid el año 1867, mientras la última conocida, la séptima, vio la luz en Madrid en 1924. Consiste en una simple colección de supuestos sin solucionar.

\* \* \*

En 1847 Vicente de Villaoz publicó un librito, llamado *Método simplificado de llevar los libros de cuentas claro, fácil y seguro, por el cual se pueden balancear en pocas horas el diario y el libro mayor, cada fin de trimestre, o el día que se quiera...*, completado al año siguiente con un segundo tomo, en el que ya acorta y simplifica el título. De hecho, la obrita consiste en un supuesto práctico, sin apenas explicaciones, en las que no se ocupa de explicar en qué consiste la teneduría de libros y mucho menos la contabilidad. En 1860 publicó otro libro que tituló *Manual de teneduría de libros en la nueva forma de partida doble, aumentada y mejorada*, que constituye una simple ampliación del anterior, pero que contiene una definición, equiparando teneduría de libros y contabilidad. Dice así: "*La contabilidad o teneduría de libros consiste en asentar por medio de apuntaciones exactas los negocios de todo establecimiento mercantil, industrial o administrativo con el fin de saber el resultado de las operaciones. Los métodos que faciliten este fin con más seguridad, brevedad, facilidad y menos escritura merecen la preferencia*" (1860, p. 7).

\* \* \*

Francisco Cazcarra publicó en 1852, en Valencia, donde era profesor, un libro titulado *La contabilidad razonal: Tratado completo de partida doble, clara, fácil i mas concisa que la simple, esplicada ademas por un método nuevo*, que al parecer tuvo algún éxito, pues en 1872 apareció la cuarta edición. El autor debía de ser un personaje extremadamente atrabiliario, esquinado y vanidoso. No hay más que echar un vistazo a la introducción de su libro, que denomina *Soliloquio*, en donde trata de justificar el porqué y la razón de ser de la obra, para ponerse en guardia a este respecto. En efecto, el libro comienza así:

*"I por qué lo hemos escrito? = Porque de los 18 ó 20 tratados que sobre la materia hemos podido ecsaminar... algunos nos han parecido... desvergonzadamente malos, puro tráfico, ó pedanteria pura, ó uno i otro; otros son malos extractos; otros mui oscuros; i los tres ó cuatro que nos han parecido casi buenos, son incompletos, i alguno sobre incompleto redundante. Fáltales ademas á todos claridad, por no haberse seguido en ellos un buen método intuitivo i gradual. En ninguno se echa de ver que su autor reuniese las cuatro circunstancias indispensables para escribir sobre esto un buen libro doctrinal que son... conocimiento de toda la teórica de la cosa, suficiente práctica de la cosa, suficiente práctica de la enseñanza de la cosa, i conocimiento perfecto de la lengua. = Es decir... que nuestro tratado es mas completo que todos?; i es mas metódico? Efectivamente, es mas completo"* (1852, p. II).

Se ha transcrito el pasaje respetando los signos de puntuación y la ortografía, porque él tenía también sus particulares ideas sobre la forma de escribir determinados sonidos como el de la "x", de la "g" y la "j", etc. En la página XVII y siguientes

tes ofrece una “Tabla de notas tomadas de libros i folletos que tratan de contabilidad, por las que se puede coleccionar el conocimiento del autor en la materia, i hasta su chirumen i conciencia”. Considera doce obras, de las cuales ocho son de autores españoles. Así, por orden cronológico cita a Miguel Solá: *Arismetica, teorico-practica y mercantil*, Barcelona, 1801; M. O. y F. P.: “Tratado teórico-práctico de contabilidad o sea la teneduría de libros por partida doble. Partida doble simplificada perfeccionada y aplicada a toda clase de contabilidad particular o pública”, tomo II del *Tesoro del Comercio o sea Biblioteca Mercantil que comprende todos los conocimientos útiles y necesarios a los comerciantes*, Barcelona, 1837; Manuel Victor de Christantes y Cañedo: *Tratado de cuenta y razón, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble*, Madrid, 1838; Fidencio Catalán: *Tratado elemental de Partida doble en forma de lecciones prácticas*, Palma de Mallorca, 1839; Pedro Jandet: *Tratado completo de la Teneduría de libros en partida simple y doble, arreglada al sistema decimal, seguida de un curso de dicho cálculo puesto todo al alcance de las personas menos acostumbradas a aprender sin maestro*, Barcelona, 1840; Agatcini: *Tratado elemental de Teneduría de libros Téorico-Práctico, arreglado en un todo al Código de Comercio*, Madrid, 1846; Felipe Salvador y Aznar: *Manual de Teneduría de libros por partida doble, aplicada al Comercio, la Industria, Empresas, Bancos, Fondos provinciales y Oficinas del Estado*, Madrid, 1846; y Vicente Villaoz: *Método simplificado de llevar libros de cuentas*, Madrid, 1848.

Al comentar estas obras no deja títere con cabeza, salvando al tomo II del *Tesoro del Comercio*, del que dice que “contiene un tratado de contabilidad preferible a cuantos se han dado a luz hasta el año 1850” (1852, p. XVIII), pero que, sin embargo, no logra escapar del correspondiente palmetazo. La peor tratada de todas es, sin duda, la obra de Vicente Villaoz, de la que dice que “buena fortuna ha tenido el tal folleto de que el Santo Oficio no ande suelto; porque a no ser así, por escandaloso hubiese sido recogido” (1852, p. XIX). Pese a lo desmesurado y virulento de las críticas, casi siempre claramente injustas por lo desorbitado de las mismas, no deja de resultar interesante conocer la opinión de un profesor de contabilidad de la época sobre un grupo tan numeroso de textos contables de sus colegas. En realidad, es el único que se atreve a darla. Habrá que esperar ochenta años a que José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo (1933) nos ofrezca otra evaluación de los escritos de la época, ésta mucho más comedida y ponderada, y otro cuarto de siglo más hasta que Rodríguez Pita nos formule la suya sobre prácticamente todos los autores contables españoles conocidos de los cien años anteriores, igualmente agria, pero más argumentada (1956, pp.18 ss.).

Aparte del amplio *Soliloquio*, que comprende 34 páginas, el texto se estructura en tres partes: Primera parte, *Libros necesarios*; Segunda parte, *Libros auxiliares*; Tercera parte, *Balance*, comprendiendo en total 104 páginas. A continuación, se incluye un *Apéndice*, de 75 páginas, dividido asimismo en tres partes: Parte 1<sup>a</sup>, *Complemento*, en la que se tratan los casos de varias cuentas que se estima merecen un tratamiento especial; Parte 2<sup>a</sup>, *Ampliación*. Esta parte se dedica a exponer casos de división de negocios, que considera pueden ser de en tres clases: Negocios propios; Comisiones y Negocios en participación; y, Parte 3<sup>a</sup>, *Casos varios de contabilidad*, en la que se recogen la contabilidad a llevar por una tienda; por un sobrecargo o comisionista que navega con las mercaderías que ha de vender; por un propietario rural o contabilidad de cultivo, como la llama Cazcarra; por una fábrica; por una administración privada o por la Administración pública; y por una empresa por acciones. Junto a estos casos de contabilidad aplicada en razón del

sujeto y del objeto, se ofrece también la contabilización a aplicar en una liquidación común del negocio y en una liquidación por quiebra.

En cuanto al concepto que al autor le merecía la contabilidad, bastará con que transcribamos sus propias y, como de costumbre, desmesuradas palabras: “*Ira nos da el nauseabundo i pretencioso estilo de esos escritorzuolos que llaman importantísima i difícil ciencia al arte humilde del tenedor de libros que puede aprenderse bien en pocos meses. I nos da risa el aire jactancioso con que llaman tratado, libro u obra para aprender en poco tiempo tan difícil ciencia a folletitos de 10 o 20 pájinas, salpicadas de sandezes i barbarismos* (los subrayados son del autor)” (1852, p. XVI, nota a).

Entre las varias novedades que, según él, introduce en la contabilidad y que, a su juicio, la hacen más racional, se encuentra la idea de que no es el libro Diario, sino el libro Mayor el auténticamente importante, pues él solo basta para llevar la contabilidad por partida doble; por esto, debe ser explicado en primer lugar, siendo el Diario un mero complemento, derivado del antiguo Borrador: “*El Mayor es toda la contabilidad, los otros libros no son más que, o una preparación (Diario i Borrador), o una subdivisión del Mayor (Varios i Negocios)*” (1852, p. VII). Por otra parte, frente a la opinión generalizada, considera que las cuentas de Balance de salida y Balance de entrada son absolutamente innecesarias, pues los asientos de cierre y entrada deben formularse como asientos de Varios a Varios. Inventa y explica, además, el libro de Negocios (1852, p. III), que desglosa los diversos componentes de la cuenta de Mercaderías. Finalmente, otro invento del que se muestra orgulloso es el libro Diario-balance, “*nuestro Diario*”, como él lo llama (1852, p. VII), que sustituye el libro Diario tradicional. El nuevo Diario consiste en un libro que tiene separadas y enfrentadas las páginas del Debe y del Haber; de forma que la cuenta deudora aparece en la página de la izquierda y la acreedora en la de la derecha. En el resto de las respectivas líneas viene la explicación del asiento que conviene a cada clase de cuenta. Según el autor, de esta manera, las explicaciones del Mayor coinciden exactamente con las del Diario, y el tenedor de libros no tiene que cavilar pensando la explicación que tiene que poner en cada cuenta del Mayor. Como puede apreciarse, todas estas novedades no dejan de parecer un poco ingenuas.

De cualquier modo, *La contabilidad razional* constituye, en conjunto, un libro interesante para su época, en el que la base de la enseñanza estriba en una interminable casuística de los asientos a realizar en cada clase de operaciones. Siguiendo la teoría contista, divide las cuentas en personales e impersonales. La cuenta de Mercaderías se lleva por el sistema especulativo y, como era habitual en esa época, no sólo comprendía las mercaderías propiamente dichas, sino también los muebles, buques, máquinas, fábricas, casas y fincas, así como los títulos de Deuda del Estado y las acciones de las sociedades anónimas. De tal modo, acogiéndose asimismo al planteamiento cincocontista, las cuentas impersonales se reducen a las cinco clásicas: Caja, Efectos a pagar, Efectos a recibir, Mercaderías y Capital o Pérdidas y Ganancias. Como se ve, propone la cuenta de Capital como alternativa de la de Pérdidas y Ganancias original, cuando otros autores habían añadido la de Capital a las cinco cuentas propuestas por Degrange.

\* \* \*

Pedro Jandet, autor catalán, publicó el año 1840 la edición citada por Cazcarrá, que al igual que el libro de éste contiene muchos supuestos prácticos y pocas explicaciones. En él encomia también la sencillez del método como cualidad importante al definir “*La Teneduría de libros es el arte de llevar los libros de contabili-*

dad, sea mercantil o administrativamente, del modo más adecuado para lograr por un medio sencillo el resultado a que debe aspirar todo comerciante o administrador” (1854, p. 13). Un ejemplar del libro se encuentra en la Biblioteca de la Universidad de Valencia, con la signatura: BH Sala 4/1761.

\* \* \*

En 1856, Juan de Dios Navarro comienza a publicar una ambiciosa obra, que llevaba por título general: *Contabilidad en general. Escuela teórico-práctica*, concebida en diez tomos de los que, al parecer sólo se publicaron tres, según se comenta en el catálogo de la Biblioteca Nacional, que tiene tres tomos publicados en dos volúmenes. Dice así, a este respecto dicho catálogo: “Esta obra debía constar de 10 tomos, pero no llegaron a publicarse más que tres”. Tal hecho parece ser confirmado por el comentario del autor, fechado en Madrid a 20 de agosto de 1858, que como “Conclusión del tomo 3º” indica: “El tomo siguiente, que será el cuarto, no saldrá por entregas ni tratados; se repartirá por completo de una sola vez” (p. 249 s.). Es decir, los tres primeros tomos fueron publicados por entregas, pero no se cumplieron las expectativas anunciadas por el autor.

La Biblioteca Nacional ha hecho una edición facsimilar de los tomos primero, segundo y tercero. El primero, que está dedicado totalmente a la aritmética. El volumen segundo contiene las explicaciones teóricas sobre la contabilidad. El tercer tomo está dedicado enteramente a unos ejercicios muy completos e interesantes sobre esta materia, en la que el autor era experto, según propia manifestación. En la portada del volumen tercero, Navarro se declara “*Catedrático de Contabilidad General en la Sociedad Económica Matritense y en el Ateneo de esta Corte*”.

En el tomo segundo el autor explica lo que entiende por contabilidad, diciendo que “*contabilidad es, la cualidad de todo lo contable: es la forma, el orden o el sistema que se lleva en cualquier establecimiento particular, asociación o general, para averiguar los ingresos de valores en metálico, u otros objetos, y lo mismo la inversión o salida de ellos por medio de una o diferentes cuentas*” (1856, II, p. 1). Aunque en esta definición el autor no emplea la palabra ciencia, para él la contabilidad es indudablemente una ciencia, según lo expresa taxativamente en algunos pasajes. Así, en la Introducción a este segundo tomo dice: “*Entramos en la parte filosófica y racional de los intereses materiales, a fin de que esa medida severa de la balanza, esté constantemente en su fiel para todas las cosas que se miden, se cuentan y se pesan, cuya variación de dominio no debe alterar jamás su representación numérica, que es la ciencia de la contabilidad* (el subrayado es del autor)” (1856, II, p. IV). En otro pasaje señala: “*Hay estudios en la vida del hombre, en que se adquieren los conocimientos con más o menos brevedad; los hay también donde bastan las ideas para formar nuestro raciocinio, y aun si es posible, avanzar más sobre la idea que nos da el libro y la explicación que nos diera el profesor; pero, en la ciencia de la contabilidad en aplicación, jamás podrá lograrse con exactitud (y eso con mucha aplicación, constancia y trabajo) si no se practica mucho*” (1856, II, pp. 2 s.). Poco más adelante prosigue: “*No se extrañe que, en los preliminares de la contabilidad, o sean los elementos de esta ciencia, nos detengamos algo más en la explicación de teoría*” (1856, II, p. 3).

Con estas explicaciones, y dejando aparte el temprano *Prospecto* de Gregorio Cabañas de 1803 y lo proclamado por el atrabiliario Francisco Cazcarra en 1852, Navarro se convierte en uno de los primeros autores españoles estudiados que

afirma que la contabilidad es una ciencia. Dado su planteamiento contista, puede colegirse que para él la contabilidad era la ciencia de las cuentas, Pero, aunque estos autores le precedan, lo cierto es que él no lo hace de pasada, como los anteriores. Por esto se le puede considerar, en puridad, como el primer autor español en defender que la contabilidad es una ciencia.

\* \* \*

Este mismo año de 1856 publica Luis Catalán y Cortés su obra, *Manual del Comerciante, que contiene todos los conocimientos útiles y necesarios a las personas que se dedican a esta profesión*. Como se expresa en la portada del libro, el autor era profesor de contabilidad y cálculo mercantil y a semejanza con lo que ocurría con otros libros de la época, según se ha comentado ya, su obra quiere ser un compendio de varias materias útiles al comercio: historia del comercio, el comercio y sus divisiones, geografía comercial, aritmética comercial y teneduría de libros. En la parte correspondiente a la teneduría de libros, el texto no habla de contabilidad; se limita a constituir un tratado práctico de teneduría de libros, que define así: “Se llama Teneduría de libros al modo de inscribir en ellos con orden, claridad, y exactitud, las operaciones que se verifican en una casa o establecimiento de comercio, fabril o administrativo, o en cualquiera otra empresa u oficina particular de contabilidad; y tiene por objeto dar a conocer a cualquier hora el estado en que se halla dicho establecimiento, sus deudores, acreedores, situación e inversión del capital y las utilidades o pérdidas experimentadas en los negocios o especulaciones que se hubiesen verificado” (1856, p. 297). En 1860 publicó la segunda edición de un librito, de 40 páginas, titulado *Descanso del Comerciante*, que contiene tablas y equivalencias del sistema métrico decimal español con las medidas utilizadas anteriormente y con las inglesas y francesas, así como tablas de intereses, etc., sin rastro de temas contables, a pesar de que cuando apareció dicho librito era profesor de contabilidad y catedrático supernumerario del Instituto de Valencia.

\* \* \*

A pesar de su título, *Prontuario de contabilidad*, el libro de Aniceto de la Parra Contreras, aparecido en Madrid el año 1857, no tiene nada que ver con contabilidad. Se trata de un libro dividido en dos partes, la primera contiene tablas de productos de operaciones aritméticas, intereses, etc., mientras la segunda es una especie de pequeña enciclopedia que contiene explicaciones resumidas sobre materias relativas a la Administración pública. No se entiende bien la utilización del término contabilidad, si no simplemente para prestigiar la publicación.

\* \* \*

Francisco Quintana y Pamies publicó en Madrid, el año 1558, su libro *La Teneduría de Libros o Tratado teórico-práctico de contabilidad general y aplicada a todos los principales ramos de comercio, industria y administración, ampliado y basado en los principios de derecho mercantil*. El autor era bachiller en filosofía, regente en matemáticas, preceptor de latín y humanidades y catedrático del Instituto de Figueras. Posiblemente el libro corresponde a uno de los períodos en que las Escuelas de Comercio habían sido incorporadas a los Institutos de Segunda Enseñanza. En ciertos aspectos, parece que este libro se muestra influenciado por el de Cazcarra, como en seguida veremos. Quintana y Pamies define la teneduría de libros

como “*el arte que enseña a hacer estas apuntaciones (las contables) de una manera uniforme en los libros de un comerciante*” (1558, p.8), y considera que la partida simple es la teneduría de libros que solamente toma en consideración las apuntaciones referidas a deudas y créditos, es decir, a las cuentas personales. Cuando a las cuentas personales se les añaden las cinco cuentas generales de Caja, Mercaderías generales, Obligaciones o Documentos a cobrar, Obligaciones o Documentos a pagar y Ganancias y Pérdidas surge la partida doble (1558, pp. 9 ss.). Como puede apreciarse, el planteamiento de salida es puramente cincocontista, y efectivamente se cita en el Prólogo del libro a Degrange, Jaclot y Brost. Está claro que es muy simple y completamente inexacta la idea de que basta con añadir las cinco cuentas de Degrange para transformar la partida simple en partida doble. La obra trasciende los límites estrictos de la contabilidad, pues en el curso de la misma, junto con la contabilización a que los mismos dan lugar, se habla extensamente de los contratos y las operaciones mercantiles,. Al final de la obra se ofrece un amplio supuesto práctico, con el oportuno proceso de regularización y cierre de libros. En dicho supuesto se muestra el libro Diario con el rayado americano, así como un ejemplo de Diario “*bajo nueva forma*”, según dice el autor, consistente en llevar el debe y el haber en páginas enfrentadas, de acuerdo con el denominado Diario-balance de Francisco Cazcarra. Aparte de los tres libros obligatorios, Inventarios, Diario y Mayor, de los cuales, siguiendo también a Cazcarra, presenta a este último en primer lugar, considera conveniente el empleo de los siguientes libros auxiliares: Libro de correspondencia, libro de Facturas, libro de Letras de cambio, libro de Almacén, libro de Caja y libro de Gastos. Aunque no se habla de un balance de comprobación, sí se comenta la conveniencia de comprobar y contrastar mensualmente las sumas del Diario y los saldos del Mayor, llevando los estadillos de estas comprobaciones a un libro de Balances o comprobaciones mensuales. En relación con el Balance general, se dice que previamente deberá hacerse un Inventario, evaluando las mercaderías y demás efectos negociables a su valor corriente en la plaza, para compararlo con los saldos contables y ver la ganancia o la pérdida obtenida. A estos efectos, se ofrece un modelo de estadillo en el que se consignan las ganancias y pérdidas de cada cuenta. No se considera ninguna amortización en este proceso de cierre. De acuerdo nuevamente con Cazcarra, el autor no es partidario de emplear las cuentas Balance de salida y Balance de entrada en el proceso de cierre y reapertura de los libros, respectivamente. Le parece más propio el empleo de una sola cuenta, llamada Balance, para ambos casos. Como era absolutamente habitual en la época, dentro de la cuenta de Mercaderías, como cuentas divisionarias, incluye los buques, la cuenta de Fabricación con sus adherentes, es decir, tanto la fábrica con sus instalaciones como las concernientes a la propia producción y sus costes, los inmuebles o fincas rústicas, urbanas, granjas, mobiliario, alhajas, etc. Se dedica también un espacio adecuado a explicar los procesos contables relativos a mercaderías en comisión, mercaderías en participación, comercio marítimo, con referencia específica a materias tales como los contratos de fletamento, conocimiento de embarque, consignación de buques, averías, seguros, contratos a la gruesa, etc. Los documentos de crédito reciben asimismo una amplia atención, lo mismo que los valores mobiliarios.

\* \* \*

En 1868 Pedro José Solano publicó el libro *Curso completo de contabilidad mercantil y general*, aparecido en Madrid el año 1868; un ejemplar de este libro se halla en la Biblioteca Central de la Universidad de Oviedo. Esta obra fue objeto de una segunda edición en 1887, en la que figura en portada la notificación de que ha sido notablemente corregida y aumentada. Se publicó la misma en Peñafior (Sevilla), bajo el nuevo título de: *Tratado completo de contabilidad mercantil y general: para uso de los dependientes de comercio y alumnos de las Escuelas Mercantiles. Obra de texto en varios insitutos y en el Ateneo Mercantil de Madrid*. De esta edición me he servido para escribir el presente comentario.

A pesar de su título, el libro no es solamente de enseñanza de la contabilidad, ni siquiera preferentemente de ella. En efecto, el volumen tiene cuatro partes referidas a distintas materias. La Primera parte esta dedicada a la Aritmética, la Segunda se consagra al estudio teórico de la contabilidad, la Tercera explica las operaciones bancarias y bursátiles, con enseñanza y empleo de los pertinentes procedimientos de cálculo mercantil, y, finalmente, la Cuarta contiene supuestos contables prácticos, convenientemente resueltos, así como modelarios, ejemplos de Diario, de Mayor, de libros auxiliares, etc. En total, hay 61 páginas de texto contable más 135 páginas de modelos y ejercicios de contabilidad, frente a las 421 páginas en total de que consta el volumen.

La Parte dedicada al estudio de la contabilidad es más bien simple. Aunque se titule “Contabilidad mercantil. Teoría”, sus objetivos son claramente prácticos. Se propone enseñar la mecánica de la Teneduría de libros, sin ninguna ambición teórica. Por ejemplo, no contiene propiamente ninguna definición de la contabilidad. Se dice simplemente: “*Es en el comercio la contabilidad, el principal agente y elemento de vida del comerciante. Sin ella, es de todo punto imposible la buena marcha y orden en los negocios, porque no detallando el comerciante su capital activo y pasivo, así como tampoco sus gastos particulares, es imposible sepa jamás de un modo cierto, el estado de su casa, y es lo más fácil venir á la ruina sin pensarlo*” (Solano, 1887, p. 123).

Asimismo, es simple la opinión que se expresa sobre las ventajas de la partida doble. Al hablar de las disposiciones del Código de Comercio sobre materia contable, se comenta que, aunque en el artículo 38 no se disponga de una manera expresa “*que el sistema de contabilidad sea este ó aquel, se ve claramente que la idea que tuvieron fija los legisladores es que se emplee el sistema de contabilidad por partida doble, porque solo esta contabilidad reúne las condiciones de manifestar en un solo artículo ó asiento, el deudor y el acreedor de la operación á que se refiere*” (ibídem).

El autor se manifiesta claramente como contista o, mejor dicho, neocontista al declarar, como ya hemos visto en casos anteriores: “*Seis son las cuentas generales de las que nacen las infinitas que pueden ocurrir en una casa de comercio; á saber: Capital, Caja, Mercancías generales, Efectos á cobrar, Efectos á pagar, y Ganancias y Pérdidas: estas cuentas, representan al comerciante de quien se llevan los libros; del movimiento sucesivo de ellas se crean las personales*” (ídem, p. 124).

Sin embargo, aunque acepta las cuentas generales o principales propuestas por Degrange, con la adición de la de Capital, no está de acuerdo con su Diario-Mayor. Opina así al respecto:

*“El (método) de Mr. Degrange, es en teoría muy bueno, pero en la práctica se pierde con él un tiempo precioso; consiste en llevar un libro Diario-Mayor, donde á la vez que se hacen los asientos se adeuda y abona á las cuentas co-*

*rrespondientes, contenidas en la misma hoja; este método sería posible en una casa donde solo hubiese media docena de cuentas, pero no donde puede haber centenares de ellas, pues, se necesitaría un libro de tales dimensiones, que casi sería imposible su manejo, á mas de no dispensar en absoluto de hacer los asientos por el método ordinario; y que contiene en sí otro defecto y es el no poder expresar ni el concepto ni el detall de las partidas, si fuese necesario”* (1887, p. 132).

Por lo demás, en el desarrollo de todas las cuestiones restantes, Pedro José Solano no se aparta sensiblemente de las corrientes de la época.

\* \* \*

El libro *Manual de teneduría de libros por partida doble* de Emilio Gallur y Sala fue publicado en 1862. Es un manual de pura teneduría libros por partida doble, a la que define así: “*Llamamos Teneduría de libros al conjunto de reglas admitidas para llevar con exactitud y precision la contabilidad general en toda clase de establecimientos y casas de comercio*” (1862, p. 11). Sigue diciendo más adelante: “*Son objeto de la teneduría de libros todas las operaciones de la casa o establecimiento a que los mismos pertenecen. El fin de la teneduría de libros por partida doble es dar a conocer con prontitud y en todas las circunstancias el estado verdadero de los negocios, poniendo de manifiesto, sin que quede duda alguna, los deudores y los acreedores, las utilidades y las pérdidas, y el verdadero capital que posee la casa o establecimiento*” (1862, pp. 11 s.). No habla de la contabilidad ni de su concepto.

\* \* \*

El autor del siglo XIX que, después de la gran influencia introductoria ejercida por José María Brost, más influjo alcanzó en los autores del último tercio del siglo XIX y de la primera mitad del siglo XX fue posiblemente Francisco Castaño Diéguez, como demuestran las 42 ediciones de su obra, *La verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría por partida doble*, publicadas en el período comprendido entre 1864, fecha de la primera edición en Málaga, y 1946, año de la última edición conocida. En nuestro trabajo nos hemos servido de dos ediciones, la primera y la quinta, publicada en Madrid en 1876. Como no podía menos de ser, son muchos los autores que citan encomiásticamente a Francisco Castaño y entre ellos se encuentra José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo (1933, p. 144), que comenta que, gracias a las numerosas ediciones de su obra, innumerables estudiantes –entre los que él mismo se cuenta– se iniciaron provechosamente en los fundamentos y prácticas de la disciplina contable. También Antonio Torrents y Monner habla elogiosamente de esta obra (1902, p. 43), comentando que “el Castaño”, sirvió de guía a la juventud mercantil durante muchísimos años, contribuyendo grandemente a la difusión de la contabilidad en España. Asimismo, José María González Ferrando, en su versión de la obra de Vlaemminck, señala que Francisco Castaño fue un innovador, avanzando un paso más que sus predecesores españoles en materia de personificación de las cuentas, situándose a mitad de camino entre la simple personificación y la teoría personalista (Vlaemminck, 1960, pp. 291-293). Y así fue, realmente. Solamente el cáustico Emigdio Rodríguez Pita, poseído de su afán de que quedara siempre bien patente el carácter científico de la contabilidad, tiene palabras poco amables para Castaño, incluyen-



dole en el grupo de autores que consideran la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, ya que sólo atienden a la parte externa, y como ven libros o registros para escribir, no intentan ver más, y se quedan con la teneduría de libros, aunque llamándola ciencia porque, por costumbre, así se la venía llamando. Se apoya para ello en la definición que el autor da de la contabilidad en la edición de 1864, página 11, de su libro, diciendo que es *“la ciencia que enseña a consignar en libros preparados al efecto apuntaciones de todas las operaciones”*. Tiene razón objetiva, efectivamente, Rodríguez Pita, pero debería haberse situado en 1864, año en que fue escrita la obra, y no enjuiciarla desde la perspectiva de 1956. En 1871, año en que se publicó la tercera edición, el autor había ya fallecido. Las ediciones posteriores fueron preparadas por su hijo Enrique Castaño Braddell, que tuvo a su cargo la Dirección General de Sucursales del Banco de España, y, luego, por su nieto, Enrique Castaño Gallostra, Abogado e Intendente mercantil. Por ello, no es tampoco demasiado significativo, con respecto a los planteamientos del autor original, el comentario que hace Rodríguez Pita de que la obra llevaba ya 42 ediciones en 1946, siendo la última *“tan arcaica como la primera”* (1956, p. 21). En realidad, si con ello quería referirse a las escasas actualizaciones experimentadas por la obra, Rodríguez Pita tenía razón.

Como se indica en la portada de su libro *La verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría por partida doble*, que consultamos en su primera edición, publicada en Málaga el año 1864, Francisco Castaño era Catedrático de Cálculos mercantiles, Teneduría de Libros y Prácticas de Contabilidad en el Instituto de Málaga, habiendo sido Director y Catedrático de Matemáticas de la Escuela Mercantil de Canarias. Aparte de esta obra, había publicado en 1860 una *Guía Manual del Comercio y de la Banca*, tratado de cálculo mercantil que alcanzó un extraordinario éxito: en 1904 vio la luz la 30ª edición y en 1907 la 31ª. Según sus propias palabras en el prólogo del libro que nos ocupa, el éxito de esta *Guía* fue lo que le alentó a escribir su segunda obra.

Francisco Castaño usa indistintamente los términos de contabilidad y teneduría de libros al definir la disciplina, a la que califica de ciencia: *“Se llama Teneduría de libros o contabilidad en general la ciencia que enseña a consignar en libros preparados al efecto apuntaciones claras, precisas y exactas de todas las operaciones de un establecimiento mercantil, industrial o administrativo, y en un orden tal, que en cualquier tiempo pueda conocerse fácilmente su verdadera situación, esto es, el capital y valores en que consiste, y las ganancias o pérdidas habidas por resultado de los negocios. La persona encargada de escribir estas apuntaciones se conoce con el nombre de Tenedor de libros (los subrayados son el autor)”* (1876, p. 13). Pero se trata sólo de una apariencia o de una concesión al uso común establecido. Pues, lo cierto es que Castaño Diéguez no otorga a ambas expresiones igual cualificación, como en el párrafo siguiente indica: *“En la materialidad de disponer las cantidades, y en la formación de los asiento, cuentas y estados, domina el arte del Tenedor de libros; pero es indudable que, en la concepción de las cuentas y en la manera de hacer funcionar a éstas a fin de que llenen cumplidamente su objeto, el Tenedor de libros tiene que girar dentro del círculo de los principios y verdades en que está basada la ciencia de la contabilidad. Con esto dejamos contestado a los que pudieran extrañar el que nosotros llamemos ciencia, a lo que generalmente se ha conocido hasta ahora con el simple nombre de arte (el subrayado es del autor)”* (1876, p. 13). Al final de este párrafo consigna una nota de pie de página, con la siguiente cita *“La tenue des livres est une*

*science de raisonnement et d'intelligence* - Degrange". No indica más datos, pero está claro que la cita se refiere a Edmond Degrange hijo. Al padre no lo cita, a pesar de que Francisco Castaño en sus planteamientos contables sigue, en principio, sus ideas, que, como se ha comentado repetidamente, fueron introducidas en España por José María Brost, y tampoco cita a dicho introductor.

Aunque ya vimos cómo, entre todos los autores españoles estudiados, Juan de Dios Navarro era el primero en haber calificado decididamente de ciencia a la contabilidad, su aseveración no iba acompañada de ninguna explicación. En cambio, la definición ofrecida por Francisco Castaño Diéguez resulta la más elaborada de todas las vistas hasta ahora, y aparte de ello quiere reafirmar por qué él llama ciencia a lo que generalmente los demás llaman arte.

La estructura de la obra sigue el modelo clásico de la época, ya visto en la de José María Brost. Dicha estructura se divide en dos partes: una llamada teórica en la que se exponen los principios de la teneduría de libros por partida doble, después de una breve referencia a la partida simple, continuando acto seguido con el estudio de las cuentas, el principio de su personificación, su clasificación y las reglas de cargo y abono. A continuación, se trata de los libros fundamentales, Diario y Mayor, con las reglas para redactar los respectivos asientos. Se habla después de los libros auxiliares, para pasar seguidamente a tratar de las cuentas divisionarias de las cuentas generales. Se continúa con otro capítulo dedicado a las cuentas corrientes con interés en el que ya se emplean las denominaciones de método directo, indirecto y hamburgués. Siguen dos capítulos dedicados a exponer la mecánica operativa de las cuentas relativas a los negocios en comisión y de las cuentas en participación, tratándose después del balance de comprobación, de los errores en los libros y de su corrección y del establecimiento del Balance general y del Inventario, así como de la apertura de los libros de contabilidad. A continuación, se consigna una llamada "Ampliación de la primera parte" en la que se exponen algunos elementos de contabilidad aplicada, tanto por el sujeto (contabilidad de compañías colectivas, en comandita y anónimas), como por el objeto (bancos, fábricas y propietarios), cerrándose esta Ampliación con un capítulo dedicado a la contabilización de la liquidación de sociedades. En total, esta primera parte comprende veintitrés capítulos, con 159 páginas, incluidos el Prólogo del autor y las Advertencias iniciales.

Siguiendo el ejemplo iniciado ya en España por Bartolomé Salvador de Solórzano en 1590 y continuado por José María Brost y Felipe Salvador y Aznar, la segunda parte o parte práctica comprende un amplio supuesto que recoge las operaciones de los cuatro primeros meses del año 1863 de un comerciante individual malagueño, con los asientos correspondientes en los libros Diario y Mayor, de Inventarios, de Caja, de Gastos, de Compras, de Ventas, de Mercaderías o Almacén, de Efectos a cobrar, de Efectos a negociar, de Efectos a pagar y de Cuentas corrientes con interés. En un apéndice de nueve páginas se ofrece, al final, un ejemplo de contabilidad de propietarios. En total, esta segunda parte comprende 150 páginas. Como era corriente en la época, el libro no contiene ninguna bibliografía e incluso las dos o tres citas que se hacen de autores concretos no llevan ninguna referencia bibliográfica. A título de curiosidad debe indicarse que en la quinta edición de la obra, publicada en Madrid el año 1876, que también se ha consultado a efectos comparativos, todavía no se había actualizado la unidad monetaria utilizada en los asientos contables ofrecidos como ejemplo, que seguía siendo el real de ve-

llón, subdividido en céntimos, a pesar de que la peseta se había introducido como unidad monetaria española por decreto de 19 de octubre de 1868. Se hace referencia a ello en la nota b) al pie de la página 159 diciendo que se hace así por no haberse todavía “*generalizado en el comercio*”. Posiblemente, la verdadera razón estribase en que los editores de la quinta edición, no quisieron tomarse el trabajo de cambiar la unidad monetaria en todas las partidas. También debe advertirse que durante los tres primeros meses del supuesto (enero a marzo) se utiliza el rayado tradicional castellano y europeo del libro Diario; en cambio en el cuarto mes, se emplea ya el rayado llamado americano, habitual en nuestros días. El autor hace referencia a este hecho en la página 41 de su obra, donde al hablar de los rayados del Diario, señala el rayado americano como forma alternativa, advirtiendo que en el supuesto se utilizarán los dos, “*a fin de que ambos sean conocidos*”. Por otra parte, es digno de mención el hecho de que Castaño no era partidario de que se sumara la columna o columnas de cantidades del libro Diario: lo consideraba un trabajo inútil y engorroso, prefiriendo el punteo directo de las cantidades con las que figuraban en el libro Mayor. A este respecto, el libro de Felipe Salvador en una edición avanzada nos informa de la controversia que existía entre diversos autores españoles que eran partidarios de sumar dicha columna, como José María Brost y Juan de Dios Navarro, frente a otros que rechazaban de plano esta práctica como Francisco Castaño, Ramón Fernández y Parreño y él mismo (1900, p. 79).

En sus planteamientos contables Francisco Castaño sigue, en principio, las ideas de Edmond Degrange y de su introductor en España, José María Brost, aunque a este último no lo cita ni se refiere a él en absoluto, como ya se ha comentado. Sin embargo, introduce algunas innovaciones interesantes. La primera se refiere a la definición que hace de los negocios y transacciones mercantiles, diciendo que todos ellos consisten en cambios de unas cosas por otras entre dos o más personas (1864, pp. 18 ss.). De acuerdo con esta definición reduce estos cambios a dos categorías: cambios completos y cambios incompletos. Son cambios completos aquellos en los que por una cosa recibida o entregada se entrega o recibe otra de igual valor, o se resulta deudor o acreedor de su importe íntegro. Los cambios incompletos son aquellos en que por una cosa recibida o entregada no se entrega o recibe otra de igual valor, ni alternativamente se resulta deudor o acreedor de su importe íntegro, por lo que en los asientos respectivos aparecen cuentas distintas de las personales y materiales, como en seguida se habrá de ver. Al hacer esta clasificación, que ha influido en la contabilidad española durante cerca de un siglo y que pudo haberse inspirado en la división de las cuentas establecida por Felipe Salvador y Aznar como en seguida se verá, Castaño se anticipa a Giuseppe Cerboni en la formulación de su teoría de los hechos administrativos que guarda gran semejanza con la clasificación de los cambios que hace Castaño: todos los hechos permutativos de Cerboni son cambios completos, mientras todos los hechos modificativos son cambios incompletos. Por su parte, los hechos mixtos de Cerboni son generalmente cambios incompletos. Bien es cierto que el significado de los hechos permutativos y modificativos había sido ya percibido por Giovanni Antonio Moschetti en su obra *Dell'universal trattato di libri doppii* de 1610.

Por otra parte, al ilustrar mediante asientos contables estas dos clases de cambios, para cada uno de los cuales establece una subdivisión en dos casos distintos, Castaño se aproxima a la teoría personalista, pues divide cada asiento en dos, introduciendo como cuenta intermedia la de Capital, que siguiendo a Brost dice que

*“representa al comerciante o propietario de todos los valores a que se refiere la contabilidad”*. De tal manera, en los asientos reflejando cambios completos la cuenta de Capital se anula, pues figura como deudora y acreedora por el mismo importe, mientras en los cambios incompletos, permanece por un importe parcial o por el total del cambio, según sea el caso.

Otra innovación interesante que Castaño introduce consiste en su clasificación de las cuentas. Parte en principio de la clasificación de Degrange, pero reduce a cuatro las cuentas generales impersonales o relativas a objetos, pues separa de ellas la de Pérdidas y Ganancias –Castaño ya la llama así–, que integra en una categoría nueva, la de Cuentas representativas del comerciante, que llama Cuentas de Capital o de Diferencias, indicando que este último nombre les fue adjudicado por *“el antiguo e inteligente Catedrático de la Escuela mercantil de Madrid, D. José Fernández Trabanco”* (1864, p. 24, nota de pie de página)<sup>294</sup>. De esta manera, perfecciona y completa la clasificación de Degrange, en la que la cuenta de Capital, de fundamental importancia, quedaba descolgada y sumergida en un conjunto indiscriminado de varias cuentas. Según Castaño, pues, las cuentas quedan clasificadas en: 1º Cuentas representativas del comerciante, o sea cuentas de Capital o de Diferencias; 2º Cuentas de personas o personales; y 3º Cuentas de especies o materiales. *“Y en efecto –sigue diciendo Castaño– en cualquiera empresa mercantil o industrial, no hay más que el dueño del capital, las personas con quienes concier ta sus negocios, y las cosas que adquiere o enajena”* (*ídem*, p. 24).

Dentro de la categoría de cuentas de especies o materiales, distingue cuatro clases de cuentas principales a las que todas las demás pueden reducirse (1864, pp. 27s.): *“1ª Géneros o artículos de comercio, y en general, todos los objetos materiales que no sean moneda o documentos de crédito; 2ª Metal acuñado, billetes de banco y cualquier otra especie de papel que deba considerarse como moneda, por tener curso corriente; 3ª Documentos de crédito, en virtud de los cuales tengamos derecho a recibir la cantidad que figuran; 4ª Documentos de crédito, en virtud de los cuales este mos obligados a pagar la cantidad que en ellos se consigna”*. Los objetos englobados en la primera clase recibe el nombre de cuenta de Mercaderías; los de la segunda, el de cuenta de Caja; los de la tercera, el de cuenta de Efectos a recibir; y los de la cuenta, el de Efectos a pagar. Es decir, cuatro de las cinco cuentas de Degrange, excluida la de Pérdidas y Ganancias.

Con respecto a la cuenta de Mercaderías dice que es necesario subdividirla en cuentas divisionarias, pues cada género debe tener una cuenta especial. Por otra parte, deben abrirse también cuentas particulares o especiales, entre las cuales menciona la de Géneros o Mercaderías en camino, la de Fondos públicos y Acciones de sociedades, la de Tienda, en caso de que exista, la de Casa en la calle tal, la de Hacienda, la de Fábrica, la de Buque tal, la de Mobiliario, la de Cargamento o Expedición a tal punto, y las de Cuenta de Consignación, Expedición, Envíos o Remesas a tal punto, de Mercaderías en poder de F y de Operaciones de mi cuenta con Z (1864, pp. 63-70). Es curiosa la circunstancia de que entre estas cuentas divisionarias de la de Mercaderías se incluyen los fondos públicos y las acciones, el mobiliario, los inmuebles, los buques, etc. Todas estas cuentas se llevan por el sistema especulativo y su valoración se efectúa por el precio de coste y los gastos pro-

---

294 El autor se refiere a José Fernández Travanco, que fue nombrado primer director de la Escuela de Comercio de Madrid por Real Orden de 15 de septiembre de 1850. No se ha conseguido localizar el libro del que cita Castaño.

ducidos por la adquisición o el mantenimiento, abonándose por el precio de venta, los intereses, rentas y rendimientos. Los inmuebles poseídos se valoran al comienzo del ejercicio por apreciación de su “verdadero valor” (1864, p. 67). No se consideran, pues, en absoluto, problemas de amortización para los inmuebles. Para la cuenta de Mobiliario comenta que suele calcularse ordinariamente una depreciación de un diez por ciento anual, poco más o menos (1864, p. 130).

Como se ha indicado más arriba, al final de la parte teórica, en unos capítulos de ampliación a esta parte, se trata de diversos casos de contabilidad aplicada en razón de la personalidad jurídica del sujeto, así como del objeto. En esta parte, se encuentra ya en Francisco Castaño un ligera mención, sin mucha utilidad práctica, a la contabilidad de costes, que él llama “Contabilidad de Fábricas” (1864, pp.153-158) o contabilidad fabril. Estas entidades sienten un mayor interés en “llevar una contabilidad más detallada, a fin de poder fijar con mayor copia de datos el verdadero costo a que venían a salirnos los objetos manufacturados, lo cual es de suma importancia para el fabricante, puesto que, si ha de fijar con acierto el precio a que debe vender sus artefactos, le es indispensable saber con exactitud, o con la mayor aproximación posible, el verdadero costo de los mismos”. No se habla, sin embargo, del cálculo de dicho costo. Simplemente se bosqueja la contabilidad específica de la fábrica, que aparte de las cuentas generales lleva otros dos grupos de cuentas: uno de cuentas que recogen los desembolsos originados por la fabricación, como son Primeras Materias, Combustible, Maquinaria, Operarios, Gastos generales, etc.; y otro que recoge las cuentas propiamente de elaboración y de los productos obtenidos, como Fabricación, Almacén o Depósito, etc. Las cuentas del primer grupo se adeudan por las compras o salarios pagados, que se van pasando al cargo de la cuenta de Fabricación cuando se aplican al proceso productivo. A su vez la cuenta de Fabricación se acredita con cargo a la cuenta de Almacén o Depósito por la entrega de los productos elaborados, valorados al precio fijado, que parece que debe ser el de venta. El saldo acreedor de la cuenta de Fabricación recogerá así el beneficio obtenido por la elaboración del producto. Aunque, evidentemente, este proceso no ilustra en absoluto sobre la determinación del precio de coste, constituye un antecedente del interés sobre el tema.

En lo relativo a la contabilidad de los bancos de emisión, comete una grave error conceptual al afirmar que cuando el banco emite billetes al portador, “éstos que tienen curso forzoso por todo su valor, aumentan naturalmente el numerario existente en caja; por lo cual será necesario formular en el Diario un asiento de ‘Caja a Billetes al portador’, todas las veces que se verifique alguna emisión de este papel moneda” (1864, pp. 150 s.). Pasa por alto este autor que los billetes de banco son un activo financiero a cargo del propio banco emisor; por ello, el deudor no puede aumentar su riqueza emitiendo títulos de deuda e incorporándolos a su activo. En realidad, los billetes de banco se emiten cuando la entidad emisora los pone en circulación, usándolos para conceder un crédito o para adquirir cualquier bien, es decir, cuando los usa para comprar cualquier tipo de activo, real o financiero. Entre tanto constituyen una cuenta de orden para reflejar la entrega a la caja para su custodia. Trata también brevemente en este apartado de Ampliación de la contabilidad de un propietario, del que ofrece un ejemplo en la parte práctica, en que el capital que se considera del propietario está constituido por dinero efectivo, el ajuar de su casa, una casa alquilada, una hacienda arrendada y unos valores inmobiliarios. Lleva una cuenta de Gasto de casa, en la que carga sus gastos

particulares. Las demás cuentas constitutivas del patrimonio se llevan por el sistema especulativo. El ejemplo es incompleto y poco correcto, pues no liquida el ejercicio y el patrimonio queda aumentado por el valor de los gastos efectuados, como la contribución, el seguro pagado por la casa, etc.

En cierto pasaje se refiere el autor al aprecio o depreciación experimentados por los bienes por el pasar del tiempo (1864, pp. 65 ss.). En este lugar, al hablar de la cuenta de Mobiliario dice: “y llegada la época del cierre general de cuentas, se le abona, como operación preparatoria de éste, de un 10 a 20% sobre el costo según el deterioro que se suponga han sufrido, cargando a Gastos de Comercio la parte referente a los muebles y enseres del escritorio y almacenes, y a Gastos de Casa la que corresponda al ajuar de ésta”. En cambio, al hablar de la cuenta de Casa en la calle de... Hacienda de..., dice: “y si continúa siendo propiedad nuestra al tiempo de hacer el balance general, se le acreditará también su verdadero valor por apreciación, hecha en su estado actual”. Tal frase viene a remachar la que figura al comienzo de este apartado: “En el Debe de estas cuentas habrá de figurar siempre, como primera partida, el valor en que haya apreciado la finca, si fuese ya propiedad nuestra al principiar los negocios, o su costo si la hemos adquirido posteriormente”. Por lo visto en esa época, el precio de los inmuebles tendía a subir y no se apreciaba la necesidad de una amortización.

Aparte e ello y aunque no se habla específicamente de criterios de valoración, al tratar de la formación del Inventario se dice de pasada: “Tanto las mercaderías, como los demás objetos de nuestra pertenencia, deben valorarse con arreglo al precio que tengan el día en que forma el inventario, a fin de que la liquidación final dé por resultado nuestro verdadero caudal”. Como se ve, Francisco Castaño constituye un antecesor de los partidarios del Inventario de liquidación (*ídem*, p. 125).

El autor hace referencia a las disposiciones legales a que estaba sujeta la llevanza de los libros de comercio, y en especial al Código de Comercio de 1829, que prescribía la llevanza de tres libros: el libro Diario, el libro Mayor y el libro de Inventarios. Con respecto al libro Diario, dice que “es absolutamente indispensable que en los asientos del Diario se consignen con la debida distinción el deudor y acreedor en el negocio que se registre. Y como el conocimiento de los deudores y acreedores es el eje en que gira todo el mecanismo del sistema, y lo único que constituye su parte científica, se infiere, que la persona encargada de la formación del Diario, esto es, el Tenedor de libros, debe ser el historiador verídico y exacto de todas las operaciones y negocios ejecutados” (1864, p. 39). Se apoya en su afirmación de que el conocimiento de los deudores y acreedores es lo único que constituye la parte científica de la contabilidad en la expresión de C.C. Marsh “*Journalizing is the scientific part of book-keeping*” que cita en nota de pie de página (*ibídem*) (Ver Marsh, 1857).

Con independencia de que el libro de Inventarios sea un libro obligatorio, Castaño lo incluye dentro de los libros auxiliares, pues para él hay sólo dos libros principales: Diario y Mayor, dado que para él los libros principales son los absolutamente necesarios, ya que “por sí solos pueden dar completa cuenta y razón, si se quiere, de todas las operaciones verificadas”, mientras que los libros auxiliares son aquellos “que no son absolutamente necesarios”. Recomienda llevar varios libros auxiliares: “el Manual o Borrador, el libro de Caja, el de Gastos, el de Compras, el de Ventas, el de Mercaderías o Almacén, los de Efectos a cobrar, a negociar y a pagar, el de Vencimientos, el de Cuentas corrientes, el de Varios, el Copiador de cartas, y algunos otros” (1864, p. 52). Como puede observarse, la denominación de libro Manual

que en la antigua partida doble castellana designaba el Diario, ha pasado ahora a designar el Borrador.

Distingue entre “*balance de comprobación o de sumas*” (1864, pp.120-123) y “*balance general de cuentas*” (1864, pp. 128-138). Este último consiste en el “*conjunto de operaciones que tienen por objeto averiguar en una época determinada el capital o fortuna del comerciante con distinción de los efectos y valores en que consiste, y además las ganancias o pérdidas producidas por cada uno de los ramos de su comercio y también por causas independientes de sus negocios, siendo consecuencia precisa de estas operaciones el que todas las cuentas queden saldadas y cerradas*” (1864, p. 128). Aunque de acuerdo con el Código de Comercio sólo los comerciantes al por mayor estaban obligados a establecer Balance general cada año, pues los minoristas sólo tenían que hacerlo cada tres años, Castaño recomienda a todos que lo hagan anualmente (*ibidem*). El primer paso para hacer el balance general de cuentas es liquidar las cuentas con interés, de negocios en participación, de corresponsales extranjeros, pasar a una cuenta de Anticipos las cantidades que hayan podido pagarse anticipadamente por contribuciones, alquiler de almacenes, escritorio y casa, o por cualquier otro motivo, abonar a la cuenta de Mobiliario la amortización correspondiente, con cargo a Gastos de Comercio y Gastos de casa en la parte correspondiente, etc. Luego se hace el balance de comprobación y se corrigen los errores, si los hay, mediante contraasientos. A continuación se hace el Inventario y se comparan sus importes con los saldos del balance de comprobación, regularizándolos.

En cualquier caso, parece que la expresión “Balance” le sugería al autor más que el establecimiento de un estado resumen, la apertura de una cuenta que recogía el saldo de todas las demás, saldándolas, y que luego se saldaba a su vez con la cuenta de Capital. Se consideraban a estos efectos dos cuentas: Balance de salida y Balance de entrada, que actuaban en el Diario y en el Mayor. Se menciona, de cualquier modo, el surgimiento de una práctica cada vez más extendida –una vez regularizadas las cuentas y llevado el saldo de todas las cuentas diferenciales a Capital–, la de emplear los asientos de Varios, cuentas nuevas a Varios, y viceversa, para cerrar las cuentas del viejo libro.

La cuadragésimo segunda edición de *La verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría por partida doble*, publicada en Madrid el año 1946, es en todo similar a la primera. Mantiene íntegra la estructura, los capítulos y hasta prácticamente todas las notas de pie de página. Las únicas variaciones que se observan son las referidas a los libros de contabilidad obligatorios, como consecuencia de la promulgación del nuevo Código de Comercio de 1885, el cambio de las antiguas pesas y medidas por las correspondientes al sistema métrico decimal y la sustitución del real de vellón por la peseta como unidad de cuenta contable, aunque manteniendo intactas las antiguas cantidades numéricas. Incluso, en el supuesto contable que se ofrece en la segunda parte de la obra se sigue empleando el antiguo rayado del libro Diario en los tres primeros meses del supuesto, mientras en el cuarto mes se utiliza el rayado americano, igual que en la primera edición.

En resumen, debe decirse que la obra de Francisco Castaño Diéguez mereció la fama de que gozó, por su desarrollo sencillo, ordenado y metódico, así como por las novedades que aportó, que contribuyeron a clarificar y sistematizar los planteamientos contables en España. Como se ha visto, debe considerarse al autor co-

mo un cincocontista evolucionado, inserto en un estadio avanzado de la teoría de la personificación de las cuentas.

\* \* \*

El mismo año, 1864, en que Francisco Castaño Diéguez publicó su memorable obra, vio la luz en Cádiz un librito redactado por Francisco Díez titulado *Metodo para aprender en un mes sin necesidad de maestro la teneduría de libros por partida doble*. Se trata de un texto elemental, sin apenas explicaciones, con un supuesto práctico que tiene la particularidad de referirse a los negocios de un vinatero asentado en Sanlúcar. A esta clase de agricultores y comerciantes parece que iba dedicada la obra, que no contiene ninguna clase de explicaciones con respecto a la naturaleza de la teneduría de libros o contabilidad.

\* \* \*

Ramón Fernández y Parreño, catedrático de Aritmética mercantil y Teneduría de libros del Instituto Provincial de Sevilla, publicó en 1872, un *Compendio de contabilidad general*. En él se hace referencia a los antecedentes españoles de la contabilidad por partida doble.

En efecto, a la pregunta: “¿Cuál es el origen de la Partida doble?”, este libro, que explica la contabilidad siguiendo el método catequístico de preguntas y respuestas, contesta lo siguiente: “Este sistema cuenta más de cuatro siglos de existencia entre las naciones extranjeras; pero en España fue conocido posteriormente. Se sabe que en 1495 (sic) escribió en Italia un tratado de contabilidad el P. Fray Lucas. Que por los años de 1549 y 1552 se ordenó llevar la cuenta y razón según ley 10, título 18, libro 5 de la N. Recopilación: que en 1564 se ordenó también por las Cortes de Monzón su observancia en el reino de Valencia, y que en 1590 publicó su primer tratado el Sr. de Solórzano”.

Kheil conocía la obra de Ramón Fernández y Parreño, así como también la cita que éste hace del tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano, según señala en su trabajo sobre Valentin Mennher y Antich Rocha<sup>295</sup>. El profesor sevillano de contabilidad, que había enseñado en su cátedra de teneduría de libros en muy diversas instituciones, el Instituto Provincial, el colegio de San Leandro, la Escuela Industrial, el Colegio Politécnico de San Gerónimo, el Colegio Real de San Telmo y el Instituto de Sevilla, también había profesado en los colegios de primera enseñanza de San Diego y San Alberto, todos ellos de la ciudad del Guadalquivir. Además de esta obra, escribió otros varios libros relacionados con la contabilidad o con la vida mercantil<sup>296</sup>, aunque parece que la más lograda fue la que nos ocupa, que llegó a conocimiento de otro escritor interesado en temas contables, Eusebio Freixa y Rabasó.

\* \* \*

---

295 Karl Peter Kheil: *Valentin Mennher und Antich Rocha, 1550-1565* (1898, p. 49).

296 Otras obras de Ramón Fernández y Parreño fueron: *Nuevo sistema de pesos, monedas y medidas métricas decimal*, Sevilla, 1852; *Contabilidad general teórica y práctica: contiene ... doce métodos diferentes para saldar las cuentas corrientes con intereses*, Sevilla, 1858; *Compendio de las operaciones del giro y de la banca*, Barcelona, 1859; *Contabilidad general teórica y práctica*, Sevilla, 1866; *Diccionario tecnológico mercantil y numismática*, Sevilla, 1878; etc.



Apoyado en el conocimiento proporcionado por la obra de Ramón Fernández y Parreño, Eusebio Freixa y Rabasó –a quien también cita Kheil–, al escribir su *Guía teórico-práctica de contabilidad municipal y partida doble*, editada en Madrid, el año 1879, reproduce, prácticamente, aunque sin citar la procedencia, las palabras de Fernández y Parreño, en su capítulo II, “Del Origen e Historia de la Partida Doble”. Sin embargo, cuando trata de completar las noticias que da Fernández y Parreño, se equivoca, pues confunde al Solórzano que aquél indica con el célebre jurisconsulto Juan de Solórzano Pereira. Cita también cuidadosamente las pragmáticas de 1549 y 1552, incluidas en la Nueva Recopilación, y hace referencia asimismo al acuerdo tomado en las Cortes de Monzón de 1564, en el sentido de que los comerciantes observasen la partida doble en el reino de Valencia. Este Eusebio Freixa y Rabasó –o Rabassó, como también se le encuentra, a veces, citado– fue, por otra parte, autor de numerosos libros y folletos de la más varia índole, desde romances en verso hasta prontuarios de administración municipal, pasando por obras de teatro y manuales de caza, pesca y armas.

En la obra que nos interesa, indica asimismo Freixa y Rabasó que, en 2 de septiembre de 1825, se expidió una Real Orden por la que se determinaba que cierto número de funcionarios estatales con destino en provincias pasasen a Madrid, al objeto de aprender la contabilidad por partida doble.

\* \* \*

Matías Bravo de la Zarza, maestro nacional, publicó un libro en 1873 titulado *Libro de contabilidad para las escuelas de primera enseñanza*. No tiene ninguna trascendencia, aparte del título que parece indicar que es un texto diseñado para enseñar contabilidad a los alumnos de enseñanza primaria. Pero no es así. Es un libro que contiene simplemente el Inventario general y el Presupuesto de ingresos y gastos relativos al año 1872-1873 de la Escuela pública de niños de Valdemoro, sin ninguna explicación teórica, junto con impresos en blanco de estas materias, al objeto al parecer de que pudieran servir de ejemplo y orientación para los maestros de otras escuelas que debieran cumplimentar estos formularios para presentarlos ante la autoridad competente, una vez obtenido el visto bueno del alcalde de la población. No se trata, pues, de un libro de enseñanza contable.

\* \* \*

Fermín de Antonio, el autor del *Método Teórico-Práctico de Teneduría de Libros por partida doble*, publicado en 1875 constituye un ejemplo más de los autores de la época que escribían textos con la idea de proporcionar una instrucción general para los comerciantes y dependientes de comercio. Utiliza como sinónimos los términos de contabilidad y teneduría de libros, que define diciendo: “*Teneduría de libros es el arte de escribir en libros dispuestos al efecto, los asientos de cuantas operaciones de venta, compra, pago, préstamo u otra cualquiera, haga un comerciante, establecimiento mercantil o industrial, con arreglo a lo establecido por la práctica y el Código de Comercio. Los asientos deberán anotarse con la mayor claridad y exactitud, expresando en ellos las condiciones que se hayan pactado al hacer la operación*”. Más abajo dice: “*El objeto de la teneduría de libros es conocer en cualquier época del año el estado y situación de la casa, sus deudores y acreedores, las ganancias y pérdidas habidas, su capital y valores y efectos en que éste se halla invertido.*”

*Se llama partida doble este sistema de contabilidad, por la razón que cada operación que hace el comerciante de compra, venta, etc., exige dos asientos...*” (1875, p. 5).

\* \* \*

En 1876 apareció la primera edición del libro de Francisco Tejedor y González *Tratado completo de contabilidad*, y un año después se publicó la segunda. Nosotros citaremos por la tercera edición que vio la luz el año 1882. Esta edición comprende tres partes: “Elementos de Aritmética y Cálculo mercantil”, “Nociones de derecho mercantil” y “Teneduría de libros”. La razón de anteponer las dos primeras partes a las explicaciones contables, objeto y razón de ser del libro, es la de que en opinión del autor las materias tratadas en ellos resultan necesarias para poder utilizar la teneduría de libros. Por otra parte, en el prefacio dedicado a exponer “El objeto y plan de esta obra”, que se incluye al principio de la misma, se comenta que los conocimientos sobre contabilidad no estaban tan extendidos como su importancia reclamaba, ni siquiera entre aquellas personas que por su profesión se hallaban obligadas, con arreglo a las leyes, a ponerlos en práctica. Achacaba el autor esta carencia al hecho de que apenas se encontraba quien se ocupara de su enseñanza en los pueblos, aunque ciertamente en las capitales de provincia no faltaban escuelas y hábiles profesores consagrados a ella (1882, p. 5).

Concuerdan estas palabras con el comentario que consigna más adelante, al inicio de la parte del libro destinada a la contabilidad, *“en todas partes la aplicación de la teneduría de libros por partida doble se ha generalizado mucho más que en nuestro país”* (1882, p. 449). Comenta a continuación que *“no particulares ni corporaciones, sino comerciantes hay que juzgan trabajoso e inútil el sistema, y nos consta que cierta corporación que no tiene residencia en una villa de poco más o menos, sino en la Villa y Corte de Madrid, hasta prohíbe en su reglamento que se lleve su contabilidad por partida doble”*. Sigue diciendo que, del mismo modo se suprimió la teneduría de libros por este sistema en una dependencia del Estado, lo que prueba, no la ineficacia del mismo, sino la falta de criterio de los que lo establecieron o la torpe pretensión de quererlo aplicar allí donde carecía de objeto. A este respecto afirma, poco más adelante, con buen criterio, que *“la pretensión de adaptar a su forma y a sus libros contabilidades de diversa índole, que podían prescindir de libros y de fórmulas que, si en el comercio son absolutamente precisos, fuera de él sirven acaso de entorpecimiento, o cuando menos de trabajo inútil, ha dado lugar, sin duda, al embrollo de los asuntos y al descrédito del sistema entre las personas profanas a esta materia”* (1882, p. 450).

No se pronuncia el autor sobre la naturaleza científica de la disciplina que trata, limitándose a decir que *“la teneduría de libros, ciencia según unos autores, arte según otros, debe encerrar, como los demás conocimientos del saber humano, cierto número de principios evidentes e invariables”*. (1882, p. 450). Divide las cuentas principalmente en dos clases: cuentas personales y cuentas de valores. Siguiendo a Felipe Salvador y Aznar, distingue en estas últimas seis cuentas principales: Capital, Caja, Mercaderías, Efectos a cobrar, Efectos a pagar y Pérdidas y Ganancias. De esta manera el autor se define como cincocontista, aunque no se enuncia expresamente en su libro el principio de personificación de las cuentas. Sí define, en cambio, el objeto de la teneduría de libros diciendo explícitamente que es el de *“llevar las cuentas con exactitud, claridad y sencillez, y en la forma más adecuada para facilitar su comprobación y poder determinar inmediatamente, en cualquiera épo-*

ca, el estado de la casa a que se refiera y el pormenor de los diferentes valores que constituyen su capital" (1882, p. 451).

Precisamente, considera a este respecto que la partida doble tiene estas dos ventajas fundamentales: proporciona un fácil medio de comprobación de las operaciones, al tiempo que permite determinar en cualquier época el estado de la casa a que se refiera la contabilidad, y el pormenor de los valores que constituyen su capital (1882, p. 453). Se ocupa también, en estas primeras páginas de la parte contable, de enunciar las reglas de cargo y abono de las cuentas, así como de explicar los libros Diario y Mayor, los principales errores que pueden cometerse en ellos y la forma de corregirlos, y también la formulación del Inventario, de los balances de comprobación y del Balance general. En relación con el Diario explica los dos rayados: el más usual y conocido, así como también el llamado americano. Al hablar del cierre de los libros, dice que se hará en el Diario con utilización de la cuenta de Balance general de las cuentas. Con respecto a la controvertida cuestión de la reapertura de los libros, presenta las tres posibilidades contempladas en la época: 1. dos asientos con utilización de la cuenta de Balance de entrada; 2. dos asientos con utilización de la expresión Varios; 3. un solo asiento, de Varios a Varios. Se inclina por esta última posibilidad, por razón de su mayor brevedad y sencillez, que evita el abrir "*sin necesidad alguna la cuenta de Balance de entrada*" (1882, p. 460).

Subdivide la cuenta de Mercaderías, de la forma usual, en las cuentas de Fondos públicos, Acciones en sociedad tal, Mercaderías en camino, Remesas a Fulano de tal punto, Tienda, Fincas, Fábrica, Buque tal y Mobiliario. Todas ellas se llevan por el método especulativo. En relación con las cuentas de Fincas, Fábrica, y Buque tal se especifica que el valor a consignar en el Inventario será el de apreciación o el de costo. Solamente en el caso de la cuenta de Mobiliario se indica que llegada la época del cierre general de cuentas, y como operación preparatoria de este cierre, se le deberá abonar el importe del deterioro que se suponga que ha sufrido, con cargo a Gastos de comercio por la parte referente a los muebles y enseres del escritorio y almacenes, y a Gastos de casa por lo que corresponda al ajuar de ésta. Ambas cuentas son divisorias de la de Pérdidas y Ganancias. Con respecto a la cuenta de Fábrica se explica que se cargará por la compra de primeras materias, máquinas y enseres, contribuciones, sueldos de dependientes, jornales de operarios y demás gastos ocasionados por el establecimiento, siendo acreditada, por el contrario, por todo lo que produzca la venta de objetos elaborados. Si la fábrica se enajena, se le abonará el producto de la venta, y si no, cuando llegue la época del ajuste general de cuentas, se le abonará igualmente el valor de la fábrica con sus máquinas, enseres y existencias de primeras materias y de manufacturas todavía no vendidas. En ambos casos, el exceso del haber sobre el debe será la ganancia, y en caso contrario, la pérdida. La cuentas de Efectos a cobrar y Efectos a recibir se llevarán también por el método especulativo.

El libro dedica un espacio relativamente amplio, dentro del escaso volumen de páginas consagradas a la explicación teórica de la teneduría de libros (41 páginas en total), al tratamiento de las cuentas a que dan lugar los negocios en comisión. El resto del libro (135 pp.) se dedica a la exposición de un supuesto práctico.

En resumen puede decirse que la obra contable de Francisco Tejedor y González reviste un carácter elemental, dentro de las pautas de la época, a pesar del buen criterio que el autor muestra en diversas ocasiones.

Fernando López Toral fue un conocido catedrático de contabilidad y un aragonés ilustre; el Ayuntamiento de Zaragoza acordó dar su nombre a una de las calles del ensanche de la ciudad, descubriéndose la lápida en 20 de octubre de 1928. Al día siguiente, se celebró en el Centro Mercantil Cesaraugustano un acto de recuerdo y homenaje al profesor que había educado a tantos hombres de negocios aragoneses, lo mismo desde la Academia mercantil que había fundado y dirigido privadamente, como desde su cátedra de la Escuela de Comercio, que, en reconocimiento a sus méritos, le había sido ofrecida al crearse dicho tipo de centro docente. Con este motivo, se colgó en el Centro un retrato al óleo del homenajeado, debido al pincel de Pallarés<sup>297</sup>. Perito mercantil, publicó en 1876 en Zaragoza su libro *El consultor del dependiente de comercio: obra útil para todos y en particular para el que pretenda aprender, aprenda o haya aprendido la teneduría de libros por partida doble*. Es un libro de cierta extensión, 285 páginas, de las cuales dedica unas cien a hablar de contabilidad y teneduría de libros, sin mayores pretensiones. El resto, al principio y al final, lo dedica el autor a dar nociones de comercio, de instrumentos de crédito, de los que aporta numerosos modelos, etc. Como se ha dicho, López Toral tenía una academia de enseñanzas mercantiles y con este motivo publicó numerosos libros tanto de teneduría de libros y contabilidad, como de aritmética, caligrafía, ortografía, correspondencia mercantil, etc., para sus alumnos, que encontraron aceptación también en otros ámbitos.

Parece que la obra que se comenta es la primera publicada sobre la materia por este prolífico, aunque no muy significativo autor. En el capítulo primero, hablando de la “Instrucción que deben tener los comerciantes”, se refiere a la Teneduría de libros por partida doble diciendo que *“El estudio de este método de contabilidad es esencialísimo al comerciante para llevar cuenta y razón exacta de sus operaciones, y saber con seguridad el estado de su capital y crédito, y no podemos indicar ó recomendar otro método porque este es el único que llena los requisitos que la ley exige”* (1876, pp. 8 s.).

El libro no está dividido en capítulos ni lecciones, sino que forma un todo continuo, con epígrafes centrados y destacados en negritas como cabeza de las nuevas secciones de cada materia. En la página 95 comienza el epígrafe “De la contabilidad mercantil”, que comienza diciendo: *“La contabilidad mercantil tiene tres objetos: saber el valor de lo que tiene el comerciante, á cuanto asciende lo que le deben y el importe de lo que debe”* (1876, p. 95). Luego habla de las disposiciones del Código de Comercio, para pasar a continuación al epígrafe “De la teneduría de libros por partida doble”, que comienza diciendo: *“Se llama teneduría de libros por partida doble, porque en todas las operaciones mercantiles resulta siempre cuando menos un deudor y un acreedor y jamás se lleva una cantidad al débito de una cuenta sin pasarla también al haber de otra y á veces también de la misma”*. Se abre un punto y aparte, y a continuación se dice: *“En partida doble se abren en el libro Mayor cuentas personales é impersonales”*. Otro punto y aparte y se sigue diciendo: *“Las personales son las que llevan nombre de persona, como Ramon Vidal, de Barcelona, Antonio Gascue, de Pamplona, y las impersonales las que tienen por objeto llevar cuenta y razón del movimiento de la casa, como Mercaderías generales, Caja, etc.”* Nuevo punto aparte,

<sup>297</sup> Ver: *Administración y Contabilidad. Revista Científico-Mercantil*, año XXI, núm. 408, noviembre de 1928, pp. 1 ss.

para introducir luego la clasificación de las cuentas: “*Las principales cuentas llamadas generales son cinco: mercaderías generales, caja, obligaciones por cobrar, obligaciones por pagar y daños y lucros. Algunos autores consideran también á la cuenta de capital como una de las generales; pero no puede dársele tanta importancia, supuesto que generalmente no se le hace más que un asiento cada año*”. (p. 97). Es decir, exactamente las mismas cuentas indicadas por Edmond Degrange, padre, en su libro *La tenue des livres rendue facile*, que las llamaba: *Marchandises, Caisse, Effets a Recevoir, Effets a Payer y Pertes et Profits* (Ver edición de 1840, pp. 20 s.).

El libro más voluminoso sobre nuestra materia de Fernando López Toral es el titulado *El tesoro de la contabilidad mercantil o tratado teórico-práctico de la teneduría de libros por partida doble*, publicado en Zaragoza en 1883, que no ofrece ninguna novedad de interés sobre lo explicado en la obra comentada anteriormente.

En 1897 dio a luz un curioso librito, de 40 páginas, titulado: *La contabilidad secreta del comerciante, manufacturero, banquero, etc. y las circunstancias e inconvenientes, en el orden moral, que se oponen a su aplicación o planteamiento*. En este librito se explica un procedimiento a través del cual se lleva un libro secreto que conoce y lleva solamente el dueño de la empresa, y que a través de una cuenta utilizada sólo en el Diario se consigue que en el Mayor y en los balances no aparezcan las cifras reales de la cuenta de Capital ni de los beneficios. Lo más curioso del caso es la justificación que el autor expone para explicar una práctica que él mismo presenta y expone con todo detalle, a pesar de que, en algún lugar dice aborrecerla:

*“Por las razones que tenemos el honor de exponer en otro lugar de esta obrita, nos declaramos acérrimos refractarios á que este sistema de cuenta y razón sea bien acogido por nuestros comerciantes, así es que nos interesa desde luego hacer constar que al darle publicidad, lo hacemos únicamente á título de curiosidad científica, y no para contribuir conscientemente á que con su implantación le sea inferida una grave ofensa á la respetabilísima clase de tenedores de libros, á la cual hemos tenido el honor de pertenecer”* (1897a, p. 3).

Otra obrita publicada este mismo año por Fernando López Toral es la llamada *La contabilidad de las compañías mercantiles*, que apareció asimismo en Zaragoza, y en la cual Fernando López ilustra sobre los asientos particulares propios de las sociedades según su clase. Es una obra breve, como la anterior, de 45 páginas, en las que después de explicar las características de cada tipo de compañía, estudia los asientos que son propios a cada un de ellos en relación con las sociedades colectivas, en comandita y anónimas, deteniéndose lógicamente más en estas últimas. El último capítulo de los cinco que tiene el texto se dedica a exponer el paralelismo existente entre las sociedades en comandita por acciones y las sociedades anónimas. En la portada interior de estas dos últimas obras se consigna que el autor había sido Catedrático de Aritmética, Cálculos Mercantiles y Caligrafía de la Escuela oficial de Comercio de Zaragoza.

Una obra digna de mención de este autor es la publicada en 1883, siempre en Zaragoza, con el título *Diccionario mercantil con todas las voces, frases y locuciones usadas en el comercio de España y de las Américas españolas con especial aplicación en las diversas operaciones de bolsa, de banca, de compras y de ventas*.

\* \* \*

En 1876 apareció asimismo una publicación, aunque muy breve y de escasa importancia, titulada *Partida doble en ocho lecciones prácticas*, del que fue autor Carlos Álvarez Malgorry. La definición que da el autor de la contabilidad por partida doble al mismo comienzo de la primera lección es sui géneris. Dice así: “*La partida doble es un sistema de contabilidad especial, que tiene su comprobación fácil é inmediata por medio de los dos asientos, que se efectúan en sus libros para cada operación que se ejecuta*” (1876, p. 1).

En la página 16 enumera “*las cuentas generales que debe contener todo Libro Mayor. El número de éstas es el de seis: 1ª. Capital. 2ª. Caja. 3ª. Mercaderías. 4ª. Letras por cobrar. 5ª. Letras por pagar. 6ª. Pérdidas y ganancias. Estas seis cuentas representan al comerciante ó casa comercial, siendo la primera el resultado de las cinco restantes.*”

Como se ve, es la concepción cincocontista original, con la adición de la cuenta de Capital, que se añadió en muchos casos, según hemos visto.

En 1882 el texto de este librito fue reimpresso, añadiéndole una segunda parte dedicada fundamentalmente a correspondencia mercantil y a la presentación de abundantes modelos de formularios mercantiles, en un nuevo libro publicado en Barcelona: *Contabilidad y correspondencia mercantil*, bajo la autoría conjunta de Carlos Álvarez Malgorry y Luis G. Ferreras de Montaner.

\* \* \*

Salvador de la Cámara, director del Instituto Provincial de Almería, publicó en 1878 un pequeño *Manual de Contabilidad que comprende Partida doble y Tratado de los números concretos*. El año de publicación del libro corresponde a una de las épocas en que las Escuelas de Comercio fueron absorbidas por los Institutos de Segunda Enseñanza. Es un libro compuesto por dos partes, la primera dedicada a la contabilidad y la segunda, a la aritmética. En lo concerniente a la contabilidad, la obra tiene la particularidad de ofrecer las explicaciones de contabilidad en forma de cuadros sinópticos. No ofrece ninguna definición del término contabilidad, que emplea de forma exclusiva, sin utilizar ni una sola vez la expresión de teneduría de libros. En su desarrollo se apoya en el *Manual* de Felipe Salvador y Aznar, que cita en la única nota de pie de página que contiene el libro. Aparte de los cuadros sinópticos, la obra contiene en su parte contable un amplio supuesto práctico.

\* \* \*

También en este año de 1878 vio la luz el libro de Antonio Aravaca *Manual de contabilidad y teneduría de libros, para uso del comercio y oficinas de administración, en partida doble y en partida simple*, que contiene asimismo dos partes, la primera dedicada a explicar nociones de aritmética como preparación para el estudio de la contabilidad, y la segunda consagrada al estudio de ésta. El autor usa indiferentemente los términos de contabilidad y teneduría de libros, aunque prefiere emplear el primero, que define diciendo que “*contabilidad es el arte o método de formar, ajustar, dar y llevar las cuentas, tanto en documentos especiales, como en los libros de cuenta y razón, de una casa de comercio o de una oficina cualquiera, pública o privada*” (1878, p. 98). En otro lugar, comenta que: “*Si bien en tesis general, se puede decir que en contabilidad no hay reglas fijas, pues varían hasta el infinito como los negocios o asuntos en que interviene, y cada tenedor de libros o contador,*

*según su criterio, puede aplicar estas reglas a su modo mientras no falte a la claridad y exactitud de las cuentas, hay sin embargo algunas de general aplicación para todos los casos; de las cuales pueden deducirse las demás”* (1878, p. 105).

\* \* \*

El año 1880 Adolfo Pascual, Comisario de Guerra y profesor de la Academia del Cuerpo Administrativo del Ejército, publicó su obra *Lecciones de contabilidad pública y militar*, que fue utilizado como libro de texto en la referida Academia. La obra está estructurada en tres partes: *Contabilidad General del Estado*, con seis lecciones, *Contabilidad General de Administración Militar*, con once lecciones, y *Contabilidad Interior de Cuerpos del Ejército*, con cuatro lecciones. En total, el libro contiene, pues, 21 lecciones. Como su título indica, es una obra dedicada exclusivamente a la enseñanza de la contabilidad pública y, particularmente, la contabilidad especial del ramo de guerra, como la denomina el autor. Comienza el libro con una lección titulada *Idea general*, en la que se explica la necesidad de la contabilidad pública y el fin que se ha de proponer; que conforme con la materia estudiada, no es otro sino demostrar los hechos que realiza por medio de los números: “Este y no otro es el objeto de la contabilidad”, dice el autor. “No basta administrar bien, es preciso demostrarlo y de este principio inconcuso se deriva la necesidad de nuestra asignatura” (1880, p. 7). De acuerdo con esta idea, el enfoque que Pascual da a la contabilidad pública –y aun a la comercial– es el de la rendición de cuentas. Informa también de la existencia de una asignatura de Teneduría de libros en los estudios de la Academia, al comentar que en dicha asignatura se había visto cómo un particular demuestra sus operaciones; “aquí vamos a conocer cómo las demuestra el Estado, gerente o director de la sociedad española, en primer término, y en segundo cómo las prueba la Administración militar, administradora de los caudales que se destinan para el Departamento de Guerra” (1880, p. 8). El Leitmotiv que guía al autor en estos planteamientos es el enseñar a sus alumnos la idea de que el Estado está obligado a rendir cuentas ante los ciudadanos a través de los órganos democráticos de representación:

*“¿Podría admitirse que un particular, gerente de una sociedad mercantil, no diera cuenta a sus asociados de las alteraciones experimentadas en el capital social, sus ganancias, sus pérdidas, su activo y su pasivo? Seguramente que no; pues de lo contrario ninguna sociedad podría constituirse. Pues si así juzgamos el caso tratándose de la sociedad constituida por unos pocos, ¿cómo habríamos de admitir lo contrario en la sociedad de muchos, que esto es en suma una Nación moderna? Evidentemente, la facultad de administrar trae consigo la obligación de dar cuenta a los administrados. El sistema general y los particulares que para ello se empleen es lo que constituye la ciencia llamada contabilidad”* (ibídem).

Conforta ver ideas tan modernas en un profesor de una Academia militar de finales del siglo XIX, así como también su avanzado concepto de la contabilidad, a la que califica de ciencia, cuando pocos años antes sólo Juan de Dios Navarro, en 1856, y Francisco Castaño Diéguez, en 1864, se había atrevido a calificarla así.

Piensa Adolfo Pascual que la contabilidad pública no había llegado al grado de perfeccionamiento de que era susceptible, como era reconocido por todos los que se dedicaban a su estudio, pero creía también que las mejoras serían muy lentas,

como demostraba la historia: “Para llegar al estado en que hoy se encuentra han sido necesarios siglos enteros de lucha entre los administrados y los administradores, que desgraciadamente han dado a conocer sus tendencias a ocultar a aquéllos el estado de los negocios” (1880, pp. 8 s.). En unos breves, pero bien orientados párrafos históricos, hace remontar las disposiciones para la rendición de cuentas públicas a Alfonso X el Sabio, quien en su Código de las Siete Partidas imponía a los recaudadores de las rentas de la Corona la obligación de dar cuenta al rey de todas las cosas que recibieren y pagaren. Este fue, según dice, el primer paso dado para organizar el servicio de contabilidad; si bien, como apunta, “las cuentas sólo fueran rendidas al Rey, dueño absoluto de las vidas y haciendas de sus vasallos” (1880, p. 9). Indica a continuación que en las Cortes de Burgos, en 1311, de Carrión, en 1312, de Palencia, en 1388, de Toledo, en 1436, y de Madrigal, de 1438, los diputados volvieron a insistir en la correcta rendición de cuentas, solicitando las de Toledo de 1436 que la facultad de juzgar las operaciones de recaudación e intervención de los fondos públicos se encomendara a los Contadores Mayores de Cuentas.

Acto seguido explica cómo la situación se fue deteriorando progresivamente, hasta llegar a comienzos del siglo XIX, en que se hizo tan insostenible, que para remediarla en 1845 el gobierno dictó las bases de la organización económica vigente en sus días, que fue completada más tarde por el Real Decreto de 24 de octubre de 1849 y la Ley de Contabilidad, conocida con el nombre de Bravo Murillo, Ministro de Hacienda a la sazón, promulgada el 20 de febrero de 1850.

La lección siguiente a esta introductoria la dedica a los Presupuestos, que constituyen la base en la que se apoya la contabilidad pública. Las siguientes lecciones se consagran a la explicación de la recaudación de fondos, ordenación de gastos y pagos, la administración económica, la Intervención General del Estado y el Tribunal de Cuentas en lo que se refiere a la primera parte, pasando en la segunda a dar una idea general de la contabilidad de la Administración Militar, y a tratar de sus oficinas de contabilidad, del presupuesto del Ministerio de Guerra, la contabilidad de haberes, la contabilidad de pagos, la contabilidad de cargos, la contabilidad de reintegros, la cuenta de gastos públicos, las resultas de ejercicios cerrados y la contabilidad especial para los haberes de la Guardia Civil. Cierran el libro las lecciones dedicadas a la Contabilidad Interior de Cuerpos del Ejército, ofreciendo primero una idea general y hablando luego del Jefe del Detall, del capitán cajero, del habilitado y del capitán de compañía o escuadrón. En resumen, puede decirse que se trata de un libro interesante, bien informado, muy bien redactado, con ideas dignas de consideración y con profusión de referencias de disposiciones legislativas relativas al tema.

\* \* \*

En ese mismo año de 1880, Manuel Fernández Font, Perito y Profesor mercantil, antiguo alumno de la Escuela de Comercio de París, y según dice en la portada del libro, “*Ex-catedrático de Teneduría de libros, cálculo mercantil, Taquigrafía é idioma francés, de diferentes instituciones de enseñanza oficial*”, publicó en Murcia el primer texto que conocemos de él, tan corto, como largo y ambicioso es su título: *Contabilidad mercantil simplificada o tratado teórico-práctico de ‘Teneduría de libros’ por partida doble dispuesto al alcance de todas las inteligencias por ... Única publicación que, por la sencillez del especial método adoptado, del cual es propietario privilegiado el autor de este tratado, puede hacerse la carrera del comercio y la del*



*tenedor de libros en el corto é improrrogable período de treinta días en el hogar doméstico, y sin necesidad de acudir á los auxilios de profesor alguno.* El librito consta de 96 páginas –citamos por la decimotercera edición, que no lleva año, aunque se atribuye a 1900–, que no lleva índice y que consta de 18 capítulos. Los dos primeros capítulos introducen nociones elementales de comercio y economía, empezando el tratamiento de las materias contables en el capítulo tercero, titulado: “Contabilidad mercantil y sus fundamentos”, y terminando en el undécimo; en total, pues, nueve capítulos de contabilidad, un poco más de la mitad del libro. Los seis últimos se dedican a diversas cuestiones, como correspondencia, sistema métrico decimal, cálculo mercantil, enfoque teórico de la venta al por mayor y al por menor, teoría de la oferta y la demanda, y finalmente, competencia y producción.

La definición que se da en el capítulo tercero a la contabilidad es la siguiente: “Por contabilidad mercantil se entiende la ciencia de las cuentas que tiene por fin esencial y unico agrupar el detalle de las operaciones ejecutadas, de tal modo, que permita hacer resaltar ciertos puntos que el negociante, industrial o comerciante no debe jamas perder de vista para la buena direccion de sus negocios” (el subrayado es del autor). Como se ve, es una definición claramente contista y registral, que como elemento destacable contiene el hecho de que vincula la contabilidad con la buena dirección de los negocios. (1900, p. 20).

Poco más abajo, diferencia claramente la contabilidad de la teneduría de libros, al comentar: “*La contabilidad mercantil organiza el trabajo inherente á la Teneduría de los libros; es la que imprime á las anotaciones el movimiento que les es propio para llegar al resultado anteriormente propuesto, y es el lazo de unión entre el capital del hacendista y el trabajo, mostrando siempre su constante relación*”.

En el siguiente capítulo, titulado: “De las cuentas y su clasificación”, se ocupa de este menester, distinguiendo tres grupos de cuentas: principales, generales y personales (1900, pp. 23 a 27).

Las cuentas principales son: Capital, Caja, Mercaderías generales, Efectos a cobrar, Obligaciones a pagar, Gastos generales, Mobiliario y Pérdidas y Ganancias. Como se aprecia, ha aumentado en tres las cuentas propuestas en un principio por Edmond Degrange, y que Francisco Cataño había reducido a cuatro. Las cuentas generales son, para Fernández Font todas aquellas que el Tenedor de libros crea conveniente utilizar según la índole de cada ramo de comercio o negocio que se administra, contándose entre ellas las siguientes: Comisiones, Seguros, Partidas en suspenso, Litigios, Varios deudores, Varios acreedores, Representaciones, Gastos de instalación, Dotes, Testamentaría, Balance de entradas, Balance de salidas, etc. Considera como cuentas personales todas aquellas que hacen referencia a personas, sociedades o corporaciones, etc. El resto del capítulo lo dedica el autor a explicar las cuentas y su funcionamiento.

Los restantes capítulos dedicados al tema contable son: el capítulo V. Ejercicios de calificación del deudor y del acreedor; el VI. Libros indispensables a la contabilidad, y su aplicación; el VII. Ejercicios de práctica mercantil; el VIII. Saldos de cuenta corriente; el IX. Balance de cuentas; el X. Errores y sustracciones; y el XI. Liquidación, cierre y reapertura de la contabilidad.

En resumen, puede decirse que, dentro su brevedad y elementariedad, es un libro bien planteado y escrito, que tuvo mucho éxito, alcanzando, según parece, hasta setenta ediciones, que no mostrarían grandes cambios entre sí. La última edición que yo he podido localizar es la número veintiocho, y un ejemplar de la

misma se encuentra en la Biblioteca de Universidad de Zaragoza, con la signatura: FA-2143.

Al cabo de dos años, en 1882, Manuel Fernández Font publicó en Valencia su obra siguiente: *Compendio de teneduría de libros por partida doble, y de operaciones mercantiles*. En ella expone la contabilidad de forma aún más resumida que en el libro anterior, pues reduce a 25 páginas la explicación sobre las cuentas. El resto del librito, de 95 páginas, lo dedica al preámbulo y a enseñar operaciones de cálculo mercantil. En la lección tercera empieza a hablar de la contabilidad mercantil, que define diciendo que se da este nombre “*al sistema de esposición fiel y metodizado de las operaciones rentísticas, industriales ó mercantiles; de tal modo combinadas entre sí, que permitan hallar con facilidad el resultado positivo é infalible llamado balance*” (1882, pp. 11 s.).

Comenta a continuación, como había hecho en el anterior libro, que dos eran los sistemas de contabilidad conocidos: el de partida simple y el de partida doble, habiéndose marginado a sí misma la partida simple por la multitud de inexactitudes y errores a que podía dar lugar. Solamente da una regla para formular los asientos, que llama principio fundamental de la partida doble con respecto a las cuentas, y que consiste en adeudar por las entradas y acreditar por las salidas.

En resumen un texto muy corto y necesariamente muy simple, que se basa en los pocos ejemplos que su espacio le permite para exponer la mecánica registral, y que no aporta ninguna novedad sobre el librito anterior, que parece más completo dentro de su brevedad.

Once años más tarde, en 1891 Fernández Font publica un extenso y enciclopédico libro, que constituye posiblemente su obra maestra, titulado: *La ciencia del comercio: tratado de teoría mercantil y teórico práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble... arreglada expresamente para hacer científicamente la carrera del comercio y la de tenedor de libros sin necesidad de recurrir a las aulas ni al auxilio de profesor*. El libro tuvo mucho éxito y conocemos de él doce ediciones, la última de ellas sin fecha y con un título ligeramente diferente: *La ciencia del comercio: tratado de teoría económico-mercantil y teórico-práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble aplicada a las operaciones financieras del comercio de compra-venta...*, habiendo sido publicada en Valencia: Establecimiento Tipográfico Doménech, [s.a.:1912?]. He localizado un ejemplar de esta edición en la Biblioteca de la Universidad de Zaragoza, con la signatura: FA-2144.

La obra consta de siete partes, que el autor llama Títulos. Dentro de los Títulos, los temas concretos se reagrupan por lecciones; en total, el libro contiene 58 lecciones. El Título primero habla, a modo de introducción, del comercio, de su origen, de sus clases y de sus actos. El Título segundo entra ya en materia contable, al hablar de la Teneduría de libros, de la contabilidad administrativa, de la partida doble, de las cuentas, deudoras y acreedoras, del orden que debe seguirse en la redacción de asientos, de los libros de contabilidad, con ejercicios prácticos, de los documentos que intervienen en el movimiento de la contabilidad y de cómo se abren los libros.

El Título tercero se ocupa de las cuentas de deudores y acreedores, de Efectos a cobrar y Obligaciones a pagar, de las Cuentas corrientes con interés, de la comprobación y punteo, del tratamiento a dar a los errores, de los saldos de cuenta, de la forma de pasar los de las cuentas de un folio a otro del Mayor, y de un libro

Mayor a otro, del índice del Mayor, y del balance mensual de comprobación, todo ello con un sentido eminentemente práctico, y con numerosos ejemplos.

El Título cuarto habla de los procedimientos para cerrar y liquidar una contabilidad, así como para proceder a su reapertura, de la liquidación final por cierre o testamentaría, y de la forma de reconducir la mala administración de una empresa por medio del empleo de una contabilidad correcta.

El Título quinto habla de la importancia social del cambio y del comercio, de la evaluación de las cosas cambiables, de la producción, de la competencia, de la oferta y la demanda, y del consumo. El Título sexto se ocupa de la moneda, del papel moneda, de los valores, de la utilidad, del interés, del ahorro y de las crisis comerciales. El Título séptimo, por fin, ofrece unas relaciones o tablas de las pesas y medidas empleadas en diferentes países, de sus monedas y pares monetarios, de las equivalencias de las monedas extranjeras con la española, de los cambios comunes entre diferentes plazas extranjeras, de las monedas ciertas e inciertas, con operaciones y cálculos con todas estas magnitudes. Como se ve, un programa rico en enseñanza mercantil a través de las cuatrocientas y pico páginas de que consta el libro, que a una escala mucho mayor sigue, más o menos, en la exposición de materias, la secuencia empleada en el primero de sus libros que hemos comentado.

La lección novena, perteneciente al Título segundo inicia las explicaciones de la obra sobre contabilidad, comenzando por la definición de la teneduría de libros. Dice así Fernández Font: *“La Teneduría de libros es una ciencia metodizada que está más en relación directa con la razón y con el arte, que con la ciencia de los números: sus prácticas consisten en tomar nota ó razón en diferentes registros y con arreglo á las reglas prescritas ó usos adoptados, de todas las operaciones que diariamente ejecuta una casa de comercio ú otra cualquiera administración”* (1891, p. 43). En la lección siguiente se define la contabilidad de forma desusadamente amplia, con las siguientes palabras: *“Se da el nombre de contabilidad á la ciencia del cálculo aplicada al desenvolvimiento y progreso de los intereses públicos y privados que funcionan bajo un régimen cualquiera de administración. En los fundamentos de esta ciencia entran á formar parte la ciencia de las cuentas y la ciencia de organizar”* (los subrayados son del autor). Completa esta definición, diciendo acto seguido: *“Por la ciencia de las cuentas, llamada vulgarmente contabilidad de las cuentas, se forman los conjuntos de detalles correspondientes á cada operación, de tal modo combinados entre sí que permiten hacer resaltar ciertos puntos que el comerciante, industrial ó negociante no debe jamás perder de vista para la buena dirección de sus negocios”*. Sigue completando las definiciones de la contabilidad, explicando: *“Por la ciencia de organizar se extraen, de las cifras numéricas que denotan la solución de las ecuaciones, las comparaciones estadísticas destinadas á servir de guía al comerciante, industrial ó negociante en sus nuevas operaciones”*. Y culmina esta tarea, afirmando: *“El conjunto de estas ciencias, que en voz genérica se llama contabilidad, organiza el trabajo administrativo; imprime á las anotaciones el movimiento que le es propio en virtud de un resultado anteriormente propuesto, y establece el lazo de unión entre el capital y el trabajo, mostrando su constante relación”* (*ídem*, p. 45).

Este entramado de definiciones de la contabilidad que ofrece Fernández Font en esta obra supone una visión nueva y enriquecida del concepto que había venido profesando en sus anteriores textos. En primer lugar, concibe la contabilidad, no como una ciencia solitaria, aislada, independiente, sino como una disciplina que, juntamente con otras, forma una ciencia de conjunto, a la que llama conta-

bilidad, y que comprende de forma explícita, tal como indica, la ciencia del cálculo, o sea, matemática, la ciencia de las cuentas y la ciencia de la organización, que se conjuntan para servir de guía en la buena dirección de los negocios del propietario de los libros.

La noción de ciencia de las cuentas le venía al autor ya de antiguo y era propia de la visión contista que tenía de la contabilidad, una visión lógica en él como antiguo alumno de la Escuela de Comercio de París. Esta noción incluía per sé el concepto de control contable como elemento de gestión de la empresa. La adición de la ciencia de la organización en la formación de la ciencia de conjunto de la que habla el autor podría proceder de la ideas de Fabio Besta, que conocía, y que habían sido expuestas ya en 1881 en el primer volumen de su *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola superiore di Commercio in Venezia*, publicado con el nombre de *Ragioneria Generale*, que fue la primera piedra de su obra magna *La Ragioneria*. Como es sabido, y se verá en un próximo capítulo con mayor detalle, Fabio Besta fue el impulsor del nacimiento de una amplia ciencia, la *Economia Aziendale*, cuyos objetivos centrales eran el estudio y la explicación de la gestión operativa, de la organización y del control contable de toda clase de *Aziende* o unidades económicas, de producción y de consumo. En cualquier caso, la ampliación de horizontes que supone la adopción de las nuevas definiciones de la contabilidad como “conjunto de ciencias” por parte de Manuel Fernández Font, como primer autor español en asumir tan tempranamente los nuevos planteamientos italianos, aunque sólo fuera en una definición, sin desarrollar, supone una gratísima noticia. Eso suponiendo que él no hiciera sino asumir y reproducir las ideas de Besta, porque si estas ideas fueran producto de sus propias reflexiones, la noticia sería aun mucho más grata. Pero, pienso que es mucho más plausible la atribución del origen de las ideas de Fernández Font a la obra de Fabio Besta, pues en la lección 14<sup>a</sup>, página 68, de su libro *La ciencia de la banca y de la bolsa*, al hablar de los inicios de la partida doble, señala las opiniones de Besta al respecto, nombrándole, aunque sin citar dónde las formula (Fernández Font, 1895, p. 68). De cualquier forma, a este conjunto de ciencias lo llama Fernández Font contabilidad en sentido amplio, mientras Besta lo llama, como se ha dicho, *Economia Aziendale*, en lo que constituye una ciencia nueva, de conjunto, al estar formada por varias ciencias.

De cualquier modo, debe decirse que Emigdio Rodríguez Pita no formula ninguna opinión sobre las definiciones de la contabilidad de nuestro autor, ni siquiera lo cita; tampoco lo hace José María González Ferrando, en su traducción ampliada del libro de Vlaemminck, y lo mismo ocurre con Antonio Goxens en su tesis doctoral de 1974: *Evolución de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901*. Tampoco lo hace Vicente Montesinos, en su excelente trabajo *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*. Pablo Terrón sí cita una obra suya, el *Compendio de teneduría de libros por partida doble, y de operaciones mercantiles*, publicado en Valencia en 1882. La incluye en su Bibliografía, sin hacer ningún comentario (Terrón, 1898, p. 20). Antonio Sacristán y Zavala, en su libro *Teorías de Contabilidad General y de Administración Privada*, 1<sup>a</sup> edición, Madrid 1918, incluye en su bibliografía tres libros de Fernández Font: *Contabilidad industrial y agrícola simplificada*; *La ciencia de la Banca*; y *Contabilidad mercantil simplificada*, aunque sin indicar datos ni fecha de edición. El último libro lo incluye, asimismo, Enrique Fernández Peña en su trabajo *Fondo bibliográfico de las antiguas Escuelas de Comercio y otras instituciones*. Por otra parte, por

indicación directa de los interesados conozco que la obra magna de Fernández Font: *La ciencia del comercio* figuraba en una lista de obras de contabilidad españolas titulada *Auteurs comptables espagnols du XIX siècle*, que José María González Ferrando le facilitó a Ernest Stevelinck.

Desconocemos detalles de la vida de Manuel Fernández Font; no parece que estuviera plenamente integrado en el círculo de profesores de Escuelas de Comercio, pero sin embargo los principales libros suyos figuran en algunas bibliotecas universitarias, seguramente debido a su absorción de las antiguas Escuelas de Comercio. Por ello, resulta sorprendente que a pesar del elevado número de ediciones de sus obras más importantes, nadie se haya interesado en comentar sus ideas, especialmente teniendo en cuenta su tempranísima adopción de las ideas de Besta. Indudablemente, Manuel Fernández Font, con sus estudios en la Escuela de Comercio de París, su conocimiento del francés y del italiano, necesario para poder leer a Besta en su lengua materna, tuvo que ser una figura poco corriente entre los autores de libros de contabilidad de la época.

En la lección 12, asimismo del Título segundo se trata de las cuentas, su naturaleza, clasificación, funcionamiento, cargos y adeudos, todo ello expuesto con alguna extensión. Su clasificación no difiere prácticamente de la dada en el libro *Contabilidad mercantil simplificada*, sólo que en el texto que ahora nos ocupa divide las cuentas principales en cuentas directas y cuentas principales. Las cuentas directas son la de Capital y la de Pérdidas y Ganancias, mientras que las cuentas principales son las restantes. Por cierto, la cuenta de Pérdidas y Ganancias se incluye en dos grupos, en el indicado y también en el grupo de las cuentas principales (1891, p. 50). Además de esta cuenta, este grupo incluye también las de Caja, Mercaderías generales, Efectos a cobrar, Obligaciones a pagar, mientras que las de Gastos generales y Mobiliario se pasan al epígrafe de cuentas generales. Sigue permaneciendo de alguna forma la influencia del espíritu de Degrange.

Esta clasificación de cuentas se mantiene también, con alguna variación, en el libro *La ciencia de la banca y de la bolsa : tratado de teoría económica financiera y teórico práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble aplicada a las operaciones financieras del comercio de banca. Única publicación de este género que permite con facilidad, por estar expresamente arreglada para ello, hacer científicamente la carrera del Comercio de banca y la de Tenedor de libros en el corto período de á meses, privadamente y sin necesidad de recurrir á las Escuelas, Academias, ni al auxilio de Profesor alguno*. En este libro se ofrecen los nombres de muchas más cuentas, clasificadas en cuatro categorías, según se trate de Casas y sociedades del comercio de banca, de Bancos de emisión y de descuento, de Bancos territoriales é hipotecarios, o de Bancos de crédito agrícola (1895, pp. 81 ss.).

Las cuentas comprendidas en estas cuatro categorías las divide el autor en directas, productivas, improductivas, principales y generales, es decir, incluyendo dos grupos más, los de cuentas productivas y cuentas improductivas. Las cuentas directas son la de Capital y la de Pérdidas y Beneficios, o sea, como en el libro anterior, pero cambiando el nombre de Pérdidas y Ganancias. Las cuentas productivas son la de Capital; la de Pérdidas y Beneficios; la de Descuentos; la de Préstamos, y las de Seguros, porque determinan en su juego los aumentos ó disminuciones que experimenta el capital propio. A las cuentas improductivas pertenecen, en principio, todas las demás. El autor considera como cuentas principales las siguientes: Caja, Efectos a cobrar, Obligaciones a pagar, y Pérdidas y Beneficios. En

este caso, como se aprecia, la cuenta de Pérdidas y Beneficios; asimismo hay otras cuentas que están incluidas en más de un grupo. El resto de las cuentas están consideradas como cuentas generales.

Por su parte, esta obra adopta íntegramente las nuevas definiciones de contabilidad como conjunto de ciencias que hemos visto expresadas por primera vez en su obra anterior *La ciencia del comercio*. La única variación que introduce es el cambio de la palabra “negociante” por “banquero”, cambio lógico dada la índole de la obra (1895, p. 59). Asimismo, adopta totalmente la definición de teneduría de libros, con el único y lógico cambio de la expresión de “una casa de comercio” por la de “un establecimiento bancario” (1895, p. 66).

Este libro, como los anteriores, abunda en ejemplos y supuestos prácticos, así como en modelos cumplimentados de formularios empleados en la banca y en el comercio, pues como dice, quiere que su lectura y estudio haga innecesaria la asistencia a un centro de enseñanza. También abunda en referencias históricas, antiguas y modernas. Pero no contiene más que una docena de notas de pie de página, y de ellas sólo tres que hagan referencia –incompleta, dicho sea de paso– a las obras de otros autores. El pasaje del texto que da lugar a estas notas es el siguiente:

*“El origen de la partida doble –si es que lo tiene–, cual el de otros muchos acontecimientos importantes del Comercio y de la Banca, debe hallarse envuelto en las sombras de los tiempos antiguos; pues de las investigaciones practicadas por León Say (1), Juan Lanfranchi (2), El Conde de Mollien (3), Regobón, Fabio Besta, y otros, en los archivos del Estado en Italia, Roma, Venecia y Grecia, no se ha podido descubrir de un modo auténtico, quien fué el autor del método, y en donde tuvo éste su cuna”* (1895, p. 68).

Las tres notas a que lugar este pasaje del texto son las siguientes: “(1) *Le système des contrattations économiques*; (2) *Les origines de la partie double*, 1892; (5) *Mémoires d’un Ministre du Trésor*.”

Precisamente, el párrafo siguiente es el que ha dado lugar a mi comentario de que Manuel Fernández Font conocía las ideas de Besta, pues dicho párrafo dice así:

*“Afirma Fabio Besta, que allá por los años 1292 á 1357, y según los indicios que tenía hallados, las importantes casas de banca de Alberti, Peruzzi y Bardi, de Florencia, llevaban sus respectivas contabilidades de Comercio por el sistema de partida simple. Que en Florencia y en otras ciudades importantes de Italia, en los siglos XV y XVI, era ya conocida y ejecutada la partida doble, apellidándola sistema á la veneciana, por haber escrito sobre el mismo en la ciudad de Venecia, Casanova, Manzoni, y otros. Y por último: que los más antiguos antecedentes prácticos sobre ejecuciones del método de la partida doble, pertenecían á Haciendas mercantiles de Venecia, en cuyo Archivo se conservaban, habiendo, con tal motivo, indicado L. Paciolo, que seguía el metodo di Vinegia por considerarlo muy útil y recomendable”* (1895, pp. 86 s.).

Ya que de pasada se ha hablado de ello, comentaremos aquí que resulta curiosa la insistencia de nuestro autor en poner de manifiesto en el subtítulo de sus obras más significativas que el estudio de las mismas excusaba de la necesidad de asistir a las clases de cualquier centro de enseñanza o de contar con el auxilio de un profesor. Tal repetida manifestación, que en cierto modo resta importancia a la enseñanza tradicional, no parece ser coherente con el hecho de que, según afirma,

él era “*Ex Catedrático de Teneduría de libros, prácticas de contabilidad, Cálculo mercantil, Taquigrafía é idioma francés de diferentes instituciones de enseñanza oficial*”. No conocemos las actividades de Fernández Font como profesor, solamente sabemos a este respecto que en la portada del libro *Compendio de teneduría de libros por partida doble*, publicado en 1882, figura que en ese momento era profesor del Ateneo Mercantil de Valencia.

Sabemos, por otra parte, que este autor publicó otro libro más sobre nuestra materia, titulado *Contabilidad industrial y agrícola simplificada: tratado teórico-práctico de “teneduría de libros” por partida doble, dispuesto al alcance de todas las inteligencias*, que fue publicado en Barcelona el año 1890.

De la lectura de sus libros, sobre todo de los más extensos, cabe deducir, aparte de la novedad que supone en nuestro país su temprana adopción de las ideas de Fabio Besta sobre la naturaleza de la contabilidad, adopción que parece un claro signo de atención a lo que ocurría fuera de nuestras fronteras en relación con su materia profesional, que Fernández Font era una persona culta, conocedora de la historia, y ello aunque no practicara en sus libros los criterios de aparato crítico y expositivo que eran ya corrientes en otros países europeos, a pesar de su cualidad de alumno de la Escuela de Comercio de París, que no sabemos si dio lugar a la obtención de algún título.

\* \* \*

Blas Goytre y Blasco era comisario de guerra y Profesor de la Academia del Cuerpo administrativo del Ejército. En 1882 escribió un libro, titulado *Teneduría de libros*, destinado a la enseñanza de los alumnos de dicha Academia. Es un buen libro, pero el autor no se detiene a pensar sobre la naturaleza de la contabilidad, pues sólo explica teneduría de libros, aunque habla de principios científicos. En efecto, en el Prólogo dice: “...nos decidieron a escribir este libro, en el que procuramos desarrollar las teorías fundamentales de todos los sistemas existentes, consignando los principios científicos en que apoyan...” (1882, p. VI; 1894, p. V). Más adelante, define la teneduría de libros diciendo: “*La Teneduría de libros es la parte de la contabilidad que tiene por objeto describir los hechos económicos y administrativos y demostrar constantemente el capital que existe, los valores que le constituyen y los aumentos o disminuciones que ha sufrido durante cualquier período de tiempo*” (1882, p. 9; 1894, 2ª ed., p. 9). Parece, pues, que considera a la contabilidad como algo más amplio, de un nivel superior a la teneduría de libros, al igual que ocurría con Felipe Salvador y otros autores.

\* \* \*

En 1883 apareció en Madrid el *Tratado de teneduría de libros por partida doble* compuesto por Federico Casenave y López de Ontanar, jefe de la Sección de Contabilidad General de Ayuntamiento de Madrid. Es un libro simple, con un amplio supuesto práctico, que despacha las explicaciones en 24 páginas. En ellas no se contiene ninguna referencia al concepto de teneduría de libros ni de contabilidad, y su único interés para los historiadores estriba en la explicación de las dificultades que encontró la implantación de la contabilidad por partida doble en el Ayuntamiento de Madrid el año 1861.

\* \* \*

Otro de los grandes autores de finales del siglo XIX cuyo influjo se hace sentir nítidamente en la investigación contable española de comienzos de la primera mitad del siglo XX es Emilio Oliver Castañer. De él dice José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo (1933, p. 143) que era un tenedor de libros competentísimo, que en 1883 con la colaboración de varios jefes de contabilidad de la nación, entre los que tuvo el honor de contarse él mismo, dirigió y publicó en Barcelona la primera edición de *El Consultor del Tenedor de libros*, obra que tuvo verdadero éxito y alcanzó varias ediciones. La última que yo conozco es la cuarta, publicada en Barcelona, por la Viuda de Luis Tasso, sin fecha, aunque atribuida al año 1945. Existe un ejemplar en la Biblioteca de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

La obra consiste en una colección de trabajos monográficos de varios autores, cuya primera edición fue publicada en forma de fascículos. Esta fue la primera obra publicada por Emilio Oliver. No parece que este autor, a pesar de la fama que alcanzaron sus obras, poseyera ninguna titulación oficial; sus obras revistieron un carácter eminentemente práctico.

El primer volumen de *El Consultor del Tenedor de libros. Estudios prácticos de contabilidad por partida doble aplicados a los principales ramos de la industria y del comercio* apareció, como se ha indicado, en 1883. Tiene 540 páginas más el índice y comprende quince capítulos o secciones de muy desigual extensión y envergadura. Los títulos de estas quince secciones son como sigue: "Preliminares", "Abrir los libros", "Del Libro Diario", "Del Libro Mayor", "Cerrar los libros", "De los libros auxiliares", "Algunas consideraciones sobre las cuentas corrientes con interés", "Algunos problemas de contabilidad", "Sociedades accidentales o cuentas en participación", "Aplicaciones de la partida doble a las pequeñas industrias, artes y oficios. Su utilidad e importancia", "Contabilidad de una fábrica de tejidos", "Contabilidad de la recaudación de contribuciones en el Banco de España", "Libro de Fábrica de hilados de algodón", "Más problemas de contabilidad", y "Contabilidad de Compañías de Seguros marítimos".

En la Introducción o Preliminares de la obra dirigida por Emilio Oliver, indica éste que la "*Teneduría de libros es el arte que enseña a llevar en varios libros o registros la historia de los diferentes hechos o negocios que se verifican en una casa de comercio o en una empresa cualquiera. Su objeto es hacer esta historia de modo que en cualquier momento pueda saberse con facilidad la situación de una casa; entendiendo por situación lo que ésta posee y acredita, lo que debe y lo que le queda después de pagadas todas sus deudas u obligaciones pendientes; es decir, su activo, su pasivo y el capital disponible*" (1883, p. 5).

Sin embargo, según indica González Ferrando, la parte teórica de los planteamientos de Oliver Castañer se encuentra desarrollada con mayor amplitud en su obra *La Partida Doble. Estudios teórico-prácticos de contabilidad comercial al alcance de todos* (Vlaemminck, 1960, p. 294).

*La Partida Doble* es una voluminosa obra en dos tomos publicada en Barcelona. Aunque no se consigna el año de edición, en el catálogo de la Biblioteca Nacional figura como publicada entre 1885 y 1905. Sin embargo, resulta chocante a este respecto que, entre otros de menor amplitud, el supuesto contable de la entidad denominada Montepío de Socorros Mutuos con los libros Diario y Mayor, junto su Balance, que se presenta en el segundo tomo de la obra entre las páginas 345 a 376 se refiera al año 1922 completo, con todos sus asientos fechados en dicho año. La obra está dividida en dos partes: una, teórica, que abarca hasta la página 76 del primer tomo, y otra, práctica, que comprende desde la página 77 hasta la



597 de este tomo y desde la página 1 hasta la 404 del segundo; las páginas comprendidas entre la 405 y la 586 de este segundo volumen se dedican a presentar numerosos ejemplos explicados de documentación mercantil. Las últimas 30 páginas de la obra contienen el índice o la sinopsis, como la llama el autor.

En cualquier caso, debe decirse que el contenido teórico de las obras de Emilio Oliver Castañer es más bien débil y de corto alcance. No debe extrañar, pues, que en la primera página de *La Partida Doble* se diga: “*Entiéndese por contabilidad comercial, en sentido lato, el cálculo y la teneduría de libros aplicados a los usos del comercio. En sentido más restrictivo y más generalmente usado, acaso porque lo sanciona la Academia de la lengua, por contabilidad comercial se entiende la cuenta y razón aplicada a las oficinas o escritorios de los comerciantes, esto es, lo que llamamos teneduría de libros. Esta última acepción será la que adoptaremos en el decurso de la presente obra*” (Oliver, 1898, I, p. 7). Más adelante, indica: “*No incurriremos en la insensatez de afirmar que la contabilidad constituya toda la ciencia de un comerciante, porque, según ha dicho muy bien un escritor francés competentísimo en estas materias, tanto valdría confundir la brújula con el arte de navegar*” (*ídem*, p. 8).

Después de estas afirmaciones, la parte teórica sigue con unas consideraciones generales sobre la teneduría de libros y sobre la importancia y utilidad de la misma, hecho que le induce a señalar: “*Y si no fuera porque se atribuiría quizás a espíritu de presuntuosa innovación, que estamos muy lejos de poseer, nos atreveríamos a indicar también la utilidad de que se enseñaran ciertas nociones de Teneduría por partida doble hasta a los alumnos de la facultad de Derecho de nuestras Universidades*” (1898, I, p. 10). A continuación, se enuncian los libros que debe llevar el comerciante, así como el método que se debe utilizar, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio. Luego, se hace una breve referencia a la evolución histórica de la teneduría de libros, transcribiendo al efecto las palabras que Léautey dedica a este tema. Acto seguido, se pasa a tratar de las cuentas, de las que dice que el simple buen sentido nos dice que es imprescindible llevarlas. Siguiendo completamente a José María Brost divide las cuentas en dos categorías: en primer lugar, las generales e impersonales, que son las cinco ya conocidas, que enumera por el mismo orden de Mercaderías generales, Caja, Efectos a cobrar, Efectos a pagar y Pérdidas y Ganancias, aunque modernizando ligeramente un par de denominaciones, y, en segundo lugar, las personales. Al igual que José María Brost, no habla de la cuenta de Capital hasta un par de capítulos más adelante, cuando trata del balance, después de haber enseñado a hacer los asientos corrientes en los libros Diario y Mayor. Por cierto que con respecto al Diario emplea solamente el rayado americano y suma las columnas de cantidades.

Acerca de la cuenta de Capital y de su relación con la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que, como hemos indicado, es uno de los puntos débiles de la teoría cincocontista en su versión estricta, da una explicación cierta e ingeniosa, que no tardó en imponerse. Dice al respecto que:

*“El comerciante no tiene en los libros cuenta abierta a su nombre. Aparece en ellos con la denominación de Capital”. Sigue diciendo que: “La cuenta intermedia a la que se concentran los beneficios y los quebrantos para pasar después a la de Capital de una sola vez, la diferencia entre unos y otros, es la que conocemos con la denominación de Pérdidas y Ganancias. Por manera que, según acabamos de ver, el comerciante va representado en sus libros por dos cuentas: la de Capital y la de Pérdidas y Ganancias. La primera representa su*

*capital primitivo; la segunda los aumentos o disminuciones continuas que a cada momento tiene el capital” (1898, I, p 65).*

Sin embargo, cae en la incongruencia de que a una de las cinco cuentas generales, o fundamentales o matrices, como también las llama, la hace participar al mismo tiempo del carácter de cuenta intermedia o transitoria. A este respecto, resulta curioso que ninguno de estos autores, que tan perfecta cuenta se daban de la debilidad que representaba el encaje de la cuenta de Capital en la teoría cincocontista, no optara sin más por sustituir entre las cinco cuentas la de Pérdidas y Ganancias por la de Capital, como hizo J. S. Quiney en 1817. Finaliza Oliver Castañer la parte teórica de su obra hablando de las cuentas impersonales derivadas de las cinco generales, de las cuentas personales colectivas y de los libros auxiliares.

La parte práctica y el modelario de documentación mercantil son extraordinariamente ricos y bien dispuestos, testimoniando que, efectivamente, el punto fuerte de este autor era su preocupación por los aspectos prácticos de la contabilidad.

Otro punto fuerte del autor, relacionado también con la vertiente práctica, es su esfuerzo por abordar los problemas de la revisión de cuentas. En su *Guía de peritos y contadores mercantiles para la revisión judicial o extrajudicial de libros de contabilidad del comercio*, publicada en 1904, afirma que él fue el primero en España en escribir algo sobre revisión de libros de comercio en su obra *El Consultor del Tenedor de libros*, edición de 1885. Desde entonces no se había vuelto a publicar nada sobre esta cuestión, hecho que le había animado a escribir su *Guía*. Esta constituye una obrita en octavo de 168 páginas, dividida en cuatro capítulos de acuerdo con lo que se expone a continuación: 1º El Comerciante, el Código y los libros de contabilidad; 2º Errores u omisiones en los libros. Manera de salvarlos con arreglo al Código; 3º Exhibición de los libros de comercio, su fuerza probatoria y prescripción de sus asientos; y 4º Reconocimiento e inspección de libros de comercio. Si bien todos los capítulos tocan temas interesantes, expuestos con sencillez, conocimiento de causa y sensatez, lógicamente el último es el que más interesante resulta, pues el autor hace gala en él de sus conocimientos y experiencia práctica como contador y revisor de cuentas, relatando diversos casos reales en los que intervino y ofreciendo una completa serie de consejos y reglas para proceder a una correcta revisión de contabilidades.

De esa misma y rara sensatez da muestras en el prólogo de este libro al censurar las enseñanzas mercantiles oficiales en España, comentando que *“de un plan de enseñanza que permite que pueblen las Escuelas de Comercio, en su mayor parte, rapazuelos hasta de doce años y que a los diez y seis pueda un muchachito graduarse de profesor y de perito mercantil ostentando su correspondiente título académico, nada bueno cabe esperar”*. El calamitoso final al que algo más de medio siglo después se vieron abocadas las Escuelas Oficiales de Comercio españolas viene a corroborar, tal vez, la razón que asistía a nuestro autor.

Otra obra importante de Emilio Oliver Castañer fue su: *Manual Práctico del Comerciante y del Dependiente de Comercio*, publicado en 2 volúmenes en Barcelona los años 1885 y 1886.

\* \* \*

Uno de los grandes autores contables españoles de finales del siglo XIX que consideramos es Antonio Torrents y Monner, cuya obra principal se desarrolló a caballo entre finales del siglo XIX y comienzos del XX. Torrents y Monner fue un

autor de considerable predicamento, avalado por el elevado número de sus obras y por el lapso de setenta años que cubrieron las ediciones de las mismas. Sin embargo, precisamente por ese carácter extraordinariamente prolífico de sus publicaciones, le ha sido achacada cierta falta de rigor científico (Goxens, 1974, p. 277).

Antonio Torrents y Monner fue Catedrático de Cálculo mercantil y Teneduría de libros en la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona, así como Contador Jefe de Contabilidad de la Diputación de Barcelona. La primera obra importante en la que participó fue la edición en 1884, bajo su ordenación y dirección, de *La Enciclopedia Comercial*, obra conjunta en tres volúmenes comprendiendo tratados de diversas materias mercantiles, compuesta por un conjunto de Catedráticos, Profesores y Peritos mercantiles (Torrents, 1884-1885). El tercer volumen, titulado *Tratado completo teórico-práctico de contabilidad mercantil, industrial y administrativa*, compuesto de dos partes, una propiamente de cálculo mercantil y otra de teneduría de libros, fue redactado íntegramente por Torrents y Monner, mereciendo el premio de Amberes y Zaragoza. Cañizares Zurdo hace referencia a este hecho (1933, pp. 130 y 145).

Posteriormente, la parte tocante a la teneduría de libros fue objeto de una profunda revisión y ampliación por parte de su autor, siendo publicada en 1895 como texto independiente con el nombre de *Tratado de Teneduría de Libros para uso de los alumnos de 1ª y 2ª Enseñanza, Escuelas de Comercio y de Artes y Oficios*. Entre sus numerosos libros, posiblemente sea ésta su obra principal en el aspecto que a nosotros nos interesa y fue objeto de diversas ediciones. En esta primera edición ofrece la novedad de articular las explicaciones en forma de preguntas y respuestas. En 1953 fue publicada la última edición conocida de esta obra por J. A. Torrents Ballester.

Antonio Torrents y Monner tenía una concepción peculiar de la contabilidad, pues consideraba que estaba compuesta por cuatro disciplinas: el cálculo mercantil, la teneduría de libros, la estadística y el conocimiento de efectos privados y públicos. En esta obra el autor explica su idea de la contabilidad, que define de la siguiente manera: “*contabilidad es una rama de las ciencias matemáticas que tiene por objeto valorar, combinar, anotar, clasificar y justificar las operaciones relacionadas con la producción, distribución, circulación y consumo de las riquezas a valores públicos y privados*” (1895, p. 15, nota de pie de página). De esta manera, lo que normalmente entendían los autores por contabilidad o teneduría de libros, para Torrents y Monner constituía la teneduría de libros, pues la contabilidad era un concepto genérico de mayor amplitud, como ya se ha explicado.

Después de la obra de Manuel Fernández Font *La ciencia del comercio*, de 1891, es la primera vez que se plantea la contabilidad como una disciplina abarcando más materias que la teneduría de libros, aunque ya se ha visto que era hasta cierto punto frecuente la noción vaga e imprecisa, o el deseo, de que la contabilidad fuese algo más que la teneduría de libros, pero sin especificar el qué ni el porqué. Por su parte, Torrents define esta impresión diciendo: “*Teneduría de libros es la parte de la contabilidad que enseña la manera de consignar en libros a propósito los asientos referentes a los diversos hechos u operaciones que afectan al capital de un individuo, establecimiento o corporación, de tal modo que pueda averiguarse fácilmente su verdadero estado económico*” (1895, pp. 15 s.). Ante esta definición de la teneduría de libros, que sustituye el concepto usual de la contabilidad, cabe preguntarse si para Antonio Torrents y Monner la teneduría de libros, así en-

tendida, constituía una ciencia. Al respecto debe decirse, que el autor no se pronuncia claramente al respecto, pero en la página 21, en nota de pie, relaciona las siguientes definiciones, con la apostilla final que se consigna:

*“La Teneduría de libros no está sujeta ni a caprichos ni a rutina, y sólo sí a reglas fundadas sobre principios matemáticamente demostrados”.- Jandet. ‘La tenue des livres est une science de raisonnement et d’intelligence’.- Degranges. ‘El Tenedor de libros tiene que girar dentro del círculo de los principios y verdades en que está basada la ciencia de la contabilidad’.- Castaño. Con lo dicho dejamos contestado a los que pudieran dudar de si la teneduría de libros es una verdadera ciencia o tan sólo un arte” (1895, p. 21).*

Parece que con esta respuesta Torrents y Monner quiere afirmar que la teneduría de libros, en el sentido que él la entiende, es efectivamente una ciencia. A la pregunta de con qué otras ciencias tiene relaciones la teneduría de libros, contesta el autor diciendo que con las matemáticas, la estadística, la economía política, la hacienda y el derecho mercantil, aunque no puede confundirse con ninguna de ellas (1895, p. 17)

Obviamente, estas relaciones no tenían nada que ver con la concepción de que la contabilidad era la ciencia madre que agrupaba a la teneduría de libros, el cálculo mercantil, la teneduría de libros, la estadística y el conocimiento de efectos privados y públicos. Todos ellos eran conocimientos que, efectivamente, se aplicaban en este caso a un fin común: la buena marcha y dirección de la entidad. Pero cada uno de estos conocimientos tenía ya una personalidad propia demasiado característica, fuerte y definida, que no parece pudiera ser diluida para dotar de un carácter superior a una disciplina ya existente, que asimismo tenía claramente definido su campo de actuación. Esta última censura también se le podía hacer al planteamiento de Fernández Font, desde luego, pero parece que las materias consideradas eran más coherentes y afines entre sí, encajan más una con la otra. De cualquier manera, el desarrollo de los acontecimientos ha demostrado que el planteamiento de Besta de crear una nueva disciplina, con un nombre nuevo, *Economia Aziendale*, conjuntando el control contable, la gestión operativa y la organización resultó la más viable, alineándose hoy día al lado de la Administración de empresas, el *Business management*, la *Betriebswirtschaft*, etc.

En cualquier caso, el libro que estamos comentando lo dedica Torrents exclusivamente, a la teneduría de libros, aunque sin renunciar por ello a explicar su encaje en la disciplina general de la contabilidad según sus planteamientos, de acuerdo con lo comentado. Ofrece, por otra parte, la novedad de que articula sus explicaciones en forma de preguntas y respuestas, como se ha dicho. En ediciones posteriores prescinde de esta formulación y asimismo elimina del título la coletilla de que la obra va dirigida a alumnos de 1ª y 2ª enseñanza, etc. De igual modo, cambia el término de *Tratado* por el de *Curso* (1913, 1916).

El libro se divide en 16 capítulos, los dos últimos de carácter práctico, y 56 lecciones, repartidas desigualmente entre los capítulos, pero cuyo título sólo figura en el índice, no dividiendo formalmente los capítulos. En principio, puede parecer que la estructura del libro difiere, y no sólo en lo formal, de la que presentaba el trabajo ofrecido en el tercer volumen de *La Enciclopedia Comercial*, que se ajustaba al modelo más o menos corriente hasta entonces: una parte teórica y una parte práctica de parecida extensión. Pero, de hecho no es así. Ciertamente, la parte

práctica se ha reducido considerablemente y, asimismo, se han eliminado las explicaciones referidas a contabilidades aplicadas por razón del sujeto y del objeto. Pero, en general, el contenido del libro, con mayor o menor amplitud y pequeñas diferencias de enfoque o de orden, sigue las pautas establecidas. El capítulo primero trata del concepto de contabilidad, del encaje de la teneduría de libros dentro de la misma y de su origen e importancia. El segundo, de las nociones fundamentales de la teneduría. El tercero, que es con mucho el que tiene más lecciones, de las cuentas y su clasificación. El cuarto, de los libros de cuentas. El quinto, de la forma y redacción de los asientos en los libros principales. El sexto, de los medios de comprobación. El séptimo, de los errores y modo de salvarlos. El octavo, de los Inventarios. El noveno, de la apertura de los libros. El décimo, del Balance general y cierre de los libros. El undécimo, de la reapertura de los libros. El duodécimo, de la liquidación general. El decimotercero de la fuerza probatoria de los libros en juicio. El decimocuarto, también con numerosas lecciones y ex-aequo a este respecto con el tercero, de otros sistemas de teneduría de libros distintos de la partida doble. El decimoquinto, con 35 páginas, está dedicado a un supuesto práctico. Finalmente, el decimosexto, con 15 páginas, contiene un Apéndice con modelos de cuentas corrientes liquidadas por los tres métodos: directo, indirecto y hamburgués.

La máxima novedad del planteamiento de Torrents y Monner en este libro radica en la compleja clasificación que hace de las cuentas (1895, pp. 29 ss.), a partir de tres distintos puntos de vista: por su naturaleza, por el saldo definitivo que presentan y por la manera en que deben llevarse. Al formularla, no hace en esencia más que agrupar conceptos ya expuestos, de una u otra forma, por autores anteriores. Por su naturaleza distingue Torrents cuatro clases de cuentas: 1º Cuentas principales, o sea, las de Capital y Diferencias; 2º Cuentas personales; 3º Cuentas materiales o de especie; y 4º Cuentas provisionales, intermedias o transitorias. Como observaremos, esta clasificación es la misma presentada por Castaño, con la adición del cuarto grupo.

Atendiendo al saldo que presentan, las cuentas pueden clasificarse en tres grupos: 1º De Orden o resultados, como son las de Capital y Diferencias, es decir, las que afectan al volumen de nuestro capital; 2º De puro movimiento, que no afectan al volumen de nuestro capital; y 3º Mixtas, que son las susceptibles de tener dos saldos, uno de ellos por el sobrante o valor de las existencias, y el otro por el beneficio o pérdida resultante de las respectivas operaciones. En esta clasificación es forzoso concluir que Torrents y Monner se inspira en el planteamiento presentado en España por Felipe Salvador y Aznar en su explicación de las tres divisiones de las cuentas.

Por la forma de llevarlas, las cuentas pueden clasificarse, según Torrents y Monner, de dos maneras. Por un lado, en tres grupos: 1º Generales o matrices, que son las que sirven de modelo o fórmula general para un grupo determinado. En partida doble, pueden reducirse a diez: Capital, Personales, Caja, Mercaderías, Efectos a recibir, Obligaciones a pagar, Negocios en comisión, Cuentas en participación, Valores pendientes o en suspenso y Presupuestos; 2º Auxiliares, que son las que se derivan directamente de una de las anteriores; y 3º Secundarias, que son subdivisiones de las auxiliares. Como recordaremos, la denominación de matrices o fundamentales para designar a las cuentas generales la vimos ya en Oliver Castañer, aunque en un libro aparecido posteriormente del que estamos comentando.

Por el otro lado, por su forma de ser llevadas las cuentas pueden subdividirse también en dos grupos: 1º Cuentas individuales o particulares; y 2º Cuentas colectivas y comunes.

Otra cuestión importante, ya vista con mayor profundidad en Oliver Castañer, aunque también en fecha posterior y no encuadrada en un tratado de teneduría de libros, es la atención que presta a la fuerza probatoria en juicio de los asientos consignados en los libros de cuentas. La extensa explicación de otros métodos distintos de la partida doble, cuestión a la que se dedica un capítulo entero, con siete lecciones, como hemos anticipado, es también una novedad relativa, sólo presente con anterioridad en las últimas ediciones del libro de Felipe Salvador y Aznar, ampliadas y puestas al día por su hijo, el doctor en Derecho José Salvador Gamboa, y que, por lo tanto, debe ser atribuida a éste. Entre los métodos explicados se encuentran los de partida simple, de partida mixta, que algunos erróneamente, dice, llaman de Jaclot, del Diario-libro Mayor de Degrange, del Diario-Mayor de Tonzig, del Diario-Registro de A. Besson y Ch. Raspail, de la contabilidad universal de Arthur Michel, del Balance diario de Rosatti, de la Logismografía, a la que dedica cuatro lecciones, y de la contabilidad demostrativa ideada por él, y de la que trata con amplitud en un libro publicado posteriormente y del que daremos breve noticia en seguida.

Destaca en este libro de Torrents y Monner la erudición de que hace gala y el conocimiento que muestra de algunos autores nacionales y extranjeros, a los que cita en las numerosas notas de pie de página de que está sembrado el libro, de forma nada acorde con su pretensión de constituir un libro de texto para alumnos de 1ª y 2ª enseñanza. Autores como Castaño, al que se refiere como “eminente catedrático”, A. Besson y Ch. Raspail, Giuseppe Cerboni, Degrange, De La Porte, Esquivel y Laguilloat, Bonifacio González Ladrón de Guevara, Jaclot, Jandet, Arthur Michel, Rosatti y Tonzig son objeto de esas citas. Como se ha comentado antes, esa práctica de las notas de pie de página y de la cita de autores no había sido frecuente en obras anteriores, si exceptuamos las últimas ediciones del libro de Felipe Salvador y Aznar. En efecto, los tratadistas anteriores más bien habían tendido a hacer gala de un desconocimiento, real o fingido, de la obra de otros autores. Por otra parte, destaca también en el libro de Torrents y Monner la continua referencia al Código de Comercio de 1885 y a otras disposiciones legislativas relacionadas con la contabilidad. Sólo en Emilio Castañer Oliver se observa esta preocupación, aunque otros autores como Felipe Salvador y Aznar hacen también referencia a la legislación mercantil vigente en su momento. Como circunstancia curiosa debe observarse que mientras en el supuesto contable incluido de *La Enciclopedia Comercial*, publicada en 1885, se ofrece en una parte del mismo supuesto del Diario con el rayado tradicional y en otra parte con el americano, que también llama Diario-Balance, en su *Tratado* de 1895 emplea única y exclusivamente el rayado americano. En ambos casos, las columnas de cantidades van sumadas.

Los planteamientos de Antonio Torrents y Monner son claramente contistas, pues las cuentas son para él el principal objeto de estudio de la contabilidad, y adopta expresamente el principio de personificación. Así, afirma que, para poder aplicar el principio de que en toda operación hay siempre un deudor y un acreedor por la misma suma, “*se supone para ello la personificación de las cuentas abiertas a los conceptos o cosas, es decir, que se considera a éstas como capaces de recibir y de entregar, y, por tanto, de constituirse deudoras y acreedoras*” (1895, p. 26).

Dentro del contismo, debe clasificarse como cincocontista evolucionado, pues parte de esta base para elaborar su relativamente sofisticada clasificación de las cuentas. Incluso su contabilidad demostrativa, de la que acto seguido pasaremos a ocuparnos, representa, pese a todas sus afirmaciones y protestas en contrario, una simple reelaboración del Diario-libro Mayor de Degrange presentado en España por José María Brost.

En 1904 se publicó en Barcelona el libro *Nuevo sistema de contabilidad demostrativa* que expone con detalle el sistema que el autor había presentado ya resumidamente en su *Tratado de Teneduría de Libros* de 1895. En esencia, este sistema consiste en llevar la contabilidad por un único libro principal, que Torrents llama Libro General de Contabilidad y que no es más que un desarrollo del Diario-libro Mayor. Cada folio de este libro comprende dos páginas enfrentadas, en las que se consignan las siguientes columnas de izquierda a derecha: número de orden de los asientos; folio del libro auxiliar; cuerpo del asiento; cantidades de cada cuenta por debe y haber. Estas son las columnas que propiamente corresponderían al libro Diario. A continuación, figuran otras diez dobles columnas destinadas a consignar las cantidades deudoras y acreedoras correspondientes a cada una de las diez cuentas matrices. Al objeto de poder desglosar las cuentas matrices en sus cuentas auxiliares, se prevé la llevanza de un libro auxiliar o de Libro de Desarrollos, siguiendo en este aspecto el planteamiento y la terminología de Cerboni, en el que se destinarán uno o más folios, dispuestos en forma similar, al desarrollo de cada una de las cuentas matrices. Recordemos a estos efectos que el libro publicado en 1878 por Giuseppe Cerboni: *Ricomposizione col nuovo metodo logismografico degli esempi di scrittura in partita doppia*, fue traducido al español y publicado en España en 1881, con el título *Principios y reglas de Logismografía*<sup>298</sup>.

Considerando su condición de Contador Jefe de Contabilidad de la Diputación de Barcelona, no extrañará que, aparte de estos libros, Torrents y Monner se ocupara también profusamente de la contabilidad pública o administrativa, como él la llama, en contraposición a la contabilidad especulativa o empresarial. A este respecto publicó en 1886 un libro con el título: *Instrucciones teórico prácticas para la aplicación de la teneduría de libros por partida doble a la contabilidad provincial y municipal*, en el que se comentaba la Real Orden de 31 de mayo y la circular de 1º de junio de 1886 que regulaban dicha aplicación. Cuatro años después, en 1890, apareció su libro *Concepto de la contabilidad administrativa: su importancia y desarrollo: aplicación de la misma á toda clase de corporaciones*. Sin embargo, su obra principal a este respecto fue posiblemente su *Curso de Hacienda pública y su aplicación teórico-práctica a la Hacienda y contabilidad municipal y provincial*, cuya versión definitiva vio la luz el año 1910 en Barcelona, y que se constituyó en un clásico sobre esta materia. La obra fue publicada en dos tomos, dedicado el primero a la Hacienda del Estado, mientras el segundo se dedicó a la Hacienda y contabilidad municipal y provincial. Tanto uno como otro volumen constituyen un tratado hacendístico, teórico y sobre todo práctico, con la descripción detallada de los ramos hacendísticos y de los procedimientos y trámites administrativos seguidos. Las respectivas contabilidades se tratan en los últimos capítulos de los tomos correspondientes, con poco más de noventa páginas sobre un total de quinientas. La aproximación contable es asimismo de carácter práctico.

---

298 La presentación de la logismografía fue hecha por Giuseppe Cerboni en el trabajo "Primi saggi di logismografia" que leyó en el XI Congresso degli Scienziati Italiani celebrado en Roma el año 1873.

Antonio Torrents y Monner se distinguió también por la publicación de un *Diccionario bibliográfico, mercantil, económico y marítimo*, que ofrece interesante información sobre aspectos contables, así como sobre autores de libros de contabilidad (Torrents, 1902a).

Como se han indicado al principio, Torrents y Monner fue un autor extremadamente prolífico. En la Biblioteca de Cataluña se conservan 80 libros suyos, mientras en la Biblioteca Nacional existen 39. Por mi parte, además de los citados en estas líneas, he tenido ocasión de consultar otros cinco más sobre temas relacionados con esta exposición, los cuales van incluidos en la Bibliografía (Torrents, 1887; 1891; 1894; 1902b; 1910a).

\* \* \*

En 1885 aparece el libro de Eustaquio Bonel Echevarría, *Enseñanza práctica completa de contabilidad general*, que con el formato de los grandes libros Mayores de contabilidad se propone enseñar la teneduría de libros a base de ejemplos, con el mínimo posible de explicaciones teóricas. Como el propio autor dice en el Prólogo, “*cáusame honda pena ver cómo pierden el tiempo los que pretenden aprender la Teneduría de libros haciendo solamente estudios teóricos*”. A la luz de estas palabras, ni que decir tiene que no puede esperarse que haya en el libro nada que se parezca a una definición de la contabilidad ni de la teneduría de libros. Sin embargo, parece que el libro tuvo aceptación, pues en ese mismo año alcanzó una segunda y una tercera edición, mientras que 1886 presenció la aparición de una cuarta edición.

\* \* \*

Precisamente en este año de 1886 apareció la obra de Bonifacio González Ladrón de Guevara *Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad o teneduría de libros demostrativa*. González Ladrón de Guevara es una de las figuras más interesantes del panorama contable español del siglo XIX con sus pintorescos planteamientos, su rechazo a la partida doble, su repudio de las cuentas de neto y su sistema de contabilidad demostrativa, más tarde llamada contabilidad técnica, aplicada sobre un modelo de Diario-Mayor al estilo del de Degrange. Previamente, en 1880, había publicado un libro titulado *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda*, que alcanzó tres ediciones en el curso de un año.

En esta primera obra, dice:

*“Toda contabilidad está basada en una operación de restar con su prueba, de donde se deduce que es ciencia exacta. La prueba ha de ir siempre unida a la cuenta, pues de otro modo no presentaría ésta igualdades ni comprobaciones inmediatas. La contabilidad se divide en dos partes: científica y artística. La parte científica la constituyen los principios y razonamientos en que está fundada. Forman la parte artística el rayado de los libros y la disposición clara y sencilla de los asientos”* (1886, p. 11).

Más adelante afirma:

*“Se llama ciencia el conocimiento claro y cierto de alguna cosa fundado en principios evidentes o en demostraciones. La ciencia de la contabilidad tiene por objeto anotar las operaciones de una persona o sociedad en libros prepa-*



*rados al efecto, de modo que aparezcan siempre en ellos los verdaderos deudores y acreedores y las cantidades que deba y de que sea acreedora cada persona, en tal orden, que en cualquier tiempo se puedan determinar y comprobar brevemente los capitales activo, pasivo, líquido y balance con expresión de las clases de valores que los forman y de las pérdidas y ganancias habidas en dichas operaciones, sin necesidad de hacer el recuento de los valores. Las condiciones de sencillez, claridad y exactitud son absolutamente indispensables” (ídem, p. 34).*

Estas posiciones las va perfilando en las sucesivas ediciones de la obra y en sus posteriores publicaciones, *Elementos de contabilidad demostrativa*, publicada en 1888; *Las Doce Reglas de Enteros*, aparecida en 1889; *La Contabilidad Técnica*, publicada en 1891; y *Apéndice a la Contabilidad Técnica*, publicada en 1892. Posiblemente sea en su libro *La Contabilidad Técnica* donde se expone la versión más acabada de su doctrina. En él define a la contabilidad diciendo:

*“La contabilidad es una nueva parte de las matemáticas que resuelve los problemas del activo, pasivo, capital líquido, déficit, deudores y acreedores de una persona o sociedad. Esta ciencia tiene por objeto presentar constantemente a la persona o sociedad su cuenta total detallada, o sea su inventario, para que pueda ajustar a él los hechos administrativos... La verdadera ciencia de la contabilidad se propone conocer con exactitud las alteraciones del inventario, al mismo tiempo que los hechos que lo transforman, a fin de que la persona o sociedad lo conozca al día y pueda comprobar con el mismo el que forme en cualquier época con los valores existentes” (1891, p. 21).*

Con respecto a la ubicación de la contabilidad entre las ciencias, su postura más clara y terminante se encuentra posiblemente en su libro *Las Doce Reglas de Enteros*, en el que afirma: *“contabilidad. Es una ciencia exacta compuesta de dos: La Aritmética y el Derecho. La parte Aritmética la componen las cuentas, equivalencias todas de las cuentas de restar, y la parte del Derecho es la que se refiere al conocimiento de los deudores y acreedores” (1889, p. 7).*

Años más tarde, en 1905, publicó otro libro, en Barcelona, titulado *El poema de la vida inmortal. Moneda legal equivalente al valor de 1000 gramos de sangre pura.*

Gracias a esta última obra conocemos algunos datos de su vida, que fue tan azarosa y pintoresca como sus ideas, si hemos de hacer caso a sus palabras. Gracias a ellas sabemos que estuvo en la cárcel, así como en un manicomio, y que su esposa le abandonó llevándose con ella a sus tres hijos: *“Por crear esta ciencia soberana encerrado en las cárceles me he visto y en tristes manicomios, sufrí luego la lluvia y la tormenta en los caminos, sin casa y sin hogar, hasta la esposa dejome y se marchó con los tres hijos”*. Esto le pasó, según comenta, como consecuencia de sus ideas contables (González Ladrón, 1905, p. 4).

Me parecieron tan interesantes las pintorescas y hasta algo desvariadas ideas de Bonifacio González Ladrón de Guevara, autor de varios libros, que presenté un trabajo sobre él en el *XII Congreso AECA*, celebrado en Cádiz, los días 29 de septiembre a 1 de octubre de 2003, bajo el título: *“Bonifacio González Ladrón de Guevara: un innovador heterodoxo en la contabilidad española del siglo XIX”*.

\* \* \*

En 1886 se publicó incompleto, pues sólo se contenía, de momento según se decía, la parte correspondiente al texto, tanto teórico como práctico, pero sin incluir el supuesto contable anunciado en el título, el libro de Santiago Rodero y Agudo *Tratado teórico práctico de contabilidad por partida doble: seguido de un modelo de contabilidad de un caudal privado*. Como veremos en seguida por sus pensamientos, el autor fue una persona digna de atención. Oficial 1º del Banco de España, estaba destinado como Jefe de Contabilidad en la Compañía Arrendataria de Tabacos, siendo el Banco de España el principal accionista de dicha Compañía. Cuando Santiago Rodero ya había terminado la redacción de la parte textual de su libro, llamémosla así, y tenía muy avanzado el supuesto práctico de contabilidad fue nombrado Interventor General de dicha Compañía. Este cargo ocasionó una interrupción en la dedicación a su obra. Por ello, en vista de que se iban a celebrar próximamente unas oposiciones de ingreso al Banco de España, algunos directores de academias de preparación, le rogaron que publicara la parte ya terminada del libro, que era la más importante. Accedió a ello tras algunas vacilaciones, pensando en que podría culminar en breve la parte del supuesto práctico. Pero ello no fue así, pues el trabajo que le proporcionó su nuevo cargo en la Compañía Arrendataria le absorbió de tal manera que no pudo llevar a buen término dicho propósito. Debe tenerse en cuenta que fue él quien consiguió establecer la contabilidad por partida doble en todas las dependencias de la citada Compañía y en la Dirección de la misma. Al cabo de unos años, contrajo una larga y penosa enfermedad que acabó con su vida el 11 de julio de 1899. Entonces, por deseo de la familia, se encomendó a su pariente Castor Calvo Rodero, que había trabajado con él en la Compañía Arrendataria, que terminara el supuesto práctico y pusiera al día, mediante notas de pie de página, respetando el texto original, los pasajes o datos de la parte textual que lo requiriesen. Así se hizo, y la obra fue publicada en 1900 con el mismo título y la coautoría de su pariente y colaborador<sup>299</sup>.

El libro ultimado, que se publica en 1900, tiene, contando portadas, advertencias, hojas de cortesía en blanco, prólogos e índice, un total de 455 páginas. De ellas, al texto perteneciente a la parte de redacción textual pura, terminada por Santiago Rodero, corresponden 136, agrupadas en tres partes: 1ª Teoría, principio fundamental e ideas generales, páginas 1 a 26; 2ª Práctica general de contabilidad, páginas 26 a 120; y 3ª Comprobación y resultados de la contabilidad, páginas 121 a 136.

Ya en el Prólogo figuran pensamientos del autor poco corrientes en su momento. Así, pensaba que la propagación de la partida doble había encontrado diversas dificultades en nuestro país. Entre ellas la mayor era el carácter abstruso y académico que la mayoría de los autores le había querido dar, atribuyéndole una importancia y dificultad de que en rigor carecía, con lo cual se había retraído de su estudio mucha gente que hubiera podido aprenderla con gran facilidad y no poco provecho, pues era bien seguro que no había ningún otro ramo del saber que, siendo tan útil, fuera a la vez tan fácil.

Comentaba que, además, circulaba en España la absurda creencia de que el método de partida doble sólo era aplicable a la contabilidad mercantil, y la mayor parte de los autores, impresionados por esta idea, se habían limitado a tratar de los modelos de la contabilidad de un comerciante. De tal forma que muchas obras, y algunas muy notables, confundían y desorientaban al lector, presentando como

---

299 Debo esta información al texto de la "Advertencia importante" que Castor Calvo Rodero inserta con fecha enero 1900 en las páginas I a III de la edición final de la obra (Rodero, 1900).

principios generales del sistema lo que sólo eran aplicaciones concretas y actos ca- suísticos.

Expresaba también de alguna manera su disconformidad con el dominio general del cincuentismo, al afirmar que varios eran los que afirmaban que el método de partida doble requería la apertura y el uso de ciertas cuentas generales con sus nombres de Caja, Mercaderías, Letras a pagar, etc., con lo cual se confundían lastimosamente los principios generales con las prácticas puramente acomodaticias, y el lector veía oscurecida y vaga la línea divisoria entre la teoría y la práctica, entre la doctrina y la aplicación, entre las bases y las reglas.

Arremetía también contra la absurda y peregrina pretensión de que el modo de ser de los negocios de una casa y las miras y designios de su dueño, se hubieran de subordinar a ciertas exigencias de la contabilidad, en vez de estar siempre ésta al servicio de los negocios, de las miras, de los designios y aun de los caprichos de su jefe, todo lo cual era posible y no muy difícil.

En fin, decía asimismo el autor en el Prólogo que con su tratado pretendía dar una idea tan perfecta como le fuera posible de la teoría del método de partida doble, con algunas alusiones á la práctica, sólo por vía de aclaración de la doctrina, pero sin confundir ésta con aquélla. (1900, pp. V ss.).

En el capítulo primero se enuncian las definiciones de la contabilidad y la teneduría de libros. Para Santiago Rodero la “contabilidad es el arte de establecer, llevar, liquidar, rendir y justificar cuentas, y presentar sus resultados y los de su conjunto.” (*ídem*, p. 1). En este aspecto, podría parecer que el autor tiene planteamientos contistas pues hace de las cuentas el elemento central de la actividad contable, y efectivamente dedica mucha atención a las cuentas, 94 de las 136 páginas textuales, empleando repetidas veces la antigua expresión castellana de “Cuenta y razón”. Define en esta misma página el concepto de cuenta de las que afirma: “Cuenta es cada uno de los conceptos en que se divide y subdivide el activo y el pasivo, para observar su marcha y conocer y apreciar sus resultados, ó sea todo aquello que sea homogéneo en su modo de ser contable, como consecuencia de su modo de ser financiero ó administrativo.”

En las páginas siguientes amplía la definición de contabilidad y establece la diferencia entre sistema y método, al establecer:

*“Con frecuencia se confunden, porque se emplean indistintamente, las expresiones sistema de contabilidad y sistema o método de cuenta y razón ó de teneduría de libros. Sistema de contabilidad es el plan ó conjunto de prácticas y elementos debidamente relacionados para llevar la cuenta y razón y demás anotaciones útiles en el escritorio de una casa, establecimiento ó dependencia, y es claro que el sistema más importante es el que requiere la casa de más complicados negocios. Un sistema de contabilidad ó una contabilidad debe tener por base la teneduría de libros ó cuenta y razón, y ésta puede establecerse por diferentes métodos, de los cuales los más conocidos son el de partida sencilla y el de partida doble.”* (*ídem*, pp. 2 s.).

Con respecto a la partida simple, en la nota de pie de página que sigue al párrafo anterior, dice: “El mal llamado método de partida sencilla, es más propiamente un procedimiento, que consiste en hacer asientos sueltos ó aislados de cargo y de abono; pero sin enlace ó al menos sin enlace preconcebido ó establecido de rigor”.

Como puede apreciarse, mientras en la primera definición que hemos consignado se daba a la contabilidad el apelativo de arte, en la precedente la llama sistema, mientras la teneduría de libros es el método, siendo por consiguiente la contabilidad por partida doble un método. Es la primera vez que encontramos en la literatura contable española una terminología tan precisa.

A este respecto, en el libro de Santiago Rodero y Agudo no se encuentra la palabra “ciencia” referida a la contabilidad más que en la frase sarcástica que dedica el autor; unos párrafos después, a la logismografía en la nota de pie de página indicada anteriormente, al hablar de “inventores” de sistemas nuevos: “*Y vamos á la novísima ciencia llamada Logismografía, inventada por el Comendador José Cerboni, Director General de Contabilidad del Reino de Italia, no como un perfeccionamiento á su entender de las aplicaciones de la partida doble, sino como tal y verdadero invento vencedor de la partida doble.*” (*ídem*, pp. 3 s., nota de pie de página 1).

Por otra parte, Santiago Rodero es un partidario convencido de la personificación de las cuentas, materia en la que sigue a Manuel Victor Christantes y Cañedo (1838), a quien cita con admiración y simpatía.

El libro sigue la misma tónica de precisión en las restantes páginas de texto, aunque sin aportar ya novedades dignas de mención en los planteamientos contables.

\* \* \*

Eloy Martínez Pérez, cuya primera obra, *El comercio y la banca: Tratado teórico-practico de los calculos mercantiles, interés compuesto, anualidades, amortización, etc., etc., y operaciones del Banco de España adaptado a los cuestionarios publicados por dicho establecimiento para el ingreso por oposición en el mismo*, que contiene una parte dedicada a la contabilidad, fue publicada en Santander el año 1888. El autor era Profesor mercantil y ejercía el cargo de Interventor de sucursales del Banco de España. Este libro, típica obra de contestaciones al programa de ingreso en una entidad publica, alcanzó por lo menos diecisiete ediciones y fue adoptado para el ingreso en otras entidades como la Compañía Arrendataria de Tabacos, el Cuerpo Administrativo de la Armada, la Caja de Ahorros de Madrid, etc. Eloy Martínez publicó después otras obras específicamente dedicadas a la contabilidad, siendo la primera de ellas el libro *Elementos de Contabilidad*, publicado en 1898. Más tarde aparecieron la obra *Contabilidad y teneduría de libros aplicadas a los negocios agrícolas, industriales y comerciales, en grande y pequeña escala, y a los de empresas de banca, seguros, navieras, de ferrocarriles y minas*, que vio la luz el año 1910, y el tratado *Contabilidad elemental y superior*, su obra cumbre, que apareció en 1920 y alcanzó tres ediciones más. Este libro era conocido y estimado por José María Cañizares Zurdo (1933, p. 145). También lo cita Emigdio Rodríguez Pita, p. 24, que incluye al autor en el grupo de autores “contistas prosódicos o fonéticos”, al igual que hace con Felipe Salvador y Aznar.

El libro *Elementos de Contabilidad* es una obrita de 81 páginas, de nivel elemental, destinada al estudio de esta asignatura en los Institutos de Segunda Enseñanza, que en su estructura sigue el orden tradicional, con pequeñas alteraciones: nociones preliminares, sistemas contables, libros, errores, balances, el sistema logismográfico, el comercio y los comerciantes, contabilidad mercantil y sus cuentas, contabilidad particular, capítulo que constituye de alguna manera una novedad y que se subdivide en contabilidad del pequeño ahorro y contabilidad del capitalis-

ta. En la primera lección el autor define la contabilidad como la ciencia que dicta las reglas y principios en que ha de basarse la descripción por medio de cuentas, de los hechos económicos o administrativos de la riqueza. Distingue entre contabilidad y teneduría de libros, pues así como a cada ciencia le corresponde una o varias artes de aplicación, a la contabilidad le corresponde el arte de llevar las cuentas, que es lo que se llama teneduría de libros. Este concepto de ciencia de aplicación, aunque no su distinción entre contabilidad y teneduría de libros, lo veremos empleado también poco después por José Rogina, que comparte con Eloy Martínez su origen como Interventor de sucursales del Banco de España. El autor diferencia tres sistemas de contabilidad: el de partida simple, el de partida doble y el logismográfico, como había hecho también Felipe Salvador y Aznar. Al hablar de las cuentas, adopta en principio la clasificación de Francisco Castaño, distinguiendo tres grupos: cuentas personales, cuentas materiales o de efectos y cuentas de resultados. Curiosamente, considera, a diferencia de Castaño, que la cuenta de Capital, que es la que representa al propietario, está incluida entre las cuentas personales. Como hecho también curioso, debe indicarse que al hablar de las cuentas materiales no hace referencia a la personificación de las cuentas.

Habla, en cambio, aunque muy ligeramente, de la personificación de las cuentas en su obra *Contabilidad y Teneduría de libros aplicadas a los negocios agrícolas, industriales y comerciales, en grande y pequeña escala, y a los de empresas de banca, seguros, navieras, de ferrocarriles y minas*, aparecida en 1910, como se ha dicho ya, en la que asocia el surgimiento de las cuentas de deudores y acreedores a la idea de los cambios no completos, idea que desarrollará por extenso en su libro *Contabilidad elemental y superior*. Posiblemente, la aportación más importante realizada por Eloy Martínez Pérez al estudio de la contabilidad sea, precisamente, esta de su clasificación de las cuentas, que inicialmente presenta, sin acabar de desarrollarla, en este libro *Contabilidad y Teneduría de libros* que estamos comentando. En efecto, abandonando en este último libro la clasificación anterior expuesta en *Elementos de Contabilidad*, el autor divide las cuentas en dos grandes grupos: cuentas personales y cuentas impersonales. Las cuentas personales las divide, a su vez, en cuentas representativas del propietario y cuentas representativas de las personas que realizan operaciones con el propietario. La cuenta de Capital, en solitario, es la que constituye el primer grupo. Las cuentas representativas de las personas que realizan operaciones con el propietario están integradas por las cuentas corrientes y las cuentas de corresponsales. Por su parte, las cuentas impersonales se dividen en tres grupos: 1. cuentas materiales, que pueden ser cuentas de productos (Fincas, Valores mobiliarios o Mercaderías) o cuentas de instrumentos de cambio (Caja, Efectos); 2. cuentas inmateriales, grupo constituido en exclusiva por la cuenta de Ganancias y Pérdidas, cuya denominación todavía en 1910 nos habla de la lealtad del autor a su entidad de pertenencia, el Banco de España; y 3. cuentas transitorias, de orden o intermediarias, entre las que incluye Mercaderías en camino, Mercaderías por cuenta de clientes, Gastos presupuestos o Gastos a realizar. Como veremos más adelante, Francisco Hurtado del Valle utilizó en 1929 la expresión de Cuentas de orden con este mismo significado de cuentas transitorias, totalmente distinto del que le había dado Antonio Torrents y Monner en 1895, que usó el concepto de Cuentas de orden o de resultados para designar las cuentas de Capital y Diferencias. Las divisiones y subdivisiones señaladas no agotan las ofrecidas por Eloy Martínez Pérez que, con un espíritu academicista, las desarrolla

mucho más, presentándolas en cuadros sinópticos de fácil lectura y comprensión. Debe indicarse que al desarrollar la subclasificación de las cuentas de productos, el autor introduce los conceptos de Capital fijo y Capital móvil (1910, p. 31), expresiones que en su obra siguiente, *Contabilidad elemental y superior*, completa denominándolas Capital fijo o inmovilizado y Capital móvil o realizable (1920, p. 64).

Hasta el capítulo XI del libro no presenta Eloy Martínez sus ideas sobre la contabilidad. El capítulo comienza así: *“Habrá sorprendido a nuestros lectores que, apartándonos del criterio seguido por otros autores, no hayamos dado principio a nuestro estudio por el presente capítulo”* (1910, p. 43). La razón que aduce es que la contabilidad es *“la ciencia que estudia la coordinación de las cuentas en que se anotan los hechos económicos y administrativos de la riqueza; es decir, las cuentas son una parte y la contabilidad constituye el todo”*, de suerte que las cuentas son los elementos que integran la contabilidad. Por ello, le había parecido más acertado estudiar primero los elementos componentes del todo que el todo en sí mismo. Los capítulos siguientes de la obra se dedican a explicar los libros de contabilidad utilizados, así como el funcionamiento de las diversas cuentas, funcionamiento que el autor llama coordinación. Entre estas cuentas, se encuentran las correspondientes a contabilidades agrícolas e industriales. Prosigue el texto explicando los balances de comprobación y saldos, el Balance general, la liquidación de los negocios y la corrección de errores en los libros Diario y Mayor. Acto seguido, se dedican sendos capítulos a la contabilidad de empresas bancarias, de compañías de seguros, de empresas navieras, de empresas de ferrocarriles y de empresas mineras, finalizando el texto con dos capítulos consagrados, respectivamente, al examen y comprobación de la contabilidad y análisis de los balances, y al estudio financiero previo a la implantación de cualquier negocio.

La obra *Contabilidad elemental y superior* recoge gran parte del pensamiento y las explicaciones expuestas en el libro anterior, pensamiento y explicaciones que el autor depura y completa. Ésta es, pues, la obra que recoge la aportación definitiva de Eloy Martínez Pérez a la contabilidad española de su época. La primacía expositiva y la extensión que el autor dedica también en ella, como en la anterior, a la explicación de las cuentas atestiguan por sí solas la razón de Rodríguez Pita al incluir a Eloy Martínez Pérez entre los autores contistas. De cualquier forma, no podía ser de otro modo, dada la época y el país. Casi todos los autores de que hemos tratado y trataremos en este trabajo eran contistas en mayor o menor medida. En este libro, Eloy Martínez desarrolla, como se ha anticipado ya, el concepto de los cambios completos, incompletos y mixtos que constituyen la esencia de las operaciones mercantiles. Pero esta clasificación no tiene nada que ver con la formulada por Francisco Castaño: es mucho más simple. Para Eloy Martínez, los cambios completos son aquellos en los que no resulta ninguna deuda o crédito. Por ejemplo, una compraventa al contado. Los incompletos son aquellos en que se produce una deuda o un crédito por el total importe del cambio, mientras los cambios mixtos participan de las dos naturalezas. Esta clasificación le sirve al autor para explicar el origen de las cuentas representativas de las personas que realizan operaciones con el propietario. Sin embargo, Eloy Martínez recoge también la teoría de los cambios en el sentido de Francisco Castaño, pero la denominación que les da no es la de este autor, sino la elaborada por Giuseppe Cerboni, distinguiendo entre operaciones modificativas y permutativas. Esta división la emplea en su explicación del primer tipo de cuentas personales, es decir, de las cuentas repre-

sentativas del propietario, que en esta obra corrige y amplía en relación con la anterior, incluyendo entre ellas tres clases de cuentas: Capital, Ganancias y Pérdidas y Fondos de reserva. A su vez, amplía también el contenido de las cuentas inmatriciales, restringido antes a la cuenta de Ganancias y Pérdidas; ahora lo integran tres subgrupos: cuentas de resultados, cuentas de compensación y cuentas de amortización. Entre las primeras se cuenta la de Ganancias y Pérdidas, mientras la de Fondos de reservas se cuenta entre las segundas. De tal modo, estas dos últimas cuentas presentan un carácter dual, porque al mismo tiempo están integradas también, dentro de las cuentas personales, en las cuentas representativas del propietario. El autor intenta razonar en las páginas 31 y siguiente de su libro, sin mucho éxito, que tal dualidad es un hecho explicable.

Eloy Martínez mantiene la definición de la contabilidad ofrecida en sus obras anteriores, completándola con otra definición adicional, interesante, que abre un nuevo enfoque en la consideración de la contabilidad, completamente vigente en nuestros días. Dice que la contabilidad es una ciencia social, que constituye el principio de toda organización social y la mejor prueba de amor al orden.

\* \* \*

También José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo, catedrático de contabilidad general y contabilidad de empresas en la Escuela Superior de Comercio de Málaga, comenzó a publicar a finales del XIX, aunque fue en el siglo XX cuando cuajó su obra más importante. De 1892 es la primera obra que conocemos de este autor, *Tratado de Logismografía y Prácticas de Banca*, escrita en colaboración con Emilio Soteras Pla. En ella, los autores explican el sistema logismográfico, del que se declaran partidarios. Sin embargo, no debió de ser ésta la primera publicación de Cañizares, pues en la portada de otro de sus libros indica que era un autor premiado en la Exposición Universal de Barcelona de 1888. Posiblemente pudiera referirse esta indicación a su *Cuaderno Sinóptico de Partida doble*, publicado en Madrid, en ese mismo año. Por otra parte, parece que en 1895 publicó en Málaga, ya en solitario, otro libro sobre el mismo tema: *Prolegómenos de Logismografía*, publicada en Málaga en 1895.

En 1896 publicó su obra *Tratado gráfico de Teneduría de Libros por el sistema de partida doble. Obra dedicada al Comercio, a la Banca y a la Industria*, que al parecer experimentó varias reimpresiones, una segunda edición en 1905 y una tercera en 1911. Cuando escribió la primera edición de este libro, Cañizares Zurdo ya era Catedrático de Teneduría y Prácticas de operaciones de contabilidad en la Escuela Superior de Comercio de Málaga. En el prólogo de este libro cita a los españoles Emilio Oliver Castañer, Vicente Esquivel y Reboulet, Enrique Fernández Laquilhoat, Carmelo Navasal e Iturralde y José M<sup>a</sup> García Ducazcal como autores de completos y buenos textos de contabilidad. Entre los extranjeros cita a Gitti, Massa, Barré, Léautey y Guilbault. Explica a continuación que su obra se dedica a la multitud de jóvenes –con los que ha convivido en los escritorios durante quince años– que sin aspirar a un título profesional ni superior, ejercen la profesión de contable. Por ello, para facilitarles el aprendizaje, quiere hacerles “*comprensible por la vista los principios fundamentales y científicos de la Partida doble*” (1896, pp. 6 s.) A estos efectos, intercala en el texto numerosos gráficos, que en algunos casos son un claro antecedente de los actuales diagramas para explicar la mecánica de cargo y abono de las cuentas, con indicación de las correspondientes contra-

partidas. Destaca en este libro la distinción que hace entre contabilidad, como ciencia, y teneduría de libros, como arte o técnica, sumándose al camino ya iniciado, prácticamente al mismo tiempo, por Eloy Martínez Pérez. En efecto, dice así Cañizares:

*“Es muy vulgar y harto generalizada la creencia de que contabilidad y Teneduría de libros son la misma cosa, sin duda por ser concéntricas sus esferas de acción y por marchar unidas, hasta el extremo de confundirse la una con la otra. Sin embargo, y a pesar de la íntima relación que las une y el auxilio que mutuamente se prestan, forman dos ramas diferentes, hasta el punto de constituir la una ciencia, y la otra, arte”.*

De esta manera,

*“la contabilidad es la ciencia que se ocupa de la cuenta y razón de los valores contables y la Teneduría de libros el arte que por sistemas distintos señala y determina reglas para registrar, en los libros propios de cada uno, todas las operaciones ejecutadas en virtud de los hechos administrativos o de especulación que se realizan dentro de una Hacienda, dando medios para comprobar los actos de ésta y presentar la situación del comerciante respecto a sus valores, deudores y acreedores, así como los resultados obtenidos en conjunto y parcialmente” (1896, pp. 17 s.).*

En sus esfuerzos, muy propios de toda esta época, por diferenciar entre contabilidad y teneduría de libros y por ver de qué forma podía concedérsele a aquélla la categoría de ciencia, cita Cañizares la definición que da José M<sup>a</sup> García Ducazal: *“La contabilidad, como dice el Sr. Ducazal, es la representación de los resultados por el conjunto de los hechos, y la Teneduría de libros el desenvolvimiento de estos hechos para obtener los resultados (resultados definitivos que agregamos nosotros)” (1896, p. 18).*

Divide la contabilidad en dos grandes ramas: especulativa y administrativa, subdividiendo la primera según su carácter y aplicación en comercial e industrial, y la segunda en pública, semipública y privada. A su vez, la comercial abrazaba la bancaria y la mercantil propiamente dicha; y la industrial, la agrícola y la fabril o manufacturera (*ibídem*).

Denota desde el principio su condición de contista, al centrar su exposición de la contabilidad en el estudio de las cuentas, y, más concretamente de cincontista, al agrupar todas las cuentas materiales en las cuatro de Mercaderías, Caja, Efectos a recibir y Efectos a pagar, creando un grupo aparte para las cuentas de Capital y Pérdidas y Ganancias, y siguiendo con ello completamente a Francisco Castaño (1896, p. 23), aunque sin citarle, lo mismo que hace al clasificar todos los negocios mercantiles en dos categorías: cambios completos y cambios incompletos (1896, pp. 25 s.).

En la lámina 1<sup>a</sup> ofrece un “Árbol genealógico de las cuentas generales y de sus derivadas o similares”, en el que partiendo del robusto tronco del Capital, salen las grandes ramas de Caja, Mercaderías generales, Efectos a recibir, Efectos a pagar y Pérdidas y Ganancias, en una versión ligeramente distinta y más cincocontista que la ofrecida en el texto. De estas ramas generales salen en forma de ramitas las cuentas derivadas o las subdivisiones de las cinco cuentas principales. De la cuenta de Mercaderías generales salen sendas ramitas para las cuentas de Tienda, De-



pósito, Fábrica, Fondos Públicos, Acciones, Azúcares, Vinos (como ejemplos de cuentas de mercancías concretas), Casa, Hacienda, Buque tal, Mobiliario, Expedición, Cargamento tal, y Mercaderías en poder de... De las cuentas personales no hay ninguna traza. La condición de contista, viene acompañada lógicamente de la de partidario del principio de personificación de las cuentas, principio al que convierte en fundamento y punto de apoyo de la partida doble y que enuncia así:

*“Para la aplicación de tal sistema (partida doble) a la contabilidad es preciso considerar todos los objetos como personas, convirtiéndolos según la función que desempeñan en los cambios, en deudores o en acreedores del comerciante o propietario de los mismos objetos, y conceptuándolos por tanto, capaces de recibir y perder y de entregar y ganar. Esta personificación de los objetos da origen al principio en que se funda y descansa el sistema que estudiamos, y que podemos enunciar en la forma siguiente: deudor en Partida doble no es sólo la persona que debe, sino toda persona u objeto que recibe o pierde; y acreedor no sólo la persona a quien se debe, sino toda persona u objeto que entrega o gana (los subrayados son del autor)”* (1896b, pp. 21 s.).

Es interesante observar la especificación que se hace en relación con las cuentas de patrimonio y las cuentas de neto.

Cañizares dedica buena parte de su libro a explicar la naturaleza y funcionamiento de las cuentas generales y sus divisionarias, pasando a continuación a explicar las cuentas que llama especiales, entre las que, al igual que otros autores de la época, incluye las Cuentas en comisión, las Cuentas en participación, las Cuentas corrientes con interés, las Cuentas con corresponsales extranjeros y las Cuentas de orden o intermedias. Todas las cuentas incluidas en la general de Mercaderías se llevan por el método especulativo, las de Caja, Efectos a recibir y Efectos a pagar se llevan por el administrativo, con excepción de la cuenta de Efectos a negociar, divisionaria de la de Efectos a recibir, que recoge los efectos a cobrar fuera de la propia plaza, que se lleva de forma especulativa. A continuación, con más brevedad, explica lo relativo a los libros de contabilidad, comenzando por el libro de Inventarios, siguiendo con el Diario y finalizando con el Mayor. Al referirse al libro Diario explica el rayado llamado americano o también de balance, empleando esta expresión con un sentido distinto al que hemos visto le daba Francisco Cazcarra. Pero comenta que *“el que generalmente se usa más en el comercio”* era el que hemos llamado tradicional europeo (1896, p. 153). No deja de ser curioso que justo 50 años después de que Francisco Castaño presentase ya en su libro el rayado americano, se continuase todavía utilizando preferentemente el rayado tradicional.

Distingue tres clases de balances, el de comprobación o de sumas; el de saldos; y el general, que incorpora el proceso de cierre de todas las cuentas, el establecimiento de las ganancias o pérdidas y la determinación de la situación económica del comerciante. El Inventario se establece estimando las existencias de toda clase de mercancías a su valor real *“en razón a los precios reales que en aquel momento tengan en el mercado, o por los que se estime que producirían no siendo corrientes o vendibles, por antigüedad, avería, etc., y estimar así mismo, el valor real del Mobiliario, Fincas, Buques, Haciendas, Cortijos, etc. que poseamos* (el subrayado es del autor)” (1896, p. 177). De esta manera, no se producían problemas de amortización.

En 1905, Cañizares publicó su libro *Prolegómenos de Contabilidad de Empresas*, en cuyos Preliminares cita las definiciones y opiniones sobre la contabilidad de Giuseppe Cerboni, del conde Mollien, Proudhon, León Say, Guilbault, Villa, Bonalumi, Romagnosi, Tonzig, Queirolo, Tommaseo, Boccardo y Rau. En esta obra expresa más específicamente sus ideas sobre la contabilidad, que para él, “*como conjunto sistemático de estados de valores económico-estadísticos, es una rama muy importante de las matemáticas, por lo que acertadamente se la califica hoy de ciencia exacta* (el subrayado es del autor)” (1905, p. 3). La teneduría de libros, en cambio, es la técnica o el arte que aplica los principios de la ciencia contable. Más adelante dice que la contabilidad es “*la ciencia que sigue y regula el desenvolvimiento de las funciones administrativas, aplicadas a la riqueza en las diferentes manifestaciones de la actividad humana, y sirve para comprobar y clasificar los resultados de los hechos administrativos, realizados dentro de la esfera especulativa de toda clase de Sociedad mercantil, industrial y financiera (empresas) como así mismo, de aquellos que los poderes públicos realizan para el sostenimiento de las obligaciones del Estado y desarrollo de la riqueza pública (administración pública)*” (1905, p. 28).

Otra novedad de este libro consiste en que no comienza a la manera clásica con el concepto y clasificación de las cuentas, o de los libros, sino con el concepto de la administración económica y de la hacienda, como conjunto de valores administrables. De este modo, siguiendo a Cerboni, a quien cita repetidas veces con gran admiración, señala que “*el verdadero lugar y campo de acción de la contabilidad está dentro de la Administración económico-hacendal* (el subrayado es del autor)” (1905, p. 26). Pues, aparte de con las matemáticas, “*la contabilidad tiene también íntimas relaciones con la economía política, y la estadística, siendo asimismo elemento muy sustancial de la historia y de la geografía político-mercantil y administrativa*”. (1905, p. 4).

Después de unas nociones generales, el autor aborda el estudio del tema con un enfoque de contabilidad aplicada, tratando primero de la contabilidad de la empresa en razón del sujeto y, luego, en razón del objeto. Aparte de los autores ya indicados, en el curso de su obra cita en notas de pie de página a Felipe Salvador y Aznar, Blas Goytre y Blasco, y José Rogina. Emigdio Rodríguez Pita cita una edición de esta obra de Cañizares, publicada en Málaga el año 1928 (1988, p. 651), aunque yo sólo conozco una segunda edición, publicada en Málaga en 1927 e impresa por Tipografía La Española, un ejemplar de la cual se custodia en la Biblioteca de la Universidad de Sevilla, con la signatura M DRQ 107 (01).

Con todo, la obra que dio a José M<sup>a</sup> Cañizares su mayor fama fue su *Ensayo histórico sobre contabilidad*, de la que ya hemos hecho mención, publicada en Málaga el año 1933, cuando el autor contaba ya 73 años de edad.

Por sus planteamientos, puede encuadrarse a José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo, como un autor contista, que en su clasificación de las cuentas parte del planteamiento cincocontista reformado por Castaño. Ferviente admirador de Cerboni, se muestra partidario de la personificación de las cuentas, adentrándose tímidamente en la teoría personalista. Asimismo, se perciben en él atisbos de los futuros planteamientos hacendalistas. Atendiendo a sus aficiones carbonianas y diagramáticas, Emigdio Rodríguez Pita (1956, p. 25) lo incluye sin más en el grupo de autores matemáticos, que se han dejado influenciar por los números o cantidades en que expresa la contabilidad sus anotaciones, atendiendo más a las cosas externas que a lo esencial. Por su parte, Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila, com-

pusieron un excelente estudio introductorio a la reedición fotográfica de esta obra de Cañizares, que fue publicada en Madrid el año 1996, por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y el Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.

\* \* \*

De 1892 es también el libro *Nociones de Contabilidad del Personal de la Marina, Presas Marítimas y Testamentos militares*, publicado por Luis de Pando y Pedrosa, Contador de Navío y profesor de la Escuela de Administración Naval de San Fernando, para que sirviera de texto a los alumnos de la Escuela. Como ya indica el título, no se trata de un tratado de contabilidad general de la Armada o de algún navío, sino de los trámites y la contabilización a realizar en casos muy concretos, junto con las disposiciones que regulan estos trámites. Los tres casos de que se trata en el libro, que dan lugar a su estructuración en tres Títulos, son los siguientes: el del pago de haberes al personal de la Marina, el del apresamiento de embarcaciones, efectos y mercancías en tiempo de guerra o por delito de contrabando, y el relativo a los testamentos y a la entrega de los efectos y caudales pertenecientes a individuos de la Marina fallecidos a bordo, así como también a individuos no dependientes de la Marina que vayan a bordo como pasajeros. Acorde con este carácter, el libro se limita a describir los trámites a realizar y a ofrecer un completo modelario de los formularios y libros a utilizar. No contiene, en consecuencia, ninguna noción sobre el concepto de contabilidad, ni sobre las cuentas, asientos, etc., utilizados habitualmente en la contabilidad mercantil, ni siquiera administrativa.

\* \* \*

Asimismo el año 1892, en Palma de Mallorca, José Ramonet y Riu, Director de la Academia de Instrucción Comercial de esa ciudad, publicó un simple folletito de 16 páginas titulado *Borrador de operaciones para la enseñanza práctica de la Contabilidad por Partida doble*, para uso de los alumnos de su Academia, presentando las anotaciones en el libro Borrador de unas operaciones de comercio, efectuadas durante el mes de julio de 1892, para que dichos alumnos desarrollasen el ejercicio, pasando los asientos al Diario y al Mayor, efectuasen las operaciones regularización y formularsen el balance general de cierre de cuentas. El ejercicio no tiene nada de particular, salvo un par de curiosidades y particularidades. En primer lugar, el hecho de que la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que en aquella época se denominaba en muchas ocasiones al revés, Ganancias y Pérdidas, se llama en esta ocasión Daños y Lucros. Es también destacable la aplicación de una cuota de amortización a los muebles y enseres del 1 por 100, teniendo en cuenta que la compra fue efectuada a comienzos del mes. Otra circunstancia curiosa es la compra que efectúa el comerciante de los dos tomos de *El Consultor del Tenedor de libros*, de Emilio Oliver Castañer, publicado en Barcelona el año 1884, y de los tres de *La Enciclopedia comercial*, dirigida por Antonio Torrents Monner y publicada en Barcelona los años 1884-1885. El asiento en el Borrador no indica el autor ni los datos de publicación del libro, pero dan fe del grado de difusión que los mismos habían alcanzado.

\* \* \*

Fernando López y López fue una figura muy conocida y respetada en el campo de la contabilidad, sobre todo por sus aportaciones históricas. El año 1894 apareció el libro *Tratado Teórico-Práctico de Contabilidad del Estado*, publicado por Fernando López y López y Antonio Martínez Alonso. En el prólogo viene explicada la razón de la abundancia de tratados sobre contabilidad pública que encontramos durante la época siguiente. Dicen así los autores:

*“Las actuales reformas de la contabilidad del Estado han hecho que en las Escuelas de Comercio se dedique preferente atención a esta asignatura de la carrera mercantil; pero los Profesores no pueden darle la amplitud debida por la dificultad con que tropiezan para dar a conocer a sus alumnos con todos sus detalles esta contabilidad. Este ha sido otro de los motivos que nos han impulsado a acometer este trabajo, que resuelve el problema de la enseñanza de la contabilidad del Estado en las Escuelas de Comercio”* (1894, p. 8).

Los autores definen la contabilidad, en su concepto más amplio, diciendo que es *“la ciencia ama de las matemáticas que se ocupa de las cuentas, bajo el punto de vista estadístico y contable”*. Como puede apreciarse, el enfoque del libro es plenamente contista, hecho que se confirma con la aplicación en toda su pureza del principio de personificación de las cuentas. En efecto, al tratar de los principios fundamentales de la partida doble, se señala que *“las cuentas pueden representar personas o valores personificados”* (*ídem*, p. 10).

Pero no fue este libro el que le proporcionó a Fernando López y López la fama. Su vida fue rica e interesante, como he comentado en otro lugar<sup>300</sup>. En posesión de los títulos de Bachiller, Perito mercantil y Profesor mercantil, este último obtenido como alumno de enseñanza libre en la Escuela de Comercio de Alicante, en junio de 1896, y después de haber trabajado en la banca privada, opositó, en 1893, al Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, recibiendo el nombramiento de Tenedor de libros del Estado, en el Ministerio de Hacienda, para cubrir un destino en la Intervención de Hacienda en la ciudad de Huesca. Posteriormente, fue ascendiendo, siendo trasladado a las Intervenciones de Hacienda en Murcia, Alicante, Cádiz, Valencia, Granada y Madrid. En 1914, pasó a prestar sus servicios a la Dirección General del Tesoro Público, Sección de Loterías, donde permaneció hasta que, por Real Orden de 11 de junio de 1920, fue trasladado al Ministerio de Trabajo. En 1924, fue ascendido a Jefe de la Sección especial de Contabilidad de dicho Ministerio, y, en octubre de 1934, pasó, en comisión de servicio, a ocupar la Jefatura de la Inspección del Estado en la Contabilidad del Banco de España, cargo en el que fue confirmado en 22 de enero de 1936, al recibir el nombramiento de Jefe Superior de Administración, el más alto puesto administrativo alcanzable por el funcionariado español. Ocupando este puesto, le llegó la jubilación el 26 de febrero de 1938, según Decreto de 9 de mayo del dicho año, después de haber prestado sus servicios al Estado español, ininterrumpidamente, durante cuarenta y cuatro años, tres meses y cuatro días, según declara el mismo interesado en la instancia en la que solicita que se le asigne la correspondiente pensión.

Mientras estuvo destinado en la Intervención de Hacienda de Alicante (17 de enero de 1896 a 17 de agosto de 1904), terminó los estudios de Profesorado mercantil, como se ha indicado, y fundó la revista *La Contabilidad*, que él mismo diri-

---

300 En este trabajo se reproducen algunos contenidos del *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*, 1981, en sus páginas 125 a 135.

gió, y que le proporcionó el contacto con Karl Peter Kheil. Profesó, interinamente, en la Escuela Oficial de Comercio de dicha población, cuyo Colegio Pericial Mercantil organizó, al igual que el de Valencia. En esta misma ciudad de Alicante fue donde tradujo la obra de Kheil, traducción de la que en seguida hablaremos.

Trabajó activamente, durante esta época, en tareas al margen de su cargo oficial como funcionario del Ministerio de Hacienda, organizando el Congreso Nacional de Titulares Mercantiles del año 1900 en Madrid, así como el celebrado en Valencia durante su Exposición Regional.

De vuelta a Madrid en 1914, no se desconecta del todo con la problemática histórico-contable. Así, publicó, a partir de mayo de 1926, en la revista *Administración y Contabilidad*, órgano del Colegio Central de Titulares Mercantiles, una serie de artículos sobre los veintiocho autores preseleccionados por Karl Peter Kheil en su artículo “Valentin Mennher und Antich Rocha”, el cual, por cierto, anuncia López y López que va a traducir, sin que parezca que pudiera nuestro personaje cumplir su propósito.

El 20 de mayo de 1928, Fernando López y López asumió la presidencia del Colegio Central de Titulares Mercantiles, en unos años no muy boyantes para dicha entidad, haciéndose cargo, asimismo, de la dirección de la revista *Administración y Contabilidad*, que no encontraba timonel apropiado.

Dejó Fernando López y López la presidencia del Colegio Central de Titulares Mercantiles en 1931, por razones de salud, siendo nombrado poco después Presidente de Honor del mismo, cargo que también le otorgó la Comisión organizadora del IV Congreso Nacional de Titulares Mercantiles, que se celebró en Madrid en mayo de 1932. Debió de fallecer en los primeros meses de 1940, pues el Colegio Central de Titulares Mercantiles le dio de baja por fallecimiento en su sesión del 10 de abril de ese año. El salón de reuniones de dicho Colegio todavía hoy está presidido por un retrato al óleo de este primer historiador español de la contabilidad.

La traducción que Fernando López y López hizo del libro de Karl Peter Kheil, *Über einige ältere Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli*, en la que su autor recoge una serie de artículos publicados desde enero de 1895 a diciembre del mismo año en la revista *Zeitschrift für Buchhaltung*, fue titulada *Historia de la contabilidad. Estudio de algunos trabajos antiguos referentes al tratado de teneduría de libros de Lucas Pacioli, impreso en 1494*, siendo publicada en Alicante, como se ha indicado, en 1901. Esta traducción introdujo en España los planteamientos histórico-contables que desde hacía una treintena de años estaban preocupando en Europa a los círculos interesados por la investigación histórica de la contabilidad. Parece que el libro tuvo éxito, pues se afirma de él, en 1932, que estaba completamente agotado.

Con todo, lo que le otorga a Fernando López y López la credencial de primer historiador español de la contabilidad no es esta traducción, sino la serie de artículos que comienza a publicar en la revista *Administración y Contabilidad*, órgano del Colegio Central de Titulares Mercantiles, según se ha apuntado más arriba, bajo el título común de “Apuntes para constituir la historia de la contabilidad por partida doble”. Contiene esta serie diez pequeños artículos, divididos en dieciocho apartados, el primero de los cuales se publica en mayo de 1926, y el último en marzo de 1927. Muy desiguales en calidad –que, en general, no tiene demasiado nivel–, tampoco puede concedérseles un alto grado de ambición y rigor científicos. Sin embargo, contienen, noticias de cierto interés, aparte del que les confiere el

hecho de ser los primeros trabajos españoles que deliberadamente se proponen investigar y arrojar luz sobre los primigenios tratados de contabilidad por partida doble publicados en España. Y este es, a nuestros ojos, su gran mérito. Recuérdese que el libro de José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo fue publicado en 1933.

\* \* \*

José M. García Ducazcal, catedrático de contabilidad en la Escuela Elemental de Comercio de Valladolid, es uno de los autores de cierta importancia. Su libro *Contabilidad, Teneduría de Libros y Administración Comercial* aparece el año 1894 y en él define a la contabilidad diciendo que

*“es la ciencia que trata de la cuenta y razón de todas las cosas contables (el subrayado es del autor)”* (1894, p. 1).

Una definición que, ciertamente, resulta poco explicativa. La teneduría de libros, a su vez,

*“es el arte de anotar en los libros todas las operaciones, ya sean especulativas o administrativas, con la debida separación, claridad, sencillez y exactitud. Su fin es determinar con facilidad la comprobación de todos los actos especulativos y administrativos, y demostrar en cualquier momento el estado del capital o valores a que se refiere, y el resultado de sus operaciones aisladas y en conjunto”.*

Continúa diciendo:

*“No debemos confundir la contabilidad con la Teneduría de libros, porque la primera es la representación de los resultados por el conjunto de los hechos, y la segunda es el desenvolvimiento de estos hechos para obtener los resultados. La contabilidad tiene sus propiedades fijas, invariables, mientras la Teneduría de libros se desenvuelve por infinidad de métodos que nos conducen a diversos sistemas, pero que todos ellos están sujetos a las propiedades de la contabilidad”* (ídem, p. 2).

En el prólogo señala:

*“Es por todos reconocido el principio, que podemos clasificar de axiomático, que el estudio de la Teneduría de libros es esencialmente práctico y bajo este principio se desarrollan muchos de los nuevos Tratados que se han publicado. Nosotros no negamos la proposición, pero creemos de absoluta necesidad el conocimiento científico de los elementos que constituyen la Teneduría de libros, porque ésta se desenvuelve por multitud de variados procedimientos, todos sujetos en la naturaleza que tienen las cuentas, y este estudio le conceptuamos tan necesario e imprescindible, que en toda nuestra obra lo verá el lector desarrollado y muchas veces repetido”* (ídem, p. VII).

Poco después dice que:

*“... mucho tiene que estudiar, definir y establecer la ciencia contabilidad. Que mucho tiene que estudiar se comprueba si comparamos las obras de principio de este siglo con las últimas publicadas: en las primeras vemos desarrollados principios científicos, como se observa en los modelos de D. Antonio Guillén, de monsieur Edmon Desgranges y de los Sres. Besson y Raspail, publicados en la recomendable obra de D. Emilio Oliver, y sin embargo, estos principios han*

*desaparecido en las obras modernas. ¿Por qué ha sucedido esto? Porque los modernos han convenido en que la enseñanza de la contabilidad es eminentemente práctica, y muy secundaria la parte teórica, y estamos muy conformes con nuestros respetables compañeros Sres. D. Vicente Esquivel y D. Enrique Laguilloat, que en el prólogo de su excelente obra dicen que ‘los autores modernos que han escrito Tratados de contabilidad y Teneduría de libros siguen aferrados a las antiguas prácticas, despreciando los principios fundamentales de esta ciencia y redactando un conjunto de operaciones mercantiles, las cuales desenvuelven en los diferentes libros de comercio; creen con este procedimiento que la enseñanza se hace más fácil y que produce mejores resultados, olvidando que con la teoría se consigue generalizar y se enseñan los principios comunes a toda clase de operaciones y de comercios’. Nosotros hemos dado un paso atrás para seguir adelante: hemos recogido las propiedades antiguas, y con nuestra larga práctica hemos estudiado, comparado y observado para metodizar en síntesis y presentar una teoría de la contabilidad que desarrolle una Teneduría de libros con reglas fijas, invariables, como las de todo arte que descansen en principios científicos” (ídem, p. IX).*

Como puede apreciarse, García Ducazcal se lamenta en este párrafo de que, en los últimos tiempos, los autores de textos contables se hubieran decantado por la enseñanza práctica y casuística, apartándose de los principios teóricos que encierran en sí los principios generales aplicables a todos los casos.

\* \* \*

Contemporáneo del anterior es el libro de Fidencio Aguirre Ruiz, *Apuntes de contabilidad y teneduría de libros por partida doble del Estado*, que aparece en 1894. En él el autor ofrece las siguientes definiciones por separado de la teneduría de libros y de la contabilidad:

*“Teneduría de libros es el arte de anotar en los libros las operaciones mercantiles o administrativas; o la estadística de las mismas, hecho sobre la base de la contabilidad. Y ésta la definiremos diciendo, que es la ciencia suministradora de los principios científicos para la formación de la estadística comercial o administrativa. Distinguimos separadamente la Teneduría de libros de la contabilidad, porque en realidad, el espíritu de cada una es diametralmente opuesto, dado el caso de ser la primera mero arte y la segunda una ciencia, menos o más exacta” (1894, p. 11).*

\* \* \*

Ese mismo año 1894, Rafael Fernández y Esteban, que según figura en la portada había aprobado la oposición de ingreso en el Banco de España, publicó en Zamora un *Diccionario técnico de Comercio, Industria y Banca*, conteniendo más de 4.000 voces ordenadas alfabéticamente. No trata, realmente, de teneduría de libros ni de contabilidad, pero recoge numerosas voces relativas a esta materia. Es interesante consultar estas voces, porque nos informan de la evolución seguida por los conceptos desde comienzos de la dinastía de los Borbones en España y, sobre todo, en relación con las definiciones contenidas en el Covarrubias.

Los términos “Amortizar” y “Amortización”, por ejemplo, no habían adquirido todavía el sentido contable de ajustar el valor de los elementos patrimoniales con

motivo de la depreciación sufrida por el paso del tiempo. La primera acepción de amortizar se refiere a *“Pasar los bienes de forma que no puedan enajenarse, vinculándolos en alguna familia o en cualquier establecimiento, comunidad o cofradía”*. La segunda acepción hace referencia a *“Redimir, extinguir o satisfacer una deuda, reembolsando el capital de la misma”*. Esta es precisamente la primera acepción del término “Amortización”, que se define como *“Acción y efecto de amortizar; extinción de una renta o pensión. Como más frecuentemente se usa esta voz, es tratándose de la Deuda pública amortizable...”* (1894, p. 21).

Tampoco en el término “Inventario”, que contiene una extensa explicación contable figura ninguna referencia a la amortización (1894, p. 115) ni la voz “Valor”, con amplias explicaciones sobre las distintas acepciones monetarias, cambiarias, fiduciarias, postales, etc., contiene en absoluto ninguna alusión a la problemática de la valoración contable de los activos.

La palabra “Arqueo”, por su parte, se usaba ya como *“Acción y efecto de arquear. Reconocimiento de caudales y efectos existentes en arcas (o cajas), pertenecientes a Corporaciones, Sociedades o particulares”*. De ahí, el término “Arquero” recibía el significado de “Tesorero” (1894, p. 27).

Para definir la palabra “Balance” se mantiene todavía una expresión castellana antigua, proveniente de la baja Edad Media, *“Tanteo”*. De esta forma, se define el término “Balance” diciendo en primera acepción que es el *“Tanteo en las cuentas de comercio”* (1894, p. 29). Luego, se complementa esta explicación con las definiciones corrientes hoy día.

Es curiosa la definición contable que se da al término “Cargo”, como *“Conjunto de partidas y cantidades a las que hay que dar salida”* (1894, p. 37). Ninguna referencia al sistema de Cargo y Data, o de Pliego horadado, tan famoso y utilizado en la contabilidad pública castellana un par de siglos antes. Lo mismo ocurre con la expresión “Data”, aunque ahí la naturaleza contable de la misma se hace más presente. Pero la primera acepción es la de *“La nota del tiempo y lugar en que se firma cualquier documento o carta, colocándose en este último caso al principio del escrito”*. La segunda acepción es “Fecha”. Sólo en tercer lugar se explica: *“Cualquier partida o partidas que vienen a ser un descargo de lo recibido”*. A continuación, se da una cuarta acepción: *“Cualquier partida acreedora o del haber de una cuenta”*, y finalmente: *“La suma de valores a favor de una persona”* (1894, p. 51). Estas tres últimas acepciones recuerdan claramente, pues son derivaciones del mismo, el antiguo sistema ya olvidado. Igual sucede con la expresión “Datar”, cuya segunda acepción es la de *“Acreditar, abonar en cuenta. En la contabilidad significa llevar a los libros en forma de asiento la partida o partidas de descargo”* (*ibídem*).

El término “contabilidad” lleva como primera acepción la de “Cualidad de lo contable”; luego se dice: *“Sistema de cuenta y razón en el comercio”*. Sólo después, y precedida de la expresión entre paréntesis “Por partida doble”, se indica:

*“Ciencia que enseña a consignar en libros preparados al efecto todas las operaciones que se verifican en un establecimiento fabril, industrial, mercantil y administrativo, de una manera tan precisa y exacta y un orden tal, que en cualquier tiempo pueda conocerse su verdadera situación: esto es, el capital y valores en que consiste y las ganancias o pérdidas habidas por resultado de los negocios”. Luego sigue diciendo: “Así nos lo demuestran con sus obras Aznar, Castaño, Roderó y otros cuantos dedicados al estudio de esta importante ma-*



teria” (1894, pp. 42 s.), haciendo referencia a Felipe Salvador y Aznar, Francisco Castaño Diéguez y Santiago Rodero y Agudo.

La definición que se da a la “Teneduría de libros” es más escueta, pues se dice simplemente que es la *“Ciencia que trata de la contabilidad estableciendo la manera de llevarla en el Comercio con arreglo a la legislación y a lo publicado en esta materia, en sus diferentes métodos de partida doble, mixta y sencilla”*.

Más explícito se muestra el Diccionario al hablar del “Tenedor de libros”, diciendo que es la

*“persona encargada de llevar éstos con todas las formalidades debidas en cualquier establecimiento mercantil o administrativo, exigiéndole conocimientos superiores a los de cualquier otro factor, probidad, honradez y gran discreción, condiciones indispensables para llenar cumplidamente las exigencias de tan importante cargo. En la manera de disponer y establecer la contabilidad es en lo que ha de distinguirse, y otra cosa sería del Comercio en general si en todas las plazas mercantiles se constituyera un colegio de Tenedores de libros como en Barcelona hoy, que debido a la reconocida ignorancia de muchos comerciantes, se trastornan los negocios, y quiebran las casas más acreditadas”* (1894, p. 301).

En todo este contexto es curioso el sentido lato que se da a la expresión “Comercio”, pues como se ha visto, inmediatamente después de definir la contabilidad como sistema de cuenta y razón del comercio, se la hace extensiva a los establecimientos fabriles e industriales, y no sólo eso, sino también a los administrativos, es decir al Sector público e instituciones sin ánimo de lucro.

Por otra parte, parece claro la amplia aceptación que esta época había conseguido ya el concepto de la contabilidad como ciencia. Estos mismos conceptos se especifican en la voz “Partida”, que se define y explica de la siguiente manera: *“Asiento en los libros. En las cuentas la cantidad particular que se junta con otras para la suma. ‘Contrapartida’: asiento que se hace para anular una partida o para enmendar ésta”*.

A continuación, bajo el epígrafe “contabilidad por partida doble” se repite la definición contenida para esta expresión en la voz “contabilidad”, añadiendo luego: *“Esta clase de contabilidad (la más perfecta de todas) nos enseña la personificación de las cuentas que consiste en considerar a todo lo material e impersonal como personas capaces de responder a cuantos cargos o abonos se le hagan. Así al cajero de la casa lo representa la cuenta de Caja...”*.

Particularmente interesante es la explicación que ofrece el autor en esta misma voz con referencia a la poca estima que se tenía por la contabilidad en el ámbito comercial: *“La contabilidad es un asunto mirado en el Comercio con relativo desdén. Téngase muy presente que, sin una buena administración, sin una buena contabilidad, no hay negocio posible... El sistema rutinario que generalmente emplean muchos Comerciantes para implantar su contabilidad, llamándole partida simple, mixto y otras tonterías por el estilo, con lo que pretenden darse importancia (encomendándole el escritorio quizá al más inepto de sus dependientes), es una completa ruina”* (1894, pp.188 s.).

A propósito de partida, debe decirse que la voz “Asiento” se define exclusivamente en este sentido: *“Cada anotación que se hace en los libros, referente a algún negocio. En la contabilidad hay dos clases de asientos: simples y compuestos...”*

(1894, p. 27). Se ha perdido todo recuerdo del significado de asiento como contrato o convenio con la Corona que tenía en los tiempos de los Austrias.

\* \* \*

Aunque el libro no lleva el año de edición, por el contenido puede deducirse que sería en 1898 cuando Ramón Orts-Ramos publicó su *Tratado completo de teneduría de libros por partida doble, teórico y práctico*. Como apunta su título, la obra se divide en dos partes, una teórica, con 90 páginas, y la otra práctica, con 149. El libro comienza con un breve prólogo en el que se dice que no se pretende llenar ningún gran vacío en el campo de la ciencia de la teneduría de libros, sino simplemente sacar a la luz un libro cuyo coste será la mitad más barato que el más barato de los libros de su género. Y, realmente, no puede decirse que la obra aporte ninguna novedad.

La parte teórica consta de siete capítulos, titulados como sigue; I. Preliminares. Libros generales; II. Cuentas generales: su división; III. Libros auxiliares; IV. Cuentas personales. Intermedias. Negocios en comisión; V. De las cuentas con interés; VI. Compañías colectivas, comanditarias y anónimas; VII. Contabilidad de Bancos. Id. de Fábricas. Liquidaciones. El capítulo primero contiene un resumen general de la teneduría de libros. Por cierto que, pese a la calificación de ciencia que asigna en el prólogo a la teneduría de libros, en la definición que hace de ella como comienzo de este capítulo, dice que *“la teneduría de libros es el arte de tratar con método y bajo principios determinados toda clase de operaciones, que se anotan en libros diversos de tal modo, que a un sencillo examen el tenedor de ellos se dé cuenta exacta del estado de sus negocios”* (1898, p. 9).

Por lo demás, sigue fielmente a Francisco Castaño, tanto en la estructuración del libro, que presenta resumida, como en la doctrina, incluido el error relativo a la contabilización de los billetes de banco (1898, p. 81). El ejemplo de libro Diario que ofrece está formulado, a estas alturas, en rayado castellano.

## 28.2. Autores españoles de la primera mitad del siglo XX

En realidad, la división que se ha hecho entre autores contables del siglo XIX y de la primera mitad del siglo XX no tiene ninguna significación sustantiva. Se hace simplemente para tomar aire, para hacer un alto en el camino, aprovechando el cambio de siglo. Pero el camino no cambia básica ni bruscamente de rumbo: sigue avanzando en las direcciones apuntadas ya en la última mitad del siglo anterior. Como hemos visto, los autores más destacados de la etapa anterior siguen publicando nuevas ediciones de sus libros o lanzando a la luz obras nuevas en el nuevo período. Tampoco cambia el método de exposición. Seguiremos hablando de los autores y sus obras por orden cronológico, a partir de la fecha del primer libro publicado en primera edición que hayamos podido consultar del nuevo siglo.

En cualquier caso, el estudio de las obras de los autores considerados en las páginas anteriores, algunos de ellos con una fuerte presencia de sus publicaciones en la primera mitad del siglo XX y, por ende, con una gran influencia directa en el pensamiento y los planteamientos contables españoles de esta época, nos ha permitido construir un entramado sobre el que referiremos y proyectaremos la obra de los principales autores que ocupan el escenario de la literatura contable en Es-

pañía entre 1900 y 1950: ellos son los que establecen las coordenadas en las que habremos de movernos en la presente fase de nuestra investigación a este respecto.

Al examinar los planteamientos de los autores del siglo XIX considerados hasta aquí, hemos podido comprobar que todos ellos eran contistas en mayor o menor medida, es decir, autores que consideraban que las cuentas eran la materia que ocupaba el lugar fundamental en el estudio de la contabilidad. Asimismo, que todos ellos encajaban también, en principio, en lo que podría llamarse la doctrina cincocontista fundada por Edmond Degrange padre, es decir, que eran partidarios de agrupar las cuentas de objetos o valores en unas pocas cuentas fundamentales, demostrando menor preocupación en lo concerniente a las cuentas personales, seguramente por estimar que su naturaleza no ofrecía ninguna dificultad ni causaba problemas. Algunos de ellos, empero, a medida que avanzaba el siglo fueron desarrollando posiciones muy evolucionadas a partir de los planteamientos cincocontistas, llegando a formular clasificaciones de las cuentas bastante elaboradas y sofisticadas.

Todos ellos, por otra parte, predicaban la personificación de las cuentas como recurso didáctico para hacer comprender que los bienes y valores materiales podían ser cargados y abonados. Algunos incluso se adentraban en este sentido en la teoría personalista, que sin abandonar el recurso a la personificación, afirmaba que no sólo se trataba de simular que las cuentas de los objetos estaban abiertas a las personas, sino que, de hecho, en el fondo, las cuentas sólo se abrían a personas, puesto que en última instancia todas ellas representaban a la persona del propietario o de sus agentes.

El espíritu que predominaba en todos estos autores era el de la explicación y enseñanza de la teneduría de libros con la voluntad de capacitar a los lectores para poderla practicar. Este era el objetivo confesado de sus escritos. Ninguno de ellos mostraba preocupación por ir más allá ni, mucho menos, por la construcción de la contabilidad como ciencia, aunque esta palabra estaba en boca de muchos. Pero, solamente Fernández Font, y Torrents y Monner concibieron la contabilidad como algo diferente y que abarcaba más materias que la teneduría de libros, aunque en algunos casos –en la mayoría a final de siglo– se defendiera la idea de que la contabilidad lo hacía a un nivel superior. De tal modo, algunos autores, a medida que avanzaban los tiempos, sostuvieron que la contabilidad no era un arte o, al menos que no era solamente un arte o una técnica, sino una ciencia. Sin embargo, como se ha indicado ya, esto eran sólo palabras, una forma de hablar. Pues nadie, de entre ellos, se preocupó de reunir y expresar argumentos en que sustentar esta tesis. Simplemente la formulaban y pasaban a ocuparse de señalar y explicar las reglas técnicas necesarias para practicar correctamente la profesión de tenedor de libros.

El primer autor estudiado en este subcapítulo será Juan Asúnsolo Martínez. Asúnsolo era Catedrático de Contabilidad en la Escuela Superior Mercantil de La Coruña y había adoptado como libro de texto para la enseñanza de la asignatura la obra de Felipe Salvador y Aznar: *Manual de Teneduría de libros por partida doble*, en su decimoséptima edición, publicada en 1900, y que, como se ha indicado más arriba, había sido considerablemente corregida y ampliada por su hijo José Salvador y Gamboa. Sin embargo, el programa de su asignatura no se ajustaba exactamente al contenido del libro de Salvador y Aznar, ni al orden seguido por éste en la exposición. Por tal motivo, al objeto de orientar mejor a sus alumnos, publicó ese mismo año de 1900 un librito titulado *Contabilidad y Teneduría de libros*.

*Programa explicado por Juan Asúnsolo Martínez*, en el que consignaba su programa, explicando brevemente el contenido de las lecciones, especialmente en los aspectos no tratados suficientemente o a su completa satisfacción por el libro de texto, con un breve vocabulario explicativo de los términos más utilizados en cada caso, y reenviando a las lecciones y lugares de la obra de Salvador y Aznar, donde el alumno podría hallar mayor información sobre las cuestiones planteadas en cada lección del programa. Es interesante esta actuación, porque constituye uno de los pocos ejemplos que conocemos en los que una cátedra de contabilidad adoptara como texto un libro no escrito por el correspondiente catedrático. Bien es cierto que en este caso el catedrático estaba en vísperas de la jubilación.

Al año siguiente, 1901, vio la luz pública otro libro de Asúnsolo, continuación del anterior, publicado estando su autor ya jubilado, bajo el título de *Tratado de contabilidad práctica*. José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo conocía esta obra, que citó en su *Ensayo histórico sobre contabilidad* (1933, p. 145). El libro de Asúnsolo está dividido en dos partes: la primera dedicada a la contabilidad administrativa pública y la segunda a la práctica de operaciones comerciales y de contabilidad mercantil. La parte más interesante del libro es, sin duda, la dedicada a la contabilidad pública, que subdivide en contabilidad nacional o del Estado, en contabilidad provincial y en contabilidad municipal. A este respecto es de destacar el número relativamente grande de autores que, según hemos visto, incluían en sus tratados contables una parte o un apartado dedicado a la contabilidad pública. Posiblemente ello fuera debido a que así lo exigían los programas de las Escuelas de Comercio, según se ha comentado ya. Según indica el autor de este libro en su Prólogo, en esos momentos, de acuerdo con el Real Decreto de 11 de agosto de 1887, sobre creación de las Escuelas de Comercio, artículo 3<sup>o</sup>, existían dos asignaturas tratando de contabilidad: la de Contabilidad y Teneduría de libros, y la de Prácticas comerciales y Contabilidad del Estado. Ello explica también la específica composición del libro que nos ha ocupado.

\* \* \*

José Rogina, Catedrático de la Escuela Superior de Comercio de La Coruña, y antiguo Interventor de la sucursal del Banco de España en dicha ciudad, publicó en 1902 un documentado *Tratado de contabilidad general o Teneduría de libros*, citado por José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo en su libro *Ensayo histórico sobre contabilidad* (1933, p. 145). Anteriormente Cañizares había citado ya, muy elogiosamente, su obra *Tratado de Cálculos Mercantiles*, en el libro *Prolegómenos de Contabilidad de Empresas* (1905, p. 89, nota de pie).

El *Tratado de contabilidad general o Teneduría de libros* de Rogina, del que se conoce una quinta edición publicada en 1925, sigue la pauta clásica trazada por los autores anteriores, de los que toma y combina muchos elementos. Empieza por unas nociones preliminares, entre las que incluye, ya en la primera página de su libro, una definición de la teneduría de libros diciendo que “*es la ciencia que enseña la manera de anotar en determinados libros todas las operaciones de un establecimiento mercantil, industrial o administrativo, para conocer fácilmente en cualquier tiempo su situación económica, esto es, los valores que componen su capital y el beneficio o quebranto habido en los negocios*” (1902, p. 1). No diferencia la contabilidad de la teneduría de libros, añadiendo un par de renglones más abajo: “*Dáse también a la Teneduría de libros el nombre de contabilidad, tomando esta palabra*

*en sentido limitado* (el subrayado es del autor)". Aunque a continuación indica, en caracteres más pequeños: "*Muchos autores, sin embargo, atribuyen a estas expresiones distinta significación*" (*ibídem*). Con respecto al carácter de ciencia de la contabilidad, pese a que emplea el término, no hace mucho hincapié en él, comentando que es a la vez ciencia y arte: "*Ambos caracteres se hallan íntimamente unidos en esta materia, como en cualquiera otra ciencia de aplicación*" (1902, p. 3).

Acto seguido expone las prescripciones legales referidas a los libros y documentos de comercio; continúa después comparando la partida simple con la partida doble, y, ya metido de lleno en ésta, por la clasificación y uso de las cuentas y los libros Diario, Mayor y de Inventarios. Introduce luego un par de secciones prácticas para ilustrar las explicaciones teóricas dadas. Continúa luego con las cuentas intermedias, con los errores en los libros y medio de subsanarlos, con el Balance general y la liquidación de empresas. Explica a continuación el método de Diario-libro Mayor como forma abreviada para llevar los libros por partida doble, al que, según dice, algunos llaman método de partida mixta, porque con él pueden llevarse las cuentas tanto por partida doble como por partida simple. Otros, empero, lo llaman método francés o de Degrange, pues a él se atribuye su invención. No hace ninguna referencia a la denominación de sistema americano de contabilidad, con la que más adelante fue conocido. La siguiente parte del libro está dedicada a lo que en esa época se llamaban contabilidades especiales, es decir, al estudio de contabilidades aplicadas, tanto en razón del sujeto como del objeto, incluidos los bancos de emisión y descuento, con referencia específica al Banco de España, así como la contabilidad del Estado, la provincial y la municipal. Sigue un amplio capítulo sobre sistemas diversos de contabilidad, en el que se presentan los sistemas de Michel, Rosatti, González Ladrón de Guevara, Tonzig, Besson y Raspail, y la Logismografía de Giuseppe Cerboni, a ejemplo de lo que ya hemos visto en las obras de Felipe Salvador y Aznar y de Antonio Torrents y Monner, pero presentados ahora de una forma más amplia, precisa y detallada.

En cuanto a la adscripción e influencias identificables en José Rogina debe decirse, en primer lugar, que bebe directamente, y no sólo en la parte histórica, de José María Brost, al que cita expresamente como jalón en la enseñanza y divulgación de la contabilidad por partida doble en España (1902, p. 31). De esta forma, se define como claramente contista, afirmando que "*la contabilidad de una casa es el conjunto de sus cuentas, y ciertamente cada una de éstas constituye un elemento esencial de aquélla*" (*idem*, p. 3). Adopta la división, corriente a la sazón, de la contabilidad en especulativa y administrativa, con las subdivisiones, también al uso, de comercial, agrícola, fabril y análogas para la primera, y de privada y pública para la segunda, distinguiendo dentro de la pública la contabilidad del Estado, de la Provincial y la Municipal. Recurre asimismo a la personificación de las cuentas (*idem*, pp. 32 s.), a las que divide en personales o representativas de personas, materiales o representativas de objetos o valores personificados, e inmateriales o de Capital, llamadas también de diferencias o resultados, destinadas a dar razón de utilidades y quebrantos (*idem*, pp. 3 y 39). Sigue en este aspecto, pues, la clasificación de Francisco Castaño, a quien también sigue al hablar de los cambios completos y de los incompletos. Para él, "*la cuenta de Capital es verdaderamente la cuenta del comerciante; resumen de todas las demás, esto es, de las cuentas materiales que representan a encargados de administrar sus valores, y de las personales, que comprenden sus débitos y créditos*" (*idem*, pp. 34 ss.). En materia de clasificación

de cuentas adopta también como clasificación adicional la de Felipe Salvador y Aznar y sus famosas tres divisiones, que sin embargo Rogina denomina cuentas puramente de movimiento, cuentas de especulación y cuentas de movimiento y especulación, aproximándose a la terminología empleada por Antonio Torrents y Monner. Fiel a su origen de Interventor de sucursales del Banco de España, no admite la denominación de Pérdidas y Ganancias y sigue aferrado al antiguo nombre de Ganancias y Pérdidas. De acuerdo también con este espíritu conservador, en su supuesto contable del Diario sigue utilizando el rayado tradicional, aunque suma la columna de cantidades.

\* \* \*

José Prats y Aymerich era doctor en Ciencias y Catedrático de Contabilidad en la Escuela Superior de Industrias y de Ingenieros de Industrias textiles de Tarrasa y, en calidad de tal, publicó en 1904 un librito, impreso en caracteres cursivos, titulado *Apuntes de contabilidad general*. El libro está dividido en dos partes. La primera se dedica a la explicación de lo que el autor llama cuentas extra-contables, entendiendo por ellas las cuestiones de cálculo mercantil. La segunda parte se dedica a las cuentas intracontables, es decir, a la teneduría de libros, que define de la siguiente manera: *“Teneduría de libros es la parte de la contabilidad que da reglas para la inscripción metódica y ordenada en libros dispuestos al efecto, de todas las operaciones especulativas o administrativas que realice una persona o entidad, de tal manera que en cualquier momento pueda determinarse su situación económica”*.

Se trata de un texto elemental, sin mayores pretensiones, en el que, siguiendo a Torrents y Monner, se clasifican las cuentas en cuatro grupos: principales, de especies o materiales, personales, y de orden, con las correspondientes subdivisiones. Teniendo en cuenta la clase de lectores a los que los apuntes iban dirigidos, no se ahorran en el texto numerosas fórmulas y demostraciones matemáticas, sobre todo en las páginas referidas al cálculo de las cuentas corrientes con interés.

El mismo texto, ligeramente ampliado y provisto de un supuesto práctico al final, con asientos sobre papel rayado, en color, en los libros Borrador, Diario, íntegramente en rayado americano, y Mayor, así como con un balance de comprobación y saldos, y un Balance definitivo, también en su respectivo papel rayado, fue editado poco después, bajo el título de *Contabilidad comercial*, e impreso ya en la forma habitual, en la colección Manuales Soler, con tanto éxito que en 1907 vio su tercera edición. Siguió manteniéndose en el mercado hasta 1941, en que tuvo lugar la séptima edición, esta vez de mano de la Editorial Espasa-Calpe.

\* \* \*

Francisco Hurtado del Valle publicó en 1905, en Madrid, su primer libro de contabilidad: *Vademécum del Tenedor de Libros. Compendio teórico y práctico de contabilidad por partida doble* dispuesto por orden alfabético. Previamente, en 1899, había publicado un libro, asimismo en Madrid, titulado *El Consultor del Comerciante* dedicado a materias diversas de utilidad para los comerciantes, como los sistemas de pesas y medidas, sistemas monetarios del mundo, artículos del Código de Comercio de necesario conocimiento, junto a artículos asimismo de interés para el comerciante de la Ley del Timbre, tarifas de Correos, Telégrafos y Teléfonos, pero sin que dicho libro contuviera ninguna referencia a la contabilidad ni a la teneduría de libros.

Cuando publicó las dos obras citadas, Francisco Hurtado era Profesor Mercantil, ejerciendo su profesión en la empresa privada. Su obra más importante, *Teoría y Práctica de la Contabilidad* fue publicada veinticuatro años después, en 1929, cuando ya era Catedrático. Se conoce aun una obra más de Hurtado del Valle, esta vez de aritmética, titulada *Rudimentos de Aritmética*, publicada también en Barcelona el año 1932. Estos cuatro libros se pueden consultar en la Biblioteca Nacional, de Madrid. Según indica el autor en la Advertencia o Prólogo de su libro *Teoría y Práctica de la Contabilidad*, había publicado también otra obra titulada *Tratado de Contabilidad privada*, de la que no tengo ninguna otra noticia.

Los conceptos expresados en su primer libro de contabilidad, *Vademécum del Tenedor de Libros*, cuya única novedad consiste en su configuración en forma de voces por orden alfabético, fueron notablemente ampliados en su *Teoría y Práctica de la Contabilidad*, que, por otra parte, tampoco ofrece novedades dignas de mención. Define a la contabilidad como “*ciencia de las cuentas*” (1929, p. 13), con lo cual se declara contista, y la divide en contabilidad mercantil y en contabilidad administrativa, con el mismo significado que la clasificación introducida por Antonio Torrents y Monner con los nombres de especulativa o empresarial y pública o administrativa, denominaciones que, a la sazón, habían tomado ya carta de naturaleza. Combinando diversas clasificaciones de autores anteriores y con un criterio más bien confuso, mezclando conceptos, clasifica a las cuentas en seis grupos generales: 1º Fundamentales (como las cuentas de Capital, y Pérdidas y Ganancias); 2º Especulativas (como las de Gastos generales y de Intereses y Descuentos); 3º Administrativas (como la de Caja y las de Efectos a cobrar y Efectos a pagar en el caso de establecimientos no bancarios); 4º De explotación (como la de Mercaderías); 5º De orden (como las de Remesas en camino, Documentos al cobro y Partidas e suspenso); y 6º Personales.

Igualmente confuso y ambivalente resulta cuando explica el concepto de personificación. En efecto, mientras en su última obra, *Teoría y Práctica de la Contabilidad* dice simplemente que “*es preciso personificar las cuentas; es decir, considerarlas como entes ficticios capaces de recibir y de entregar, y de adquirir derechos y contraer obligaciones*” (1929, p. 24), en la voz “Personificación de las cuentas” de su primera obra contable, *Vademécum del Tenedor de Libros*, (1905), complicó innecesariamente la cuestión al comentar: “*Al establecer un negocio, el comerciante o sociedad que lo emprende siempre interviene, directa o indirectamente, en todas las operaciones*”. Más adelante, expresa prácticamente lo mismo ya citado con respecto a su obra posterior, pero añadiendo: “*Además, personificando las cuentas, se conocen las ganancias o pérdidas que han producido al terminar el ejercicio económico cada uno de los valores que forman el capital, cuyo resultado es el fin que persigue la contabilidad, y el que se propone averiguar el comerciante*”.

En el orden expositivo, la obra sigue la tónica habitual. La primera parte, empieza por unas nociones fundamentales y continúa con el tratamiento de las cuentas, los libros, los balances, la apertura y cierre de las cuentas, y los errores y omisiones en los libros de contabilidad, con la forma de corregirlos. En la segunda parte, se ofrece un supuesto práctico de considerable tamaño con los habituales ejemplos del libro Diario, Mayor, etc. En el ejemplo del libro Diario se utilizan los dos rayados, “*el moderno o a la americana*”, como dice, “*y el antiguo*”. Se recomienda la utilización del rayado moderno, por ser más práctico y ventajoso. Como en los casos anteriores, el objetivo perseguido por Francisco Hurtado del Valle en sus

obras es puramente el de instruir a los lectores en el manejo de la partida doble. Incluso parece que en este caso se percibe una falta aun mayor de preocupación por ahondar en los planteamientos científicos de la contabilidad.

\* \* \*

Francisco Jaén del Pino, alumno de José M<sup>a</sup> Cañizares, publicó en Málaga el año 1905 un libro titulado *Sistemas de Contabilidad*, que dedicó a su maestro. De acuerdo con el comentario que Cañizares hace en una carta-prólogo al comienzo de la obra, el autor se nutre fundamentalmente en ella del conocimiento de los autores italianos de contabilidad, cuya autoridad reconoce, pero recomienda a su antiguo alumno que, ya que se inicia en la consagración a los estudios contables, “no debe prescindir del manantial francés” (1905, p. VII), en el que Cañizares era precisamente especialista. Aunque Jaén del Pino no cita con profusión –aparte de unas referencias a Giuseppe Cerboni, a Edmond Degrange y su libro *Diario-Mayor*, a Carlo Ferraris y su ciencia de la administración, y una cita de Carlo Cerboni, las únicas citas de autores contables que el libro contiene son las de su maestro–, se aprecia efectivamente la influencia de los autores italianos en Francisco Jaén por el empleo del término Hacienda, como sinónimo de patrimonio, por más que su maestro mostrase también su preferencia por una análoga concepción del término, así como sobre todo por su proximidad a los planteamientos de la contabilidad como ciencia de la administración. Que considera la contabilidad como una ciencia, lo dice él mismo al aseverar: “Pero dejando a un lado los distintos conceptos que acerca de esta doctrina se han expuesto por los cultivadores de la ciencia de la contabilidad, es un hecho evidente que la Partida simple no puede ofrecer ni ofrece por su imperfección las dos situaciones que interesan conocer en toda Hacienda: la estadística y la económica” (1905, p. 6). Por otra parte, no diferencia entre contabilidad y teneduría de libros, comentando que los distintos sistemas de anotaciones contables que han ido surgiendo “se han llamado y se conocen generalmente por el nombre de Teneduría de Libros, o de Contabilidad” (1905, p. 3).

El libro se estructura en cuatro partes: una primera, , relativamente bastante extensa, dedicada a la exposición de la partida simple o sencilla; una segunda, la más extensa, consagrada al estudio de la partida doble; una tercera, casi tan extensa como la anterior, que explica la logismografía; y una cuarta, muy breve, en la que se presentan las relaciones entre la contabilidad y la ciencia de la administración. La parte dedicada a la partida doble se estructura, a su vez, en cinco apartados: uno general; otro que estudia las cuentas; un tercero, los libros utilizados; un cuarto, la apertura, el balance general y el cierre de las operaciones; y un quinto que establece una comparación entre la partida simple y la partida doble. Ofrece varias clasificaciones de las cuentas, deteniéndose en la facilitada por José M<sup>a</sup> Cañizares. Al hablar del libro *Diario*, emplea el sistema tradicional castellano, pero haciendo referencia y dando también un ejemplo del sistema americano. Cuando trata del Inventario que debe realizarse al final del ejercicio, comenta que los activos se estiman por el valor real del momento, por su costo, o usando de un término medio entre aquél y éste, “sobre todo, cuando la diferencia entre ambos sea de importancia, por efecto de las oscilaciones en el mercado o por la alteración u efectos de la Ley económica de la oferta y la demanda” (1905, p. 105). No habla de la depreciación ni de la correspondiente amortización contable. Distingue entre balance de comproba-



ción y Balance general, y dedica un espacio relativamente considerable a hablar de los errores y su rectificación por medio de contraasientos compensatorios.

\* \* \*

Domingo Domínguez Alfonso publicó en 1906 un curioso libro titulado *Tratado Metódico-Teórico-Práctico de la Contabilidad Lógica*, que según parece pasó poco menos que inadvertido, al estar su autor fuera del circuito académico. En efecto, Domínguez Alfonso se autodenomina “comerciante práctico experimentado” y tenía una empresa mercantil en Olivenza, con una marca registrada: “La Campana”. Su obra, de gran extensión, está inspirada en los libros de Bonifacio González Ladrón de Guevara, autor del último tercio del siglo XIX, del que ya se ha hablado. Como ya se indicó en su momento, alguna de las obras de González Ladrón de Guevara alcanzó varias ediciones; sin embargo, fue muy criticado y no parece que tuviera mucha repercusión o al menos que la mantuviera, pues como dice Domínguez Alfonso, catorce años después de haberse publicado su obra –se refiere a *Las Doce Reglas de Enteros*, cuya 2ª edición se publicó en 1889–: “*es lo cierto que su espíritu no se ha hecho conocido, y se explica, porque no es una obra didáctica completa*”. Esta opinión, así como algunas discrepancias con los planteamientos de Bonifacio González, fueron los motivos que impulsaron a Domingo Domínguez a publicar su libro. Sin embargo, su *Contabilidad lógica* se basa en los principios enunciados por aquél. Así dice, en primer lugar, que la contabilidad se compone de dos partes íntimamente ligadas, que consisten en las ciencias de la Matemática y del Derecho. En segundo lugar, que el principio de la contabilidad es la cuenta de restar. Achaca asimismo a la contabilidad por partida doble el defecto de que personifica las cuentas de valores, que son impersonificables, porque no pueden ser portadoras de derechos y obligaciones. Soluciona esta anomalía, igual que lo hacía Bonifacio González, por el simple y expeditivo procedimiento de anteponer a cada cuenta impersonal el sustantivo “Encargado de...”. Suprime la cuenta de Pérdidas y Ganancias por innecesaria: su Diario tiene por lo menos tres columnas de cantidades bajo el epígrafe común de Cuenta del Encargado del capital, una de debe, otra de haber y otra de saldo, con lo que no es preciso que los cargos sean iguales a los abonos, ya que la diferencia se lleva a la columna de saldo. Ello permite que todos los asientos se hagan por el precio de coste. Aparte de este diario con tres columnas, que denomina Diario Lógico número 1, señala la posibilidad alternativa de llevar un Diario Lógico número 2, con nueve columnas de cantidades en total, agrupadas en tres secciones: Cuenta del Activo, Cuenta del Pasivo y Cuenta de Variaciones del Capital. Para cada sección se abre una columna del debe, otra del haber y una tercera de saldo. Prevé también la posibilidad de llevar un Diario Lógico número 3, añadiendo a las anteriores las secciones de Cuenta de Encargados y Cuenta de Corresponsales. Se puede seguir así, incluyendo más secciones, con lo que se daría lugar a un Diario número 4. Del análisis del libro se concluye que, a pesar de las protestas y afirmaciones del autor, las diferencias con los planteamientos de González Ladrón de Guevara son sólo de matiz y terminología. Curiosamente, el autor aplica su método no sólo a las cuentas de un comerciante, sino también a la contabilidad del Estado, ejército, gobiernos civiles y militares de las provincias, etc., e incluso a la de la sucursal del Banco de España en Badajoz.

\* \* \*

La Asociación de Profesores y Peritos Mercantiles de Mallorca organizó un Certamen Nacional Científico Mercantil que se celebró en Palma el día 2 de junio de 1907. En este Certamen se concedió el premio de la Cámara Oficial de Comercio de Palma de Mallorca al trabajo *Modelo de Contabilidad sencillo y práctico para pequeñas industrias*, presentado por Anselmo Esplá Rizo, Director de la Sucursal del Banco de España en Cuenca, mientras el premio del Ayuntamiento de Palma recayó sobre el trabajo *Funcionamiento y Contabilidad de una Sociedad Cooperativa de Consumo*, del que fue autor Francisco Jainaga y Echeguren, oficial del Banco de España. Ambos opúsculos fueron editados por la Asociación de Profesores y Peritos Mercantiles de Mallorca. El primero de ellos presenta un sencillo supuesto de contabilidad por partida simple aplicada un pequeño taller de carpintería. El segundo presenta el proyecto de establecimiento de una cooperativa de consumo, incluyendo las Instrucciones de régimen interior de la cooperativa, con un capítulo dedicado a la contabilidad, que debía ser llevada por partida doble. A continuación figura un conjunto de 17 modelos de formularios a utilizar por la cooperativa para su funcionamiento. Parece que antes de ser impreso el folleto, se le indicaría al autor la conveniencia de ampliar la parte dedicada a la contabilidad. De este modo, se incluyó un apéndice con un supuesto de Diario y dos Estados de situación de la cooperativa.

\* \* \*

Manuel Segura Hidalgo publicó en 1908 un libro titulado *Aclaraciones de la Contabilidad y Teneduría de Libros Teórica y Práctica*, en cuyo prólogo reconoce su deuda con las obras de Emilio Oliver Castañer, Ramón Fernández Parreño, y Torrents y Monner. Define a la contabilidad diciendo que “*es una rama de las ciencias matemáticas que tiene por objeto valorar, combinar, anotar, clasificar y justipreciar las operaciones relacionadas con la producción, distribución, circulación y consumo de la riqueza, valores públicos y privados*”. También la teneduría de libros es una ciencia para él, “*la ciencia que enseña la manera de consignar en libros a propósito los asientos referentes a diversos hechos que afectan al capital de un individuo, un establecimiento mercantil o corporación administrativa, de tal modo que pueda averiguarse fácilmente su verdadero estado económico*”.

Después de unas someras explicaciones sobre los sistemas de teneduría de libros más conocidos, es decir, la partida simple, la partida doble y el sistema logismográfico, pasa a describir, asimismo brevemente, los libros de comercio prescritos por el Código de Comercio, haciendo referencia en el caso del Diario al rayado americano o de balance, y al común o antiguo. A continuación y empalmado con la descripción del libro Mayor, se detiene en la clasificación y estudio de las cuentas, explicando los tres métodos, directo, indirecto y hamburgués al hablar de las cuentas corrientes. Luego habla de los libros auxiliares y de la forma de corregir los errores en los libros obligatorios. A continuación, trata de los balances, distinguiendo el de comprobación o de sumas, el de saldos y el Balance general, continuando con los procesos de regularización, cierre y apertura de los libros. El resto del libro se dedica a contabilidades que el autor llama especiales, como las contabilidades de un agricultor, de un comerciante y de una fábrica. Con respecto a esta última, señala que aparte de las cuentas comunes, la fábrica deberá llevar las cuentas de Fábrica o Fabricación, Primeras materias, Drogas y productos químicos, Combustibles y alumbrados, Conservación y reparación de maquinaria, ins-

trumentos y utensilios de Fabricación, Mano de obra, Personal facultativo, Envases y Embalajes. Se adentra después en un breve análisis de los asientos que deben hacerse en cada caso y en el modo de adeudar y cargar las cuentas enunciadas.

La lección siguiente se dedica a las empresas o sociedades mercantiles, dedicando sendos capítulos a las sociedades colectivas, a las sociedades comanditarias y a las sociedades anónimas, que reciben una atención mucho mayor, con la descripción de los asientos relacionados con las operaciones en materia de acciones. A partir de este momento, se dedica a la explicación de la contabilidad en razón del objeto, comenzando por las distintas clases de bancos de emisión y descuento, de crédito territorial y agrícola. Aunque no puede decirse que el apartado destinado a la contabilización de la emisión de billetes de banco sea muy preciso, no hay errores, aunque sí cierta ambigüedad. Finaliza el libro con una explicación de la contabilidad de las compañías de ferrocarriles. Se trata, en resumen, de una obra superficial, casuística, con muchos ejemplos, pero que no contempla en absoluto cuestiones tales como la valoración de los activos, la amortización contable, etc.

\* \* \*

En 1908 el Padre jesuita Luis Chalbaud Errazquin, que fue el inspirador y primer director de la Universidad Comercial de Deusto, inaugurada en 1916, publicó el libro *Sindicatos y cajas rurales: su administración y contabilidad*, que fue objeto al menos de tres ediciones más, y cuyo texto se encuadra en el marco de la doctrina social de la Iglesia.

\* \* \*

En 1909 se publica el primer libro de contabilidad que conocemos de Gabriel María Bruño, con el título *Contabilidad y prácticas mercantiles*, cuya última edición conocida data de 1941, mientras el último libro de este autor para el que disponemos de datos aparece en 1950, constituyendo la 2ª edición del *Solucionario* del libro *Apuntes de Contabilidad de Empresas*, libro cuya primera edición se publicó en 1931. Entre tanto, en 1920, apareció la 3ª edición de su obra *Curso elemental de Teneduría de libros con algunas nociones sobre efectos de comercio*, que alcanzó un par de ediciones más, siendo la 5ª, publicada en 1942, la última conocida. Se trata de un autor que sólo pretende instruir en los procedimientos técnicos de la teneduría de libros y del comercio en general al objeto de adiestrar a los lectores en el ejercicio de esta profesión, aunque en su última publicación alcanza niveles de alta profesionalidad. De hecho, es un autor extraordinariamente prolífico que escribe sobre los más diversos e insospechados temas: aritmética, álgebra, botánica, cálculo, ciencias físicas y naturales, contabilidad, gramática, historia, lengua inglesa, química, religión, etc.

Para el estudio del libro *Contabilidad y prácticas mercantiles* sólo hemos podido consultar un ejemplar de la edición de 1919, publicada en Barcelona por Juan de Gasso, Editor, dividida en dos volúmenes: I. El libro del alumno, y II. El libro del maestro. El libro del alumno, que es el que nos interesa, pues el otro constituye sólo un solucionario, se estructura en cuatro partes: 1ª parte: Comercio, Comerciantes, documentos, efectos; 2ª parte: Contabilidad y teneduría de libros; 3ª parte: Correspondencia mercantil; 4ª parte: Prácticas mercantiles. Colección de asientos.

Como se aprecia, no sólo se pretende en este caso la enseñanza de la contabilidad, sino también el adiestramiento en las prácticas y usos mercantiles. Con

arreglo a esta estructuración, las partes que nos interesan a nuestro efectos son la segunda y la cuarta. La parte segunda comienza directamente con la definición de la contabilidad, que contiene ciertamente una sorpresa, pues define a la contabilidad diciendo, sin ninguna argumentación, que “*es una ciencia matemática que enseña a ejecutar, ordenar y anotar los hechos y documentos especulativos o administrativos*”. Aunque ya habíamos visto a autores, como Bonifacio González Ladrón de Guevara o su seguidor, Domingo Domínguez Alfonso, que fundamentaban la naturaleza de la contabilidad en la matemática y en el derecho, no habíamos encontrado todavía en ninguno de los autores estudiados una definición que estableciera exclusivamente que la contabilidad era una ciencia matemática. Acto seguido, adoptando parcialmente el planteamiento de Torrents y Monner, Bruño señala que la contabilidad comprende tres partes principales: el cálculo mercantil, la teneduría de libros y el conocimiento de las escrituras y documentos mercantiles. Suprime de esta composición la estadística, que para Antonio Torrents formaba también parte de la contabilidad. Asimismo, sigue a Torrents y Monner al dividir la contabilidad en especulativa y administrativa. La estructura de esta parte de la obra dedicada a la contabilidad y la teneduría de libros se conforma con arreglo a las pautas tradicionales. Después de las definiciones y nociones preliminares, y de distinguir entre partida doble y partida sencilla, pasa inmediatamente a hablar de los libros de comercio y de las cuentas, siguiendo con la apertura de los libros, las operaciones de balance, cierre y reapertura, así como la rectificación de errores y omisiones en los libros principales. La parte concluye con un capítulo dedicado a las sociedades mercantiles, su naturaleza, clasificación y la contabilidad que emplean. Al tratar de las cuentas, las clasifica en personales e impersonales, sin mayores disquisiciones, comentando en relación con estas últimas la ficción de que son objeto, al suponerlas capaces de dar y recibir, “*pues son como los agentes que administran el capital*”. Y sigue diciendo: “*Así, por ejemplo, convenimos en que un sujeto llamado Caja, se queda con el dinero que entra en nuestra casa, siendo, por esto, deudor; y efectuará todos los pagos, por cuyo importe será acreedor. La propia ficción hacemos con Mercaderías, Efectos a Cobrar, etc.*”. Por otra parte, señala que “*la persona del comerciante está representada por la cuenta de Capital*” (1919, p. 73). Al hablar de los libros, menciona de pasada el rayado antiguo del Diario, pero en los ejemplos que ofrece como ilustración de las explicaciones emplea en todos los casos el rayado moderno o americano. En la parte cuarta, se propone la formulación de numerosos asientos, así como la redacción de varias cartas comerciales y documentos mercantiles relacionados con las operaciones propuestas. Las soluciones de todo ello se ofrecen en el Libro del maestro.

El libro *Apuntes de Contabilidad de Empresas*, publicado en 1931, veintidós años después de la primera edición de *Contabilidad y prácticas mercantiles*, viene a ser como una segunda parte de esta obra, pues da por sabidas muchas nociones, para cuyo repaso remite directamente a ella, advirtiendo de tal hecho ya al comienzo del libro. Al revés que los dos libros anteriores, *Contabilidad y prácticas mercantiles* y *Curso elemental de Teneduría de libros con algunas nociones sobre efectos de comercio*, que adoptaban casi el modo de catecismo, con multitud de epígrafes numerados y explicaciones cortas y escuetas, los *Apuntes de Contabilidad de Empresas* presentan una forma algo más convencional y académica. La obra se divide en cuatro partes: la primera se dedica, como recordatorio, a repasar la contabilidad de un comerciante y a estudiar algunos procedimientos modernos; la se-

gunda trata de las compañías y empresas mercantiles; la tercera se consagra al estudio de contabilidades especiales; y la cuarta estudia la contabilidad bancaria. En la parte primera es de destacar que adopta la célebre división de las cuentas según el objeto que se persiga al abrirlas y llevarlas, presentada originalmente por Felipe Salvador y Aznar, emparentada con la teoría de los cambios o transacciones mercantiles de Francisco Castaño, y reformada terminológicamente por Antonio Torrents y Monner, que él a su vez transforma, designando a las cuentas como administrativas, especulativas y de resultados, de forma parecida a lo que ya había hecho José Rogina. Es asimismo destacable la explicación que Gabriel María Bruño hace de algunos métodos modernos de contabilidad, por la novedad que representaban en la España de aquella época, como el sistema centralizador o de Diarios auxiliares, la contabilidad por capítulos y la contabilidad por fichas y hojas móviles.

En la parte segunda se estudian casos de contabilidad aplicada en razón de la forma jurídica de las compañías (compañías anónimas, compañías colectivas, compañías comanditarias, contabilización de obligaciones, etc.), mientras en la parte tercera se estudian casos de contabilidad aplicada en razón del tipo de negocio practicado (contabilidad industrial, empresas agrícolas, empresas mineras, empresas de transportes, empresas ferroviarias, transportes marítimos, compañías de seguros). Dentro de esta parte es digno de atención el capítulo dedicado al examen, interpretación y crítica de balances, con la referencia a la Memoria anual de la gestión de la compañía, a la que acompañan el balance de situación y la cuenta de Pérdidas y Ganancias (1931, pp. 177 a 185). Asimismo, destacables resultan los capítulos dedicados a la determinación del precio de coste industrial y del precio de coste comercial (*ídem*, pp. 196 ss.). La última parte, dedicada a la contabilidad bancaria es asimismo amplia y detallada. Debe concluirse, por todo ello, que ésta es la obra más elaborada y completa de Gabriel María Bruño, superando con creces los propósitos elementales de sus obras anteriores.

\* \* \*

Miguel Bofill y Trías es, prácticamente, autor de libro único, pero de enorme divulgación, sólo comparable a estos efectos con el de Francisco Castaño Diéguez, aunque de una ambición y un nivel muy inferiores, pues se trata de un texto de teneduría de libros con meras finalidades de instrucción práctica. Sin embargo, ha servido para introducir en el manejo de las técnicas contables a un sinnúmero de profesionales, entre los que se cuenta el autor de estas líneas, que luego tuvo la suerte de poder penetrar verdaderamente en materia de la mano de Emigdio Rodríguez Pita y de Pedro Lluch Capdevila.

El caso de Miguel Bofill y Trías es muy parecido al de Gabriel María Bruño, pero, al contrario de éste, Miguel Bofill es, prácticamente, autor de un libro único, como se decía, aunque fuera un libro de enorme divulgación. El año 1910 apareció la primera edición del *Tratado Didáctico Teórico-Práctico de Teneduría de Libros de Miguel Bofill y Trías*, cuya última edición conocida, la vigésimo sexta, vio la luz en 1971. Para nuestro estudio hemos podido consultar la quinta edición, publicada en 1931. Se trata de un grueso volumen, de 591 páginas, escrito en lenguaje sencillo. No parece que el autor insista en hacer claros distinguos entre contabilidad y teneduría de libros, como ya hemos visto en algunos otros casos, pero sí considera la teneduría de libros como la parte registral de la contabilidad, diciendo que:

*“es la parte de la contabilidad que enseña a hacer, en varios libros dispuestos al efecto, la historia de las operaciones que verifica el comerciante, industrial, banquero, hacendado, corporación, centro, establecimiento cualesquiera; clasificando los valores, efectos, mercaderías, bienes inmuebles, etc., y disponiendo las cantidades en forma que en cualquier momento se pueda conocer lo que la casa posee, acredita, debe y las ganancias y las pérdidas producidas por los diferentes ramos de la especulación”* (1931, p. 125).

El contenido se divide en cuatro partes: 1ª Una Parte consultiva, conteniendo la resolución de abreviaturas, tablas de equivalencias y correspondencia de pesas y medidas, y monedas, artículos del Código de Comercio necesarios para el tenedor de libros y artículos de la Ley del Timbre; 2ª Una Parte preparatoria, con ejemplos de documentación mercantil, correspondencia comercial y cuentas corrientes con interés; 3ª Una Parte teórica de Teneduría de libros por partida doble; y 4ª Una Parte práctica con supuestos contables. El libro culmina con un Apéndice, en el que se tratan diversas cuestiones prácticas, incluida la presentación de distintos rayados para algunos libros, como el Diario, el Mayor y el Diario-Mayor. En este apéndice se contiene también un programa para la enseñanza de la contabilidad en dos cursos a partir de las explicaciones de la obra.

Se trata de un libro que pretende única y exclusivamente la enseñanza de la teneduría de libros y de las prácticas, términos y documentos mercantiles. Efectivamente, debe decirse que cumplió holgadamente su objetivo, pues a través de él cursaron su aprendizaje varias generaciones de tenedores de libros. Adopta la clasificación de la contabilidad en especulativa y administrativa, siguiendo la terminología de Antonio Torrents y Monner. Para él, como se indicado, la teneduría de libros es la parte registral de la contabilidad, una concepción que en aquellos momento ya se había hecho habitual. Asimismo, hace uso del recurso didáctico de la personificación de las cuentas: *“Todas las cuentas se consideran como personas en teneduría de libros”*, dice, *“y por lo tanto, capaces de recibir y entregar”* (1931, p. 264). Va incluso más allá, penetrando en la teoría personalista, siguiendo el mismo camino recorrido por Francisco Castaño. En efecto, al poner como ejemplo la compra de una mercancía en efectivo, dice así: *“¿Quién recibe? El encargado del almacén, bautizado con el nombre de Mercaderías, que es quien se incauta del género comprado y, por consiguiente, él es deudor del mismo. ¿A quién debe? A su jefe, Capital”*. Está claro que, para el autor, la cuenta de Capital es la representación directa de la casa, la cuenta del dueño del establecimiento. Sigue razonando: *“¿Quién entrega? El dependiente encargado de la Caja, bautizado con este nombre. Luego él es acreedor, porque entrega. ¿De quién acredita? De su jefe, Capital. Hay, pues, dos operaciones, a saber: 1ª Mercaderías deben a Capital; 2ª Capital debe a Caja”*. Por consiguiente, como Capital es acreedor y deudor a la vez, puede eliminarse, reduciendo los asientos a uno solo: Mercaderías a Caja.

Estos mismos planteamientos y explicaciones se mantienen al pie de la letra en la edición de 1971, publicada cuarenta años después. Y es que la edición mantiene el mismo índice, el mismo prólogo, el mismo formato y el mismo contenido, salvadas las lógicas diferencias en función de las nuevas disposiciones legislativas aparecidas en el transcurso de los años. Todo lo demás permanece idéntico, con la excepción de unas nuevas Nociones de Tributación y Seguros Sociales que se incorporan después del Apéndice, aumentando el volumen del libro en cien páginas más.

Otro libro de Bofill y Trías, de menor envergadura y dimensiones, titulado *Teneduría de libros: El Maestro en casa* fue publicado en 1913, gozando de varias ediciones más en 1917, 1925 y 1931.

\* \* \*

El año 1913 Ignacio Inza, Jefe del Cuerpo pericial de Contabilidad del Estado, publicó en Madrid un libro titulado *Oposiciones al Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Contestación a las preguntas relativas a Teneduría de libros*, que como su nombre indica proporciona unas contestaciones al programa de ingreso en dicho Cuerpo. Como tal, tiene un fin eminentemente utilitario y no pretende sentar doctrina. Sin embargo, son interesantes las definiciones que da de la contabilidad y de la teneduría de libros. Define la primera diciendo que “*la contabilidad, ciencia correspondiente a las exactas como basada en la del Cálculo, relacionada con la Economía, la Moral y el Derecho, y acompañada de los conocimientos referentes a su respectiva aplicación, tiene por objeto combinar, clasificar y determinar con finalidad, exactitud y orden las previsiones, movimiento de valores de la riqueza pública y privada y sus resultados por medio de estados numéricos, que reciben el nombre de cuentas*” (1913, pp. 4 s.). Entiende que el fin de la contabilidad es la demostración de la rectitud y acierto de los actos de gestión de la entidad a la que se refiere, que es su sujeto, o de los mandatarios de esta entidad cuando por sí misma no verifica aquéllos, fijando también en todos los casos la situación económica de su sujeto. Como se aprecia, subyace en esta definición la idea de la contabilidad como instrumento de rendición de cuentas, propia de los funcionarios del Sector público. Como era absolutamente habitual en esa época, considera la contabilidad dividida en especulativa y administrativa, distinguiéndose claramente la primera de la segunda en que las operaciones a que se refieren son objeto de lucro en la una y en la otra, no. Por lo que respecta a la teneduría de libros dice que “*es el arte de hacer las correspondientes anotaciones o asientos en libros a propósito, conforme a los principios de la contabilidad y a los usos y disposiciones legales, establecidos de modo claro, metódico y correcto*” (1913, p. 7). En la brevísima exposición histórica que hace, cita correctamente las pragmáticas de 1549 y 1552, aunque sin hacer referencia a que el sistema de contabilidad impuesto era el de partida doble.

\* \* \*

El primer escrito contable de Antonio Sacristán y Zavala que conocemos data de 1913 y se trata del texto de una conferencia que el autor dió sobre contabilidad agrícola. Hasta el año 1918 no escribió este Catedrático de la Escuela Superior de Comercio de Madrid un verdadero libro, sus *Teorías de contabilidad general y de administración privada*. La obra, calificada de “notable en su especialidad” por la Real Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales en su Dictamen del 31 de marzo de 1919, alcanzó en total, al menos, tres ediciones; la última de ellas aparecida en 1932. Fue un libro conocido y citado por José M<sup>a</sup> Cañizares Zurdo (1933, p. 145) y por José M<sup>a</sup> González Ferrando, quien califica al autor de defensor de la teoría personalista, comentando que en otros aspectos está muy influido por Léauté y Guilbault (Vlaemminck, 1960, p. 318). También Emigdio Rodríguez Pita (1956, p. 24) cita al autor, incluyéndolo en el grupo de autores “contistas prosódicos o fonéticos”, así como también en el grupo de los “autores matemáticos”, que se han dejado influenciar por los números o cantidades en que expresa la conta-

bilidad sus anotaciones, atendiendo más a las cosas externas que a lo esencial. Asimismo lo cita Fernández Pirla, que lo presenta como ejemplo de autor matemático (1960, p. 13).

El libro se estructura, a la manera clásica, en siete capítulos divididos en varios apartados cada uno. El primer capítulo se dedica a exponer ideas generales sobre la contabilidad; el segundo explica los libros principales; el tercero, el más extenso, estudia las cuentas, mientras el cuarto se fija en los grupos de cuentas y, en especial, en las diferenciales, así como en los errores producidos en los libros; el capítulo quinto se ocupa de los libros auxiliares y registros, así como de lo que el autor dice que se llama impropriadamente contabilidad automática, o sea, máquinas de calcular y registradoras; el capítulo sexto estudia los balances y las liquidaciones; y, finalmente, el capítulo séptimo se consagra a cuestiones especiales, como planteamiento de una contabilidad, examen de balances, características de diversas contabilidades aplicadas, tanto en razón del sujeto como del objeto, proyectos de negocios, liquidaciones voluntarias y forzosas, contribuciones e impuestos, contabilidad del Estado, dictámenes periciales, etc.

Antonio Sacristán y Zavala ofrece en el Apéndice de su libro ofrece una novedad absoluta y bienvenida en los textos españoles de contabilidad: una bibliografía comprendiendo 157 publicaciones contables: 29 francesas, de las cuales 8 eran libros de Eugéne Léautey y 5 de A. Demonceaux; 13 italianos y 1 belga. Entre los italianos estaba incluida *La Ragioneria* de Besta. Sin embargo, la bibliografía es gravemente defectuosa: en ningún caso se ofrece el lugar de publicación ni, en muchos casos, el año de la misma. Los nombres de los autores se muestran incompletos y, a menudo, equivocados. Por otra parte, da la impresión de que la bibliografía no supone necesariamente que los libros citados hayan sido consultados, ni siquiera vistos. Pero, de cualquier forma, es la primera vez que, entre todos los libros examinados hasta ahora, aparece una bibliografía.

Otra novedad es la desusada y rigurosa atención que presta el autor a los aspectos históricos de la partida doble en general y en particular en España, que toma seguramente de la traducción de Fernando López y López, *Historia de la Contabilidad. Estudio de algunos trabajos antiguos referentes al tratado de teneduría de libros de Lucas Pacioli, impreso en 1494*, de la obra del profesor checoslovaco Karl Peter Kheil, publicada en Alicante en 1902.

En el prólogo de su libro el autor comenta:

*“Es la contabilidad la ciencia matemática de los actos económicos que anota, estudia, determina y clasifica para deducir sus resultados. Ha de proceder con arreglo a derecho: no ha de ser empírica, ni ha de ser utópica. Experimental y matemática, ha de discurrir sobre el continuo cambio de valores directos, por mediación de la moneda o de cualquier instrumento de cambio. Todo en la vida se pesa o se mide y se cuenta. Es, por tanto, todo susceptible de ser objeto de la contabilidad, que en la gradación de su régimen ha de llegar desde el sencillo organismo hasta la más complicada Empresa. Síntesis de los actos realizados, la ciencia de las cuentas analiza, sin embargo, con minuciosidad cuantos se ejecutan, metodiza la Hacienda pública y privada, y sirve de guía para lo futuro al presentar las consecuencias de lo pasado”* (1918, pp. 6 s.).

Este pasaje de Antonio Sacristán contiene interesantes anticipaciones. En primer lugar se refiere a la contabilidad como ciencia de los actos económicos, lo que



la incluye de forma explícita en el campo de las ciencias económicas. Luego dice que el objeto de la contabilidad es todo lo que en la vida se pesa, se mide y se cuenta, ampliando de este modo extraordinariamente su campo de estudio, aunque obviamente él sólo piensa en actividades de tipo económico. Finalmente, enuncia la utilidad de la contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones, vertiente de la cual se hablaba poco en su época, aunque no por ello tuviera que ser desconocida. Todos estos aspectos se han ido desarrollando con posterioridad por parte de los autores contables. Sin embargo, se equivocó al vaticinar que la contabilidad no debía ser empírica, condición que hoy se acepta con generalidad. Claro que habría que saber qué entendía él por ciencia empírica. Igualmente curiosa es la cualidad de experimental que le asigna.

Más adelante, en el texto del libro, Antonio Sacristán define la contabilidad diciendo que, *“como rama de las Matemáticas aplicadas, es la ciencia de las cuentas que expresa numérica, ordenada y sistemáticamente los fenómenos de la producción, el trabajo, la distribución, el consumo y la administración de la riqueza pública y privada”* (1918, p. 11). De este modo, se define a sí mismo a la vez como autor matemático y contista. Distingue asimismo entre contabilidad y teneduría de libros, diciendo: *“Conviene distinguir entre contabilidad y Teneduría de Libros. La contabilidad es la ciencia, y la Teneduría de Libros es la ejecución práctica de la cuenta y razón en libros preparados al efecto, según los principios científicos de la Partida doble”* (1918, p. 12). En otro pasaje, dice: *“La contabilidad es una ciencia de conjunto, y la Teneduría de Libros es un arte de aplicación”* (*ídem*, p. 23). situándose en lo concerniente a lo de ciencia de conjunto en el planteamiento que ya se estaba empezando a introducir después de Eloy Martínez Pérez y José María Cañizares Zurdo, posiblemente como consecuencia de lo anticipado por Manuel Fernández Font el año 1891 en su libro *La ciencia del comercio*, con base en las ideas de Besta, y retomado por su cuenta por Antonio Torrents y Monner en su *Tratado de Teneduría de Libros para uso de los alumnos de 1ª y 2ª Enseñanza, Escuelas de Comercio y de Artes y Oficios*, de 1895. Como refuerzo y ampliación de la suya, Sacristán aporta además, otras tres definiciones: en primer lugar la de José M<sup>a</sup> Brost, a quien sigue y cita ampliamente a lo largo del libro, luego la de E. Léautey y, finalmente, la de Edmond Degrange.

Al igual que Felipe Salvador y Aznar, distingue tres sistemas contables: la partida sencilla, la logismografía y la partida doble. Dice que todo sistema debe servir para *“dar cuenta y razón”*, gustando de esta expresión tradicional castellana, proveniente por lo menos de los siglos XIV o XV, que había ya desaparecido prácticamente del vocabulario moderno de contabilidad, aunque no del *Diccionario de la Real Academia*, que todavía la sigue empleando. Por otra parte, siguiendo a Cerboni, al que admira, aunque sin citarlo en esta ocasión, clasifica los hechos contables en tres clases: conmutativos o permutativos, modificativos y mixtos. Se adscribe completamente al recurso didáctico de personificación de las cuentas. *“La cuenta –dice– es la persona o entidad personificada que, con carácter autónomo y personal, efectúa las operaciones de recibo y entrega de los valores que se le encomiendan, de prestación de servicios, de anotación de resultados, según el encargo que haya recibido del propietario, del yo de la contabilidad”* (*ídem*, p. 65). Un poco más abajo, aunque sin citarlo por su nombre, sino refiriéndose a él como *“un autor conocido y práctico en contabilidad”*, señala cómo José María Brost solía anteponer a las cuentas el título de don para hacer más patente su personificación. Así, Sa-

cristán habla de doña Caja y de don Efectos a cobrar. A este respecto, recalca en otro pasaje que “*la Logismografía se basa en la total personificación de las cuentas y en la oposición de intereses que existe entre el propietario y los elementos deudores o acreedores que le integran, que son agentes o corresponsales de la Hacienda, que es el yo de la contabilidad*” (*ídem*, p. 22).

Con espíritu pragmático, el autor piensa que es difícil y poco útil a efectos prácticos empecinarse en una clasificación rígida y escolástica de las cuentas; por eso cree que en el diagrama o cuadro de cuentas que se forme al establecer una contabilidad, se asignará la función, el movimiento o caracteres que cada cuenta haya de tener (*ídem*, p. 67). Sin embargo, siendo necesario a efectos didácticos ofrecer una clasificación como punto de partida, adopta la de Léautey, que estima como una de las más modernas. Esta es la primera o una de las primeras veces que se oye hablar de un cuadro de cuentas como tal en los textos de contabilidad. Asimismo, interesante y novedosa es su postura en relación con la teoría de la clasificación de las cuentas en tres divisiones de Felipe Salvador y Aznar, o teoría de los cambios en la visión de Francisco Castaño y de los hechos administrativos en la terminología de Giuseppe Cerboni. En algunos de los casos, por lo menos, Antonio Sacristán y Zavala no considera que la cuestión sea un problema de esencia o naturaleza de las cuentas, sino un simple modo de llevar éstas. A estos efectos, distingue el modo administrativo del modo especulativo. Distingue todavía un tercer modo, el llamado de permanencia de valores del Activo, con separación de las cuentas de valor y de explotación (*ídem*, pp. 134 ss.).

Como en el caso de algunas obras anteriores, el resto del libro que estamos comentando sigue ofreciendo información valiosa, pues en estos años estamos ya entrando en una clara voluntad de algunos autores contables de ofrecer no sólo instrucción en materia de contabilidad y teneduría de libros, sino también de comercio, banca, bolsa y finanzas en general, encuadrando esta información dentro de los aspectos contables correspondientes, a diferencia de autores como Bofill y Trías y Gabriel María Bruño, que la ofrecían aparte y de forma desconectada, como elementos de instrucción para ejercer el oficio de dependiente de comercio. En las dos ediciones posteriores no se observa ninguna mudanza en estos aspectos. Por todo lo comentado, habrá podido apreciarse que Antonio Sacristán y Zavala fue un autor notable por diversos conceptos.

\* \* \*

El libro de Francisco Aced y Bartrina, *Curso de Contabilidades Oficiales. Estado. Provincia. Municipio*, publicado en 1916, constituye una obra clásica en la materia que durante muchos años fue un referente de obligada consulta, hasta que las mutaciones administrativas y legislativas le hicieron perder actualidad. Sin embargo, todavía en 1941 se publicó una tercera edición de la obra. El autor era Profesor mercantil, pertenecía al Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado y prestaba a la sazón sus servicios como Contador del Tribunal de Cuentas del Reino. El volumen se estructura en una parte preliminar y tres libros. La parte preliminar trata de la contabilidad en general y de sus principios fundamentales. El libro primero habla de las contabilidades oficiales en general. El libro segundo, que se divide en cinco partes, habla de la contabilidad del Estado, y, finalmente, el libro tercero estudia la contabilidad de la Provincia y del Municipio. El texto concluye con un repertorio alfabético de conceptos, remitiendo a la página donde se

tratan, lo que constituye una novedad absoluta entre los libros que hemos examinado hasta ahora.

A nuestros efectos, la obra resulta especialmente valiosa, pues el autor muestra con respecto al concepto de la contabilidad una profundidad y una claridad de ideas totalmente fuera de lo normal en el contexto en el que estaba inserto. De este modo, su concepto de la contabilidad se aparta sustancialmente del mantenido corrientemente en esa época.

En efecto, según Francisco Aced, había llegado el momento de que el *“macarrónico concepto ‘de la ciencia de cuenta y razón’* desapareciese. Para él, la contabilidad era un conjunto de principios que marcaban cuál debía ser la conducta del hombre en las relaciones económicas, consigo mismo y con los demás. De acuerdo con este concepto, consideraba *“la contabilidad como la ciencia que tiene por objeto definir las relaciones económicas, señalar la conducta que el hombre debe seguir en ellas y dar cuenta, en todo momento, de sus riquezas y razón de sus modificaciones”* (1916, p. 21). Establecido el hecho de que la contabilidad es una ciencia y de que, como tal, se desenvuelve en el terreno especulativo, el de los principios, señala que, como toda ciencia, la contabilidad necesita del auxilio de un arte que haga trascender estos principios al terreno de los hechos, y que este arte, efectivamente, existe: es la teneduría de libros. Se define enemigo declarado de toda clase de polémicas y por ello dice que se permite exponer su humilde criterio, pero que no quiere discutirlo. Se aviene, sin embargo, como justificación definitiva de su planteamiento y de su clasificación de ciencia y arte, a explicar lo siguiente: *“Consideramos el hecho de contabilidad, sometido a rigurosas y perennes leyes, que nuestra voluntad es incapaz de modificar, mientras que este mismo hecho puede ser expuesto, consignado, escrito, apuntado en documentos, libros y cuentas de varia forma y estructura, expresando todos los elementos que en el acto intervienen de modo real, omitiendo alguno o efectuando una intervención artificiosa* (los subrayados son del autor)” (*ídem*, p. 27). Aclara su pensamiento con un ejemplo: *“Yo presto 1.000 pesetas a Pedro. El acto de contabilidad es que Pedro, por el hecho de recibir de mí ese dinero, es mi deudor y yo su acreedor, sin que exista ningún sistema de cuenta y razón que con legítimos argumentos se pueda oponer a estos conceptos dimanados de la realidad, de la verdad de la operación. En cambio, al estampar esa operación en documentos, libros o cuentas, pueden adoptarse múltiples formas y procedimientos, desde la trivial con que exponemos y redactamos el ejemplo, hasta el más minucioso y complicado artificio* (asimismo son del autor los subrayados)” (*ibídem*).

Igual de sensata y clarificadora es la clasificación que formula de la contabilidad general, al objeto de ilustrar el encaje de la contabilidad oficial. A estos efectos, comenta que la contabilidad es una y única, pero su campo de acción es tan extenso que su aplicación obliga a establecer distinciones. Funda estas distinciones según se considere uno de cuatro aspectos: su tendencia, su aplicación, su sujeto y su extensión. Según su tendencia, la contabilidad puede dividirse en dos grandes grupos: especulativa y administrativa, de acuerdo con los conceptos ya conocidos. Atendiendo a su aplicación, se divide en comercial, fabril, agrícola, de explotación y oficial. Por contabilidad de explotación entiende la relativa a los diversos negocios de ferrocarriles, tranvías, minas, etc. Por el sujeto, la contabilidad puede ser privada, semipública y pública. Y considerando, finalmente, su extensión, puede ser general y auxiliar, según abarque el conjunto de operaciones que

comprenda una especulación o administración, o sólo se ocupe de parte de ellas (*ídem*, pp. 31 s.).

De acuerdo con esta clasificación, la contabilidad oficial es la contabilidad administrativa y pública “*especialmente aplicada a la Administración económica del Estado, Provincia y Municipio*” (*ídem*, p. 36). Más adelante, discute y desecha la división de la contabilidad oficial que se admitía corrientemente hasta ese momento en contabilidad legislativa, administrativa y judicial, para sustituirla por la de contabilidad preventiva, ejecutiva y crítica. La contabilidad preventiva es la fase que se refiere al cálculo de necesidades y de recursos dentro del terreno de las hipótesis, expresando estas magnitudes a través del Presupuesto. La contabilidad ejecutiva es la fase de pleno desarrollo y aplicación de dichas magnitudes a la realidad, haciendo efectivos los recursos y su inversión, llevando libros y rindiendo cuentas. La contabilidad crítica, por último, es la que se refiere a la función de concordar la ejecutiva con la preventiva, analizando los actos de aquélla bajo las pautas señaladas por ésta, apreciando los aciertos y acusando las infracciones (*ídem*, pp. 39 ss.). La división de la contabilidad oficial en clases de Francisco Aced se impuso y fue generalmente aceptada.

La obra de Aced constituye un tratado completo de las contabilidades oficiales y, en particular, de la del Estado, cuyos mecanismos y procedimientos explica con detalle y precisión. En los lugares correspondientes del libro se incluyen unas referencias históricas muy interesantes, aunque con algunos errores de bulto. José María Cañizares Zurdo conocía el libro y lo cita sin hacer ningún comentario (1933, p. 145). También lo conocía Emigdio Rodríguez Pita, que estimaba grandemente a su autor, hasta el punto de incluirlo en el grupo de “científicos de la trilogía económico-hacendal”, que es el grupo en el cual él se incluye a sí mismo (1956, p. 30). El grupo de “científicos de la trilogía económico-hacendal” es para Rodríguez Pita el grupo de autores contables más desarrollado científicamente, que tiene en cuenta los conceptos históricos y los combina con las aportaciones efectuadas por los autores “controlistas” y los autores “funcionales administrativos”, que como ya sabemos eran de claras raíces italianas. Y, en efecto, hemos de reconocer, sobre todo atendiendo a la época en que el libro fue escrito, que Francisco Aced y Bartrina nos parece uno de los autores de más altura intelectual y científica, si no el de más, con que nos hemos tropezado hasta ahora en este capítulo del libro.

\* \* \*

El año 1917 aparece la segunda edición del librito de F. T. D. *Teneduría de libros por partida doble*, publicado por la Editorial F. T. D., que no tiene mayor objeto que el constituir una introducción de grado elemental a la materia. En la lección primera, dedicada a nociones preliminares, define la teneduría de libros diciendo que “*es el arte de escribir en los libros de comercio las operaciones modificadoras de un capital*”, mientras el “*tenedor de libros es la persona que tiene autorización del comerciante para llevar sus libros comerciales*” (1917, p. 9). Para el autor, los fines de la partida doble son, por un lado, darnos a conocer lo que nos deben nuestros clientes y lo que les debemos, y, por el otro, poner en evidencia el movimiento de nuestro establecimiento mercantil o industrial, todas nuestras operaciones y la verdadera situación de nuestros intereses. Se observan todavía claros rastros del planteamiento contista en la división de las cuentas en personales e impersonales, en la denominación de las impersonales como cuentas generales y en la personi-

ficación de las cuentas: “Cuenta es un estado que manifiesta los valores de que es deudora o acreedora una persona o mercancía personificada” (1917, p. 10). Al librito destinado al alumno, se une otro librito destinado al maestro que ofrece un solucionario de los ejercicios presentados en el primero.

La Editorial F. T. D., dedicada a la edición de libros escolares, dividía la enseñanza de la teneduría de contabilidad en tres grados: uno elemental, que es el tratado en el librito anterior; otro intermedio; y, finalmente, otro superior, dedicado a la contabilidad de empresas. En todos ellos, se publicaba un libro del alumno y un libro del maestro. En 1926 se publicó la primera edición del libro dedicado al tercer grado, o sea, a la contabilidad de empresas, titulado: *Teneduría de libros. Tercer grado. Contabilidad de empresas*. No se ha podido consultar el libro del alumno, pero sí el correspondiente al maestro, que como en el caso anterior ofrece las soluciones, ampliamente explicadas de los ejercicios planteados en el primero. Comenzando por ejercicios de carácter general, se contiene luego una abundante colección de ejercicios relativos a la contabilización de la operaciones de sociedades colectivas en general, seguida por ejercicios concernientes a unas fábricas de chocolate, de papel, de tejidos, de una imprenta, de una explotación agrícola, de una explotación minera, de un banco, prestando especial atención a las cuentas corrientes con interés, recíproco y no recíproco, así como a la formulación de balances e inventarios. Completa el libro un solucionario referido a ejercicios de libros auxiliares.

\* \* \*

Luis Ruiz Soler, Catedrático de la Escuela de Comercio de San Sebastián, comienza el prólogo de su *Tratado elemental teórico-práctico de contabilidad general*, publicado en 1917, de esta manera: “Un tratado de contabilidad general, no existe, que nosotros sepamos, escrito en español” (1917, s.p.). Quería significar que lo que en España se denominaba contabilidad general no correspondía realmente a este concepto, pues era simplemente contabilidad mercantil. En realidad, el término se había empleado profusamente hasta entonces sin concretar exactamente cuál era su significado. El deseo de remediar esta carencia o anomalía fue precisamente una de las razones que le motivaron a escribir su tratado y a darlo a la imprenta, pues si en todas las ciencias se distinguía la parte general de la aplicada, no había razón para que no se hiciera así con la contabilidad. La contabilidad general debía sentar tan sólo principios generales, que fueran igualmente válidos tanto para los registros de las haciendas privadas, como para los de las públicas. El deseo de remediar esta carencia o anomalía fue precisamente lo que le motivó a escribir su tratado y a darlo a la imprenta, y ello por dos razones principales. La primera de puro orden científico. La causa capital del menosprecio que se sentía por la contabilidad en el terreno científico era quizás, en su sentir, que se la vinculara siempre a una de sus más modestas aplicaciones: la registración en las haciendas mercantiles. La segunda razón era de orden docente, la necesidad que se sentía de ella en las Escuelas de Comercio, donde estaba prescrita reglamentariamente la enseñanza de la contabilidad general, sin que ella tuviera lugar. La contabilidad mercantil, que era una contabilidad aplicada, tenía su lugar adecuado en la asignatura de contabilidad de empresas. La contabilidad general debía sentar tan sólo principios generales, que fueran igualmente válidos tanto para la registración de las haciendas privadas, como para la de las públicas.

De acuerdo con este planteamiento, define a la contabilidad diciendo: “*La contabilidad, puede, pues definirse, como lo hace Besta, diciendo que es la ciencia del control de la administración económica de las haciendas, y también con más amplitud de concepto, y desentrañando el sentido de la palabra control, diciendo que es aquella parte de la ciencia administrativa que estudia los modos de recordar, clasificar e intervenir los hechos administrativos, y de manera que puedan determinarse fácilmente los efectos económicos que producen y que sirva para iluminar y esclarecer la obra administrativa*” (1917, p. 7). Como puede apreciarse ya por estas breves palabras, la terminología empleada por el autor denuncia bien a las claras la fuente de su pensamiento, que bebe en las fuentes italianas de ese momento. Así lo percibe claramente Emigdio Rodríguez Pita que lo encuadra como autor “funcional administrativo”, subgrupo de autores que, según él, constituye una derivación o especialidad del grupo de “controlistas”. Los “controlistas”, entre los que puede contarse principalmente a Besta, Ghidiglia, Miozzi, Schrott, Ravenna, Massa y De Gobbis, consideran que el campo de estudio de la contabilidad está constituido por los principios y las leyes del control económico. El grupo de “funcionales administrativos” pretende determinar los elementos de actividad sobre los que deberá ejercerse este control (1956, p. 28). Por su parte, José M<sup>a</sup> Fernández Pirla percibe también de donde procede la inspiración de Luis Ruiz Soler al ponerlo como ejemplo de utilización de la expresión “situación hacendal”, derivada de los planteamientos italianos (1960, p. 13). Vuelve a citarlo más adelante al fijarse en su poco corriente definición del patrimonio desde un punto de vista contable, que asimismo tiene su inspiración en fuentes italianas (*idem*, p. 26). Por su parte, José María Cañizares conocía también este libro y lo cita en su *Ensayo histórico sobre contabilidad* (1933, p. 45).

Así como Manuel Fernández Font fue el primer autor español en adoptar en su libro *La ciencia del comercio*, de 1891, sin hacer mención de su origen, la idea de Besta de que la contabilidad era una ciencia de conjunto, o un conjunto de ciencias, que para Fernández Font estaba compuesta de tres elementos, la ciencia de cálculo, la ciencia de las cuentas y la ciencia de organizar, conjuntadas para la buena dirección y marcha de los negocios, un conjunto que él llamaba contabilidad, parece que Ruiz Soler fue el primero en adoptar formalmente en España los planteamientos de Besta en el sentido de considerar la contabilidad como parte integrante y principal de la economía y el control hacendales, salvadas las tímidas muestras de aproximación y simpatía de José María Cañizares, de las que ya se ha hablado. Asimismo, parece también que Ruiz Soler fue el primero en usar de modo coherente la terminología de contabilidad general y contabilidad aplicada. De igual manera, parece que, dentro de ésta, fue el primero en hacer la diferenciación entre contabilidad aplicada en razón del sujeto, o de las empresas por la constitución de su capital, como él llama a esta parte, y contabilidad aplicada en razón del objeto, o de las empresas por la índole de sus operaciones, que es el nombre que él les dedica. Hasta entonces no se había distinguido bien, por lo regular, salvada la aproximación hecha ya por Gabriel María Bruño, entre los dos grupos, que normalmente se presentaban bajo el apelativo común de contabilidades especiales. Aunque la denominación de contabilidad aplicada hizo fortuna, no la hizo tanto la de contabilidad general, pues incluso en nuestros días se sigue entendiendo todavía la denominación de contabilidad general como sinónimo de contabilidad financiera, en contraposición a la contabilidad de costes o de gestión.

La obra que comentamos de Ruiz Soler es interesante y está bien construida, si bien el planteamiento de Besta no pasa, por lo regular, de la definición de contabilidad y de la terminología. Después de una breve introducción, el libro divide su contenido en cinco apartados: Inventario, Previsiones, Constricción de los actos administrativos, es decir, vigilancia y control, Registración, o sea, contabilización de las operaciones, Rendición y revisión de cuentas. Su enfoque y su terminología difieren considerablemente de la del conjunto de los libros de contabilidad españoles de esa época. No se preocupa demasiado por las definiciones conceptuales ni por las clasificaciones al uso. De esta manera, divide a las cuentas de una hacienda comercial simplemente en cuentas elementales o integrales, y cuentas diferenciales, en el moderno sentido del término, incluida la de Capital. Posiblemente, debido a sus especiales características, a pesar de sus varias ediciones y de que había sido declarada obra de mérito por la Real Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales y por el Real Consejo de Instrucción Pública, no parece que su *Tratado elemental teórico-práctico de contabilidad general* llegara a ejercer demasiada influencia en el ámbito académico. Por otra parte, de hecho no llegó a ser tan “general” como pretendía su autor, pues introduce numerosas reglas y ejemplos prácticos, concretos, en sus páginas. La última edición fue publicada en 1950, o sea, al final del período cuyo estudio estamos realizando. Sin embargo, a pesar del tiempo transcurrido desde la primera edición, treinta y siete años, la obra se mantuvo sin variaciones sustanciales.

En 1924 aparece la segunda obra contable de Luis Ruiz Soler, *Elementos de Administración y Contabilidad de Empresas*, que viene a complementar la primera, pues mientras ésta se declaraba explícita y rotundamente de contabilidad general, la segunda cae de forma expresa en el campo de la contabilidad aplicada. Como la primera, esta segunda obra alcanzó también cinco ediciones, la última publicada en 1945, y, asimismo como la primera, fue declarada obra de mérito por la Real Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales y por el Real Consejo de Instrucción Pública.

La obra se divide en dos libros. El libro primero se subdivide, a su vez, en dos partes: la primera dedicada a las empresas por la constitución de su capital; y la segunda, a las empresas por la índole de sus operaciones. El libro segundo trata de las empresas no mercantiles, como sociedades cooperativas, cajas de ahorros y montes de piedad, empresas agrícolas y haciendas de capitalistas. Debe advertirse en seguida que la obra pretende algo más que ser un texto de contabilidad aplicada. De acuerdo con los planteamientos del autor, la obra toca ampliamente tanto aspectos de organización, dirección y administración, de previsión, de reclutamiento del personal, de vigilancia y control, como propiamente contables, los cuales separa en registración, rendición de cuentas y revisión de las mismas. El tratamiento de estos aspectos ajenos propiamente a la contabilidad no debe achacarse solamente a la influencia del pensamiento italiano en el autor, pues ya hemos visto como los demás autores españoles empezaban a encaminarse también en esta misma dirección, completando la instrucción puramente contable, con otras nociones útiles en el marco de las enseñanzas dispensadas en las Escuelas de Comercio. Pero, parece, efectivamente, que el alcance y la coherencia de la incursión en estos campos son más plenos e integrados dentro del conjunto en la obra de Luis Ruiz Soler. Al igual que en su primer libro, su terminología difiere de la empleada comúnmente por los autores españoles de su época. Lo mismo ocurre en gran par-

te con sus centros de interés, que giran en torno al concepto de control, de acuerdo con lo advertido por Emigdio Rodríguez Pita. En este sentido, engloba a los diversos procedimientos e instancias de control bajo la denominación genérica de “constricción”, haciendo referencia seguramente a los aspectos de compulsión y coerción que la acción de vigilancia y control lleva aparejados. Inspirándose en las ideas de Cerboni, fundamentaba esta actuación en la oposición existente entre los intereses del propietario y los de sus agentes, concepción que subyace en el origen de las modernas teorías de la agencia, y que ya habíamos visto señalada en la obra de Antonio Sacristán y Zavala. Al igual que ocurría en el caso de su primer libro, la última edición de su obra, de 1945, no presenta novedades sustanciales de planteamiento. Las únicas modificaciones se refieren a las lógicas variaciones legislativas y tributarias producidas durante los veinte años transcurridos.

Otros aspectos de interés en este segundo libro de Ruiz Soler son los relativos a la determinación del precio de coste industrial, por el detalle, mayor de lo corriente en estos momentos, con que trata esta cuestión en las páginas 289 a 291. De acuerdo con su planteamiento dicho precio se compone de dos clases de elementos, los directos y los indirectos. Los elementos directos son las materias primas empleadas, la mano de obra y los gastos generales de imputación directa. Los elementos indirectos están constituidos por los gastos generales de imputación directa.

Por su parte, las materias empleadas son de dos clases: las principales y las auxiliares. En las primeras es generalmente fácil determinar la medida en la que intervienen en el coste de cada producto. En las segundas, algunas veces no es tan fácil. Entonces, a falta de otra solución mejor, se las puede incluir entre los gastos generales de fabricación, acumulándose al coste como parte integrante de estos gastos.

En lo que respecta a la mano de obra, el autor comenta que unas veces se la retribuye mediante el sistema de destajo; mientras otras se hace por el sistema de jornadas o jornales. En el primer caso la determinación de su influencia en el coste es fácil. Cuando se paga por jornales es preciso llevar la cuenta del tiempo que invierte cada obrero en cada trabajo. En los talleres de producción múltiple los jornales de los jefes o encargados y de los aprendices y mozos deben ser considerados, en general, como gastos generales de la fabricación.

Por lo que se refiere a los gastos generales de fabricación de imputación directa, comenta que no presentan dificultades para su aplicación. Los gastos generales de fabricación de imputación general se distribuyen por lo común prorrateadamente. Cada trabajo se carga con una parte de ellos, que suele calcularse a tanto por ciento sobre el importe de los jornales aplicados al dicho trabajo. La determinación de este tanto se hace en vista de los resultados de ejercicios anteriores. En el primer ejercicio, se siguen las normas aceptadas en empresas análogas, o se procede de acuerdo con las indicaciones de los técnicos.

Indica asimismo Ruiz Soler que algunas empresas incluyen entre los gastos generales de fabricación de imputación general el interés del capital industrial efectivo de la empresa. A este respecto indica la fórmula para hallar el importe de este interés.

Otro punto interesante es el concerniente a los criterios de valoración. Así comenta que las mercaderías se valoran al precio del coste. Si resultara un valor excesivo, bien por deterioro del artículo, bien por haber bajado grandemente las cotizaciones en los mercados suministradores, las mercaderías podrían valorarse en



una cantidad menor del coste. Por lo que se refiere a los efectos a cobrar, son valorados por su valor nominal. Los valores mobiliarios se valoran comúnmente al coste. El mobiliario y los costes de instalación se valoran con criterio amortizativo, generalmente amortizando cada año un 10% de su valor de coste. Los créditos, si son corrientes, se valoran por sus saldos. En algunas empresas, obrando con prudencia suele deducirse del importe de los créditos al consignarlo en el Inventario una cierta suma en concepto de reserva para la liquidación de créditos litigiosos, por ejemplo un 10%. Si no se quiere disminuir el importe de los mismos y se quiere hacer la reserva, se lleva al Pasivo en concepto de reservas el importe de las mismas. Por su parte, los débitos se valoran por sus saldos. Si se trata de créditos en moneda extranjera suelen también valorarse por sus valores efectivos, a los cambios oficiales de la cotización del día. Con respecto a la valoración de otros elementos, Ruiz Soler muestra una tendencia marcada hacia la valoración al precio de adquisición o coste (1924, pp. 113-115).

En la última edición de los *Elementos de administración y contabilidad de empresas*, el autor no introduce variaciones sustanciales en los criterios de valoración generales (Ruiz Soler, 1945, pp. 113-115), ni en los procedimientos para determinar el precio de coste industrial (*ídem*, pp. 285-287).

En este aspecto, debe decirse relación con estos últimos puntos, Ruiz Soler parece ser el pionero de una tendencia a incluir en los textos generales de contabilidad explicaciones algo más amplias sobre contabilidad de costes y criterios de valoración.

\* \* \*

En 1919 el tenedor de libros, como se autotitula, José Martínez y Tristán dio a luz en Sevilla un libro llamado *Enseñanza práctica de la Teneduría de libros por partida doble. Seguida de un nuevo e interesante Modelo de Libro Diario, mediante el cual puede conocerse en cualquier momento el Capital existente y las ganancias y pérdidas*. Se trata de un librito de 78 páginas, que aunque con pretensiones de originalidad, resulta una introducción muy elemental a la teneduría de libros, que quiere basar la enseñanza de la contabilidad en los libros auxiliares. En realidad, no establece una diferencia clara entre teneduría de libros y contabilidad, aunque, a semejanza de algún autor anterior, define la teneduría como “la parte de la contabilidad que da reglas para consignar en libros preparados al efecto las operaciones que practique un comerciante o empresa” (1919, p. 9). Sin embargo, no dice en qué se ocupa el resto de la contabilidad que no es teneduría de libros. Un poco más abajo utiliza como sinónimos ambos conceptos, al decir: “El sistema de contabilidad o teneduría de libros por Partida doble...” (*ibídem*). Sigue cometiendo el error de decir que el R. P. Fray Lucas escribió su tratado en 1495, aunque, según se interpretan sus palabras, puede que acierte al afirmar que “en los años 1549 y 1552 se ordenó que la Contabilidad del Estado se llevase por el sistema de la Doble partida, y en 1590 escribió en España su primer tratado el Sr. Solórzano” (1919, p. 10). Declara que todos estos datos los conoce por la “afirmación del por todos conceptos notabilísimo Sr. Fernández Parreño (1878), primer catedrático que enseñó contabilidad en Sevilla” (*ibídem*).

El escrito de José Martínez se inserta claramente en los planteamientos contistas, como se ve tanto por la división de las cuentas en personales y materiales, como por el principio de personificación que adopta al afirmar que a todas las cuen-

tas se las considera como personas capaces de recibir y de entregar. Habla todavía de los dos rayados, español y americano, al referirse al libro Diario y dedica un espacio relativamente amplio para hablar de los asientos que se pueden hacer en los libros auxiliares. La novedad que presenta en el diario, que el autor denomina “Modelo de Libro Diario ‘Martínez Tristán’” consiste en que sobre un rayado americano, divide las columnas del Debe y del Haber en tres subcolumnas: una para las “Cuentas que sólo dan Activo o Pasivo”, una segunda para las cuentas que dan “Pérdidas” o “Ganancias”, según sea el lado del Debe o del Haber, y una última para las “Cuentas que pueden dar Ganancias o Pérdidas”. Ya vimos algo semejante al hablar del Diario Lógico de Domingo Domínguez Alfonso.

\* \* \*

El año 1923 se publicó la obra en catalán de Fernando Boter Mauri *Curso de Comptabilitat*, que ese mismo año apareció también en castellano con el título de *Curso de contabilidad*, llevando como subtítulo: *Obra escrita y publicada en idioma catalán por...* Una segunda edición de esta obra en castellano vio la luz en 1930, mientras que la segunda edición catalana apareció el año 1934. De esta segunda edición catalana que, en realidad, es una reimpresión, nos servimos nosotros para nuestro estudio. La obra tuvo una gran aceptación, sobre todo en su versión castellana, de forma que en 1941 se publicó la quinta edición en total, en castellano, bajo el título de *Tratado de Contabilidad general*, como advierte el autor en el Prólogo. Con su nuevo título, el libro siguió teniendo tanto éxito como con el anterior, de forma que en 1988 se publicó la vigésima y última edición, que fue una reimpresión de la decimoséptima, publicada en 1976, sólo que en la última aparecía como coautor Jorge Serra Murtra, que desde la decimotercera edición, publicada en 1968, venía ya apareciendo como revisor y actualizador de la obra. La duodécima edición, publicada en 1966, fue, según parece, la última revisada por el propio autor.

Emigdio Rodríguez Pita conocía esta obra, a cuyo autor incluye en el grupo de los que consideran la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, pues sólo atienden a la parte externa, lo que parece justificado juzgando por la definición de contabilidad que formula Fernando Boter. En cualquier caso, lo cierto es que el libro solamente pretende exponer reglas prácticas de teneduría de libros. Cuando publicó la segunda edición de su obra en catalán, Fernando Boter Mauri, autor muy prolífico, con gran cantidad de libros y ediciones, que poseía los títulos académicos de Profesor mercantil y Licenciado en Derecho, era Catedrático de la Institución de Estudios Comerciales de la Generalidad de Cataluña, habiendo renunciado a estos efectos a sus cátedras en las Escuelas Superiores de Comercio de Santander y Valladolid.

En un capítulo preliminar de la obra, el autor define la contabilidad diciendo “*que es la ciencia que trata de coordinar y disponer en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder establecer la situación de esta empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados*” (1934, p. 6). Choca en esta definición, como en casi todas las que se han visto anteriormente, salvando la de Antonio Sacristán, el olvido en que se mantiene la vertiente de la contabilidad como dinámica fuente de información para la toma de decisiones del dueño de la em-

presa, cuando esta vertiente era considerada ya por Luca Pacioli como una de las funciones más importantes que había de cumplir la contabilidad.

Después de hacer hincapié en la diferencia entre contabilidad y teneduría de libros, pues ésta era la aplicación práctica y formal de los principios científicos de aquélla, y de resaltar consiguientemente la importancia del cometido del contable frente a la labor del tenedor de libros, el libro se estructura en seis partes: 1ª Teoría general de la contabilidad por partida doble; 2ª Contabilidad de las empresas comerciales; 3ª Contabilidad de las empresas industriales; 4ª Contabilidad de las empresas administrativas; 5ª Disposiciones legales referentes a la contabilidad; y 6ª Sistemas de contabilidad diferentes de la partida doble clásica. Se añade un Apéndice en el que se explican los procedimientos para liquidar las cuentas corrientes con interés que, acertadamente, se separan de la parte propiamente contable, en contra de lo que hace la mayor parte de los autores vistos anteriormente.

En esta estructuración resulta chocante el empleo de la denominación de empresas administrativas en lugar de llamarlas entidades o entes administrativos. Pero, en realidad, este último es el significado que el autor confiere a la expresión, pues entre las empresas administrativas incluye el Estado, la Provincia, el Municipio y, en general, a todas las Corporaciones públicas y las Asociaciones de carácter oficial, como las Cámaras de Comercio, Colegios profesionales, etc. Ya hemos visto más arriba cómo varios autores se servían a estos efectos, para denominar genéricamente al sujeto de la contabilidad, de la expresión “hacienda” importada de la terminología italiana y, en concreto, de Giuseppe Cerboni.

Al hablar de los principios fundamentales de la contabilidad por partida doble, dice que son dos: *I. Todas las cuentas, sin excepción, han de considerarse personificadas; II. En toda operación mercantil, no hay deudor sin acreedor por valor equivalente, y viceversa* (*ídem*, p. 20). El segundo principio es citado normalmente por todos los autores como condición sine qua non de la partida doble, pero con la enunciación del primero se erige en partidario acérrimo de la personificación de las cuentas, de la que luego habla más ampliamente, en unos términos tan categóricos como poco frecuentes.

En lo tocante a las cuentas, las clasifica en razón de su funcionamiento en cuentas de movimiento, cuentas de orden y cuentas de resultados. Otra clasificación que señala como posible es la de: cuentas que representan al capitalista, como Capital, y Pérdidas y Ganancias; cuentas que representan al gerente, o sea, a los valores invertidos en la empresa, como Caja, Mercaderías o Efectos a cobrar; y cuentas de terceras personas. Como se aprecia, a estas alturas no se produce ya ninguna novedad en la clasificación de las cuentas ni es fácil identificar las influencias, pues se recogen y se combinan a gusto de cada cual las clasificaciones recibidas. No obstante en esta última clasificación parece clara la influencia, directa o indirecta, de la teoría personalista de Giuseppe Cerboni en la agrupación de las cuentas en dos grandes clases: por un lado las cuentas que encarnan al propietario; por el otro las que representan a sus agentes y corresponsales. Todas, cuentas personales.

La parte dedicada a la contabilidad industrial reviste una amplitud desusada en un volumen dedicado a la exposición general de los procedimientos de teneduría de libros, lo mismo que la última parte dedicada a la explicación de los procedimientos que pretenden simplificar la contabilidad por partida doble.

Pero lo único realmente novedoso de la obra es la inclusión al final de cada una de sus cinco últimas partes de una breve bibliografía relativa a las materias de que se ocupa cada parte. Con todo, estas relaciones bibliográficas parecen destinadas más al lucimiento del autor y a mostrar su conocimiento de los autores extranjeros que a servir de orientación a sus lectores, pues salvo en la parte destinada a las disposiciones legales españolas en materia de contabilidad, no se cita a ningún autor español y, aun en este caso, ninguno de los pocos autores españoles considerados se ocupa de contabilidad en los libros citados. Por otra parte las referencias a autores y obras son a menudo incompletas. De cualquier forma, esta es una novedad a la que debe darse la bienvenida.

Una obra de divulgación titulada *La contabilidad en hojas movibles* fue publicada por Fernando Boter Mauri en Barcelona el año 1928. En 1929 apareció su obra *De Técnica contable*, que es la recopilación de una serie de artículos publicados por este autor en la *Revista Éxito*, editada por la Sociedad General de Publicaciones, a partir de su primer número, que salió a la luz en marzo de 1920. El libro lleva un prólogo de Pedro Gual Villalbí, distinguido economista de esa época, en el que reconoce su incredulidad inicial sobre la importancia y el alcance de la contabilidad. En efecto, dice así a este respecto: “Confieso, ingenuamente, que soy de los que en un tiempo se mostraron reacios a convencerse de la significación de la contabilidad como ciencia y la confinaban, en sus apreciaciones, a la modesta categoría de un auxiliar en el arte de conducir los negocios” (Boter, 1929, p. 5). Sin embargo, continúa, “las enseñanzas de la vida me obligaron a cambiar radicalmente mi opinión”. De esta forma, acaba afirmando: “La contabilidad es, pues, una ciencia hoy indispensable y por igual interesa al financiero que al técnico, en cuanto quieran asumir la dirección de la empresa” (*idem*, p. 9).

En tres de los artículos contenidos en el libro, Fernando Boter se ocupa de la problemática de la amortización contable. En el primero de ellos, critica el “Reducing Balance Method” expuesto por Stephen Gilman en su obra *Principles of Accounting* (1916), consistente en amortizar cada año un determinado tanto por ciento, no del precio de coste inicial, sino del saldo del último balance; pero con la particularidad de que, al haber transcurrido un número de años prefijado, el valor del objeto amortizado se encuentre reducido en libros a una cantidad previamente establecida. Boter no entiende que sea posible y que tenga interés establecer un valor residual para este objeto. En los otros dos artículos el autor estudia respectivamente la amortización contable en progresión aritmética creciente y decreciente. En otro artículo, al hablar del balance de comprobación, dice que éste debe contener siempre las sumas y los saldos de las cuentas del libro Mayor, afirmando además que el sistema ideal para llevar la cuenta de Mercaderías es el de la permanencia de inventario. A estos efectos, propugna llevar tres cuentas: la de Existencias o, simplemente, Mercaderías, la de Compras y la de Ventas, a efectos de que el Balance de comprobación refleje aproximadamente los resultados del ejercicio.

En otro artículo habla de la valoración de las existencias, distinguiendo cuatro casos:

- 1º Las existencias en almacén se valorarán a precio de coste de compra en las empresas comerciales y a precios de coste de fabricación en las empresas industriales;

- 2° Las mercaderías afectadas por una depreciación, a consecuencia de una baja definitiva, se valorarán según su valor de mercado;
- 3° No se incluirá nunca en la valoración el importe de los gastos generales comerciales;
- 4° En los productos en curso de fabricación no se incluirá nunca el importe de los gastos generales de fabricación.

En 1934 se publicó una segunda recopilación de artículos de Fernando Boter, bajo el título genérico de *Estudios contables* aparecidos también en la *Revista Éxito*, aunque en esta ocasión entre 1929 y 1933. Al igual que en la primera colección, la segunda también fue prologada por Pedro Gual Villalbí. El libro fue objeto de una segunda edición en 1946.

La primera edición del *Tratado de contabilidad general*, publicada en 1941, y que supone de hecho la quinta edición del *Curso de Contabilidad* no presenta ninguna novedad importante con respecto a las primeras ediciones del libro. En 1942 publicó, por otra parte, unas *Nociones fundamentales de contabilidad*, que constituyen un resumen de los principales capítulos de esta obra.

El año 1934 publicó Fernando Boter su libro *Preu de cost industrial*, seguido al año siguiente por la versión castellana *Precio de coste industrial*. De esta versión es de la que nos servimos en nuestra investigación. En este libro el autor desarrolla ampliamente las nociones sobre contabilidad industrial que había presentado en su *Curso de Contabilidad* y, como ocurre en algún otro caso de su extensa bibliografía, reúne en él las explicaciones de clase dadas en su cátedra de la Institución de Estudios Comerciales de la Generalidad de Cataluña.

La obra resulta particularmente interesante dada la penuria de publicaciones contables sobre la problemática del precio de coste industrial existentes a la sazón en España. De hecho, en nuestra investigación solamente hemos topado con someras explicaciones sobre la materia en los libros del propio autor, así como en los libros *Curso de Contabilidad*, de 1923, de Juan Fernández Casas, *Generalidades y Prolegómenos de Contabilidad Industrial*, de 1926, y de Gabriel María Bruño, *Apuntes de Contabilidad de Empresas*, de 1931. Sobre todo, encontramos exposiciones ya más extensas y específicas en las dos obras, dedicadas expresamente al tema, de José Gardó Sanjuán, *Manual práctico de contabilidad industrial*, de 1925, y *Contabilidad industrial*, de 1932. Pero, en total, poca cosa comparada con el abundantísimo conjunto de textos dedicados a la contabilidad financiera aplicada. A ninguno de los autores indicados lo cita Boter Mauri en la extensa bibliografía que incluye al final de su texto, a pesar de que él mismo es el autor del Prólogo del libro de José Gardó. En cambio, esta bibliografía, presentada esta vez con el rigor exigible, está repleta de obras extranjeras, francesas, inglesas y americanas, italianas y alemanas, en sus idiomas originales, con la presencia testimonial de un solo autor español, Pedro Gual Villalbí, que no habla en rigor de contabilidad industrial. En el prólogo de su obra el autor reconoce la complejidad y dificultad que entraña la determinación del precio de coste industrial, cuestión que afecta no sólo al contable, sino también al ingeniero y al jefe de ventas. Por ello, dice que se esfuerza en redactar su obra de forma que resulte comprensible no sólo para los expertos en contabilidad, sino también para los demás profesionales afectados.

De acuerdo con este propósito, el libro que, prácticamente se dedica exclusivamente a los problemas relacionados con la determinación del precio de coste industrial, se divide en seis partes: una parte preliminar, donde se expone la teoría general del precio de coste; una parte primera que trata del coste de los materiales; una parte segunda que aborda el coste de la mano de obra; una parte tercera que se dedica a los gastos generales de fabricación; una parte cuarta que estudia la contabilización del precio de coste; y una parte quinta que habla de los casos especiales. En su conjunto, el libro resulta una contribución estimable para su época en ese lento y azaroso devenir de la contabilidad de costes hacia la actual contabilidad de gestión. Valdrá la pena, por consiguiente, adentrarse algo más en su contenido.

En concreto, Boter explica que el precio de coste industrial de un producto está formado por los tres elementos siguientes:

1. Coste de los materiales.
2. Importe de la mano de obra directamente usada en la fabricación del producto.
3. Una parte de los gastos generales de fabricación.

El problema más complejo que se presenta en el cálculo del precio de coste industrial es la especificación de las partidas y conceptos que han de integrar los gastos generales de fabricación y la determinación de la parte de estos gastos que han de ser cargados en cada producto.

En efecto, estima que no es cosa fácil establecer una definición de gastos generales de fabricación, todos ellos indirectos y que pueden ser fijos o variables. Tienen la naturaleza de ser todos los gastos de fabricación que no pueden ser imputados directamente a un determinado producto. Algunos tienen un carácter muy definido, como el alquiler, la luz, la fuerza, los seguros, las reparaciones, etc. Otros estarán constituidos por materiales que no pueden ser cargados a un determinado producto, como lubricantes, combustibles, etc. Por ello no se incluyen entre los materiales, sino entre los gastos generales de fabricación. Lo mismo sucede con los sueldos pagados a los peones, auxiliares, encargados, director y personal administrativo de la fábrica. Por otra parte, quedan completamente excluidas de gastos generales de fabricación todas aquellas partidas, cualquiera que sea su carácter, que se refieran a la actividad comercial de la empresa.

Fijadas ya las partidas que han de integrar los gastos generales de fabricación, habrá que decidir qué parte de estos gastos tendrá que ser imputada a cada producto elaborado.

El coste industrial del producto, junto la parte correspondiente de los gastos generales comerciales de la empresa, constituye el coste comercial de un producto.

Explica el autor que el precio de coste industrial debe determinarse dos veces, una vez a priori, para fijar los precios de venta, y otra a posteriori, para establecer comparaciones y poder hacer las oportunas rectificaciones.

Su contabilización es siempre la misma. La empresa abrirá en sus libros una cuenta de Fabricación, a la cual cargará:

1. El importe de las primeras materias que sean entregadas a la Fábrica.
2. El importe de la mano de obra *directa*.
3. El importe de los gastos generales de fabricación.

El saldo de la cuenta de Fabricación podrá servir como base para el cálculo del precio de coste a posteriori.

La contabilización de las salidas de Fábrica de los productos elaborados con destino a Almacén, podrá hacerse según dos procedimientos diferentes:

1. El precio de coste industrial, calculado a priori, es cargado a Almacén de productos acabados con abono a Fabricación. En este caso, esta cuenta pierde la significación que hemos indicado.
2. El precio de coste industrial, calculado a priori, es cargado a Almacén de productos acabados con abono a una cuenta especial tal como Productos acabados. El saldo de esta cuenta significará el total de los precios de coste calculados a priori; al terminar el ejercicio, la cuenta será saldada por Fabricación (cuyo saldo habrá conservado hasta entonces la significación del total de los precios de coste a posteriori) y, por consiguiente, el saldo final de Fabricación representará el error sufrido al calcular los precios a priori.

En la cuenta de Fabricación habrá que cargar al final del ejercicio el importe de las amortizaciones.

Comenta el autor que hay diferentes sistemas de distribución y asignación de los gastos generales de fabricación por medio de coeficientes. Los principales coeficientes son:

1. Coeficiente basado en el importe de la mano de obra.
2. Coeficiente basado en el importe de las primeras materias.
3. Coeficiente basado en el precio de coste directo, es decir, en la suma del importe de la mano de obra directa y de las primeras materias.
4. Coeficiente basado en la cantidad de producción.
5. Coeficiente basado en el número de horas de trabajo.
6. Coeficiente basado en la fuerza motriz.
7. Coeficiente basado en el valor de la producción.
8. Coeficiente del tanto horario por centros de producción (*scientific machine rate method*).

Por otra parte, el autor explica que hay precios de coste mínimo y máximo, según el volumen de producción, teniendo en cuenta los gastos fijos.

Debe comentarse que aunque Boter Mauri incluye a este respecto en su bibliografía algunos libros americanos, su inspiración proviene en grandísima parte de autores franceses.

En esta obra, el autor habla también con algún detalle del tema de las amortizaciones (Boter, 1935, pp. 145-161). A este respecto, dice que la expresión tiene dos sentidos distintos:

1. Extinción de una deuda (amortización financiera).
2. Expresión contable de la depreciación, desgaste o desuso de un determinado valor del activo (amortización contable).

Dice que cuando hablan del caso particular de la amortización de maquinaria y aparatos, los autores norteamericanos distinguen dos distintos elementos:

1. Depreciación, que es el desgaste natural por el uso y tiempo.
2. Obsolescencia, motivada por la aparición de nuevas máquinas.

Comenta que existen diversos sistemas de amortización, a saber:

1. Sistema de anualidad constante.
2. Sistema de amortización decreciente a un tanto por 100 sobre el valor actual según los libros.
3. Sistema de amortización decreciente en progresión aritmética.
4. Sistema de amortización creciente en progresión aritmética.
5. Sistema Cole. Variante del sistema de amortización decreciente.
6. Sistema Matheson. Variante también del sistema de amortización decreciente.
7. Sistema del Fondo de amortización.
8. Sistema basado en la producción. En este sistema la vida útil de la máquina se determina no en función del tiempo, sino en el número de unidades que es capaz de producir.
9. Sistema de la amortización del coste y del interés (*annuity method*).
10. Sistema del precio de reposición. Se emplea en épocas de depreciación e inestabilidad monetarias.
11. Sistema de amortización variable. Por peritación anual del valor del bien.

En cualquier caso, sea cual fuere el sistema elegido, los escandallos de precio de coste tendrán que incluir las cuotas de amortización, como antes se comentaba.

A semejanza de lo que había hecho con el libro anterior, en la obra *Teoría general de la contabilidad administrativa*, que Fernando Boter Mauri publica en 1943, se desarrolla un tratado completo a partir de las nociones sobre esta materia que el autor había presentado en su *Curso de contabilidad*. En la bibliografía que, al igual que en la obra anterior inserta al final del libro, pero que esta vez está bastante menos cuidada, cita el meritorio trabajo de Antonio Torrents y Monner, *Curso de Hacienda pública y su aplicación teórico-práctica a la Hacienda y Contabilidad municipal y provincial*, de 1910, del que se habló en su momento, así como las contribuciones de Francisco Aced Bartrina, *Curso de contabilidades oficiales. Estado. Provincia. Municipio*, de 1916, y de Arturo Forcat Ribera, *Curso de Administración económica*, asimismo de 1916.

La obra se divide en cinco partes: 1ª Principios y definiciones generales; 2ª Contabilidad del Presupuesto; 3ª Contabilidad del patrimonio; 4ª Contabilizaciones especiales; y 5ª Estudios de la situación y de los resultados de gestión de una corporación administrativa. Se insiste en este libro en la denominación de empresa administrativa como sujeto de la contabilidad de este tipo. Sin embargo, se emplea ya una denominación alternativa: “Se designan con el nombre de administrativas aquellas entidades o empresas que se proponen recaudar determinados ingresos y recursos económicos y disponer su adecuada inversión en la forma y época que establezcan las Leyes, Estatutos y Reglamentos. La nota característica de estas empresas o entidades, consiste en no perseguir obtención de beneficio alguno” (1943, p. 7). Asimismo, en nota al pie de la página siguiente reconoce que “la inclusión de Estado, Provincia, Municipio, etc., dentro de la clasificación general de empresa, puede dar lugar a objeciones”. Al objeto de poderla comparar con la de contabilidad administrativa, repite en el primer capítulo de la obra la definición de contabilidad que había dado en su *Curso de Contabilidad*, aunque omitiendo en esta ocasión la pala-



bra “ciencia”, no se sabe si con alguna intención deliberada. En cualquier caso, tampoco emplea este término al definir la contabilidad administrativa, que, según dice, “*tiene por objeto coordinar y disponer en libros adecuados la anotación de las operaciones efectuadas por la empresa o entidad, con el fin de poder conocer la situación de ésta y determinar si han sido seguidas y cumplidas las normas y previsiones legalmente acordadas*” (*idem*, p. 9). Como puede apreciarse, ambas definiciones son análogas, diferenciándose únicamente en que para el caso de la contabilidad administrativa no se hace ninguna referencia, obviamente, a los resultados obtenidos. Fernando Boter completa la definición al añadir en el párrafo siguiente que “*en realidad, la finalidad práctica de la Contabilidad Administrativa consiste en facilitar el examen y crítica de la gestión de los mandatarios de la empresa o entidad*”.

A estos efectos, siguiendo íntegramente a Francisco Aced y Bartrina, dice que en la actividad administrativa y, consiguientemente, en la contabilidad de esta índole se distinguen tres fases: la preventiva, la ejecutiva y la crítica. En la fase preventiva destaca la formulación del Presupuesto, que es el documento más importante de la contabilidad administrativa. La fase ejecutiva comprende el asiento de todas las operaciones realizadas durante el ejercicio y, por último la fase crítica engloba el examen y revisión indicados anteriormente como finalidad práctica de este tipo de contabilidad. Como se ha visto en las páginas anteriores, la contabilidad administrativa había estado presente en buena parte de los autores considerados y, especialmente, en Antonio Torrents y Monner y en Francisco Aced y Bartrina, que compusieron obras clásicas en esta vertiente de la contabilidad, pues todos, y no sólo los dos últimos, se preocupaban de que quedara bien claro que el campo de la contabilidad no se limitaba a la contabilidad mercantil. Con todo, este libro de Fernando Boter Mauri presenta una aportación notable, adaptada a los planteamientos modernos y con una concepción más amplia que la limitada a las contabilidades públicas, como las de los dos autores citados.

El libro *Revisión de contabilidades y balances* publicado por Fernando Boter Mauri en 1943 tal vez sea una de las obras más originales, interesantes y útiles de este autor, dada la importancia del tema y la escasez relativa de textos dedicados a hablar del mismo de forma específica en el período que nos ocupa, de entre los cuales apenas se cuentan el libro de Emilio Oliver Castañer, *Guía de peritos y contadores mercantiles para la revisión judicial o extrajudicial de libros de contabilidad del comercio*, de 1904, del que ya se ha hablado; el opúsculo *Interpretación de balances*, de 1926, de José Gardó Sanjuán; las obras de Ricardo Piqué Batlle, *Revisió de Comptabilitats*, de 1935, publicada al año siguiente en castellano, considerablemente ampliada, bajo el nombre de *Revisión técnica de contabilidades*, y *Cómo se lee y examina un balance*, de 1939; la obra de Antonio Goxens Duch *Revisión de contabilidades y examen de negocios*, de 1944; y el libro *Suspensiones de pagos y la intervención judicial* de Baldomero Cerdá Richart, de 1946; así como los capítulos que dedican a este tema en sus respectivas obras Eloy Martínez Pérez, en su *Contabilidad y teneduría de libros*, de 1910; Luis Ruiz Soler, en su *Tratado elemental teórico-práctico de contabilidad general*, de 1917; Antonio Sacristán y Zavala, en sus *Teorías de Contabilidad General y de Administración Privada*, de 1918; y Gabriel María Bruño, en sus *Apuntes de Contabilidad de Empresas*, de 1931.

Con todo, el libro de Fernando Boter Mauri no constituye un tratado doctrinal sobre la revisión de cuentas, pues reviste simplemente el carácter de unas explicaciones de clase dictadas en el curso sobre esta materia impartido a partir del año

1930 en la Institución de Estudios Comerciales de la Generalidad de Cataluña. El libro contiene seis partes. La primera se dedica a exponer la teoría general de la revisión de contabilidades y balances; la segunda trata del examen y revisión de las cuentas del balance; la tercera explica el examen y revisión de las cuentas de resultados; la cuarta se consagra al estudio de balances; la quinta estudia el reajuste de balances en moneda-oro, cuestión que revestía importancia en los años en que fueron impartidas las lecciones; y, por último, la sexta habla de la redacción de dictámenes y certificaciones.

Por todo lo indicado, y a despecho de las limitaciones que se han señalado, debe concluirse que Fernando Boter y Mauri fue un autor importante, cuyas numerosas publicaciones vieron la luz a lo largo de un prolongado período que abarcó casi setenta años, desde 1923 hasta 1991. Aparte de sus obras propiamente técnico-contables, en 1959 publicó un tratado titulado *Las doctrinas contables* que puso a disposición del público español interesado una valiosa información de la que hasta entonces había carecido. Por otra parte, completó su labor intelectual con la traducción en 1923 de la obra de León Batardón, *Inventarios y balances: Estudio jurídico y contable*, que alcanzó diversas ediciones y reimpressiones, siendo la última la de 1967, así como con la traducción en 1932 del libro de René Delaporté, *Organización y contabilidad bancarias*.

\* \* \*

En 1924 se publicó en Barcelona el tomo I de la obra *Tratado completo de Contabilidad. Obra escrita para consulta del comercio, de la banca y de la industria* de Luis Ballesteros Marín-Baldo, Catedrático de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona. A pesar de que había sido profesor de la High Handelsschule de Pforzheim, en Alemania, pertenece a la escuela contista y no hace ninguna alusión a las nuevas ideas italianas ni alemanas. Los únicos italianos que cita son Giuseppe Cerboni y Giovanni Rossi. Cita sólo un autor de habla alemana, pero mal. Se trata de Karl Peter Kheil, al que él, simplemente, llama Klein. Sin embargo, introduce una novedad: usa notas de pie de página con cierta asiduidad. Ciertamente, las notas son defectuosas, incompletas y equivocadas muchas veces. Pero, como tal novedad en la literatura contable española debe ser bienvenida.

Sea como fuere, el primer tomo de la obra indicada, contiene el tratado primero, dedicado a la contabilidad general, mientras el tomo II había de contener el tratado segundo, consagrado a la contabilidad aplicada especulativa, y el tratado tercero que debía tratar de la contabilidad administrativa. No parece, sin embargo, que este tomo II llegara a publicarse. En 1927 se nos dice que el autor estaba preparando un tratado de *Contabilidad de Empresas*, que debía servir de texto en la Escuela de Comercio; puede que este tratado sustituyera, tal vez, al proyectado tratado sobre contabilidad especulativa.

El tomo I del *Tratado completo de Contabilidad. Obra escrita para consulta del comercio, de la banca y de la industria* es un libro voluminoso e importante, en el que el autor trata de recoger y sistematizar lo expuesto por sus predecesores, aunque, siguiendo la costumbre de la época, sin indicar la procedencia de las ideas. De esta manera, como ya se ha indicado, divide a la contabilidad en general y aplicada, con el mismo significado que le daba Luis Ruiz Soler, subdividiendo esta última en especulativa y administrativa. La especulativa la subdivide a su vez, en razón del sujeto a quien pertenece el capital en individual y colectiva o de socieda-

des, y en razón de la índole del negocio practicado en comercial, bancaria, industrial, agrícola, etc. La administrativa la subdivide en pública y privada, y dentro de la primera en contabilidad del Estado, de la Provincia y del Municipio, todo ello de acuerdo con lo formulado por Antonio Torrents y Monner.

Al hablar de las cuentas, distingue entre la clasificación de las mismas en el contexto de la contabilidad general y la clasificación en cada tipo o sistema de contabilidad. Dentro de la contabilidad general, adopta en principio la clasificación de Luis Ruiz Soler en integrales o de valores y diferenciales o de resultados. Sin embargo, separa de estas últimas las que llama cuentas de capital nominal, compuestas por las cuentas de capital inicial y cuentas de reservas, para las que crea un grupo aparte. Al hablar de la clasificación específica de las cuentas empleadas en la partida doble, menciona la adoptada por Castaño, sin citarle, calificándola de antigua. Cita una segunda clasificación, que divide las cuentas en cuatro clases: cuentas de capital nominal, cuentas de los valores del capital, cuentas de terceros o personales y cuentas de resultados, que dice que es muy corriente en Francia. Pero él propone y sigue una tercera clasificación, basada en tres categorías: cuentas de capital nominal, o estático; cuentas de los valores del capital en movimiento, o dinámico, que comprenden todas las cuentas personales y de valores; y cuentas de resultados. Se muestra satisfecho con esta clasificación que elabora de su cosecha, con un espíritu de minuciosidad no exenta de pedantería, que refleja posiblemente la influencia de su experiencia como profesor en Alemania, diciendo que es completa, sencilla, racional y clara (1924, p. 183).

Sin embargo, en las elaboradas subdivisiones que realiza, adopta la mayoría de las denominaciones ya conocidas, teniendo muy en cuenta las divisiones presentadas por Eloy Martínez Pérez y Antonio Torrents Monner. A este respecto, comenta que cada contabilidad concreta tiene sus cuentas especiales, designando el estadillo conteniendo este conjunto de cuentas con el nombre de cuadro de contabilidad, que no difiere demasiado del de diagrama o cuadro de cuentas, con que lo había bautizado Antonio Sacristán y que es el que se ha impuesto. Para Ballesteros un diagrama es un cuadro de contabilidad en el cual se expresa el movimiento de las diversas cuentas de una contabilidad (*idem*, pp. 121 ss).

Al clasificar las operaciones económicas, que, según dice, incorporan siempre un cambio, y a pesar de que subraya que se aparta de la manera general de pensar, lo cierto es que no hace más que combinar la clasificación de Francisco Castaño con la de Antonio Sacristán, al distinguir entre cambios completos e incompletos, dividiendo los primeros a su vez en ultimados y aplazados, por un lado, y en iguales y desiguales por el otro. En esta última subdivisión emplea la diferenciación de Cerboni en operaciones modificativas, permutativas y mixtas (*idem*, pp. 14 s.).

En cambio, resulta completamente original en España al introducir en su libro un interesante análisis de las principales teorías que intentan explicar la verdadera significación de las cuentas y de las partidas que las forman. Distingue cuatro de estas teorías: la personalista, la materialista, la valística y la matemática, que examina, define y explica con acierto. Más interesante aún es su juicio global sobre las mismas: “*A mi entender*”, dice, “*no se han dado cuenta estas diversas Escuelas de que discuten una cuestión que no tiene serio fundamento*”. Y más adelante: “*Todas estas teorías son ciertas y pueden considerarse como una misma, pues no son sino diferentes aspectos de una misma cosa*” (*idem*, pp.109 s.). Define la contabilidad explicando que es “*la ciencia que enseña a llevar la cuenta y razón de las operaciones econó-*

*micas de producción, distribución, consumo y administración de la riqueza tanto pública como privada, reseñándolas debidamente, y anotándolas, clasificándolas y coordinándolas en unos estados llamados cuentas, con el fin de tener todos los datos necesarios para demostrar y mejorar una gestión, especulativa y administrativa*". En esta definición se aprecia el carácter contista del autor, aunque también su temprana percepción de la contabilidad como instrumento de gestión. Por otra parte, emplea la expresión tradicional castellana de "cuenta y razón", resucitada tras un largo letargo por Antonio Sacristán. Luis Ballesteros distingue entre la contabilidad y la teneduría de libros, y no comprende cómo un autor tan conocido como José Rogina pudo decir que ambos términos no se diferenciaban realmente, porque eran una misma cosa. Ciertamente, ambas materias se estudian confundidas en los tratados de contabilidad, dice, pero mientras ésta es una ciencia, la teneduría es simplemente un arte que aplica y pone en práctica, mediante reglas, los principios que la primera formula. Tal estudio conjunto y confundido es algo característico de todas las ciencias de aplicación. Al emplear esta expresión, se une a los autores anteriores que, según hemos visto, la empleaban, como son Eloy Martínez Pérez, José María Cañizares Zurdo, José Rogina y Antonio Sacristán.

Frente a la postura de algunos autores de años anteriores que, como se ha apreciado, integraban elementos de organización, administración y dirección de empresas en sus textos de contabilidad, Ballesteros diferencia claramente entre administración y contabilidad, aunque ambas se hallen íntimamente unidas y relacionadas, según dice: "*Con el nombre de administración se ha designado siempre la dirección y ejecución de las operaciones económicas verificadas con un capital, tanto en lo referente a su capacidad productiva, como en la distribución de los productos; mientras que la contabilidad no tiene más misión que llevar cuenta y razón de estas operaciones*" (*ídem*, p. 24).

En relación con los sistemas de contabilidad distingue solamente dos: la partida simple y la partida doble. La logismografía que algunos de los autores anteriores incluían entre los sistemas de contabilidad, no es para Ballesteros más que un método de aplicación de la partida doble, y como tal la trata junto con el método corriente y el americano. A partir de este autor se hace corriente el hecho de no considerar ya a la logismografía como un sistema contable equiparable a la partida simple y la partida doble, sino como un simple método de aplicación de esta última. El método americano, al que dedica ocho páginas al final de su libro, no es otro que el Diario-libro Mayor de Degrange que en esa época era conocido bajo esa denominación, que es totalmente errónea, como pone de manifiesto el autor citando un pasaje del alemán Klein (*ídem*, p. 793). Algo más de espacio, treinta páginas, dedica Ballesteros al método logismográfico de Cerboni, al que, reconociendo su mérito, encuentra empero serios inconvenientes (*ídem*, pp. 829 s.).

El autor dedica bastante atención a los criterios de valoración en las páginas 36 a 54 de su libro. Así, en relación con los bienes del Inventario distingue diversos criterios:

1. Valoración al precio de costo, es decir, al precio que costaron los bienes.
2. Valoración al precio de cotización, o sea, al precio que tienen en el mercado.
3. Criterio de capitalización; consiste en atribuir a los bienes un valor igual al capital necesario para producir una renta dada, a una tipo de interés prefijado.

4. Criterio de amortización, que consiste en valorar los bienes por cualquiera de los otros procedimientos y en disminuirles una cantidad anual hasta su completa extinción
5. Criterio de tasación, consistente en hacer que una persona conocedora del valor de los mismos, dependiente de ciertas cualidades que sólo su pericia puede apreciar, lo determine según su criterio.

Afirma a este respecto que la operación más delicada del Inventario es la valoración de sus partidas. Ninguno de los elementos que componen su activo, excepción hecha de la moneda, tiene un valor que sea absolutamente cierto, debido a las oscilaciones que éste experimenta por el mayor o menor precio que de ellos se haga en el mercado. De ahí, que todos estos elementos tienen dos valores: el representado por el precio de costo y el representado por el precio de venta. Dos posturas extremas, consiguientemente, en relación con la valoración del Inventario y una tercera ecléctica. En efecto:

1. Unos autores prefieren que el Inventario anual sea un inventario de liquidación, con todos los elementos valorados al precio de venta.
2. Otros autores, en cambio, opinan que estos valores deben permanecer siempre al precio de costo –permanencia de inventario–, o en su defecto al de estimación o tasación que se les dio al adquirirlos.
3. Otros autores proponen un criterio medio, recomendando siempre el precio de costo, pero admitiendo su rectificación por el cotización cuando entre ambos haya gran diferencia.

El autor, sin adoptar una postura cerrada, se inclina por el primer planteamiento, pues opina que ofrece una imagen más fiel y real.

Como reglas generales para la valoración del Inventario ofrece las siguientes:

1. En la primera valoración de los bienes u objeto a inventariar se les dará el precio de costo, cuando, como suele suceder, éste coincida con el precio corriente en el mercado; o, en su defecto, el de tasación al precio corriente, o el de capitalización, según la clase de valores.
2. Cuando se haya pagado por los valores a inventariar un precio excesivo, se valorarán al precio corriente, y la diferencia, si es de poca monta, se considerará como una pérdida del ejercicio; pero, si es de consideración, como sucede en las compañías que para evitar la competencia adquieren negocios similares a un precio superior al verdadero, se amortizará en los sucesivos ejercicios como si fuesen gastos amortizables.
3. En las valoraciones siguientes a la primera, se tasarán los objetos a inventariar al precio corriente del día en que se hace el Inventario. Que será el del mercado productor o el de almacén, para los objetos de comercio; el de cotización, para los valores de Bolsa y el del Inventario anterior disminuido en una cantidad destinada a la amortización, para los valores que, como el mobiliario, material e inmuebles, se deterioren con el uso.
4. Cuando el precio de costo no difiera mucho del corriente y éste sea muy vario o desconocido, se puede conservar aquél, o darles el de tasación.

5. Siempre que pueda hacerse, se deberá prever en el Inventario el descenso de precio o pérdida de los valores, para hacer más estable durante el ejercicio el valor de sus partidas.
6. Cuando se trate de valores de precio muy movable y el precio de costo sea inferior al corriente o de cotización, puede asignarse un valor inferior al corriente para prevenir la baja; porque es conveniente que el valor de los mismos sea aproximado por defecto, ya que preferible es poseer más capital que el que se cree, que no menos.

Como en la práctica, según dice el autor, la aplicación de estas reglas puede ofrecer bastantes dificultades, presenta un análisis individualizado de la valoración a dar a los siguientes elementos del Inventario, tanto del Activo, como del Pasivo:

**Activo:**

Caja (Metálico, Billetes de banco); Bienes muebles (Mobiliario y material, Materias de aprovisionamiento, Semovientes); Inmuebles (Fincas –rústicas y urbanas–, Buques); Mercaderías; Valores inmovilizados o Derechos; Cartera (Valores mobiliarios, Efectos activos); Deudores en cuenta (Cuentas corrientes, Deudores varios); Varios (Intereses devengados, vencidos en otro ejercicio, Gastos amortizables, Gastos anticipados no consumidos, Perdidas amortizables).

**Pasivo:**

Cargas; Efectos pasivos (Obligaciones en circulación, Efectos a pagar); Acreedores en cuenta (Cuentas corrientes, Acreedores varios); Varios (Intereses de dos Inventarios).

Asimismo, dedica atención al tema de las amortizaciones. Con respecto a las amortizaciones inmobiliarias, que trata en las páginas 219-232, comenta que se les da este nombre para distinguirlas de las mobiliarias que se aplican a la extinción de valores mobiliarios o deudas consignadas en títulos o efectos.

Estas amortizaciones inmobiliarias son sin interés, y se hacen, deduciendo todos los años del valor del objeto a amortizar el del deterioro que durante el año ha experimentado. Los valores u objetos materiales sujetos a estas amortizaciones son el mobiliario, el material y los inmuebles, incluyendo entre éstos a los buques.

Existen diversos procedimientos de amortización:

1. Se calcula el valor del objeto a amortizar en principio y fin de ejercicio, amortizando la diferencia, que se deduce del valor de la cuenta. La amortización anual es distinta cada año.
2. Se fija un tanto por ciento sobre el valor actual del objeto, deduciendo esta amortización del valor de la cuenta. Es también distinta cada año.
3. Se fija una cantidad de amortización anual que es el resultado de dividir el valor de origen del objeto a amortizar por el número de años en que ha de amortizarse. También se deduce de la cuenta.

También dedica atención a exponer y explicar las clases de balances, tema que le ocupa las páginas 739 a 792. Distingue en primer lugar el balance de comprobación o de sumas del balance de saldos o de situación. De la combinación de ambos surge el balance de comprobación y saldos. Habla también del balance de los libros auxiliares.

Por otra parte explica que el Balance general comprende las siguientes operaciones:

1. La formación del balance de comprobación.
2. La liquidación y regularización de cuentas.
3. La formación del balance de comprobación y saldos de evaluación de origen.
4. La formación del Inventario.
5. Comparación de los saldos con el inventario y regularización de valoración.
6. Formación del estado o balance de situación de valores (Balance general).

Debe comentarse, por último, que al igual que ocurría con el de Luis Ruiz Soler, el tratado de Ballesteros no es tan general como él pretendía. El libro está completamente henchido de ejemplos prácticos, incluso de cálculo mercantil, para ilustrar los conceptos generales. Y es que, por lo visto, no resultaba tan fácil hablar de unos principios generales de contabilidad sin recurrir a ejemplos concretos, mayormente de contabilidad mercantil. Esta es posiblemente la razón por la cual el concepto de contabilidad general no ha prosperado, desviándose su significado hasta convertirse prácticamente en sinónimo de la contabilidad financiera, como se indicaba anteriormente. En los ejemplos que ofrece del libro *Diario* utiliza normalmente el rayado antiguo, aunque en el texto explica también el rayado americano.

Esta obra de Luis Ballesteros es citada en el libro de Vlaemminck (1960, p. 318), comentando que el autor es un ferviente partidario de la más pura teoría cerboniana, aserto que parece un tanto exagerado, aun reconociendo en él una indudable influencia de este autor. Por su parte, Emigdio Rodríguez Pita (1956, p. 24) lo incluye en el grupo de autores “contistas prosódicos o fonéticos”.

En 1927, Luis Ballesteros Marín-Baldo dio a la luz su *Tratado elemental de contabilidad general, comercial y bancaria. Escrita para uso de las Escuelas de Comercio*, en el que manteniendo la estructura de su libro anterior, resume y simplifica notablemente el contenido de éste, añadiendo una parte de contabilidad aplicada en razón del objeto. Mantiene en esta obra la definición dada a la contabilidad en su libro anterior, que debe calificarse como su obra máxima, aunque añadiendo la explicación de que la contabilidad debe “considerarse como una ciencia matemático-económica” (1927, p. 5). Que nosotros sepamos, este libro de texto conoció en total ocho ediciones, la última de ellas en 1947, año en que el autor era ya catedrático en la Escuela Superior de Comercio de Madrid. Excepto actualizaciones de menor importancia, la última edición tiene exactamente el mismo contenido que la primera.

\* \* \*

El año 1925 Alfonso Miquel Vilanova, Intendente Mercantil, publicó un cuaderno, sin mayores pretensiones, sin preocuparse siquiera de definir la contabilidad, titulado *Contabilidad de representaciones*, que debía servir de guía contable a los representantes que vendían productos por cuenta ajena. Fue publicado por la Editorial Cultura, de Barcelona, dentro de su Colección de Monografías Modernas. No parece que el cuaderno tuviese mucho éxito, pues en 1944, cuando el autor publicó su *Introducción al estudio de la Contabilidad*, sólo había alcanzado una edición posterior. Tampoco en esta segunda obra se preocupa de definir la contabilidad, aunque en su prólogo o justificación, el autor habla de la contabilidad como

ciencia e indica que “entre los tratados de contabilidad existentes, los hay que enfocan la cuestión en forma rigurosamente científica”, lo que dificulta el aprendizaje para las personas que no tienen una formación muy sólida. Por esto, él ha seguido en su texto un criterio “independiente de todo rigorismo científico” (1944, p. 5). Pero, en cambio, esta obra sí tuvo mucho éxito, pues en 1946, conservando la misma estructura y el mismo texto y contenido, fue ampliada con explicaciones más extensas en algunos puntos concretos y reeditada con el título de *Curso moderno de Contabilidad*. Este nuevo libro alcanzó en total 17 ediciones, la última conocida de 1973. Esta amplia difusión y el favor de que gozó entre los que querían aprender de forma rápida y sin complicaciones el ejercicio práctico de la teneduría de libros son el único motivo que puede justificar su inclusión en este estudio. En efecto, se trata de un libro de pura y simple teneduría de libros, sencillo, claro y eficaz, evidentemente, pero sin ninguna preocupación de carácter intelectual. Siguió sin preocuparse de definir la contabilidad y, en cuanto a las cuentas, el único principio teórico que enseña, con idénticas palabras en el libro de 1946 y en el de 1973, es el de la personificación: “Se considera a cada cuenta personificada, como si la cuenta de Capital (que es la personificación del Comerciante) después de clasificar los elementos que la forman se dirigiese a la cuenta de Caja, por ejemplo, y le dijese: Aquí te entrego este dinero y a partir de este momento te encargarás tú, en representación mía, de registrar todo el dinero que entre en la caja, empezando por esta primera entrega que te hago, y también registrarás todo el que salga por cualquier motivo. De este modo podrás decirme, siempre que me convenga, cuánto dinero hay en tu poder (o sea tu saldo)” (1944, p. 28; 1973, p. 30).

\* \* \*

José Gardó Sanjuán fue un escritor prolífico y polifacético, que lo mismo escribía de contabilidad que de ortografía, correspondencia comercial, cálculo mercantil u organización del comercio, como fruto posiblemente de su actividad como profesor en academias de comercio privadas. Como autor contable se especializó en la publicación de pequeños manuales de 30 ó 40 páginas tratando, sobre todo, de contabilidades aplicadas concretas por razón del objeto, y también del sujeto en algunos casos, aparte de presentar especialidades modernas, como la contabilidad por “Bilan Carré”, diarios múltiples, sistema decimal, etc. Poseía la titulación de Intendente mercantil y ejercía como Contador Jurado. Para Emigdio Rodríguez Pita, José Gardó pertenece al grupo de autores que consideran la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, pues sólo atienden a la parte externa (1956, p. 20). Efectivamente, parece que ésta es la calificación que le corresponde a nuestro autor, aunque profesa un concepto relativamente moderno para su tiempo de la contabilidad, como pone de manifiesto en el *Manual práctico de organización contable*, que publica en 1925. En ese manual asevera que en sus días ya nadie ponía en duda la verdad de la ciencia contable, que no debía ser la autopsia de un año muerto, sino “la brújula que sirve de orientación al comerciante para indicarle su estado, el rumbo seguido y en qué han influido los factores en su marcha” (1925a, p. 10).

En ese mismo año de 1925 da a la luz también un *Manual práctico de contabilidad industrial*, en el que expone los rudimentos de esta disciplina. Como todos los suyos, este libro es esencialmente práctico. Dice que en la contabilidad industrial hay dos fases. Primero está la etapa técnica, que consiste en la determinación



minuciosa de los costes por cada fase de fabricación. De esta son responsables los ingenieros y los directores técnicos de la industria, que para ello se basan en el estudio analítico de los factores de la producción para obtener el máximo rendimiento. A continuación, viene la etapa contable, de la que son responsables los administradores y los contables, que estudian el precio de coste con el fin de averiguar el resultado de la explotación del negocio y conocer el beneficio por la diferencia entre el coste y el precio de venta en el mercado.

Según el autor, para cumplimentar los fines requeridos por los técnicos la contabilidad industrial necesita un detalle minucioso de los factores que intervienen en la producción, registrando no solamente el gasto o consumo, sino también el rendimiento, lo cual debe obtenerse forzosamente por una contabilidad auxiliar, elaborando para ello estados auxiliares, fichas, libros de hojas movibles, etc., que hagan factible el considerable número de anotaciones que es preciso verificar para obtener un resultado aceptable.

Para la determinación de los costes que necesitan los contables, deben desglosarse los consumos de los factores productivos empleados, con la obtención de promedios periódicos, lo cual puede conseguirse por los libros oficiales de la empresa con una buena organización contable, utilizando la partida doble.

Como los resúmenes de los datos obtenidos por la contabilidad auxiliar o técnica constituirán el núcleo de las anotaciones registradas a este respecto en los libros oficiales, ambos puntos de vista se complementan. Por tanto, la organización contable debe contemplar desde el estudio detallado de los elementos de producción hasta los resúmenes anotados en los libros de contabilidad, armonizando ambas perspectivas y planificando la contabilidad industrial de forma que atienda todas estas necesidades.

Con respecto a la determinación de precio de coste, el autor considera cuatro acepciones distintas que se van adicionando en cuatro fases sucesivas:

1. Coste de los elementos invertidos directa y proporcionalmente en la producción.
2. Los anteriores más los gastos generales de fabricación.
3. Los que anteceden más los gastos de venta.
4. Todos los indicados más el beneficio o menos las pérdidas.

A la primera acepción la llama *coste de producción*; a la segunda, *coste industrial*; a la tercera, *coste comercial*; y a la última, *precio de venta*.

Piensa el autor que al director técnico o ingeniero le interesa el *coste de producción*; al administrador o jefe de la industria, le interesa el *coste industrial*; y al gerente de la empresa le interesa conocer también los dos costes restantes.

Los elementos que según Gardó componen el precio de coste industrial son:

1. La primera materia.
2. La maquinaria, por su entretenimiento, reparaciones, personal que la maneja y sus cuotas de amortización, que pueden calcularse de diferentes formas:
  - a. Por tiempo de funcionamiento.
  - b. Por cantidad de producción.
  - c. A porcentaje fijo.
  - d. A porcentaje decreciente
  - e. Por descuento compuesto

3. La mano de obra dedicada directamente a la producción.
4. Los gastos de fabricación.

Con respecto a estos últimos, no hace referencia a ningún sistema de distribución y asignación de los mismos.

En cuanto a la contabilización, el autor distingue la contabilidad estadística, compuesta por estadillos, etc., que es la que contiene todos los detalles que interesan a los técnicos, de la contabilidad oficial

Más tarde amplía y desarrolla considerablemente estas nociones, aunque sin contener novedades importantes, en su tratado *Contabilidad industrial*, aparecido en 1932, como tercer y último libro de un proyecto sobre publicación de textos sobre contabilidad llevado a cabo por la Biblioteca del Hombre de Negocios Moderno, que estaba dirigida a la sazón por los profesores Rafael Bori y el propio José Gardó. El primero de estos libros fue el de Juan Fernández Casas, *Contabilidad Aplicada*, aparecido en 1931, mientras el segundo fue obra de Jesús Cortés y se tituló *Contabilidad general*, publicado en 1932. Aparte de la primera edición, se conocen dos ediciones más de la obra de Gardó, *Contabilidad industrial*, la segunda que se publicó en 1943 y la tercera publicada en 1950. En nuestro estudio nos serviremos de un ejemplar de la segunda edición. El libro de José Gardó Sanjuán va prologado por Fernando Boter Mauri, como ya se ha indicado más arriba, y se divide en seis partes: 1ª Preliminares; 2ª Fundamentos; 3ª Los elementos del precio de coste; 4ª Formas de contabilidad industrial; 5ª Cuestiones anexas a la contabilidad industrial; y 6ª La organización contable. Su estructura no varía esencialmente, en consecuencia, de la presentada por Boter Mauri en su obra *Precio de coste industrial*.

Para José Gardó, por firmes que sean los conocimientos que se posean de la contabilidad general, “*es necesario estudiar aparte la modalidad industrial para poder practicarla con acierto*”, pues distintos son los objetivos de una y otra clase de contabilidad. En el comercio “*los datos de la contabilidad deben señalar los resultados y la situación financiera, o sea el beneficio y pérdida producido por el ejercicio y los pagos, cobros, vencimientos, etc., que hay que atender*”, mientras en la industria, “*la utilidad primordial de la contabilidad, consiste en la determinación de los precios de coste, y como secundaria, la averiguación de los resultados y el estado financiero de la empresa*” (1943, p. 16). Es interesante observar cómo, de acuerdo con lo que se ha comentado antes, en las anteriores palabras se va deslizando el concepto de contabilidad general como contabilidad financiera sin más, es decir, como una contabilidad mercantil o especulativa, según la terminología de la época, desprovista ya de la pretensión de ser la disciplina madre, conceptual, que estudiara y dictara los principios fundamentales a todas las contabilidades aplicadas, especulativas o administrativas, según pretendían algunos autores a partir de Luis Ruiz Soler.

Señala el autor que los precios de coste, conocidos sólo globalmente, no tienen mayor utilidad: deben conocerse en detalle, y de ahí la importancia que en la contabilidad industrial tienen los registros auxiliares, las fichas, estadísticas, etc., que en otro tipo de contabilidad tienen una función secundaria, pero que en la industria la adquieren fundamental. Sigue distinguiendo varios precios de coste: el precio de coste de fabricación, el precio de coste industrial, el precio de coste comercial y el precio de venta, según sean los elementos que se incorporen con carácter

acumulativo, de acuerdo con lo ya comentado. Considera cuatro tipos de elementos integrantes del precio de coste: la primera materia, la maquinaria, la mano de obra y los gastos de fabricación, y en cuanto a los procedimientos de contabilidad industrial, es decir, a las formas de determinar los precios de coste, diferencia los cuatro siguientes: el resumen estadístico, la contabilidad a presupuesto, la determinación de costes por escandallo y la determinación del coste por piezas. El libro, de índole fundamentalmente práctica, está abundantemente sembrado de modelos de fichas, estados, cuadros, boletines, diagramas y estadísticas para ilustrar los métodos para registrar, tener en cuenta y presentar los datos necesarios para determinar los precios de coste.

En 1926 José Gardó publicó un interesante librito titulado : *Interpretación de balances*, que aunque a nivel elemental contiene explicaciones útiles y precisas.

Así, se refiere a los Balances generales como expresión numérica del estado de un negocio en un momento prefijado. Explica la composición de los mismos, las cuentas que los configuran y los aspectos importantes que deben examinarse en relación con cada una de ellas.

En algunos casos que el autor considera necesario, al tratar de las respectivas cuentas se explican los criterios de valoración. Las explicaciones pueden resumirse de la forma siguiente:

1. *Efectivo realizable eventualmente* (cuentas en moneda extranjera y valores). Como su valor oscila, deben ser calculadas al precio corriente en la plaza. Si una empresa tiene una moneda extranjera calculada en su balance a mayor precio que la cotización del día, se aumentará indebidamente el beneficio.
2. *Cuentas de inmovilizado* (Maquinaria, Inmuebles, Mobiliario, Vehículos o Carruajes y Caballerías, Herramientas, etc.). Hay que atender principalmente a la amortización, o sea, a la deducción de valor que compense su deterioro o uso. Cuanto mayor sea la cantidad amortizada, más saneado estará el Activo y mejor la situación del negocio. Hay empresas que en vez de deducir la cantidad conceptuada de amortización la abonan a una cuenta llamada *Fondo de amortización*.
3. *Cuentas de géneros* (Mercaderías). Las mercaderías deben ser valoradas al precio de coste, añadidos los gastos ocasionados hasta su entrada en almacén. Cuando los géneros hayan sufrido una depreciación, en los casos que haya bajado su valor, es recomendable que figuren en el balance rebajados en su precio. Nunca deberán figurarse las mercancías a su precio de venta; aunque ésta sea fácil y se considere inmediata, se valorarán al precio de coste; hacerlo de otra manera, representaría atribuirse un beneficio problemático si las ventas no se verifican, o cuando menos se atribuirían a un ejercicio beneficios que corresponden al siguiente.
4. *Cuentas deudoras* (Clientes, Accionistas, Créditos a cobrar, Deudores varios, etc.). Es conveniente separar los de dudoso cobro llevándolos a cuentas especiales (Créditos morosos, Deudores insolventes, Cuentas en litigio o Deudores dificultosos) consignándolos por un valor depreciado en extremo (a veces figuran en cantidades irrisorias, por ejemplo, una peseta), aunque su importe sea mucho mayor.
5. *Valores de vida de la empresa* (Patentes de invención o introducción, Gastos de constitución, Traspasos, Campañas de propaganda de lanzamiento de

productos). Conviene amortizarlos con rapidez, ya que si por cualquier eventualidad tuviese que cesar el negocio, esos valores representarían una pérdida.

En 1935 José Gardó publicó su libro *La técnica del Balance*, que fue prologado por Pedro Gual Villalbí. En esta obra el autor trata del balance de comprobación, que incluye tanto las sumas como los saldos, del Balance final y del Inventario, dedicando asimismo atención a las disposiciones legales y a las revisiones contables. Hace especial hincapié en la valoración de los activos. Aunque emplea diferentes denominaciones al agrupar a los activos considerados, los criterios de valoración no difieren mucho de los ya explicados. Distingue Gardó en este libro a estos efectos cuatro clases de objetos de pertenencia de la empresa: 1º Valores de especulación; 2º Valores de amortización; 3º Valores compromisos; y 4º Valores diversos.

Valores de especulación son los que corresponden a artículos u objetos que sirvan para el negocio en el sentido de que se procura su adquisición por un precio y su enajenación a otro diferente, como por ejemplo los representados por las cuentas de Mercadería, Compras, Productos fabricados, etc. Corresponde al grupo de Valores de amortización aquella parte del inmovilizado de la empresa, que los necesita para desarrollar su actividad, como Inmuebles, Mobiliario, Instalaciones, Maquinaria, Gastos de constitución, Patentes, etc. Los Valores compromisos están constituidos por los débitos y los créditos de la empresa, cualquiera que sea su materialización. Por último, los Valores diversos son los restantes.

Para la valoración de los Valores de especulación contempla tres criterios: el de inventariarlos por el valor de venta, por el de coste y por el de reposición. El autor analiza extensamente cada uno de los tres criterios, sin pronunciarse abiertamente, en este caso, por ninguno, pues como dice ello depende de la clase de objeto de que se trate. Sin embargo, se siente inclinado a preferir el valor de reposición, siempre y cuando se pueda conocer la cotización con cierto carácter oficial.

En relación con los Valores de amortización comenta que, por regla general, la amortización de los efectos invertidos en el negocio se verifica o bien al compás de los beneficios alcanzados o bien mediante una escala establecida al principio y seguida invariablemente en el decurso de los ejercicios. En ambos procedimientos se puede dar lugar a que los importes que se consignen en los balances no reflejen la realidad. Para el autor lo más aconsejable es que la amortización se produzca siguiendo un plan fijo y preestablecido.

Para los Valores compromiso lo más importante que antes de incluirlos en el Inventario nos cerciemos de que los mismos tengan efectividad, es decir, que los valores que figuren como existentes existan realmente y que pueda llegarse a su cumplimiento efectivo a su vencimiento o en un momento dado.

En lo concerniente a los Valores diversos, su heterogeneidad le impide a José Gardó extenderse sobre ellos, por lo que se limita a decir que debe comprobarse en primer término la exactitud de las cifras, la veracidad de los conceptos y la claridad.

En 1933, José Gardó Sanjuán dio a la luz pública un *Curso de Jefe de Contabilidad*, que se reeditó en 1942, siendo un ejemplar de esta edición el que nosotros hemos podido consultar. El libro está prologado por Luis Ballesteros Marín-Baldo que, aun alarmado por los cambios que se están produciendo en el ámbito de la contabilidad (hojas intercambiable, fichas, colectivización de las cuentas en los libros Mayores para desglosarlas en los auxiliares, etc.), reconoce que los técnicos encargados de la implantación y dirección de las empresas mercantiles han de co-

nocer y saber aplicar con soltura todos los procedimientos modernos de contabilidad. “A recoger estos procedimientos y ponerlos al alcance de los futuros Jefes de Contabilidad, cuya formación se propone, va dedicado el presente libro, con que el incansable publicista don José Gardó, ha querido enriquecer la bibliografía contable, y aumentar sus ya numerosas publicaciones” (Gardó, 1942, pp. VI s.). El apelativo de “publicista” con que Ballesteros califica a Gardó resulta suficientemente expresivo de la opinión que nuestro autor le merecía. El prefacio que el propio autor inserta al comienzo del volumen confirma la naturaleza del texto: “Las páginas de esta obra se han escrito con una finalidad práctica; no hay en ellas ni frases bellas ni rebuscados efectos literarios; hay escuetamente la relación de los procedimientos contables usados durante los últimos años... Tampoco hay en los capítulos de este libro la demostración científica de la utilidad de cada sistema descrito, ni menos todavía la discusión de los procedimientos que se preconizan, porque por encima de toda discusión sofisticada está la utilidad práctica” (*idem*, p. IX). Efectivamente, el libro es esencialmente práctico, sin asomo de doctrina, lo que no debe extrañar conociendo que está compuesto a partir de las lecciones de un curso por correspondencia impartido por el autor en la Academia Cots. Por otra parte, en realidad, es poco más que la agregación de los opúsculos que Gardó había ido publicando desde 1922. Así, encontramos en el libro sendos capítulos dedicados a las estadísticas y los gráficos, al Diario-Mayor, al libro preparador, a los Diarios múltiples, al balance constante, al sistema decimal, a la contabilidad a presupuesto con vigilancia del coste, a la contabilidad por escandallos, al utillaje contable, con empleo de fichas, cedularios, libros de hojas movibles y máquinas, etc. El libro comienza con varias lecciones dedicadas a las cuentas de Mercaderías, pues según el autor son las más importantes para analizar la marcha del negocio. A este respecto, hace mucho hincapié en que el mejor procedimiento es el de permanencia de inventario, al que dedica dos lecciones. Reconoce, sin embargo, que no es práctico adoptarlo en todos los negocios, ya que en algunos casos resultaría muy difícil y costoso, por requerir una organización de almacén muy minuciosa y prolija (*idem*, pp. 4 s). Al final inserta un resumen de sus opúsculos *Manual práctico de organización contable e Interpretación de balances*, completado con algunas consideraciones adicionales sobre la organización, el estudio, la inspección y la revisión de contabilidades. Como recordaremos, las cuestiones relativas a la organización y planteamiento de una contabilidad habían despertado ya el interés de Antonio Sacristán y Zavala.

\* \* \*

Javier Kühnel y Porta publicó en Barcelona, en catalán, el año 1926 una obra titulada *Resum de comptabilitat*, que divide en tres partes: “Teoria dels comptes”; “La pràctica dels comptes”; y “Marxa general de la comptabilitat”. Es un libro muy conciso y sintético, que comienza con la definición de la contabilidad, de la que dice: “Es la ciència que estudia les transformacions del capital, bo i registrant-les en llibres adequats a l'efecte, mitjançant el llenguatge comptable. Es una branca de les matemàtiques i de l'economia política. L'objecte que hom persegueix en registrar les operacions comercials és: I.- Saber en qualsevol moment la situació de l'empresa. II.- Saber la importància dels beneficis obtinguts en les transaccions comercials, i III.- Coneixer la manera com aquests han estat efectuats” (1926, p. 5). La teneduría de libros, por su parte, “és l'art de registrar, mitjançant el llenguatge comptable, les transformacions del capital, seguint les regles que la Comptabilitat ens en-

senya. Així com de ciència de Comptabilitat tans sols n'hi ha una, de sistemes de Teneduries de Llibres hom pot dir que n'hi ha tants com empreses que en duguin" (1926, pp. 5 s.).

El autor se muestra claramente contista, como ya se deduce de la simple estructuración del libro: "*Paral.lelament a l'Aritmètica, que és la ciència dels números, alguns defineixen la Comptabilitat dient que és la ciència dels comptes. I efectiva-ment, els comptes són en Comptabilitat ço que els números són en Aritmètica*". "*Cada vegada que agrupem un determinat nombre d'unitats de valor per tal que puguem estudiarles amb tots llures detalls i particularitats, establim un compte*" (1926, p. 7). Una cuenta contable, "*un compte comptable, el qual podrem definir dient que és la expressió gràfica en forma adequada d'una col.lecció d'unitats de valor que tenen, totes elles, el mateix caràcter especial*" (1926, p. 8).

Tiene en cuenta la amortización contable directa (1926, pp. 41 s.).

\* \* \*

En 1926 apareció en Madrid la publicación de Juan Fernández Casas titulada *Generalidades y Prolegómenos de Contabilidad Industrial*. El autor pertenecía al Cuerpo de Profesores Mercantiles al servicio de Hacienda y era director de la *Revista Científico-Mercantil*. En apariencia insignificante por su engañoso título y pequeño tamaño, este escrito resulta del mayor interés por cuanto 64 de sus 79 páginas se consagran a enunciar las ideas y planteamientos de su autor con respecto a la contabilidad.

Para Fernández Casas la contabilidad es el medio de expresión y registro de los actos administrativos, y en tal concepto, señala que ofrece una historia documentada y fidedigna de la gestión económica de las haciendas. A partir de esta idea, define la contabilidad "*como la ciencia que estudia numéricamente los actos administrativos, sometiendo, pues, a un registro ordenado y sistemático los fenómenos de la producción, cambio y consumo de la riqueza, para conocer las evoluciones de la misma, los resultados de la gestión administrativa y técnica y la composición específica del patrimonio*" (1926, p. 8). Esta definición, en la que las cuentas ya no aparecen, podría denotar una concepción puramente registral e histórica de su autor, en la que la contabilidad, a semejanza de lo manifestado por la mayoría de los autores vistos, solamente sirviera para conocer el pasado. Ello no es así, sin embargo, pues Fernández Casas, a pesar de las palabras de su definición, no se detiene en el conocimiento a posteriori de la gestión hacendal. Para él la contabilidad es la guía que orienta e informa las resoluciones que la hacienda debe tomar: "*Todo propietario, pues, necesita el concurso de la contabilidad, como norte para la acertada administración de su patrimonio*" (*ibidem*). Hemos empleado adrede en este contexto el término hacienda, pues es el que emplea y subyace en todo el planteamiento de Juan Fernández, que se suma así a los precedentes sentados por José María Cañizares Zurdo, Antonio Sacristán y Luis Ruiz Soler –autores a los que, sin duda, conocía bien-, aunque ampliándolos y profundizándolos notablemente. Con ello sigue la tendencia dominante desde hacía pocos años en la contabilidad italiana, tendencia que todavía hoy es la predominante. Así, para nuestro autor la "*hacienda es la organización económica del patrimonio*", de forma "*que por hacienda hemos de entender un organismo vivo que acumula cierta cantidad de riqueza, un determinado patrimonio, y usa de él, según normas preestablecidas, para alcanzar algún fin, ora sea ideal, como la beneficencia o la cultura, ya sea utilitario, como la in-*

*dustria o el comercio*" (1926, p. 7). Este planteamiento de Fernández Casas, aparte de suponer un desplazamiento, ligero todavía, del énfasis de la teoría contable desde el concepto de cuenta hacia el concepto de patrimonio, paga tributo a la reivindicación que ya hemos visto que preocupaba en la España contable de esa época: el que la contabilidad no era simplemente una cuestión de empresas con ánimo de lucro, sino de todo tipo de organizaciones que poseyeran y administraran un patrimonio.

Como no podía menos de ser, a pesar de su interés por la hacienda y el patrimonio, Juan Fernández Casas se ocupa ampliamente de las cuentas. Para él, la cuenta es "*la representación contable de los elementos constitutivos de un patrimonio*" (1926, p. 10). Clasifica las cuentas según varios criterios. Atendiendo a la mayor o menor universalidad de su empleo, las divide en generales y especiales, siendo estas últimas las propias y privativas de cada clase de hacienda. En consideración a su importancia dentro de la organización administrativa y contable distingue entre cuentas principales y divisionarias. Por lo que respecta a su funcionamiento, las clasifica en administrativas, especulativas, mixtas y de orden. En orden a su representación, divide a las cuentas en tres grupos: las de sujeto, o sea las cuentas diferenciales incluida la de Capital, las personales y las materiales. La última clasificación la establece Fernández Casas en función del carácter o significación de las cuentas dentro del patrimonio, distinguiendo las cuentas de activo y las cuentas de pasivo. No encontramos, en esencia, ninguna novedad en estas clasificaciones, pues el autor combina en ellas a su gusto clasificaciones ya conocidas desde antiguo. En cuanto a las operaciones económicas o actos administrativos, dice que constituyen el objeto propio de la contabilidad, por lo que se denominan hechos contables. Siguiendo la larga tradición española que, como hemos visto, arranca de Felipe Salvador y Aznar y Francisco Castaño, divide los hechos contables adoptando la terminología de Giuseppe Cerboni en permutativos o conmutativos, modificativos y mixtos. Por lo que concierne a los sistemas contables, piensa el autor que en rigor solamente existen dos: el de partida simple y el de partida doble, que llama también unigráfico y digráfico, respectivamente, denominaciones alternativas que ya habían sido utilizadas anteriormente por otros autores españoles. Habla, sin embargo, de la existencia de diversos procedimientos que bajo el pomposo nombre de sistemas no son más que meras modalidades de los sistemas anteriores. Entre ellos menciona el logismográfico, de Cerboni; el statmográfico, de Pisani; el americano de partida doble, de Degrange, que algunos llaman de partida mixta, dice; el Diario control, de Besson y Raspail; el balance diario, de Rossatti; la contabilidad universal, de Michel; el sistema centralizador, de Dezarnaud; el Diario sintético, de Léautey; y la contabilidad técnica de González Ladrón de Guevara. En el curso de este capítulo sobre sistemas de contabilidad cita a los autores Luis Ballesteros Marín-Baldo, Fernando Boter Mauri, Fernando López y López, Antonio Sacristán y Zavala, cuyo trabajo califica de notable, y Luis Ruiz Soler, entre los españoles, y entre los extranjeros al francés León Batardón. Cita también a Cerboni, Besta y Masetti al hablar del carácter o representación de las cuentas, como máximos representantes de las escuelas personalista, materialista y matemática, respectivamente. Es el segundo autor que se detiene a hablar de las teorías de las cuentas: como recordaremos, el primero fue Luis Ballesteros. Cuando habla de los orígenes de la partida doble, comenta que se la llama sistema "*clásico o italiano, en oposición al sistema americano de partida doble, propues-*

to por el francés Edmond Degranges” (ídem, p. 37). Choca que un autor tan bien informado y ponderado ponga, en cierto modo, a un mismo nivel el método de Diario-libro Mayor y la contabilidad por partida doble, pero tal debió de ser el auge y difusión del Diario-libro Mayor en esa época. Asimismo, al comentar brevemente la aparición de textos sobre la contabilidad por partida doble en España dice, acertadamente, que hasta 1590 no se publicó el primer estudio completo, obra de Bartolomé Salvador de Solórzano. “Más tarde”, sigue diciendo, “en 1825, D. José María Brost dio a la estampa su Curso completo de Teneduría de libros –pues otros trabajos anteriores no merecen particular mención–”.

Al hablar de las cuentas de uso general, se expresan en las páginas 20 a 22 del libro algunos criterios de valoración de acuerdo con lo resumido a continuación y que no difieren de los sostenidos por otros autores de su época:

1. *Mobiliario*. El saldo de esta cuenta es de significación deudora, representando el valor actual o primitivo de los muebles y enseres, según el criterio adoptado para la contabilización de las amortizaciones.
2. *Efectos a cobrar*. Se carga por el valor nominal de las letras, pagarés y demás efectos mercantiles girados o endosados a favor del propietario. Defiende la contabilización por el valor nominal y no por el efectivo.
3. *Efectos a pagar*. Se abona por el valor nominal de los efectos girados contra el propietario de los libros.

Habla de los balances en las páginas 43 a 46, distinguiendo las siguientes clases, que tampoco difieren grandemente de lo habitado:

1. Balance de comprobación o sumas.
2. Balance de saldos.
3. Balance general.
4. Balance situación o balance de inventario (llamado “*le bilan*” por los franceses).

En la explicación de este último se extiende algo. Comenta que es una síntesis o resumen del Inventario periódico. Su objeto es ofrecer una expresión compendiosa y exacta de la situación económico-específica del patrimonio, y para ello se omiten las descripciones detalladas del Inventario y se comprenden bajo una denominación común y colectiva todas las cuentas similares. Se distingue del balance de saldos y del balance general porque se confecciona después de la liquidación de las cuentas diferenciales y mixtas.

Indica asimismo que, por su parte, las operaciones de regularización son generalmente las siguientes:

1. Amortización del capital inmovilizado, con cargo a Pérdidas y Ganancias, Gastos u otras análogas; abono a la cuenta del inmovilizado o a una cuenta compensadora de pasivo, tal como la de Amortización del inmovilizado.
2. Liquidación de las cuentas personales mixtas (Cuentas corrientes).
3. Liquidación de las cuentas materiales mixtas (Mercaderías y similares).
4. Liquidación de las cuentas de resultados. Los saldos de todas las cuentas divisionarias de Pérdidas y Ganancias se traspasan a ésta.
5. Anulación de partidas fallidas. Con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias se saldan las de Deudores incobrables, Valores en suspenso, etc.



6. Rectificación de valoraciones. Con cargo y abono también a la cuenta de Pérdidas y Ganancias se rectificarán las valoraciones en los casos de demérito o plusvalía de los elementos activos, figurando siempre como contrapartidas las cuentas de estos últimos, para que su saldo deudor refleje la estimación actual de las existencias.
7. Contabilización de las situaciones accidentales. Se establecerán, cuando corresponda, las cuentas transitorias y compensables (Anticipos, Partidas a liquidar, etc.), que sean necesarias para contabilizar las situaciones interinas o provisionales de las cuentas del patrimonio.
8. Liquidación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias con abono a cuentas tales como Fondo de reserva voluntario, Fondo de reserva estatutario, Fondo de previsión, Dividendos activos, Participaciones reglamentarias, Impuestos legales, Cuentas individuales de los socios por beneficios, Reservas pasivas, etc., e incluso Capital si se trata de una empresa con capital variable.

Como puede apreciarse, el proceso de regularización, que concluye con el establecimiento del balance de inventario, es descrito por Fernández Casas de forma más precisa y completa que por otros autores anteriores.

Como se decía anteriormente, sólo en las últimas páginas del librito, de la 64 a la 79, trata Juan Fernández Casas de la contabilidad industrial, que es abordada por el autor sobre la base de tres cuentas: Fabricación, Productos elaborados (almacén) y Productos elaborados (ventas), de las cuales la última es especulativa o diferencial, y se liquida por la de Pérdidas y Ganancias.

En el cálculo del precio de coste industrial distingue diversos casos, aunque dice que este cálculo siempre es aproximado, dada la imposibilidad de hacer una imputación exacta por gastos generales de fabricación, como también lo es por las amortizaciones, reparaciones y otros conceptos generales. Los casos que distingue son:

1. Industrias de fabricación simples.
2. Industrias de fabricación compleja, que es aquella en que la materia sufre diversas transformaciones sucesivas, pasando por otros tantos talleres y estados intermedios. La cuenta de Fabricación tiene que subdividirse en tantas otras cuantas sean los referidos talleres.
3. Industrias que producen a la vez diferentes artículos, en las que por consiguiente se hace necesario adoptar una división por secciones.
4. Industrias que acomodan su producción a las demandas recibidas –industrias por encargos o presupuestos–, en las cuales se establece un precio especial para cada uno, lo cual hace necesario un registro por fichas individuales y un precio de coste por unidad de trabajo.
5. Industrias con un proceso industrial del que resultan productos o subproductos, o bien productos diferentes.
6. Industrias con un proceso industrial del que resultan residuos o desperdicios aprovechables, cuyo valor disminuye el precio de coste del producto.

Para el autor, los elementos que componen el precio de coste industrial son los siguientes:

1. Materias primas.

2. Materias auxiliares (combustibles, lubricantes y demás materias necesarias en la industria, pero que no se incorporan a los productos obtenidos).
3. Mano de obra.
4. Conservación y reparaciones (de la maquinaria y material).
5. Amortización de la maquinaria y del material industrial.
6. Gastos generales de fabricación.

A este respecto, comenta que la dificultad del problema del precio de coste radica en que es preciso calcular el coeficiente que debe imputarse por gastos generales de fabricación sin conocer con exactitud la cifra de dichos gastos (divisor), ni el volumen de los productos que habrán de soportarla (divisor).

Ante la necesidad de hallar para este problema una solución razonable, en la práctica se calculan a priori dichas magnitudes con la mayor exactitud posible, así como también las de amortización, conservación y reparaciones, formando a la vez un presupuesto aproximado de la labor a realizar, con el fin de conocer en el primer año el coeficiente de imputación por gastos generales de fabricación, reparaciones, etc. En los subsiguientes ejercicios, la imputación se realizará adoptando alguno de los sistemas siguientes:

1. Sistema de imputación por mano de obra.
2. Sistema de imputación por materias primas.
3. Sistema mixto.
4. Sistemas por cantidad o valor de la producción.
5. Sistema de imputación por horas de trabajo o jornada útil.

En su pequeño, pero enjundioso libro, el autor se inspira, según propia declaración en autores franceses y no habla de la comprobación con el precio de coste industrial a posteriori.

Juan Fernández Casas no fue un autor prolífico. Sólo conozco de él otra obra: *Contabilidad Aplicada*, cuya primera edición apareció en 1931, mientras la tercera, última de las que nos son conocidas, vio la luz en 1949. Como se ha comentado, esta obra formó parte de un proyecto sobre publicación de textos sobre contabilidad llevado a cabo por la Biblioteca del Hombre de Negocios Moderno. Según su mismo título indica, el segundo libro de Juan Fernández Casas es de contabilidad aplicada, por lo que el texto es preferentemente práctico y no se detiene en consideraciones conceptuales o teóricas, ya que el autor supone que los lectores están en posesión de ideas claras y precisas sobre los conceptos fundamentales de la contabilidad, para cuya adquisición remite, en caso contrario, de forma expresa a lo expuesto en la obra *Contabilidad general* de la misma colección, producto de la pluma de Jesús Cortés, que fue publicada al año siguiente. En efecto, como comenta Juan Fernández al comienzo de su obra, la contabilidad general expone los principios fundamentales de la ciencia, y la contabilidad aplicada examina los problemas referentes a la constitución y funcionamiento de las empresas y toda clase de organizaciones, así públicas como privadas, administrativas o especulativas, integradas por una o varias personas, etc. (1931, pág. 6). Precisamente uno de los errores más profesados a este respecto había sido, dice, el de atribuir en exclusiva al comerciante la condición de sujeto de la contabilidad. Como se recordará, ya había insistido en este concepto en su primer librito. Por otra parte, ya se ha visto cómo

ésta era una de las cuestiones que más preocupaban a los autores contables de esa época. La obra, que fue revisada y prologada por Antonio Sacristán, se divide en tres partes: la primera trata de la “contabilidad aplicada por razón del sujeto”; la segunda se dedica al estudio de la “contabilidad aplicada por razón del objeto”, mientras que la tercera se consagra a sistemas y cuestiones especiales de contabilidad. Con referencia a los epígrafes de esta división, cabe decir que es la primera vez que en nuestro estudio aparecen los términos de contabilidad aplicada en razón del sujeto y en razón del objeto, absolutamente vigentes en nuestros días, aunque por supuesto hubiera habido autores que trataran la materia bajo otras denominaciones.

Al hablar de los balances, se encuentran algunas novedades con respecto a su libro de 1926. Entre ellas se cuentan algunos párrafos de la moción que presentó en el VI Congreso Internacional de Contabilidad, celebrado en Barcelona en noviembre de 1929, en la exposición y discusión del tema “Estudio y establecimiento de un balance-tipo para las empresas industriales y comerciales”. Sus palabras iban encaminadas a concretar una serie de requisitos que debía reunir todo balance y a abogar para que se impusieran de manera preceptiva (Fernández Casas, 1931, pp. 345-363).

Otra novedad importante que trata es el de la contabilidad por moneda oro (pp. 367-388). Dada la depreciación de la divisa española y los constantes altibajos en su cotización, propugna a este respecto la conveniencia de traducir a moneda oro, es decir, a moneda estable, todas las operaciones realizadas en moneda nacional inestable, con lo que se tendría siempre la equivalencia entre ambos valores y se conocería la situación real y el verdadero resultado de los negocios, circunstancia que sería especialmente conveniente para las empresas españolas que negociaran con el extranjero. A estos efectos, propone añadir en el Diario una columna de cantidades para poner la equivalencia en pesetas oro de la moneda de papel, aplicando el oportuno coeficiente de conversión, que a su vez figuraría en otra columna intermedia. En el Mayor solamente se omitiría la columna del coeficiente de conversión.

Pero, en cualquier caso, admite tres procedimientos posibles:

1. Conversión diaria, operación por operación, con el nuevo rayado indicado.
2. Rectificación periódica.
3. Estados extracontables.

Por su parte, como recuerda el propio autor, José Gardó había ya sugerido esta idea en su obra: *Contabilidad por moneda oro*, publicada en Barcelona el año 1929.

\* \* \*

Emilio Campo Recio publicó en 1928 la primera edición de su libro *Contabilidad por partida doble*, que alcanzó dos ediciones más, que yo conozca, una en 1932 y la última en 1943. Tanto en el caso de la primera edición como en el de la última, los años son estimados, porque los volúmenes no llevan fecha de publicación. Su autor era Profesor mercantil, dedicado al ejercicio libre de la profesión, así como a la enseñanza en diversos centros privados. Advierte de entrada, en el prólogo, que su libro no ofrecía ni pretendía ofrecer ninguna novedad. Si lo había escrito era porque advertía dos tipos de defectos en los tratados publicados: en unos casos, los autores empleaban términos tan rebuscados que la lectura requería el

manejo constante del diccionario; en otros casos, los autores evidenciaban una falta notoria de práctica mercantil y, a su juicio, ésta era *“tan necesaria al que se dedica a la enseñanza de la contabilidad desde el libro o desde la cátedra, como al cirujano la operación”*. Campo Recio tiene un concepto registral de la contabilidad, adoptando una definición en la que, ampliando la dada por el Diccionario de la Real Academia Española, dice: *“Contabilidad es el conjunto de cálculos y anotaciones que, convenientemente ordenados, sirven para reseñar las operaciones que se desprenden de toda manifestación de actividad dando cuenta y razón de sus resultados”* (1928, p. 7). En dicha definición aparece el término de cuenta y razón, en esa suerte de reencuentro con dicha expresión que se produce en esos años con los términos clásicos. Aunque la cuestión le parece baladí, como los tratadistas de su tiempo se empeñaban en hacer resaltar la diferencia entre contabilidad y teneduría de libros, señala que la primera es la ciencia y la segunda, la aplicación práctica de la misma. Así dice que: *“Teneduría de libros es la realización de la contabilidad; es decir, es el arte que enseña a anotar en libros adecuados a su objeto las operaciones que realiza toda actividad comercial, industrial, privada o pública, cuyas anotaciones permiten conocer en todo momento la situación y resultados financieros de la actividad de que se trate, dando cuenta al propio tiempo de las causas que han motivado tal situación o tales resultados”*. Acto seguido, remacha: *“Insistimos, para que se aprecie la diferencia entre Contabilidad y Teneduría de libros, que Contabilidad es la ciencia, y Teneduría, la aplicación práctica de la misma”* (1928, pp. 7 s.).

Cree que en realidad hay solamente dos sistemas de contabilidad, la partida simple y la partida doble; el método logismográfico es una variación de la partida doble. Con respecto a la partida doble cita erróneamente a José María Brost como introductor del término en España y, sabiendo de quién se nutre, no extraña que diga que el tratado de Luca Pacioli fue publicado en 1495. Aplica el recurso didáctico de la personificación de las cuentas y en cuanto a su clasificación comenta que no quiere *“aumentar el número de las clasificaciones de cuentas que existen por no engrosar el número de los discordantes”* (1928, págs. 60 s.). Sin embargo, como alguna clasificación tiene que dar, se ciñe a las clasificaciones sencillas, ya conocidas, que más se ajustan a su criterio personal. Así, por su naturaleza las divide en personales e impersonales. Por su funcionamiento, siguiendo a Gabriel María Bruño, las clasifica en cuentas administrativas, cuentas especulativas y cuentas diferenciales o de resultados, aunque advirtiéndole que algunas cuentas pueden participar a la vez del carácter de administrativas y especulativas, refiriéndose a la cuenta de Mercaderías. Finalmente, en virtud de su extensión clasifica a las cuentas en generales y auxiliares. Las cuentas generales, también llamadas fundamentales, matrices, principales o integrales, más comúnmente empleadas, dice, son las cuentas de Caja, Mercaderías, Efectos a cobrar, Efectos a pagar y Pérdidas y Ganancias, o sea, las cinco cuentas generales de Degrange, presentadas en España por José María Brost. El libro sigue la estructura habitual, dedicándose la segunda parte a estudiar determinados aspectos de la contabilidad de las sociedades mercantiles, tanto de las regulares colectivas, como de las limitadas, las comanditarias y las anónimas. En los Apéndices se ofrecen temas de cálculo mercantil, de efectos de comercio y de correspondencia comercial.

Se trata de un libro sensato, bien estructurado y de lectura fácil y amena que, sin embargo, no aporta ninguna novedad, como indicaba el propio autor al principio, y que se aparta totalmente de las pretensiones académicas que ya comenza-

ban a percibirse en algunos autores, según se ha podido observar. La última edición de 1943 está puesta al día y se amplía con varios apartados en relación con la contabilización de situaciones anormales de la empresa, como modificaciones de capital, suspensiones de pagos, quiebras, etc., así como con un capítulo dedicado a la contabilidad administrativa. Los Apéndices son, empero, los que experimentan mayor ampliación. Una novedad curiosa de esta última edición está constituida por el hecho de que ella se cita ya correctamente la fecha de publicación de la obra de Luca Pacioli.

\* \* \*

Jesús Cortés y Sabater dio a la luz pública en 1928 un cuadernito de 48 páginas titulado *Corrección legal de errores*, sin mayor importancia, pero que tiene el mérito de ser de entre todos los libros estudiados en esta investigación el primero en emplear y explicar con todo lujo de detalles el llamado complemento a cero para la corrección de errores (1928, págs. 27-30).

Más adelante, en 1932, se publicó la primera edición de su obra *Contabilidad general*, que formaba parte del proyecto de la Biblioteca del Hombre de Negocios Moderno para publicar tres obras de contabilidad, del que ya se ha hablado. Que sepamos, el libro de Jesús Cortés alcanzó tres ediciones, la segunda en 1945 y la última en 1955. Emigdio Rodríguez Pita conocía este libro e incluyó al autor en el grupo de los que consideran la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, pues sólo atienden a la parte externa, y como ven libros o registros para escribir, no intentan ver más allá, y se quedan con la teneduría de libros, aunque llamándola ciencia porque así la vienen llamando por costumbre.

Se trata de una obra de simple teneduría de libros, correcta y completa, pero que no muestra ninguna inquietud por profundizar en los conceptos y principios científicos de la contabilidad, aunque hace hincapié en que es una ciencia y cuida de diferenciar la labor del contable de la del tenedor de libros, pero lo hace de forma poco convincente. Así, en su edición de 1945, define la contabilidad indicando que *“es la ciencia que tiene por objeto el registro sistemático de las operaciones económicas efectuadas por una persona o entidad con el fin de conocer el resultado de ellas, la situación económica y financiera de la empresa y las obligaciones fiscales de la misma”* (1945, p. 20). Señala que la contabilidad se relaciona con el cálculo, el derecho, la economía, la estadística y la organización: *“Con el Cálculo en cuanto toma de él los principios matemáticos que le son indispensables; con el Derecho, porque su aplicación está sujeta a las leyes emanadas de los Poderes Públicos; con la Economía, por la naturaleza de las operaciones que son materia de contabilidad, y con la Estadística y la Organización, porque le suministran las normas para el mejor establecimiento de sus bases y más clara comprensión de sus datos”* (1945, p. 21). Como otros autores, diferencia formalmente la contabilidad de la teneduría de libros, de la forma usual: *“El hecho de que la contabilidad se desarrolle en libros ha motivado que durante mucho tiempo se haya creído que el arte de llevarlos constituía por completo la contabilidad, y, así, para muchos, han sido sinónimos los términos Contabilidad y Teneduría de Libros, sin darse cuenta de que los separa una diferencia esencial. Aquélla, basándose en principios ciertos, investiga los fundamentos y fija las normas que han de seguirse en el registro de las operaciones: es la ciencia de la Contabilidad. La Teneduría de Libros es la adaptación de dichas normas al*

conjunto de reglas prácticas que se siguen para efectuar el registro de las operaciones: es la técnica de la Contabilidad” (1945, p. 22).

Al hablar de las clases de la contabilidad, distingue dos: la contabilidad general y la contabilidad especial o aplicada, que subdivide de la forma acostumbrada en especulativa y administrativa. En este libro, como ocurría con el de Gardó *Contabilidad industrial* de igual año, ya se comienza a percibir que la denominación de contabilidad general se aplicaba como sinónimo de la contabilidad financiera, pues no se habla en absoluto de principios generales de una contabilidad ajena a las empresas mercantiles. Por otra parte, como ya ocurría en otras obras anteriores autodenominadas de contabilidad general, el texto está plagado de ejemplos prácticos. No da ninguna definición conceptual de la cuenta, y se limita a recoger las diversas clasificaciones que pueden establecerse desde distintos puntos de vista, adoptando a efectos prácticos una clasificación en seis grupos: cuentas de capital, cuentas de relaciones, que es como llama a las cuentas personales, cuentas de valores, cuentas de orden y cuentas de resultados.

\* \* \*

En 1929 publicó Ramón Cavanna Sanz sus *Lecciones de Contabilidad*, que alcanzaron cinco ediciones, apareciendo la última en 1941. Previamente, según sus propias manifestaciones en el Prólogo de esta obra, había publicado durante los cursos académicos de 1901 a 1912, en que tuvo a su cargo la disciplina de contabilidad, primero en el Instituto General y Técnico de Barcelona y, luego, en la Escuela Superior de Comercio de Madrid, unos *Apuntes de Teneduría de libros*, un ejemplar de los cuales, impreso en letra cursiva hacia el año 1887, se encuentra en la Biblioteca de la Universidad Politécnica de Cataluña con la signatura FA657.1(075)Cav. También publicó unas tablas para la resolución de operaciones de compra y venta de mercaderías, cambio y bolsa publicadas en 1901. Por otra parte, en 1906, publicó en colaboración con Valentín San Román un texto de *Aritmética y Contabilidad con relación a los servicios del Estado*, incluidos en un volumen conjunto de *Contestaciones al programa para los exámenes de aspirantes a Secretarios de Ayuntamientos*. En cualquier caso, fueron las *Lecciones* las que le hicieron conocido. Cuando publicó esta obra era Catedrático de la Escuela Superior de Comercio de Madrid. Cañizares Zurdo la conoció y la citó (1933, p. 145) y asimismo habla de ella José María González Ferrando que califica a su autor de partidario acérrimo de la teoría personalista (Vlaemminck, 1960, p. 318). Emigdio Rodríguez Pita, por su parte, incluye a su autor en el grupo de autores “contistas prosódicos o fonéticos” (1956, p. 24).

Como de costumbre, y a pesar de su causticidad habitual, debe darse la razón a Rodríguez Pita, aunque en esta ocasión la calificación no era difícil, pues es el propio autor quien se autocalifica al definir la contabilidad como “la ciencia de las cuentas y su coordinación, estudiadas en sus aspectos financiero, estadístico y económico, teniendo como finalidad interpretar y dirigir la especulación y administración del capital o hacienda” (1929, págs. 8 s.). En cuanto a la personificación de las cuentas, Cavanna hace también referencia a ella, comentando que en la aplicación del sistema de partida doble a la contabilidad es preciso considerar todas las cuentas como personas, convirtiéndolas, por virtud de la función que desempeñan en los cambios, en deudores o acreedores del comerciante o propietario del capital o hacienda (*ídem*, p. 22).

Considera que hay sólo dos sistemas tipo de contabilidad: la partida doble y la partida simple o sencilla. Comienza la explicación de la partida doble, haciendo un apretado pero acertado resumen de su origen y evolución, en general, y en España, en particular. Se nota que para entonces Fernando López y López ya había publicado sus “Apuntes para constituir la historia de la contabilidad por partida doble” (Fernando López, 1926-1927).

En la clasificación de la contabilidad sigue los ejemplos trillados, lo mismo que en la clasificación de las cuentas, en la que presenta su propia combinación en un cuadro sinóptico desplegable, con diversos niveles de subdivisiones, a partir de la división primaria en cuentas principales, cuentas de valores materiales, cuentas de créditos personales y cuentas transitorias. Como puede apreciarse, esta clasificación es, en esencia, con pequeñas variaciones terminológicas, la misma presentada por Antonio Torrents Monner en 1895, atendiendo a la naturaleza de las cuentas.

Cuando al hablar de las cuentas se refiere a la forma de llevarlas, da lugar a que puedan deducirse algunos criterios de valoración, ciertamente de forma incompleta, que en cualquier caso pueden resumirse de la forma siguiente:

1. La cuenta de Efectos al cobro se carga y abona por sus valores nominales. La valoración es, pues, por el valor nominal de los efectos (pp. 100-102).
2. La cuenta de Efectos a negociar puede llevarse por los nominales, expresados en el documento; por los efectivos o equivalente en metálico; o por las dos clases de valores, abriendo doble columna (pp. 102-111).
3. La cuenta de Obligaciones por pagar parece que piensa que debe llevarse y valorarse por los nominales (pp. 111-114).
4. Las cuentas de Valores mobiliarios dice que pueden llevarse lo mismo que la cuenta de Efectos a negociar (pp. 117-122).
5. En la cuenta de Mercaderías generales no queda claro el criterio de valoración (pp. 125-135).
6. En las cuentas de Moblajes y Enseres, Maquinaria, Herramientas y Envasos se aplica el precio de adquisición más lo que se invierta en su recomposición o mejoras, menos el importe de su amortización. La cuota de amortización de la cuenta de Moblaje y Enseres asciende normalmente a un 5% anual (pp. 135-136).
7. La cuenta de Bienes inmuebles se lleva de forma especulativa, como casi todas, cargando por el valor de adquisición, por las contribuciones y demás gastos que originen y por el aumento de valor que experimenten. Se abona por el importe de los que se vendan o cedan y por los alquileres o rendimientos que nos proporcionen. Los inmuebles que el comerciante destine para su uso particular suyo o para el comercio o industria que ejerce, deben también abonarse por el valor de los alquileres que rendirían si se alquilasen. No queda clara la valoración en Inventario (pp. 140-141).
8. La cuenta de Buque tiene igual tratamiento que la de Bienes inmuebles (pp.141-142).
9. Las cuentas de Bienes semovientes tienen también igual tratamiento que la de Bienes inmuebles (p.142).

Al hablar de las operaciones comerciales el autor señala que todas constituyen cambios de valores, tangibles o sólo reconocidos, clasificando estos cambios de la forma ya habitual, en cambios equilibrados o completos y cambios asimétricos o incompletos, en el sentido que les dio Francisco Castaño. Siguiendo asimismo a este autor, dice que, en realidad, la cuenta de Capital interviene como cuenta intermedia en todos los asientos, aunque al anularse total o parcialmente, según sea la clase de cambio que se contabiliza, se opta por no hacerla figurar. Ratifica su condición de partidario de la teoría personalista al indicar: *“Queda demostrado, por consiguiente,... que los elementos que median como deudores o acreedores, lo son con referencia tácita al Capital”* (*ídem*, p. 25). No hace falta señalar que para Ramón Cavanna, la cuenta de Capital *“es la verdadera representación jurídico-económica del comerciante”* (*ídem*, p. 79).

Por otra parte, al clasificar los asientos atendiendo al resultado de las operaciones que representan, utiliza al pie de la letra la clasificación tradicional de los hechos administrativos de Cerboni, aplicándola a los asientos, como ya habían hecho otros autores españoles antes que él.

El tratamiento que Cavanna da a la contabilidad industrial destaca por su insuficiencia dentro del contexto de la época (pp. 137-140).

Lo mismo cabe decir del tratamiento dado a las amortizaciones, que es muy breve e insuficiente. Simplemente, destaca la necesidad de efectuar amortizaciones en las cuentas de Moblajes y Enseres, Maquinaria, Herramientas y Envases, así como en las de Bienes inmuebles, Buques y Bienes semovientes. El procedimiento es cargar la cuenta de Amortización con abono a la cuenta del bien, y saldar la cuenta de Amortización con adeudo a la de Pérdidas y Ganancias (pp. 143-144).

Más extenso y completo es el tratamiento dado a los balances, de los que habla en las páginas 201 a 228. Clasifica los balances en dos clases:

1. Balances provisionales.
2. Balance definitivo o general.

A su vez, entre los balances provisionales distingue:

1. Balance de comprobación o de sumas.
2. Balance de saldos.
3. Balance o Estado de situación provisional. Se hace prácticamente igual que el Balance general, pero sin ninguna repercusión contable, pues su objeto es simplemente ilustrar sobre la situación de la empresa en un momento dado.

La formación del Balance general exige diversas operaciones preparatorias, que pueden resumirse de la forma siguiente:

1. Formación del balance de sumas.
2. Formación del balance de saldos.
3. Formación del Inventario general.
4. Formación del cuadro demostrativo de resultados. Es igual al balance de saldos con cuatro columnas añadidas: dos para el activo y el pasivo del Inventario, y otras dos para recoger las pérdidas o ganancias producidas en cada cuenta.
5. Redacción de los asientos de regularización.



La redacción de los asientos de regularización se efectúa atendiendo las reglas siguientes:

1. Las cuentas de Bienes inmuebles, Buques, Bienes semovientes, Moblajes y Enseres, Maquinaria, Herramientas y Envases deberán abonarse en el tanto por ciento que proceda en concepto de amortización, con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, pasando o no por la de Amortización. Lo mismo deberá hacerse con la cuenta representativa de los gastos y quebrantos extraordinarios, si la hubiera, a extinguir en varios ejercicios.
2. Los intereses que resulten de la liquidación de las cuentas corrientes con interés a favor o en contra del comerciante, se cargarán o abonarán a las cuentas personales correspondientes, con abono o cargo a la cuenta de Intereses y Descuentos.
3. El resultado de la liquidación de las cuentas con corresponsales en el extranjero y de las en participación, dará lugar a asientos análogos a los indicados en el párrafo anterior.
4. En las cuentas de Mercaderías, Efectos a negociar, Valores mobiliarios y, en general, en todas las representativas de valores que tengan carácter especulativo, en el caso de que el importe de las existencias sea mayor que el saldo, la diferencia indicará la ganancia obtenida y si, por el contrario, el valor inventariado es menor que el saldo, la diferencia indicará la pérdida sufrida. El beneficio o quebranto experimentado se carga o se abona, respectivamente, a la cuenta que lo origina, con abono o cargo a la de Pérdidas y Ganancias.
5. Las cuentas de diferencias se saldan por medio de la de Pérdidas y Ganancias, cargando a su cuenta los saldos deudores de aquéllas y abonando los acreedores, con abono o cargo a las cuentas respectivas. En lugar de hacer estos asientos uno por uno, se pueden agrupar en dos: uno de Varios a Pérdidas y Ganancias, por las cuentas que hubieran originado ganancia, y otro de Pérdidas y Ganancias a Varios, por la cuentas que hubiesen motivado pérdida.
6. La cuenta de Pérdidas y Ganancias se salda por la cuenta de Capital. El saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sin embargo, no tiene por qué aplicarse exclusivamente a la cuenta de Capital, pues una parte puede dedicarse a la creación de un fondo de previsión o ser retirada por el propietario.

Una vez realizadas estas operaciones, puede formularse el Balance general, que también se llama Balance-Inventario, y procederse al cierre de cuentas, que puede realizarse por tres procedimientos:

1. Creando una cuenta transitoria (Balance de salida).
2. Con intervención de la cuenta de Capital.
3. Directamente.

En la lección dedicada a la corrección de errores, habla del complemento a cero, que según recordaremos había presentado Jesús Cortés y Sabater un año antes en su librito *Corrección legal de errores*. Sin embargo, en razón de lo que Cavanaugh comenta en el Prólogo de su obra, no es descartable que sus *Apuntes de Teneduría de libros*, ya citados, pudieran contener la primera exposición de este método en España. A este respecto, debe indicarse que aparte de exponer en su libro

los que llama métodos especiales de contabilización, como la logismografía, el Diario-libro Mayor, etc., Ramón Cavanna Sanz presenta un método nuevo, que denomina Método Analítico por Complementos basado en un libro único, el Diario de situación, complementado con un Libro auxiliar de Desarrollos. El método de Cavanna se basa en el Diario-libro Mayor de Degrange, con un sistema decimal de diez cuentas principales, una única columna del debe para la parte correspondiente al Diario y diez columnas del haber para las diez cuentas representadas en la parte correspondiente al libro Mayor. Las cantidades deudoras se representarían en las columnas del haber correspondientes a las respectivas cuentas en el Mayor a través de sus complementos a cero. Con ello, confía el autor en haber simplificado mucho el proceso de contabilización en un sistema de Diario-Mayor. De hecho, lo único que ha conseguido es poder ampliar el número de cuentas consideradas, lo que no evita la necesidad de llevar un libro auxiliar.

Siguiendo el ejemplo de Antonio Sacristán y Zavala, el libro de Ramón Cavanna concluye con una bibliografía de libros de contabilidad, españoles y extranjeros, publicados a partir del año 1901, en la que falta a menudo el lugar de edición. Esta bibliografía se va completando y poniendo al día en las ediciones posteriores, de forma que en su cuarta edición se incluyen ciento veintiún libros publicados en español entre 1901 y 1940.

\* \* \*

El año 1930 el ingeniero Luis Torón y Villegas publicó en Madrid un libro titulado *Contabilidad Comercial*, que está estructurado en dos partes y un Apéndice. La primera parte ofrece unas *Nociones de aritmética mercantil*, mientras la segunda se titula *Nociones de Contabilidad general*. Por su parte, el apéndice ofrece unas tablas, así como unos modelos de cuentas corrientes y de libros de contabilidad, en papel rayado.

La parte segunda, que es la que trata de contabilidad, se divide en seis capítulos. El capítulo primero, dedicado al “Objeto de la contabilidad”, introduce al lector de la mano de un ejemplo en la contabilidad por partida simple o unigráfico, explicando sus insuficiencias. El capítulo segundo, titulado “Teoría del sistema diagráfico”, expone también de la mano de un ejemplo, la contabilidad por partida doble o sistema diagráfico. Del ejemplo, extrae las clases de cuentas utilizadas que divide en Cuentas del Propietario (Capital, Pérdidas y Ganancias), Cuentas del Gerente (Caja, Mercaderías o Almacén, Material y Efectos a cobrar) y Cuentas de terceros (Suministradores, Clientes, Banquero), ofreciendo a continuación un esquema de libro Mayor y un ejemplo de balance de comprobación y saldos. El capítulo tercero lo dedica el autor a hablar más ampliamente de las cuentas, ofreciendo un cuadro mucho más completo con los distintos tipos de cuentas utilizables en contabilidad, clasificadas siempre en los tres grupos primarios señalados al principio. Dentro de las cuentas del Gerente distingue tres subgrupos: Cuentas de Valores inmovilizados, Cuentas de Valores disponibles o realizables y Cuentas de Valores inmovilizados temporalmente. Ofrece una somera y sencilla descripción del juego de todas las cuentas, advirtiéndole que las cuentas de Valores inmovilizados se abonan anualmente por las cantidades destinadas a su amortización. Esta amortización se realiza por lo que llama el sistema indirecto, puesto que entre las cuentas del Propietario se encuentra una denominada Amortizaciones, dedicada a recoger dichas cantidades. Al hablar de la cuenta de Mercaderías precisa

que se puede llevar de varias maneras, aunque sólo explica dos: el sistema administrativo, que llama de Inventario permanente, y el sistema especulativo, que denomina Inventario intermitente. El capítulo cuarto se dedica a hablar de los “Libros de comercio”. Explica que de los cinco libros previstos en el Código de Comercio de 1885, el Libro de Actas solamente es obligatorio en las Sociedades y Compañías. De los cuatro restantes, el Diario y el Mayor se llaman libros principales, mientras el de Inventarios y Balances y el Copiador de cartas y telegramas son libros auxiliares obligatorios. A continuación ofrece unos ejemplos de cómo debe llevarse cada libro, con ejemplos prácticos. Termina el capítulo explicando la forma de corregir los errores en los libros, que fundamentalmente se basa en los contraasientos compensatorios. El capítulo quinto estudia los trabajos de fin de ejercicio, con la formulación del Inventario y del Balance general. Finalmente, en el capítulo sexto, fuera ya del contexto propiamente contable, se explican los métodos directo e indirecto de llevar las cuentas corrientes con interés. Con respecto al método hamburgués se ofrece en el Apéndice un ejemplo de cuenta liquidada por el mismo. En resumen, debe decirse que se trata de una obra muy sencilla, escrita con claridad, sin ninguna ambición, donde no se aborda ningún problema conceptual o metodológico de la contabilidad, ni se aporta ninguna novedad.

\* \* \*

El catedrático de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona, Francisco Palomar Ancejo, dio a la luz pública en esa ciudad el año 1934 su libro *Leciones y Prácticas de Teneduría de Libros*, en el que, sorprendentemente, se retoma en parte el antiguo concepto lato de la contabilidad acuñado por Torrents y Moller, al sostener que ésta comprende tres elementos: cálculo mercantil, teneduría de libros y documentación comercial (1934, p.11), en los mismos términos retomados anteriormente por Gabriel María Bruño (1919). Define Palomar la teneduría de libros diciendo que *“es la ciencia que tiene por objeto enseñarnos a consignar en libros destinados al efecto todas las operaciones realizadas por un establecimiento mercantil industrial o administrativo; de tal manera que en cualquier momento pueda averiguarse con facilidad la verdadera situación económica de la persona o empresa a la cual pertenezcan los referidos libros”*. A este respecto, añade que *“la Teneduría de libros es ciencia y arte a la vez: ciencia por estar sometida a leyes fijas y obtenerse de su ejecución resultados exactos susceptibles de ser comprobados; arte, por la simetría y belleza caligráfica en que pueden ser anotadas las operaciones en los libros”* (1934, p. 13). Para Palomar la contabilidad, a su vez, *“es una rama de las Matemáticas que nos da reglas para el cálculo de las operaciones, combinación y clasificación de las cuentas y forma de llevarlas, para apreciar con la debida exactitud los resultados obtenidos durante cierto transcurso de tiempo que se denomina Ejercicio”* (1934, p. 11). Parece totalmente claro, aunque no lo exprese de forma explícita, que para este autor la contabilidad era una ciencia.

Palomar manifiesta que todos los sistemas contables conocidos pueden reducirse a cuatro: Sistema de partida simple, Sistema de partida doble, Sistema de partida mixta y Sistema logismográfico. Opina que este último sistema, inventado por Giuseppe Cerboni, es realmente científico, pero tan difícil de aplicar en la contabilidad mercantil que quedó relegado a la administración del Ejército en Italia (1934, p. 13).

El autor afirma que la partida doble fue producto de la evolución de la partida simple y, como en este sistema no aparecen más que cuentas personales, “*se consideró el plan de personificar a las demás cuentas, dándoles nombres especiales, y considerarlas como personas capaces de recibir y entregar un valor, a fin de que todas las operaciones realizadas pudieran anotarse en los libros principales*” (1934, p. 26). Al hablar de las operaciones, se adhiere aunque sin mencionarlo, a la clasificación de Francisco Castaño, indicando que las mismas pueden ser de dos naturalezas, o bien constituir cambios completos o cambios incompletos. A partir de ahí estudia los asientos correspondientes a los tipos de cambios, con las variaciones posibles. Dicho estudio le lleva luego a la consideración de los libros en los que se registran los asientos, tanto los principales como los auxiliares, a la disposición de los mismos, a la configuración y formulación de las partidas, etc. Finalmente, pasa a estudiar las cuentas, a las que dedica una especial atención, circunstancia que, junto a su planteamiento de la personificación, denota su adscripción al enfoque contista. Se ocupa también, en un apartado especial, de la contabilidad bancaria, que explica con amplitud y suficiencia, exponiendo las diversas secciones de los bancos, con las respectivas operaciones que cada una realiza y la contabilización pertinente. No hace referencia a la emisión de billetes ni a su contabilización, cuestión que dice queda reservada al Banco de España.

\* \* \*

En 1934, Francisco Pérez-Pons Jover, que era Catedrático de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Bilbao, publicó la primera edición de su libro *Contabilidad Elemental*, que alcanzó otra edición, corregida y mejorada, en 1940. En este análisis nos serviremos de ejemplares de las dos ediciones. Emigdio Rodríguez Pita conocía el libro e incluyó al autor, que en 1918 había publicado ya sus *Elementos de contabilidad general*, en el grupo de “rutinarios anticientíficos”. ¿Qué había hecho Pérez-Pons para merecer semejante juicio? Sencillamente, negar que la contabilidad fuera una ciencia, hecho que para Rodríguez Pita constituía un delito de lesa Majestad. En efecto, al preguntarse el autor si existía la ciencia de la contabilidad, se contesta: “*Doloroso nos es contestar en sentido negativo, pues no obstante los merítimos trabajos de numerosos autores extranjeros y compatriotas nuestros, no se ha llegado a establecer, con carácter general, un conjunto sistemático de verdades relativas a las operaciones de registro de la administración de la hacienda. No obstante*”, sigue diciendo, “*se presiente la existencia de la ciencia contable, se han hecho y se hacen incesantes investigaciones encaminadas a descubrirla, pero hasta la fecha los resultados no han sido totalmente satisfactorios*” (1940, p. 10).

Para él, la contabilidad era, pues, un arte, al que impropriamente se le daba la denominación de teneduría de libros. La definición que da Pérez-Pons de la contabilidad está en esta línea, aunque resulta un tanto inhabitual. Para él: “*Sistema o método de contabilidad es todo procedimiento racional y metódico para verificar, artísticamente, las operaciones de registro de la administración de la hacienda*” (*ídem*, pág. 13). Mantiene estas posiciones en su obra *Contabilidad general*, publicada en 1947, que viene a ser una reedición de su *Contabilidad elemental*, con algunas pequeñas adiciones, menores en todos caso que las efectuadas al pasar de la primera a la segunda edición de ésta. De acuerdo con los planteamientos del autor, el libro es una pura exposición de teneduría de libros, donde no se presta gran atención a los problemas conceptuales. Se hace uso de la personificación de las

cuentas (*ídem*, p. 15; 1947, p. 16) y siguiendo a Castaño se divide a las operaciones o hechos contables en cambios completos y cambios incompletos. Asimismo, se distingue a la manera de Cerboni entre hechos contables modificativos, permutativos y mixtos (*ídem*, p. 14; 1947, p. 15). De la cuenta de Capital, por su parte, se dice que “*es la que representa al empresario o comerciante, y con tal carácter aparece tácitamente en toda operación mercantil puesto que los deudores y acreedores de la misma no lo son entre sí, sino con respecto al comerciante, representado por Capital*” (*ídem*, p. 74; 1947, p. 80), es decir exactamente lo que decía Francisco Castaño ochenta y tres años antes.

Al hablar de la clasificación de las cuentas, expone algunos criterios de valoración, de acuerdo con lo que sigue:

1. Cuentas materiales. Siempre que se trate de valorar cosas cuyos precios sufran fluctuaciones u oscilaciones más o menos frecuentes en el mercado, se valorarán por su costo y gastos de adquisición. Pero si se trata de cosas cuyos precios sufren constante descenso en el mercado, por causas permanentes de tal naturaleza que nos ofrezcan la seguridad de que no han de volver a recobrar sus tipos primitivos, haremos la valoración por los precios que sus similares o semejantes tengan en la actualidad en el mercado (1934, pp.103-104).
2. Bienes muebles. Deben tenerse en cuenta cuatro elementos al considerar el valor en estas cuentas (1934, pp. 112-114):
  - a) Valor primitivo: coste de adquisición.
  - b) Demérito: depreciación o reducción de su valor a causa de su deterioro.
  - c) Mejora: todo aumento en virtud de un desembolso o trabajo hecho para obtenerla.
  - d) Valor actual: lo que valen al presente teniendo en cuenta el demérito o la mejora.

Estos bienes se valoran por su valor actual.

3. Bienes inmuebles o raíces (1934, pp.116-118). Se consideran los mismos elementos que en el caso anterior; no debiendo confundirse la mejora con la plusvalía, o aumento de valor que espontáneamente experimenta un inmueble por causas completamente ajenas a la voluntad o acción de su propietario.

Los inmuebles se valoran por su valor actual.

4. Mercaderías (1934, p. 127). Se valoran siguiendo los mismos criterios de las cuentas materiales.
5. Efectos a recibir (1934, p.135). Se valoran por su costo y gasto de adquisición, o sea por lo que se llama valor efectivo de entrada.
6. Efectos a pagar (1934, p.139). En realidad, el valor actual de un efecto a nuestro cargo es igual a la diferencia entre su valor nominal y el descuento correspondiente al tiempo que medie entre la época de valuación y el vencimiento. Así debiera hacerse la valoración, pero en la práctica es costumbre valorar los efectos por su nominal.

Con respecto a las amortizaciones, que en la primera edición del libros se estudian en las páginas 112 y 11, considera tres procedimientos para calcular el demérito, como el lo llama, de los bienes muebles:

1. Peritaje por personas entendidas y expertas en la materia.
2. Determinando la depreciación media anual, lo cual se consigue fijando, de acuerdo con lo aconsejado por la experiencia, el número de años de duración de los bienes y dividiendo su valor primitivo por dicho número de años; el cociente expresará la depreciación media por año.
3. Determinando el tanto por ciento de depreciación media anual para tomarlo luego cada año sobre el valor primitivo.

En relación con los bienes inmuebles el valor del demérito deberán calcularlo personas peritas en la materia, tales como arquitectos o maestros de obras cuando se trate de edificios o construcciones; ingenieros, peritos agrónomos o tasadores autorizados legalmente cuando se trate de tierras de cultivo.

El mismo criterio aplica en relación con los bienes semovientes: deben fijar su valor profesores veterinarios. (1934, p. 123)

En las páginas 124 y 125 de la primera edición de su libro *Contabilidad elemental* se ocupa el autor de la determinación del verdadero costo de producción, que a su juicio es el punto más difícil de toda contabilidad industrial. Pérez-Pons habla muy poco y de forma superficial de esta clase de contabilidad. La concibe centralizada en la cuenta de Industrias, si es una sola industria la que practica la empresa, o en cuentas especializadas, como Taller de carpintería, Fábrica de cementos, etc., si la empresa practica varias actividades industriales.

En relación con el precio de coste industrial, que llama costo de producción, sólo explica que la suma del debe de la cuenta de Industrias, después de haber deducido el valor de las existencias del material de explotación, representa el conjunto de desembolsos que se han efectuado para obtener los productos que ya estén terminados, así como los que se encuentran en curso de fabricación. De aquí que sea preciso separar dicha masa de desembolsos en dos porciones: una que represente lo que se haya gastado para obtener los productos terminados y la otra que represente el valor de los que se encuentren aún en fabricación; dividiendo la primera de dichas porciones por el número de unidades de peso, medida o longitud que se hayan terminado, tendremos como cociente el costo de producción.

Al tratar de los balances en las páginas 272 a 294 de la primera edición de su libro, distingue en primer lugar las siguientes clases de balances:

1. Balance de comprobación (sumas).
2. Balance de comprobación y saldos.
3. Balances de situación económica.
4. Balance general.

Acto seguido pasa a explicar los pasos, que llama operaciones de regularización, necesarios para hacer el Balance general. Estos pasos que pueden resumirse como sigue:

1. Asignación al año de las partidas pendientes de pago o de cobro, es decir, lo que llama principio del devengo.

2. Asignación al ejercicio siguiente de las partidas correspondientes a él, en virtud del mismo principio.
3. Liquidación de todos los intereses.
4. Determinación y contabilización de las cuotas de amortización, con expresión de los dos procedimientos: directo e indirecto, o sea, con el asiento Amortizaciones a Fondo de Amortización.
5. Liquidación de las cuentas con corresponsales extranjeros.
6. Liquidación de las diferencias de inventario, con utilización de la cuenta Diferencias de Inventario.
7. Determinación y valoración de las cuentas materiales llevadas por el método especulativo, con el establecimiento de las ganancias o pérdidas originadas por cada una de ellas y su consignación en una relación, en la que también se consignarán las recogidas en las cuentas diferenciales.
8. En presencia de esta relación, se redactará un asiento cargando a Pérdidas y Ganancias con abono a las respectivas cuentas el valor de las pérdidas.
9. Se redactará otro asiento abonando a Pérdidas y Ganancias el importe de las ganancias con adeudo a las cuentas que las hayan originado.
10. Se saldará la cuenta de Pérdidas y Ganancias por la cuenta de Capital.
11. Se formará el balance de comprobación y saldos. A este balance se le da el nombre de Balance-Inventario, porque sólo hay cuentas de elementos patrimoniales, exceptuando la de Capital.
12. Se procederá al cierre de las cuentas mediante el asiento de Varios a Varios, o bien mediante los asientos Balance de salida a Varios, que recogerá las cuentas con saldo deudor y de Varios (cuentas con saldo acreedor) a Balance de salida.

Interesante en esta lista de pasos es la referencia al principio de devengo, que ya había sido considerado por Francisco Machado en el último cuarto del siglo XVIII, según hemos visto.

Por lo que respecta al libro *Contabilidad general*, publicado el año 1947, el autor se atiene prácticamente al contenido de su libro anterior, tanto en el fondo como en la terminología. La única novedad es prácticamente la adición de algunos ejemplos y de un supuesto contable al final.

\* \* \*

En 1935 se publicó la primera edición de la obra del Catedrático de Escuela de Comercio Daniel Lázaro y López, *Curso de contabilidad general*, que alcanzó tres ediciones más, la última en 1946. El libro de Daniel Lázaro constituye un manual más de los que durante estos años se prodigaron, concienzudo, cuidado, pero sin aportar novedades dignas de mención, a pesar de los esfuerzos que hacían sus autores por presentar alguna innovación que los justificara y distinguiera de los demás, pero lo cierto es que sólo barajaban y combinaban elementos recibidos de sus predecesores, proponiendo todo lo más denominaciones y clasificaciones que se les antojaran novedosas. Este espíritu en busca de la novedad es lo que hace exclamar al autor en el Prólogo: *“Con esta obra, fruto de nuestros entusiasmos por la profesión, buscamos la metodización rígida de la materia, el procedimiento pedagógico preferible y el contenido completo y ordenado de la disciplina científica y prácti-*

ca, ajustado a medios propios que se salgan del rutinarismo”, lo cual es laudable, pero añade acto seguido, “y de la importación que tanto perjudican al desarrollo de nuestras iniciativas personales”, lo cual es exponente de una lamentable cerrazón mental que aquejaba a una buena parte de los autores contables españoles de ese primer tercio del siglo XX, que no querían o tenían capacidad para enterarse de las ideas que se discutían más allá de nuestra fronteras.

En el libro que nos ocupa la novedad estriba en la diferenciación que el autor hace entre contabilidad sintética y contabilidad analítica, a las que dedica dos de los cuatro ciclos o partes en que estructura el libro: el segundo y el tercero, respectivamente. El primero lo destina a explicar los fundamentos de la hacienda, la administración y la contabilidad, con nociones sobre los libros, las cuentas, los procedimientos de contabilidad y lo que llama el concepto matemático-contable de las cuentas, con el estudio matemático de las cuentas de movimiento, de las cuentas de diferencias y de las cuentas especulativas. Y el cuarto se consagra a la corrección de errores y operaciones de cierre y apertura, con el oportuno establecimiento del Balance y el Inventario. Define la contabilidad diciendo que es “la ciencia que estudia los principios, verdades y reglas relativos a las funciones registrativas de la administración de la hacienda, para constatar de forma sistemática, exacta y clara por medio de las cuentas debidamente coordinadas los hechos administrativos, sus resultados y la situación económica en cualquier momento que se examine, a fin de conocer, justificar y guiar el trabajo administrativo” (1935, p.34), definición que le vale el correspondiente palmetazo de Emigdio Rodríguez Pita, que incluye al autor en el grupo de autores que tienen una concepción registral y caligráfica de la contabilidad (1956, p. 21).

El autor asocia la teoría de la personificación de las cuentas a la existencia de un agente o consignatario encargado de cada grupo de elementos patrimoniales, con cual en un sentido lato podría tomarse como un antecedente de la teoría de la agencia (1935, pp. 45-47).

Al hablar de cada clase de cuentas, el autor expone, como en el caso de los autores anteriores, los respectivos criterios de valoración. Dichos criterios pueden resumirse de la siguiente forma:

1. Cuenta general de mercaderías. Dice que en la práctica se han adoptado y lógicamente justificado las siguientes reglas (1935, pp. 157-158):
  - a) Como regla general, las mercaderías han de valorarse siempre por su costo y los gastos que su adquisición ha originado.
  - b) Cuando se trate de géneros deteriorados, pasados de estación o de moda, anticuados o de difícil venta, deberá reducirse su precio, valiéndose para ello de un examen ocular y un criterio de futuras posibilidades de colocación. A veces se utilizan peritos en la materia de que se trate.
  - c) Cuando el mercado cotice a precios en descenso en relación a los que tuvieron al adquirirse las mercancías que se tratan de valorar, y se abrigue la opinión fundada de que, en largo tiempo, no volverán a cotizarse a los precios primitivos, se valorarán por el que tengan actualmente en el mercado dichas mercancía o géneros.
  - d) Si, en lugar de descender suben los precios, aunque sea notablemente, como se trata de diferencias no realizadas, deberán hacerse las valoraciones por la regla general.



2. Cuentas de Efectos a cobrar y Efectos a negociar (p. 183). Se valoran normalmente por su valor nominal. Cuando se llevan criterios de valoración criterios escrupulosos de exagerada exactitud, es necesario admitir que su verdadero valor real el día de la liquidación de la cuenta es su valor nominal descontado, es decir, su valor actual, que se calcula rebajando los intereses correspondientes a los días que faltan para el vencimiento de cada efecto.
3. Cuenta de Valores mobiliarios (p. 183-184). Se valoran por el precio de cotización en Bolsa del día del cierre de la cuenta. Si no se cotizase aquel día, debe aplicarse el cambio del día inmediatamente anterior, siempre que no fuese distante. En este último caso, deben ponderarse las tendencias, sin exagerar los aumentos, pero aplicando siempre las reducciones. Cuando se trate de valores destinados a la especulación, muchos aconsejan su valoración por el precio de coste, aduciendo que los beneficios o daños no se realizan hasta su venta. Si son valores no admitidos a la cotización oficial, pueden aplicarse medios indirectos para conocer su valor real, como el examen de balances, la capitalización de rendimientos, etc.
4. Cuenta de Efectos a pagar (pp. 192-193). Normalmente se valoran por su valor nominal. Pero, cabe decir lo mismo que en el caso de las Cuentas de Efectos a cobrar y Efectos a negociar. Si la cuenta se lleva por el sistema especulativo, con mayor razón cabría aplicar la valoración real hecha mediante la determinación de los valores reales. Sin embargo, en la práctica, siempre se vienen valorando estas cuentas en los dos casos por el valor nominal de los efectos.

Al tratar del Inventario se relacionan las características generales que debe reunir la valoración, resumiendo los criterios ya indicados, añadiendo los criterios de valoración de las cuentas todavía no tratadas, e indicando asimismo los criterios de amortización en su caso (1935, pp. 221-227):

1. La valoración ha de ser real y es distinta según los bienes y riquezas a los que se aplique.
2. Los criterios generales de valoración son los siguientes:
  - a) Por el precio y gastos o de adquisición.
  - b) Por el valor nominal.
  - c) Por el valor actual.
  - d) Por el valor de cotización.
  - e) Por el valor de capitalización.
  - f) Por el distributivo de amortización.
  - g) Por evaluación.
  - h) Por el precio de venta durante el ejercicio. En este caso, al formar el Inventario debe corregirse la valoración, valorando los bienes por el precio de coste y gastos).
3. Al hacer la valoración deben tenerse en cuenta los siguientes objetivos:
  - a) Al aplicar los diferentes criterios en cada clase o grupo de bienes, debe escogerse el que señale con más exactitud su valor real.

- b) Debe aplicarse en todos los ejercicios administrativos el mismo criterio de valoración.
  - c) Ha de procurarse evitar la creación de Activo ficticio.
  - d) El Activo ficticio ha de expresarse claramente como tal en los Inventarios.
4. Los criterios que faltaban por no haberse tratado todavía las respectivas cuentas son:

- a) Las monedas extranjeras se consignan por su valor de cambio o cotización oficial.
- b) Los metales preciosos igualmente por su valor de mercado.
- c) Los muebles se valoran siguiendo el criterio amortizativo; generalmente se aplica una amortización del 5 al 10% anual sobre el valor de adquisición o, en su defecto, por evaluación.

Y lo mismo cabe decir de los siguientes cuatro grupos.

- d) La maquinaria se amortiza aplicando una amortización del 3 al 5%.
- e) El material de explotación se amortiza aplicando una amortización del 3 al 8%.
- f) Los inmuebles se amortizan aplicando una rebaja en su valor del 1 al 3% anual; pero si se hallan destinados a la explotación, la amortización se calcula, según los casos, aplicando una rebaja del 3 al 10%. Pueden también valorarse con la intervención de personas peritas.
- g) Los semovientes se valoran por el criterio de evaluación de peritos.
- h) Las cuentas personales se valoran por su saldo, cuando éste puede considerarse cobrable en todo su importe. En caso contrario, deben separarse a cuentas especiales los saldos incobrables o aun dudosos y la parte de éstos que pueda suponerse discutible o de cobro difícil o imposible. En los Inventarios, pueden aparecer, pero en cuenta especial, esta clase de saldos, mientras exista la esperanza de poder hacerlos efectivos en todo o en parte.
- i) Las cuentas de Activo ficticio tienen determinada exactamente la cantidad de valores irreales. Estos valores deben hacerse desaparecer inmediatamente que sea posible por amortización.
- j) Asimismo deben amortizarse lo más rápidamente posible las cuentas de los Derechos valorables incluidas entre el inmovilizado (concesiones, patentes y marcas de fábrica, etc.)

Aparte de lo hablado en particular en relación con cada grupo de cuentas, se comenta en las páginas 284 y 285 que el criterio más lógico para contabilizar las amortizaciones es llevarlas todas a una cuenta general titulada Fondos de amortización.

De los balances se trata en las páginas 405 a 445 del libro. El autor distingue las habituales clases:

1. Balance comprobación.
2. Balance de comprobación y saldos.
3. Balance de situación.
4. Balance general.

Las operaciones de Balance general comprenden los siguientes trabajos:

1. Regularización de las cuentas.
2. Liquidación del ejercicio.
3. Formación del Balance general de situación.
4. Cierre de libros.

Nada de lo dicho presenta novedades sustanciales en relación con lo visto ya en Ramón Cavanna Sanz (1929) o en Francisco Pérez-Pons Jover (1934) y otros autores. Había tomado carta de naturaleza detallar de esta manera las operaciones de cierre del ejercicio.

\* \* \*

También en 1935 publicaron Hipólito Rossy, Gerardo Coll y Eduardo Coll, en Orense, su libro *Tratado de contabilidad bancaria. Obra indispensable para los empleados de Banca y para los aspirantes*. La obra se concibe de una forma esencialmente práctica y dedica solamente cuatro páginas a su comienzo para explicar las que llama “Generalidades de Contabilidad”. Se acoge en ellas de forma explícita a la definición dada por Antonio Sacristán y Zavala, diciendo que la contabilidad, “*como rama de las matemáticas aplicadas, es la ciencia de las cuentas que expresa numérica y sistemáticamente los fenómenos de la producción, el trabajo, la distribución, el consumo y la administración de la riqueza pública y privada*” (1935, p. 7).

Los autores clasifican la contabilidad en general y aplicada, según estudie los principios generales de un sistema o los aplique a una rama de la actividad económica, y en este aspecto se subdivide en mercantil, industrial, bancaria, etc. Por otra parte, la clasifican también en contabilidad preventiva o de futuro, que es la que considera los hechos como posibles, y se manifiesta en los presupuestos y en las previsiones; en contabilidad ejecutiva o de presente, que registra los hechos al tiempo que se realizan, y abarca su historia y su control; y en judicial o de pretérito, que enjuicia los hechos ya pasados y se manifiesta en la rendición de cuentas para analizar su resultado y someterlo a la crítica. De entre las otras sutiles distinciones hechas a la contabilidad, los autores quieren destacar por su importancia la que distingue a la contabilidad administrativa de la especulativa: la primera registra los hechos prescindiendo del resultado económico, y la segunda atiende además a los efectos lucrativos. De otro lado, destacan también la diferencia que existe entre contabilidad y teneduría de libros que, según dicen, suelen emplearse como voces sinónimas, siendo bien distintas: la contabilidad supone acción directora, y la teneduría función subalterna de ejecución. Se acoge también a la famosa división de los hechos contables o económicos en permutativos, modificativos y mixtos, formulada originalmente por Giuseppe Cerboni y que fue rápidamente asumida, de una u otra forma, por el pensamiento contable español.

Los hechos contables deben de anotarse en los libros que el Código de Comercio enumera. El procedimiento que se emplea en la Banca para ello es el centralizador. Que consiste en representar sintéticamente las operaciones en los libros oficiales por totales adeudados y abonados diariamente a cada cuenta, y analítica y descriptivamente en los auxiliares, registros y diarios-borradores que confecciona cada Negociado o Sección. El libro desarrolla el estudio conjunto de las operaciones junto con la contabilización a la que dan lugar, comenzando por la cartera de efectos, los efectos a pagar, la moneda extranjera, con el seguro de cambios, la

contabilización del efectivo nacional, las cuentas corrientes y de crédito, la cartera de títulos, las operaciones de bolsa, las inmovilizaciones y su amortización, para seguir con las operaciones de capital y de liquidación de ejercicio, dividendos y distribución de beneficios, etc.

En relación con la valoración de inmuebles, se comenta que el saldo de su cuenta, siempre deudor, indicará el valor inicial y el de las ampliaciones efectuadas. Si las amortizaciones, que suelen ser, cuando más, del 2 por 100 en los edificios de reciente construcción y del 3 o más por 100 en los inmuebles viejos o de construcción deficiente, se contabilizan directamente en vez de llevarlas a un Fondo de amortización, el saldo reflejará el valor actual de los inmuebles. Lo mismo vale para la cuenta de mobiliario, cuya amortización suele ser de un 10 por 100. Si no se contabiliza indirectamente la amortización, el saldo de la cuenta de mobiliario, siempre deudor, representará el valor actual del existente. En relación con los gastos de primer establecimiento, se suelen amortizar en ocho o diez años, para conseguir la pronta desaparición de un activo ficticio. Se comenta al respecto, que a fin de que estas cuentas figuren siempre en balance, aun después de amortizadas, los contables americanos suelen dejar de saldo una unidad. A la parte contable, le sigue un extenso capítulo de cálculos mercantiles. Al final, un Apéndice da unas breves nociones de mecanización contable.

Por su parte, este mismo año Gerardo Coll Sánchez publicó un libro sobre *La técnica de la Contabilidad en Banca*, en el que trataba ampliamente los aspectos técnicos y prácticos de la contabilidad bancaria. Fue objeto de una segunda edición en 1941 y de una tercera en 1943.

\* \* \*

Ricardo Piqué Batlle fue un Profesor mercantil que ejerció su profesión libremente como asesor y revisor técnico de empresas. En 1935 publicó un librito en catalán, *Revisió de Comptabilitats*, plasmación escrita de las lecciones dictadas en el cursillo que dio sobre el tema en la Associació de Comptables de Catalunya. La escasez de publicaciones sobre esta materia en España era evidente, pues aparte del libro de Emilio Oliver Castañer, solamente existía a la sazón un breve opúsculo de José Gardó Sanjuán, de 32 páginas, sobre *Interpretación de balances*. De esta manera, la edición se agotó en pocos días, por lo que el autor se animó a redactar otro libro, ampliando y sistematizando las nociones contenidas en el primero, aunque procurando mantener su carácter práctico.

En este segundo libro, *Revisión técnica de contabilidades*, publicado en 1936, el texto dedicado propiamente a la revisión viene precedido por una Introducción en la que el autor ofrece una breve visión de sus ideas sobre la contabilidad. En ella elude cualquier alusión a la naturaleza de la contabilidad y si es, o no, ciencia. La define diciendo que es “*el conjunto de operaciones registradas en los libros por el contador o contable, a fin de demostrar numéricamente la marcha y situación en un momento determinado de los negocios a que se refiera*”. Está claro el concepto puramente registral que tiene de la disciplina. Reafirma el carácter pragmático de su concepción contable, que determina el planteamiento de su obra, al proseguir diciendo que “*esta definición empírica, que se aparta de todo formulismo científico nos da una idea bastante exacta de la realidad, y la preferimos porque con ella salvamos el primer escollo para los no iniciados, que es demostrar gráficamente lo que es la contabilidad*” (1936, p. 13).

El libro se divide en tres partes. En la primera habla de la revisión en situaciones normales, y trata en sendos capítulos la revisión general; la revisión parcial, es decir, la de libros y cuentas específicos; y la revisión y examen del balance. En la segunda parte estudia la revisión en situaciones anormales (suspensiones de pagos y quiebras) y, finalmente, en la tercera parte habla de la revisión en el aspecto fiscal o tributario.

Incluye al final del libro una nota bibliográfica muy breve, pues sólo contiene veinte entradas, en la que se olvida del libro de Emilio Oliver Castañer y del opúsculo de José Gardó Sanjuán, o sea, de sus antecesores en el tratamiento de la revisión e cuentas. Siguiendo el ejemplo de Francisco Aced y Bartrina el texto se cierra con un índice alfabético por materias y conceptos. Este libro tuvo tanto éxito como el anterior, pues conoció cinco ediciones, la segunda en 1941, la tercera en 1945 y la última de 1958.

En 1939, Ricardo Piqué Batllé decidió publicar un tercer libro que viniera a completar el anterior, pues consideraba que al mismo le faltaba una colección de ejemplos de verificación contable presentados gradualmente, con los que el lector pudiera asimilar paulatinamente las técnicas de la revisión de cuentas. Con esta intención dio a la luz pública su obra *Cómo se lee y examina un balance*. En su primera parte, titulada “La teoría contable y el balance”, este libro reproduce íntegramente el contenido de la Introducción del primer libro, ofreciendo además una ampliación de las nociones generales sobre el balance. En su segunda parte, titulada “Introducción al examen y lectura del balance”, se ofrecen doce ejemplos de dificultad graduada de menor a mayor, de la contabilidad de un mismo comerciante que desarrolla su negocio a un ritmo aceleradísimo, explicando, paso a paso, cómo proceder al examen y análisis del balance y demás estados contables, deteniéndose en su caso en determinadas cuentas. La tercera parte contiene otros seis ejemplos sin ningún nexo entre sí, de forma que la lectura y el examen de los balances no pueda apoyarse en el conocimiento de la situación anterior. El libro, al igual que en el caso anterior, concluye con un índice alfabético, y tuvo asimismo una gran aceptación, publicándose una segunda edición en 1944, una tercera en 1950 y una quinta edición en 1969.

El año 1947, publicó Ricardo Piqué el libro *La ficción de los grandes beneficios*, en el que se preocupa de los problemas ocasionados por los procesos inflacionistas en general en el campo de la conservación del patrimonio. Para ello estima el autor que no hay más que dos procedimientos: la contabilización a base de moneda oro, y la contabilización a partir de un sistema de valores considerados estables. Considera que la contabilización bajo moneda oro tiene en la práctica dificultades de aplicación muchas veces insuperables, por lo que propugna por una base de cálculo a partir de los precios existentes en el último momento estable. A partir de ahí, el problema estriba en el mantenimiento de unas reservas compensatorias que compensen la depreciación de la moneda. El cálculo del precio de venta que se debe fijar para nuestros productos, así como la reposición de las existencias en un clima de inflación constante son otros problemas adicionales que se presentan. Debe tenerse en cuenta que Piqué escribe en pleno proceso inflacionista derivado de la Guerra Civil y por ello fija el primer trimestre de 1936 como momento para referir la base de cálculo.

\* \* \*

En 1941 publicó Jesús de Aragón su libro *Contabilidad de los comerciantes y empresas individuales*, seguida de su extensa *Enciclopedia moderna de Contabilidad*, en 1942. En 1946 publicó una tercera obra: *Tributos y contabilidad de comerciantes y empresas individuales*, dedicada fundamentalmente a explicar la tributación y cargas sociales a las que estaban sujetos en ese momento los comerciantes y las empresas individuales españolas, así como la contabilización a que daban lugar estas obligaciones en un contexto contable general, bajo el epígrafe de “Nuevas obligaciones de la contabilidad mercantil”.

\* \* \*

L. Victor Paret, Profesor mercantil, publicó en 1942 su libro *Contabilidad de empresas*, que muestra una óptica claramente contista. En efecto, el libro, que no ofrece ninguna definición de contabilidad, comienza por un detenido estudio de las cuentas, que clasifica, según lo que representan, en cuentas de capital, de resultados, de valores, personales y de orden; según su mecanismo contable, distingue cuentas de movimiento, de diferencias y mixtas; finalmente, según su función técnica contable las clasifica en cuentas generales o colectivas, cuentas especiales y divisionarias y cuentas intermedias o transitorias. En cuanto a la organización de la contabilidad, diferencia tres sistemas: el de Borrador, el de Libros auxiliares y el de Centralización. Pasa después a estudiar la contabilización de las operaciones, distinguiendo entre operaciones comunes generales y operaciones comunes especiales. A continuación, comienza la explicación de la contabilidad de las empresas, primero de acuerdo con el sujeto, es decir, según su forma jurídica, y después según la índole de su negocio. Se trata de una obra puramente práctica, sin ninguna pretensión conceptual.

\* \* \*

Después del paréntesis provocado por la Guerra Civil de 1936 a 1939 y la correspondiente posguerra, se reanuda la publicación de libros por los profesores de las Escuelas de Comercio destinados a sus alumnos. Juan José del Junco y Reyes, catedrático de la Escuela de Comercio de Jerez, editó su libro *Contabilidad general* en 1943, siendo publicado en segunda edición en 1947. La obra no se diferencia de los abundantes manuales de contabilidad aparecidos para este uso antes de la guerra, de los que hemos examinado unos cuantos ejemplos destacados y otros, simplemente, para apreciar la continuidad rutinaria de los planteamientos. El autor explica en el Prólogo que quiere ceñirse al campo estricto de la contabilidad, pues últimamente la vulgarización de esta materia ha contribuido a borrar o desvanecer los linderos del terreno que le es peculiar, entremezclándose con conocimientos de cálculo comercial, de economía, de administración, de legislación mercantil y de técnica de negocios, con los que forma un conglomerado, quizás útil para una incipiente práctica comercial, pero que desenfoca el estudio de la disciplina contable. Dentro de este terreno estricto, ha querido restringir su estudio solamente a la partida doble o anifisografía, como también la llama. Por otra parte, indica que está imbuido de un ánimo de sistematización doctrinal, por lo que ha renunciado a presentar un supuesto práctico resuelto. Ello no le exime de presentar numerosos ejercicios y ejemplos como ilustración de las respectivas explicaciones.

Junco define la contabilidad diciendo que es la *“rama de la matemática aplicada a la administración y que, mediante anotaciones veraces, completas, coordinadas, sistematizadas y resumibles, permite definir y regular una situación económica y administrativa”* (1943, p. 4). Esta definición hace que Emigdio Rodríguez Pita lo incluya en el grupo de autores matemáticos, que se han dejado influenciar por los números o cantidades en que expresa la contabilidad sus anotaciones, atendiendo más a las cosas externas que a lo esencial (1956, p. 25). Por su parte, José María Fernández Pirla también lo cita como ejemplo de autor matemático, con un planteamiento que le parece erróneo (1960, p. 13). Y, en efecto, el autor gusta de emplear fórmulas y expresiones matemáticas excesivas, vengan o no a cuento, así como planteamientos y términos contables poco usuales, exóticos o, incluso, de su propia creación. Ya lo hemos visto con la expresión anfigrafía, o sea, escritura igual por los dos lados, en lugar de la de digrafía utilizada por los autores gustosos de términos griegos. Fernández Pirla lo cita en relación con esta expresión, cuya etimología explica (*ídem*, p. 91). Una de las expresiones que innova es la de contabilitario, o persona o entidad *“cuya es la contabilización”* (1943, p. 4). Señala que el postulado o principio fundamental de la partida doble consiste *“en que el contabilitario se concibe con personalidad distinta de la del propietario, y por tanto, que el capital no es otra cosa que un pasivo modal. Luego en cada momento el contabilitario ha de entender: que el activo es igual a la suma del pasivo con el capital”* (*ídem*, p. 78).

Junco es el primer autor español que dedicamos que dedica un apartado expreso de su libro, con dos capítulos, a los criterios de valoración, dentro del tratamiento que da al Inventario, que contiene en total cuatro capítulos, denominándolos expresamente así, “Criterios de valoración”. Dentro de los mismos distingue los siguientes (1943, pp. 23-38):

1. Valoración del dinero. Por el importe que tiene estampado. A nadie se le ocurre determinar el valor efectivo de la plata que la moneda contiene, si es que ésta circula en el país por su valor numerario. Las monedas de oro, cuando no circulan como moneda corriente, se estimarán en su valor intrínseco, según la cotización usual del oro, y este importe ha de anotarse separado del de la moneda circulante.
2. Valoración de los saldos bancarios. Por el mismo importe con que aparecen a favor del contabilitario.
3. Valoración de moneda extranjera. Se valorarán, según dice:
  - a) Por su valor de adquisición, si desde la fecha en que se realizó la moneda no ha sufrido depreciación.
  - b) A base del cambio medio del último mes o de la quincena inmediatamente anterior a la fecha de formulación del Inventario, si la depreciación se hubiere producido.
4. Valoración de los bienes mobiliarios. En los cotizados en Bolsa, se valorarán por su importe de adquisición, si no están depreciados; si lo están, al cambio medio de la última quincena o del mes inmediato anterior a la fecha del Inventario. Si no cotizan en Bolsa, habrá que recurrir, en general, a la determinación del precio o cotización mediante la relación entre rendimiento y el precio del dinero. Cuando se trate de obligaciones de sociedades, el tipo de interés adjudicado anualmente serviría de referente para este cálculo. Cuando se trate de valores extranjeros habrá de reducir el valor

efectivo en cada caso a moneda nacional, valiéndose del cambio medio de la quincena inmediata anterior, o del mes, si conviene eliminar motivos de alzas o bajas súbitas u ocasionales.

5. Valoración de créditos a favor del contabilitario. Deben contemplarse tres casos:
  - a) Cuando los deudores son de absoluta solvencia. Se valorará por la totalidad del crédito.
  - b) Cuando todo haga suponer que no todo el crédito podrá ser rescatado: podrá disminuirse en el mismo Inventario la parte del crédito que se considere irrecuperable.
  - c) Cuando el crédito haya que considerarlo como incobrable: se hará la rebaja oportuna mediante anotaciones en cuentas.

Si los créditos son en moneda extranjera, habrá que hacer la oportuna conversión en las condiciones ya indicadas.

6. Valoración de mercancías. Sólo deben valorarse al precio de coste, porque éste es por el que entran en el dominio del contabilitario, y porque de este modo se cumple la condición de interpretar en la contabilización hechos económicos ya realizados, y no ficciones. Sin embargo, si las mercancías estuvieran muy deterioradas o depreciadas, y no cupiere esperar obtener de su venta ni aun siquiera el valor de coste, se deberán valorar a un precio aun inferior al de la presunta venta.
7. Valoración de efectos activos. Es muy corriente valorar las letras de cambio, cheques, pagarés y, en general, los instrumentos de cambio y de crédito por el nominal. Pero ésta es una práctica viciosa. Deberían valorarse por su valor actual. Los efectos en moneda extranjera deberán convertirse a moneda española en las condiciones ya explicadas.
8. Valoración de inmuebles. Fincas urbanas. El coste de adquisición, más el importe de las mejoras efectuadas es el criterio corriente. A todo ello habrá que deducirle la amortización correspondiente. Si la adquisición fue remota puede recurrirse a la peritación.
9. Valoración de inmuebles. Fincas rústicas. Igual, precio de adquisición más mejoras. Si la adquisición fue remota puede recurrirse también a la peritación.
10. Valoración de la maquinaria. Precio de adquisición, menos la amortización correspondiente.
11. Valoración de enseres, útiles, herramientas, muebles, material de transportes. En el Inventario inicial, todo ello por su valor de coste. Luego deducción de las amortizaciones; en estos casos la depreciación suele ser intensa.
12. Valoración de nombres comerciales, marcas, patentes de invención, títulos de establecimientos, etc. Lo comprendido en este grupo sólo deberá valorarse en los casos de cesión del negocio, liquidaciones, etc., pero no en un Inventario de gestión.
13. Valoración de los elementos constitutivos del Pasivo. Deudas del contabilitario. Se hacen figurar por su valor nominal. Las obligaciones vivas de un empréstito figuran también por su valor nominal.



En las páginas 472 a 504 del libro se trata del balance, comenzando por afirmar que su realización comprende una serie de operaciones, que clasifica de la siguiente manera:

1. De regularización:
  - a) Regularización de cuentas personales.
  - b) Regularización de cuentas no personales.
  - c) Derivadas de la fecha en que se cierra el ejercicio (periodificación).
2. De liquidación o peculiares del Balance e Inventario:
  - a) De comprobación iniciales.
    - a1) Balance de comprobación de sumas.
    - a2) Balance de comprobación de saldos.
  - b) Privativas de liquidación.
    - b1) Formulación del Inventario.
    - b2) Amortizaciones y depreciaciones en los bienes inventariados.
    - b3) Comparación del balance de saldos con el Inventario y determinación de las ganancias y pérdidas en el ejercicio
    - b4) Formulación del asiento recapitulativo de ganancias y pérdidas
    - b5) Adjudicación del resultado líquido
  - c) De confrontación terminal:
    - c1) Balance de comprobación de sumas terminales
    - c2) Balance de saldos terminales
3. Cierre y reapertura de la contabilización.
  - a) Cierre de cuentas
  - b) Reapertura de la contabilización
  - c) Formulación del Estado de Balance y del Estado de Situación

\* \* \*

Ese mismo año de 1943 apareció el librito de Edelvives titulado *Teneduría de libros por partida doble*, que constituye una obrita de las publicadas por la Editorial Luis Vives sin mayores pretensiones que la de constituir una introducción elemental a la teneduría de libros. Es de carácter absolutamente práctico y no alberga ninguna preocupación intelectual relacionada con la naturaleza de la contabilidad.

\* \* \*

Enrique Casas Gaspar era Profesor mercantil y ejercía como Jefe de Contabilidad en entidades privadas. Publicó diversos libros de contabilidad y gozó del favor de cierto sector del público interesado por los métodos modernos de llevar las cuentas. Emigdio Rodríguez Pita lo define como un autor que considera la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, pues sólo atiende a la parte externa o de teneduría de libros. Efectivamente es así. En su obra *Contabilidad general*, publicada en 1944 y que seguramente es la de mayor envergadura entre todas sus obras contables, define a la contabilidad diciendo que “*es la ciencia cuya finalidad estriba en registrar las operaciones económicas realizadas por una persona o*

*Entidad jurídica, con el objeto de poder conocer los resultados obtenidos y la situación en que la misma se encuentra*” (1944, p. 7). “*La Contabilidad es ciencia –dice– por estar regulada por una serie de principios científicos cuyo conjunto constituye la llamada ‘técnica contable’*” (*ibídem*). Realmente, no parece que pueda incurrirse en mayor confusión ni cometerse mayor incongruencia que llamar principios científicos a un conjunto de reglas técnicas. Sin embargo, a despecho de la limitada y rutinaria definición que acaba de formular, es uno de los primeros autores en reconocer de forma explícita la capacidad de la contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones: “*Sin remontarnos más que a unos veinte años atrás, vemos que la contabilidad servía para conocer los resultados de las operaciones de un ejercicio, en el mejor de los casos al cabo de unos meses de haberse terminado éste. Antes y después, nada. Desde este punto de vista, poca utilidad rinde la contabilidad*” (*ídem*, p. 9). Después de este preámbulo, afirma que en la actualidad, por el contrario, “*la contabilidad llevada al día, como permiten los métodos modernos, es la guía constante en todas las decisiones que tome el jefe del negocio, y no solamente eso, sino que garantiza además el éxito de dichas decisiones cuando han sido debidamente estudiadas*”. Un poco más adelante completa: “*Y como si la marcha (del negocio) no es favorable, pone de manifiesto las causas de ello mediante las cifras que tiene registradas, es posible tomar las determinaciones que se estimen convenientes para modificar la orientación que se deduzca es equivocada*” (*ídem*, pág. 10). O sea, poco más o menos, lo mismo que había dicho Luca Pacioli exactamente 450 años antes, según se ha comentado ya. En efecto, decía así el ilustre fraile franciscano de Borgo Sansepolcro: “*Pues las cuentas no son, en realidad, más que un ordenamiento ad hoc pensado por el comerciante para que su uso regular le proporcione información constante de todos sus negocios, de manera que sepa fácilmente si las cosas le van bien o le van mal... Y según cómo le vayan los negocios, así actuará. Y si para ello le faltara alguna información, siempre podrá añadir nuevas cuentas, tantas como necesite*” (1994, p. 203). En algún pasaje de esta investigación hemos manifestado nuestra extrañeza de que esta importantísima dimensión dinámica de la contabilidad en tanto suministradora de información para la toma de decisiones no fuera percibida ni tenida en cuenta en absoluto por los autores españoles más eminentes de la segunda mitad del siglo XIX y primera mitad del XX, pese a sus esfuerzos por hacer resaltar la importancia de la contabilidad y su carácter científico. Igualmente resulta chocante que, en los dos únicos casos con que hemos tropezado en que los autores percibieron y pusieron de manifiesto esta faceta –el caso de Juan Fernández Casas y el actual–, no insistieran en esa faceta que habían percibido en la contabilidad y la manifestaran de esta forma casi vergonzante, de pasada, sin atreverse a declararla pública y solemnemente en la definición. Por lo demás, el libro de Enrique Casas no ofrece elementos de mayor interés. Es un manual técnico de teneduría de libros, estructurado a la manera usual y más conveniente para la enseñanza práctica de la contabilidad, sin ninguna concesión a la teoría ni a disquisiciones conceptuales. En él se emplea solamente el rayado americano del Diario, se utiliza el complemento a cero o complemento aritmético, como lo llama el autor, para la corrección de errores y se ilustra convenientemente sobre los procedimientos de permanencia de inventario para llevar la cuenta de Mercaderías. A efectos prácticos de estructuración de la obra, las cuentas se dividen en cuentas de capital, cuentas de valores de cambio, cuentas de valores inmovilizados, cuentas de relaciones, cuentas de orden y cuen-

tas de resultados. Debe indicarse, por último, que en este libro la denominación de contabilidad general se utiliza ya, plenamente, en el sentido de contabilidad financiera.

La obra de Enrique Casas que alcanzó mayor difusión fue la titulada *Contabilidad por hojas movibles y fichas*, cuya primera edición vio la luz en 1943 y la última que conocemos, la novena, se publicó en 1976. Su talante es idéntico al del libro comentado en primer lugar, o sea, un manual técnico y descriptivo en el que se explican las distintas modalidades de fichas y hojas intercambiables, los sistemas de diarios múltiples y del empleo de fichas y hojas movibles para las diversas cuentas del Mayor, que debían funcionar en la práctica como auxiliares desde donde se hiciera un asiento resumido a los libros oficiales y forzosamente encuadrados.

A título de mera curiosidad, y ya que en relación con este autor se ha mencionado a Luca Pacioli, citaremos el libro de Enrique Casas *Cómo se lleva la contabilidad de una tienda*, publicado en 1947, pues Pacioli también se ocupó de la contabilidad de una tienda en el mismo capítulo XXIII sacado anteriormente a colación. Las menciones juntas podrían hacer pensar que Casas había leído a Pacioli, aunque tal hecho no parece probable.

\* \* \*

Ramiro Castañón Gutiérrez, capitán de Intendencia del Aire y Profesor mercantil publicó en Madrid el año 1945 su obra *Empresas individuales: su contabilidad y tributación*, con un planteamiento esencialmente tributario, al objeto de orientar a los empresarios individuales a llevar su contabilidad con efectos fiscales, ofreciendo un amplio supuesto contable y multitud de ejemplos prácticos de liquidación de tributos. El libro se estructura en cuatro partes: La primera se dedica al estudio general de los tributos y su justificación; la segunda estudia la antigua Tarifa I de Utilidades, con referencia específica a determinadas clases de empresarios individuales, comisionistas, agentes de seguros, representantes, artistas, etc.; la parte tercera estudia la Tarifa III; y, finalmente, la cuarta es en la única donde se trata de contabilidad, ofreciendo ejemplos de Diario, de Mayor y de Inventario con el fin de enseñar a cumplimentar los registros exigidos por la legislación tributaria y a liquidar los pertinentes tributos. La obra no reviste interés en el aspecto contable.

\* \* \*

Por la ambición científica de sus obras, puede decirse que con Emigdio Rodríguez Pita se inicia una nueva era en la contabilidad española. Catedrático de contabilidad en las Escuelas de Comercio de Tenerife, Oviedo, Santander y Valladolid, sucesivamente, para ocupar por último la cátedra de esta disciplina en la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona, publicó en 1945 su obra *Curso de contabilidad general*, que resume su pensamiento, expresado en trabajos anteriores publicados en revistas y enciclopedias. El autor es consciente del carácter novedoso de su obra en España. Fanático defensor de la naturaleza científica de la contabilidad, se rebela contra los que, llamándola ciencia, no hacen sino exponer bajo este manto reglas operatorias más o menos rápidas o cómodas. Por eso dice que ha cuidado de "*que su libro no siguiera las normas rutinarias de muchos libros*", sino que, por el contrario, había incluido lo más moderno que se había he-

cho hasta entonces en la ciencia contable. Por ser el libro “*distinto a lo demás del mercado, es por lo que sale a la luz, pues para no hacer algo que se saliese de los moldes trillados no hubiésemos trazado ni un solo renglón*” (1945, pp. 5 s.).

El libro de Rodríguez Pita es una obra densa y compleja, de difícil lectura, cuajada de definiciones, clasificaciones y subdivisiones, en un intento de sistematización total, que emplea un lenguaje y un estilo sofisticados, de largos y complicados períodos. A estos factores es debido, posiblemente, el que a pesar de su importancia e interés, la obra no alcanzara mayor difusión. También el carácter difícil y atrabiliario del autor debió de contribuir a ello. Sin embargo, después de su aparición, fue ya imposible para los autores españoles ignorar por más tiempo los cambios que se habían ido produciendo en los planteamientos contables europeos merced a las aportaciones italianas efectuadas, sobre todo, por Fabio Besta, Giovanni Rossi, Gino Zappa, Vincenzo Masi y otros. Hasta entonces, en los últimos tiempos, había habido ciertamente algunas obras españolas que habían citado autores europeos distintos de los pertenecientes a las escuelas contistas y neocontistas francesas, pero a excepción de Cerboni –e incluso en el caso de éste a medias– meras citas que no presuponian el estudio e incorporación de sus ideas a los planteamientos de los autores que los citaban. Y hay que tener en cuenta que en la difusión de las ideas carbonianas jugó un papel fundamental la publicación en castellano en 1881 del libro de Giuseppe Cerboni *Principios y reglas de Logismografía*. La máxima novedad de Emigdio Rodríguez Pita fue ésta, precisamente, la de incorporar plenamente las nuevas ideas italianas –que desplazaban el centro de interés de la contabilidad a la hacienda, al patrimonio, al equilibrio patrimonial y a las actividades de control– al acervo doctrinal de la contabilidad española, que como hemos visto se había seguido nutriendo fundamental y rutinariamente de los planteamientos de la escuela clásica francesa, aderezados con las novedades introducidas por Cerboni, también de carácter contista y, sobre todo, personalista.

Tanto es ello así, que en este capítulo nos referiremos tan sólo al libro *Curso de Contabilidad general*, publicado en Barcelona el año 1945, pues sus dos libros posteriores, *Contabilidad y organización de empresas*, publicado en 1947, y *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, publicado en 1956 en colaboración con su hijo José M. Rodríguez Flórez de Quiñones, serán objeto de tratamiento en el capítulo dedicado al estudio de la “La revolución contable de comienzos del siglo XX. Incorporación de las nuevas ideas al pensamiento español”. Tal fue su importancia en esta incorporación.

El libro que vamos a comentar aquí constituye un curso de contabilidad general, en el sentido indicado por Luis Ruiz Soler. En consecuencia, contempla tanto la contabilidad especulativa como la administrativa. Por otra parte, es un libro doctrinal, conceptual, que, aunque contiene algunos ejemplos de Inventarios, balances y asientos de Diario y Mayor, no pretende enseñar reglas operatorias, pues el autor da por supuesto que el lector ya las conoce por otros caminos o a través de su libro *Fundamentos de contabilidad moderna*, que cita en un par de ocasiones. Bajo estos supuestos, el libro se divide en cuatro partes: Fundamentos, Teneduría, Contabilidad funcional y Contabilidad crítica. La parte primera comienza con la definición de contabilidad, que para Rodríguez Pita “*es la ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos*” (1945, p. 7). A esta definición sigue la de hacienda, tomada asimismo de los autores italianos, por la que se entiende “*cualquiera de los organismos o entes económico-sociales que*

*adquieren, producen y consumen riquezas”, y la de administración económica, que “es el conjunto de actos humanos encaminados a la obtención, conservación y mejora de las riquezas, consiguiendo hacerlas lo más fructíferas posible”.*

Pertrechado con estas definiciones, le es posible ya a Rodríguez Pita enunciar los elementos de su definición de contabilidad, que son fundamentalmente: el sujeto, o sea, las haciendas; el objeto, es decir, los actos de la administración económica; y el fin, constituido por el equilibrio patrimonial y sus leyes de formación y de variación. A estos elementos, añade otros dos, que, titula medios, y considera indispensables para el estudio, como son el método y los instrumentos materiales. A partir de este punto, esta primera parte sigue estudiando, definiendo, explicando y clasificando los diversos elementos relacionados con el patrimonio, el equilibrio patrimonial y los hechos contables. La segunda parte, titulada Teneduría, se dedica a la descripción y estudio de los libros de cuentas, explicando la formación y uso de cuentas, así como los modernos métodos de teneduría, asientos de concentración, procedimientos de calco, mecanización contable, comprobaciones y correcciones. La tercera parte, Contabilidad funcional, es también llamada por el autor Logismología, es decir, descripción de cuentas. Efectivamente, a tal menester se consagra esta parte del libro. A este objeto, utilizando una terminología sui generis en la denominación de las cuentas, como hace asimismo en general en los demás apartados del libro, dedica sendos capítulos a las cuentas de Neto, cuentas de Presupuesto, cuentas personales, cuentas Patrimoniales, cuentas de especulación, cuentas patronímico-financieras, cuentas de medios de cobro y pago, cuentas de obtención de disponibilidades, cuentas de colocación de capitales, cuentas ordenativas de movimiento de fondos, cuentas de Rentas y Gastos, cuentas recopilativas, cuentas resuntivas y aplicativas, y cuentas especiales. La cuarta y última parte del libro, denominada Contabilidad crítica, se ocupa de la presentación de las cuentas, de la revisión pericial, de las funciones contables excepcionales y de las funciones deductivas.

Uno de los grandes temas que Rodríguez Pita trata en primer lugar es el de los criterios de valoración, que ocupan las páginas 38 a 44 del libro. A estos efectos distingue varios criterios de valoración, a saber:

1. Criterios de precios unitarios. Son éstos los de precio de coste, de venta y de mercado.

La aplicación del precio de coste se hace especialmente para las mercancías, productos y aprovisionamientos, siempre y cuando en el momento de la valoración no sea aplicable otro criterio que diera una valoración menor para el elemento considerado.

El precio de venta nunca debe considerarse como aplicable en caso de inventario, sino sólo cuando el elemento a valorar tenga así un elemento recitativo.

El precio de mercado sirve de base a la valoración solamente en aquellos elementos que se llaman de mercado suficiente. En cualquier caso, comúnmente se utilizará el menor de los dos precios, el de coste o el de mercado.

2. Criterios derivados del coste. Son los de tasación y el amortizativo

Consisten en determinar en primer lugar el coste del elemento a valorar, el servicio que puede prestar y el desgaste que en su valor produce este servicio. Cuando se emplea el criterio de tasación, la valoración es en realidad

una cuestión ajena a la contabilidad (peritos tasadores). Cuando nos servimos del criterio amortizativo, se parte del valor de coste y después se determina la parte de ese valor que ha de rebajarse por el desgaste del uso. El criterio de amortización se utiliza para los elementos permanentes. En el cálculo de las cuotas de amortización, el autor distingue entre la amortización constante, la decreciente de base constante, y las crecientes o decrecientes de base variable.

3. Criterios de capitalización. Son los que pueden aplicarse a bienes rentables aplicando fórmulas de interés o descuento.
4. Criterios de valoración por el nominal. Se emplea este criterio por comodidad en muchos bienes representativos de créditos y deudas, refiriéndolos al momento de su disponibilidad para evitar la aplicación de fórmulas del interés del criterio de capitalización.

El tema de los balances es tratado en las páginas 226 a 228 del libro. El autor distingue dos grandes clases de balances: los balances de sumas o de comprobación y los balances de saldos.

Habla también de los balances de los libros auxiliares, que tienen por objeto cerciorarse de la coincidencia entre las cuentas de un libro auxiliar y la correspondiente cuenta principal del libro Mayor.

Considera asimismo la operación de recuento, llamada arqueo, que permite la comprobación de los saldos contables con la existencia real de efectivo o existencias correspondientes a una cuenta determinada.

Por su parte, el establecimiento del Balance general comprende las siguientes operaciones registrativas:

1. Formación de todos los balances de comprobación y saldos a la fecha en que se efectúa.
2. Comparación entre los saldos que resultan en los diferentes balances y los expresados en el Inventario.
3. Escritura de los asientos rectificativos en todas las cuentas que presenten diferencias entre sus saldos y las cantidades del Inventario, llamados asientos de regularización.
4. Por fin, los asientos terminativos del ejercicio, conocidos con la denominación de cierre de libros.

Una de las cuestiones más debatidas es el estudio y formación de los costes industriales (1945, pp. 280-283). Para conocer adecuadamente estos elementos, será indispensable que ante todo se determine si el coste que haya de determinarse es el coste puro industrial, formado sólo por los elementos de la materia consumida, en sus dos modalidades de incorporada o prima y destruida o auxiliar; del trabajo necesario, en sus dos formas de manual, o mano de obra, y de material, o coeficiente de duración de la maquinaria; y gastos especiales, o consumos que se hacen de forma general, pero aplicados sólo a la actividad industrial, los cuales deban ser distribuidos entre los productos por coeficientes.

Otra de las posibles necesidades será la determinación del coste industrial completo, que además de los elementos del anterior tiene otro coeficiente para los gastos, que sin ser precisamente industriales son originados por la administración para conseguir el producto de que se trate.

Para la determinación del precio de coste industrial se prevé la necesidad de articular diversas cuentas, unas que el autor llama de conocimiento de los elementos, como Materias primas, Materias auxiliares, Mano de obra y Gastos de fabricación; y otras, de aplicación de los elementos, como las de Fabricación, Producción, Talleres, etc., completadas con la de Amortización de maquinaria y herramientas.

El *Curso de contabilidad general* de Emigdio Rodríguez Pita carece de todo aparato de citas y de bibliografía. Aparte de ello, por su carácter de libro de texto para los alumnos de las Escuelas de Comercio, no puede presentar el pensamiento del autor en toda su extensión y complejidad.

\* \* \*

Antonio Saura Pacheco, Jefe Superior de Administración e Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda, publicó en 1947 su libro *Nuevo sistema de Contabilidad Municipal*, con ocasión del nuevo sistema administrativo implantado por el Decreto de 25 de enero de 1946 para todas las provincias y municipios. Es una obra extensa, que se estructura en cuatro libros: libro primero, que abarca la gestión económica local; libro segundo, que trata de la contabilidad municipal; libro tercero, que habla de las cuentas generales; y libro cuarto, que expone las cuestiones relativas a la contabilidad crítica.

En el texto introductorio del libro segundo, comenta que a la contabilidad en general se le han reconocido dos aspectos o consideraciones: como ciencia y como arte, ciencia de establecer las cuentas y arte de llevarlas, Contabilidad y Teneduría de libros. Cita como una de las definiciones más generalizadas dentro de la primera consideración la de Leautey, que considera a la contabilidad como la ciencia de las cuentas, rama de las matemáticas. Frente a ese ambicioso concepto de la contabilidad, que según dice ha sido seguido por un gran número de autores, dicen otros que, a lo sumo, la contabilidad es un conjunto de principios o reglas que se refieren a la manera de efectuar todas las operaciones administrativas de los bienes económicos de una entidad pública o privada. Como simple método, la teneduría de libros es la práctica de la contabilidad (1947, p. 94). Añade a continuación que a sus efectos, sin embargo, la cuestión no reviste interés alguno, puesto que la contabilidad pública tiene unas características tan diferentes de la mercantil o especulativa que parecería absurdo pretender tratar a ambas de la misma manera. Aunque siempre resaltará en el concepto de contabilidad la idea de administración de intereses propios o ajenos. De cualquier forma, concluye afirmando que, en su opinión, el campo de acción de la contabilidad es tan amplio que todo lo que no sea pura técnica industrial queda en ella comprendido, y desde los que la consideraron como un arte de la imaginación hasta los modernos investigadores, que la han elevado al nivel de ciencia de los negocios, sus métodos han evolucionado tanto, que casi es posible afirmar que la contabilidad es una verdadera ciencia.

Al hablar del concepto de la contabilidad y del peculiar carácter de la contabilidad pública cita el tratado de Antonio González Cedrón: *Nociones generales de Contabilidad pública*<sup>301</sup>, las obras de José María Fábregas del Pilar y Díaz de Cevallos, de Eleuterio Delgado y Martín y, sobre todo, de Francisco Aced y Bartrina, en

---

301 Previamente, González Cedrón había publicado en Madrid el año 1897 un *Tratado de contabilidad para la estructura, comprobación y justificación de las cuentas provinciales de la Hacienda pública*.

quien se apoya a lo largo de todo su libro. Las citas son, sin embargo, incompletas, sin especificar los datos ni a veces los títulos. Tampoco se incluye ninguna bibliografía en el libro.

Adopta la clasificación clásica de la contabilidad en especulativa y administrativa. La especulativa es la que se aplica a fines de lucro, mientras la administrativa tiene el objeto de demostrar la gestión de los administradores. La contabilidad especulativa se clasifica por el sujeto y el objeto. Por el sujeto puede referirse a un individuo o a una sociedad civil o mercantil. Por el objeto pueden ser tan variadas como fines se persigan, comerciales, mercantiles, fabriles, bancarias, etc. La contabilidad administrativa puede ser pública o privada; la pública se refiere a todas las entidades de Derecho público, cuyo acto primero y fundamental es el Presupuesto, comprendiendo el Estado, la provincia, el municipio y los denominados Organismos autónomos de la Administración. La privada se refiere a ciertas entidades que tienen carácter particular y que no persiguen el fin de lucro, como las sociedades recreativas, científicas, etc. La contabilidad especulativa parte siempre del Inventario o documento en que se relaciona el Activo y el Pasivo para precisar el capital líquido; la contabilidad administrativa parte siempre del Presupuesto. La misión fundamental de la contabilidad en general consiste en dar a conocer el resultado de las operaciones, pues todo sistema contable tiende a la recopilación de los datos necesarios para confeccionar el balance. Mas tratándose del Estado, provincia y municipio, la contabilidad no solamente proporciona a los gestores la información necesaria para la mejor ejecución del presupuesto, sino que demuestra también los resultados de la actuación de esos mismos gestores, obligados por la Ley a rendir cuentas, de cuyo examen pueden derivarse responsabilidades graves (1947, pp. 96 ss.).

Como resumen de las consideraciones que hace sobre las características de la contabilidad pública la define de la siguiente manera: *“Podemos decir que la contabilidad pública, auxiliar de la Economía financiera, es el conjunto de principios y de normas relativos a la expresión numérica de los actos de preparación, ejecución y liquidación de los presupuestos y de las cuestiones con éstos relacionadas, determinando exactamente las diferentes situaciones de la Administración con sus administrados y con los Poderes públicos”*, una definición que es aplicable tanto al Estado como a las provincias y municipios (1947, p. 104).

En la contabilidad de las entidades locales, distingue las siguientes fases de desarrollo, que son las mismas que las de la contabilidad del Estado:

- 1<sup>a</sup> Contabilidad preventiva. Es la fase que se refiere al cálculo de las necesidades y al de los recursos necesarios para atenderlas debidamente. Es la fase que culmina con la formulación del Presupuesto.
- 2<sup>a</sup> Contabilidad administrativa. Consiste en el control de la ejecución del Presupuesto, que se ejerce a base de una contabilidad muy minuciosa. Todos los actos administrativos conducentes a la realización de derechos y pago de obligaciones, como igualmente las demás operaciones que directa o indirectamente se relacionan con el Presupuesto, han de ser contabilizados; la teneduría de libros abarca todas las funciones referentes a la gestión del patrimonio fiscal. La contabilidad precisa de documentos y libros, terminando con la formación de las cuentas generales mediante las cuales se ha de juzgar la gestión de los administradores.



- 3<sup>a</sup> Contabilidad crítica. Representa la última fase de la contabilidad, y se refiere al examen de la gestión económica, tal como ha sido reflejada por la contabilidad administrativa, para deducir de este examen las responsabilidades a que hubiere lugar.

\* \* \*

El libro de Pedro Lluch y Capdevila *Elementos de Contabilidad Administrativa* publicado en 1947 viene a sumarse a los libros anteriores sobre esta materia. Como se ha observado, buena parte de los autores estudiados anteriormente hacían referencia en sus obras a la contabilidad administrativa en contraposición a la contabilidad especulativa, pero eran pocos los que habían publicado un libro específico sobre ella. Pedro Lluch, que era Intendente mercantil y Licenciado en Derecho, se vio impulsado a escribir un libro sobre esta materia por la necesidad de proporcionar un texto a los alumnos de la asignatura de Contabilidad Pública de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona que estaba a su cargo. La obra tiene, pues, el carácter de libro de texto, y como tal no está provista de ningún aparato erudito: no contiene ninguna cita ni nota de pie de página, ni tampoco ninguna bibliografía. Sin embargo, enfoca la materia desde un punto de vista más conceptual y menos pragmático y casuístico que ningún autor anterior. Utiliza la expresión hacienda como sujeto de la actividad económica, distinguiendo entre haciendas especulativas y haciendas administrativas, lo que a su vez le permite derivar hacia la división entre contabilidad especulativa y contabilidad administrativa, que había introducido Antonio Torrents y Monner. Hace después una interesante exposición de diferencias prácticas entre ambos tipos de contabilidades. Así, la contabilidad administrativa ha de basarse en un Presupuesto; su cuadro de cuentas no tiene las cuentas de Capital, Reservas ni Pérdidas y Ganancias; marcha hacia lo conocido; no reconoce un carácter esencial al Inventario, pues no necesita la existencia de una base patrimonial para el desarrollo de sus operaciones; considera la rendición de cuentas como finalidad esencial, etc. Distingue, como los autores anteriores, entre contabilidad administrativa pública, semipública y privada, y asimismo adopta las tres fases distinguidas por Francisco Aced y Bartrina: preventiva, ejecutiva y crítica. Entre los sistemas de contabilidad administrativa, diferencia entre el sistema presupuestario o cameralista y el sistema patrimonial. Estima que el sistema patrimonial es más perfecto porque amplía el sistema presupuestario, considerando también la existencia de bienes patrimoniales con sus variaciones, pero cree que en la práctica resulta casi imposible practicarlo en las haciendas administrativas, singularmente en las de Derecho público. A continuación desarrolla sus explicaciones sobre la organización general administrativa, el Presupuesto, el Inventario administrativo, el funcionalismo administrativo, la documentación administrativa, los libros, las cuentas administrativas, y la operatoria general contable, todo ello con una visión general de la problemática administrativa, aunque con frecuentes ejemplos referidos a las Administraciones públicas.

En 1950, Pedro Lluch y Capdevila, que ya era Catedrático de contabilidad general y de contabilidad de empresas en la Escuela de Comercio de Cádiz, publicó otro libro: *Introducción a la teoría general de la contabilidad*, que, fiel a su nombre, resulta fundamentalmente teórico y doctrinal, pues a partir de una fuerte base histórica pretende describir y analizar conceptos, teorías, planteamientos y métodos presentados por otros autores, en lugar de instruir sobre reglas operatorias y for-

mas de llevar las cuentas. Dejando aparte el libro de Emigdio Rodríguez Pita, *Curso de contabilidad general*, al que supera en concisión y claridad, aunque no en planteamiento innovador y científico, es la única obra de las que hemos analizado en que se da esta circunstancia. En ella no se inserta ni un solo ejemplo de asientos ni de rayado de libros. En esto sí que es una obra muy poco frecuente. Emigdio Rodríguez Pita conocía bien este libro y mejor aun a su autor, que había sido Profesor auxiliar de su Cátedra de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona. Sin embargo, no tiene reparo en incluirle, algo injustamente, como veremos, en el grupo de autores que consideran la contabilidad como una ciencia del registro o caligráfica, así como en el grupo de autores matemáticos, que se han dejado influenciar por los números o cantidades en que la contabilidad expresa sus anotaciones, atendiendo más a las cosas externas que a lo esencial. Asimismo, lo incluye en el grupo de autores confusos porque cita muchas definiciones de contabilidad, sin definirse claramente por ninguna de ellas (1956, pág. 20 s.). Efectivamente, en la obra que estamos comentando, Pedro Lluch resume las definiciones de contabilidad dadas por veintiséis autores extranjeros y once autores españoles, pero sí adopta una definición propia, que es la siguiente: *“Contabilidad es la Ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa”* (1950, pág. 35). Parece, en efecto, que de esta definición se desprende una clara concepción registral de la contabilidad. Pero no hay que olvidar que es uno de los pocos autores españoles de los que hemos visto que incluye en su definición la función informadora de la contabilidad para la toma de decisiones, función que reafirma un poco más adelante al especificar que la contabilidad sirve a la finalidad de *“orientar cuando del conocimiento adquirido se desprende la enseñanza precisa para una actuación futura (bien continuando con la dirección imprimida si va encaminada al fin propuesto o bien por el contrario rectificando la trayectoria seguida si se dirige a un fin al que no procede llegar)”* (*ídem*, pág. 37). Tampoco parece justificado considerarle como autor matemático simplemente en razón de las fórmulas que aplica en el apartado de cálculos valorativos para el cálculo de la capitalización o de la amortización.

Pedro Lluch y Capdevila estructura su libro en cuatro capítulos: En el capítulo primero, titulado “Generalidades”, habla brevemente de la actividad económica, de los bienes económicos, de la hacienda como la organización que coordina una actividad económica disciplinada mediante la acción de esfuerzos personales sobre los bienes económicos, de la administración económica y del concepto de patrimonio. El capítulo segundo, que se titula “Del concepto de la contabilidad”, ofrece una síntesis histórica de la contabilidad, que divide en tres períodos: empírico; metafísico, con la presencia en su último tercio de las Escuelas contista, personalista, materialista y hacendalista; y científico. Continúa el capítulo con las diversas definiciones de la contabilidad que ofrece y la fijación de su concepto, es decir, la enunciación de su propia definición, pasando después a ocuparse de las lindes que delimitan el terreno propio de la contabilidad en relación con la administración, la economía y la estadística. Prosigue con la división de la contabilidad, que considera desde dos puntos de vista: en razón del objeto y en razón del sujeto. En razón del objeto la divide en general o teórica y en especial o de aplicación. La contabilidad general o teórica estudia los principios generales que in-

forman el registro de las operaciones ejecutadas en un patrimonio hacendal, mientras la contabilidad especial o aplicada procede a adaptar aquellos principios generales a la hacienda concreta de que se trate. Según sea la hacienda especulativa o administrativa así será la contabilidad, con las pertinentes subdivisiones en cada caso: comercial, bancaria, industrial, agrícola, minera, etc., en un caso, o privado, semipúblico o público, en el otro. En razón del sujeto, divide a la contabilidad en individual y en colectiva, de sociedades o de corporaciones. En el capítulo tercero, llamado “Ordenación doctrinal”, se habla de los sistemas contables, que según el autor son sólo dos: la partida simple y la partida doble; y de los métodos contables, apartado que el autor subdivide en métodos antiguos y métodos modernos. Entre los antiguos, el autor considera el cameral –no se olvide que se trata de una obra teórica de contabilidad general–, el centralizador o de Diarios múltiples, el de Diario-libro Mayor, el del Diario-Registro, el logismográfico, el statmográfico, el de Conventz, el técnico o demostrativo, el universal, y el de partida triple. Entre los modernos, incluye el de hojas movibles, el de fichas, el de multicopia o de calco, el mecánico, el de permanencia de Inventario, el de balance constante, el decimal y secreto. De todos ellos ofrece una explicación somera, pero suficiente. El capítulo tercero finaliza con un estudio de los elementos contables, que clasifica en elementales y complementarios. Entre los primeros cuenta el patrimonio, el inventario, el presupuesto, los libros, las cuentas y el balance. Entre los complementarios incluye el plan contable, el cuadro de cuentas, los diagramas contables, los desarrollos contables, la documentación general económico-administrativa y el dictamen de censura contable. El libro concluye con el capítulo cuarto, que se titula “El patrimonio”, donde se tocan cuestiones tales como la división y clasificación del patrimonio, valores reales y valores ficticios, capital principal y capital accesorio, capital fijo y capital circulante, etc.; valoración de elementos patrimoniales, con el concepto del valor y su trascendencia contable, criterios valorativos, cálculos valorativos, etc.

La obra no tiene bibliografía ni contiene prácticamente notas de pie de página citando autores; le falta, pues, ciertamente, un adecuado aparato erudito, pero el texto está salpicado de referencias a diversos autores y el autor demuestra un profundo conocimiento de la literatura contable española y extranjera. Por otra parte, Pedro Lluch, que se estrenó como autor de libros publicando una útil obra sobre *Historia de las doctrinas económicas* en 1935, la cual alcanzó su sexta edición en 1958, manifiesta también su pericia en el tratamiento histórico del pensamiento contable. En resumen, a pesar de sus reducidas dimensiones, se trata de un libro notable, obra de un autor lúcido y claro, que sabe seguir una línea coherente y lógica, yendo a lo esencial, sin dejarse distraer ni llevar por consideraciones accesorias. Ciertamente, el autor no hace aportaciones concretas a la teoría general de la contabilidad, pero sabe exponer las líneas conceptuales más importantes. Más allá y por encima de ello, sabe hacer una aportación fundamental en la contabilidad española: acierta a desarrollar una auténtica obra de contabilidad general, en el sentido de principios generales, sin aplicaciones concretas, que defendía Luis Ruiz Soler. En este empeño, navegó contra corriente, pues ya empezaba a ganar fuerza la consideración de la contabilidad general como sinónimo de la contabilidad financiera.

\* \* \*

En 1948 aparece el libro *Tratado de contabilidad de seguros*, del Catedrático de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Madrid, Antonio Lasheras-Sanz, que a pesar de ser una obra de contabilidad aplicada a un ramo muy específico de la vida económica, fue muy bien acogido y apreciado en el gremio de autores contables porque contiene una parte general en la que muestra un profundo conocimiento de las corrientes del pensamiento contable europeo, así como una gran claridad intelectual y una gran capacidad de síntesis. Muchos autores posteriores se han nutrido en este aspecto de él, como hace, por ejemplo, José María Fernández Pirla, que en cada caso cita escrupulosamente la procedencia de su información (1960, págs. 4, 5, 9, 15). También lo cita José María González Ferrando como partidario de la teoría personalista (1960, págs. 118 s.). No da, sin embargo, Lasheras una definición terminante de la contabilidad, pues a la hora de considerar su concepto estima que hay dos aspectos diferentes, en primer lugar, lo que constituye la contabilidad pura o teoría de la contabilidad, que es una verdadera ciencia, y en segundo lugar, lo que llama contabilidad metodológica, que es una técnica. De cualquier forma, resume diciendo que *“Podríamos, por consiguiente, considerar la contabilidad como una parte de la ciencias de las haciendas privadas o de las públicas; en una palabra: de las unidades económicas, como parte derivada de la Economía y, dentro de ésta, de la Economía de la Empresa en su acepción genérica”* (1948, p. 23). Insiste a continuación en que, al hablar del concepto de economía de la empresa, se refiere a la empresa en su acepción más amplia, es decir, en el sentido de unidad económica. Por lo que respecta a la naturaleza y concepto de las cuentas, acepta la distinción de Cerboni entre el propietario de la hacienda y el “ente” que constituye esta misma hacienda, y que llama contabilitario, como había hecho Juan José del Junco y Reyes. *“Jurídicamente –dice– el ‘contabilitario’ es la entidad económica administrativa a quien se le tiene confiado un capital neto o diferencia entre activo y pasivo”* (*ídem*, pág. 102). En este aspecto, puede considerarse, efectivamente, adepto de la teoría personalista.

Es digno de mención también que el capítulo dedicado al Inventario contiene un apartado, en el que se habla de la “Valoración de los elementos patrimoniales”, muy sofisticado. En dicho apartado se enumeran de forma prácticamente exhaustiva los criterios de valoración aplicables a cada caso de bien, aunque sin que el autor se pronuncie claramente por ninguno de ellos (1948, pp. 210-230).

\* \* \*

En 1950 aparece, por fin, en España un libro que aborda la contabilidad decididamente en tanto fuente de información para la toma de decisiones empresariales, propósito que ya se revela en el título de la obra: *La dirección y vigilancia del negocio a través de la contabilidad*, del que es autor Conrado Cardús Rosell, que según propia confesión, poseía una dilatada experiencia en la enseñanza de la contabilidad. Sin embargo, desafortunadamente, no es un libro de índole conceptual, sino práctica, que no pretende otro objetivo que dar a conocer cómo puede obtenerse un mayor rendimiento de la contabilidad como órgano informativo. En la Introducción, señala que desde este punto de vista informativo se pueden distinguir tres etapas en la historia de la contabilidad. En su fase inicial, solamente informaba de la situación de la empresa y de los resultados obtenidos, es decir, suministraba una información de lo ocurrido. En una segunda fase, la organización de la contabilidad evolucionó en el sentido de permitir conocer también el porqué

de los resultados obtenidos, o sea, la explicación de las causas. Esta es, dice el autor, la etapa en la que se encontraba a la sazón la mayoría de las contabilidades. Más modernamente había comenzado una nueva etapa en la que empezaba a aplicarse el procedimiento denominado de Control presupuestario, que consistía en posibilitar la vigilancia de la marcha de la empresa a partir de un plan de actuación establecido de antemano a base de la experiencia empresarial, previo examen de la capacidad de adquisición de materias primas, situación financiera, estudio del mercado, etc. Otra posibilidad de controlar la marcha real del negocio durante el ejercicio y de extraer las consecuencias pertinentes se obtenía también mediante la aplicación del sistema llamado de Balance mensual de resultados. Por fin, otro sistema empleado en ese momento, y que era facilitado enormemente por los modernos sistemas mecánicos, era el de procurar que la contabilidad rindiera la denominada Información en cuatro sentidos: sintético, analítico, detallado y comparativo. Por todo ello, concluía que la contabilidad poseía un elevado valor como elemento directivo de información, control y prevención. De información, como procedimiento para conocer lo ocurrido, lo que estaba aconteciendo y lo que previsiblemente iba a suceder; de control, como medio de vigilar el movimiento normal de fondos, valores y operaciones del negocio, el cumplimiento de las disposiciones del jefe de la empresa en relación con la política de compras, ventas, pagos, etc., y el acierto de las medidas tomadas, medido por el resultado obtenido; y de prevención para evitar filtraciones a través del conocimiento de su posibilidad y origen. E incluso era dable que la contabilidad pudiera constituir, además, un buen medio para prevenir y descubrir los fraudes de que pudiera ser víctima la empresa. De acuerdo con estos objetivos, el autor estructura el contenido de su libro que, como se dice, es, sorprendentemente, el primero que en España presta atención expresa a esta importante vertiente de la contabilidad.

\* \* \*

Antonio Goxens Duch es el último de los autores de que trataremos en este capítulo. Junto con Antonio Torrents y Monner, él es posiblemente uno de los autores más prolíficos de toda la historia de la contabilidad española. Sus numerosas obras alcanzaron, en su mayor parte, diversas ediciones. Pero su producción tiene lugar, prácticamente en su totalidad, en la segunda mitad del siglo XX. Su obra magna, a caballo entre finales de la primera mitad y comienzos de la segunda mitad del siglo, es *Contabilidad y Administración de negocios*, obra en cuatro tomos, de considerable volumen cada uno, cuyo primer tomo vio la luz pública en 1950, mientras el cuarto y último la vio en 1951, cuando el autor era Catedrático de la materia en la Escuela de Comercio de Sabadell. Parece que antes de esa fecha solamente había publicado cinco libros: *Técnica de los balances e inventarios (Formación, análisis y tributación)*, en 1943, y del que en 1950 había aparecido ya la tercera edición; *Revisión de contabilidades y examen de negocios*, en 1944, y del que asimismo se había publicado ya la tercera edición para 1950; *Elementos de contabilidad*, también en 1944 y asimismo con diversas ediciones; *Inflación, deflación y tributos en la contabilidad de las empresas: Efectos económico-contables de las oscilaciones monetarias en las empresas privadas y posibles soluciones*, en 1948; y *Suspensiones de pagos, quiebras y moratorias: Estudio comercial, económico, contable y jurídico de sus orígenes y soluciones*, en 1950.

Con sus más de 2.300 páginas en total, la obra *Contabilidad y Administración de negocios* fue, sin duda, el trabajo más voluminoso de contabilidad publicado

en España hasta ese momento, y reúne y presenta fielmente las ideas y los planteamientos contables de su autor en el momento de su publicación. Tiene una gran ambición, pues quiere constituir algo así como una *Summa* de toda la contabilidad y disciplinas empresariales afines, lo cual no quiere decir, evidentemente, que se proponga ser una obra innovadora y trascendental. En realidad, se limita a recoger, cuidadosamente, con pretensiones de la máxima exhaustividad posible, los principales conocimientos sobre la materia existentes en ese momento. Por ello, resulta una obra de gran utilidad para hacerse una idea cabal de la amplitud y nivel de conocimientos contables a que podían acceder los estudiosos de la materia exactamente a mitad del siglo XX. El primer tomo de la obra se titula *Principios generales y teoría contable*; y aunque todos los tomos son interesantes, éste es el que, a nuestros efectos, lo resulta más. El tomo segundo se dedica a los *Métodos y organización contables*. El tercero se consagra al estudio de *la Ordenación financiera y estudio de balances*. Y el cuarto, en fin, está dedicado a *Contabilidad aplicada a empresas*.

El tomo primero está estructurado a la manera clásica y después de unos capítulos dedicados a dar unas nociones sobre la vida y la administración económicas, nociones ya habituales en muchas obras de contabilidad de la época, pasa a ofrecer unos rudimentos preliminares de contabilidad, para proceder inmediatamente después a tratar de los libros de contabilidad y de las cuentas, terminando con el balance, la regularización, liquidación y cierre de las cuentas, así como con el proceso de reapertura de las mismas. En el capítulo de definición de la contabilidad, el autor ofrece no menos de diez definiciones distintas, correspondientes a otros tantos autores, todos ellos extranjeros, excepto Daniel Lázaro y López, no indicando en ningún caso referencias ni datos bibliográficos.

Al final expresa Antonio Goxens su propia definición, concebida en los siguientes términos: *“En resumen, prácticamente, la contabilidad constituye un conjunto de trabajos materiales e intelectuales que se reflejan a través de ciertos instrumentos (libros, con sus cuentas y asientos, estados, registros, resúmenes, balances, fichas, estadísticas y documentos) sistemática y armónicamente estructurados y organizados materialmente para servir, conocer, demostrar, prever y censurar una gestión administrativa”*. Esta definición, así como la ofrecida en su libro *Inflación, deflación y tributos en la contabilidad de las empresas* (1948, pág. 3), en los siguientes términos: La contabilidad es *“un procedimiento estadístico sui generis mediante el cual se registran las operaciones económico administrativas”*, reflejan a juicio de Emigdio Rodríguez Pita la visión caligráfica y registral que Goxens tenía de la contabilidad (1956, pág. 21). Por su parte, José María González Ferrando (Vlaemminck, 1960, pág. 319) piensa que este autor al admitir *“una separación de personas entre el negocio y el propietario”*, y considerar al *“propietario acreedor del negocio por todo el neto patrimonial”* se declara implícitamente partidario de la *Geschäftstheorie*, o *“teoría de la empresa o negocio”*, de Gomberg, una variante de la escuela personalista que sostenía que la empresa no posee nada, pues todo lo ha recibido de su propietario.

En realidad, es difícil encasillar a Antonio Goxens, pues bebe de múltiples fuentes, exponiendo y combinando las ideas profesadas por numerosos autores, a los que cita, aunque, por lo regular, sin el aparato erudito necesario para poder comprobar la exactitud de la fuente y reconstruir el proceso intelectual seguido. Así lo hace, como hemos visto, en materia de definición de la contabilidad, pero también al exponer las teorías sobre la naturaleza de las cuentas y su clasificación, etc. En

esta parte de su obra incluye una breve síntesis histórica del desarrollo de la contabilidad, que toma del libro de Cañizares Zurdo.

Entre las obras anteriores de Antonio Goxens Duch y por la materia de que trata, resulta de particular interés su libro *Revisión de contabilidades y examen de negocios*, publicado en 1944. El libro obtuvo un rápido éxito, indicativo de la necesidad que se sentía ya en aquellos momentos de orientación práctica en este sentido, necesidad de la que ya hemos dado noticia anteriormente. De tal forma, no es raro que en 1978 se publicara la décima edición del volumen. En su libro afirma su autor que *“la revisión de contabilidades supone el más alto escalón dentro de la técnica contable; para llegar a conocer y dominar todos sus resortes es condición indispensable poseer unos sólidos conocimientos de la contabilidad”* (1944a, pág. 5). Su índole es la de un manual práctico, que no cita ninguna de las anteriores obras relativas a esta materia; las únicas citas, pocas, que contiene el libro se refieren a temas de contabilidad y reenvían a otras obras publicadas en la misma colección, Biblioteca Moderna de Contabilidad, en lo que parece un intento de promocionarla. La obra se estructura en cinco partes. En la primera se habla de generalidades relativas a la revisión de cuentas y a la labor de los revisores. La segunda parte, que se titula *“La Revisión contable”*, constituye el núcleo del libro. Se divide en dos secciones: la primera examina la revisión en general, explicando el examen de conjunto que debe efectuar el revisor al iniciar su actuación, así como la comprobación general de las cuentas y las anotaciones, y los métodos generales de que dispone para comprobar las cuentas. En la segunda sección se procede a explicar el proceso de revisión de cada uno de los grupos de cuentas en que el autor las clasifica de acuerdo con las necesidades de la revisión contable. La tercera parte de la obra se dedica al examen de la situación de la empresa, distinguiéndose al efecto la situación contable y específica, la situación financiera, la situación económica, la demostración de resultados, la situación jurídica, la situación fiscal, finalizando la parte con el examen en caso de situaciones anormales de la empresa. La parte cuarta del libro se destina al examen de la actuación administrativa y a la determinación de responsabilidades. Por último, la parte quinta expone la forma en que el revisor de cuentas debe extender su informe. Ha de indicarse, en resumen, que se trata de una obra redactada en estilo claro y sencillo, que se adecua perfectamente al propósito perseguido, por lo que no extraña el éxito que obtuvo.

Asimismo, resulta de interés por la originalidad del tema al que se dedica íntegramente, la obra *Inflación, deflación y tributos en la contabilidad de las empresas*, publicada en 1948. Es un libro dedicado enteramente al estudio de los efectos de la inflación y deflación en la contabilidad de las empresas y las distorsiones que produce en la estimación de su situación y resultados. Para corregir estos efectos el autor estudia varios procedimientos:

1. Contabilidad por moneda oro a doble columna.
2. Procedimientos extracontables:
  - a) Rectificación de balances por conversión a moneda oro.
  - b) Estudio individualizado de los valores del balance.
3. Soluciones doctrinales
  - a) Balance orgánico (teoría alemana). Se sustrae la cuenta de Pérdidas y Ganancias a la influencia de las diferentes evaluaciones del activo, liberándola de cuantas influencias no afecten a la explotación.

- b) Revaluación del balance. Sistema de revaluación total aplicado por gran número de empresas alemanas. Consistía en la formulación del balance en moneda depreciada mediante la revaluación de todas las partidas, multiplicando su coste oro por el coeficiente de depreciación de la moneda.
- c) Rectificación del balance. También fruto de las teorías alemanas. Se lleva la contabilidad en moneda legal y se efectúa un reajuste de cuentas antes de la confección del balance.
- d) Conversión en oro de las cifras del balance (doctrina francesa). Se hace periódicamente. Contablemente se logra creando una cuenta reguladora y compensadora que nivele el valor papel del capital con el equivalente en oro y que recoja las diferencias de cada una de las cuentas del balance entre su valor papel y el equivalente a su valor oro.
- e) El *stock* útil. También de origen francés, es la solución que ha tenido más aceptación. Se trata de corregir la depreciación sufrida por el importe de los *stocks* a comienzos y finales del ejercicio por referencia al valor oro, comparándolos con las cifras de compras y ventas para averiguar el resultado real de las operaciones.

Sin embargo, al autor no le satisface en la práctica ninguno de estos procedimientos por distintas razones y propone una corrección basada en la aplicación de distintos índices de precios para cada empresa en relación con los artículos con mayor incidencia en su actividad, índices que pondera en relación con el peso relativo de cada artículo.

El libro reviste una utilidad adicional porque se indican varios trabajos en los cuales se trata este tema, a saber:

José Gardó: *Contabilidad por moneda oro*, Barcelona, 1929; A. Goxéns Duch: *Técnica de los balances e inventarios*, Barcelona, 1943; R. Piqué Batlle: “La situación patrimonial empresaria ante la inestabilidad de los precios”, en *Reico*, núm. 4, diciembre de 1944; R. Capdevila: “Los bienes del Activo fijo y la depreciación monetaria”, en *Idea*, núm. 12, septiembre de 1945; R. Piqué Batlle: “La valoración del inventario a precios anormales”, en *Reico*, núm. 15, noviembre de 1945; R. Piqué Batlle: *La ficción de los grandes beneficios*. Conferencia en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, febrero de 1946; R. Capdevila: “El aspecto fiscal en la revalorización de los activos fijos”, en *Idea*, núm. 18, marzo de 1946; F. Sánchez Ramos: *Las fluctuaciones monetarias y su repercusión en el balance de la Empresa*. Conferencia en el Colegio Central de Titulados Mercantiles, Madrid, mayo de 1946.

La relación resulta bastante completa, aunque se echa en falta, por lo menos, una referencia al estudio sobre la materia de Juan Fernández Casas, incluido en su libro: *Contabilidad aplicada*, publicado en 1931.

Finalmente, no puedo dejar de mencionar su tesis doctoral: *Evolución de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901. Aportación a la historia de la contabilidad en España en su relación con la historia mundial de las doctrinas contables*, presentada en 1974 en la Universidad de Barcelona, que amablemente me entregó el propio autor, así como su resumen “Evolución de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901”, publicado el año 1976 en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Ambos trabajos han sido de utilidad en la redacción de este capítulo.



### 28.3. Revisión panorámica de los inicios del pensamiento contable español

Al objeto de resumir lo expuesto anteriormente en este capítulo para que resalten los puntos principales y se dibujen claramente las líneas maestras en la evolución de la contabilidad española en los años estudiados, se podrían presentar las siguientes consideraciones a modo de revisión panorámica:

1. En la época moderna, España no ha llegado nunca a desarrollar propiamente un pensamiento propio, original, en materia contable. El año 1825 fue cuando se abrió a las corrientes internacionales en esta materia. Lo hizo a través de la obra de José María Brost que introdujo en los círculos contables españoles la teoría contista clásica francesa en la versión de Edmond Degrange padre. La teoría contista considera que el campo de estudio fundamental de la contabilidad está constituido por las cuentas. Edmond Degrange, al objeto poder simplificar la contabilidad por partida doble con la introducción de un solo libro principal, el Diario-libro Mayor, agrupó las cuentas impersonales en sólo cinco grandes clases, las cuentas generales, dando origen con ello a la llamada teoría cincocontista. Esta teoría, junto con la teoría contista que le sirve de base y que utiliza el recurso de la personificación de las cuentas impersonales, y con las ideas neocontistas que la siguieron, sustenta el pensamiento contable español durante prácticamente todo el período estudiado, subsistiendo como substrato al incorporarse a finales del siglo XIX las ideas personalistas y hacendalistas de Giuseppe Cerboni, que se extienden con carácter parcial pero con cierta generalidad. Lo mismo sucede cuando a finales de la segunda década del siglo XX se introducen, de forma aislada y algo epidérmica, las teorías controlistas de Fabio Besta. A finales del período estudiado, gracias a la obra de Emigdio Rodríguez Pita, se presentan en España los planteamientos teóricos italianos, que el mismo autor desarrolla en plenitud a comienzos del siguiente período, primera década de la segunda mitad del siglo XX. La incorporación de las ideas bestianas cambia las coordenadas en que se movía el pensamiento contable español, pero sin que de momento causaran gran impacto. Un año después, merced a la labor de José María Fernández Pirla, se completa esta integración del pensamiento contable español en las corrientes doctrinales europeas en general, aunque por poco tiempo, pues la influencia norteamericana se hace sentir con fuerza en España y cambia la orientación de las ideas contables.
2. A partir de 1846 se introducen ya ideas innovadoras en los planteamientos cincocontistas. Felipe Salvador y Aznar crea una sexta cuenta general, la de Capital, salvando así uno de los puntos débiles de la teoría cincocontista. Por otra parte, distingue por su objeto tres tipos de cuentas: las que tienen por objeto conocer el movimiento y el beneficio o pérdida generado por el elemento que representan; las que su objeto es conocer simplemente el movimiento; y las que su objeto es conocer solamente beneficios y pérdidas.
3. Poco después, en 1864, Francisco Castaño Diéguez, continuando este proceso innovador, clasifica las operaciones sujetas a contabilización en cambios completos e incompletos con una significación análoga a la dada por Salvador y Aznar en su división de las cuentas, y con el mismo sentido que Giuseppe Cerboni, inspirándose en Giovanni Antonio Moschetti, dará más

tarde a su clasificación de los hechos contables en permutativos, modificativos y mixtos. Asimismo, Castaño enriquece la división cincocontista de las cuentas, pues a los dos grupos de cuentas personales y cuentas impersonales o generales distinguidas por Degrange, incorpora un nuevo grupo: el de las cuentas representativas del comerciante, que llama Cuentas de Capital o de Diferencias, grupo integrado por la cuenta de Capital y también por la de Pérdidas y Ganancias, a la que retira del grupo de cuentas generales. Tanto las innovaciones introducidas por Felipe Salvador y Aznar como las propuestas por Francisco Castaño Diéguez van a ser muy importantes y a estar presentes en el desarrollo futuro de la contabilidad española, como se manifiesta ya por el simple hecho de que las obras del primero van a ser editadas hasta el año 1910 y las del segundo hasta el año 1946, con una vigencia de 64 y 82 años, respectivamente, desde su primera edición, y ello en unos momentos singularmente importantes para la orientación de la doctrina contable española.

4. En esos años del siglo XIX, con influencia decisiva en las ideas contables españolas de la primera mitad del siglo XX, al lado del recurso a la personificación de las cuentas impersonales, que invariablemente se aplica, se perfila también –ya antes de Francesco Marchi y de Giuseppe Cerboni– una noción subyacente a la teoría personalista de las cuentas a través de una difusa separación de las mismas en dos únicos grupos: la cuenta del propietario, por un lado, representada por la cuenta de Capital, y el resto de cuentas por el otro, de carácter opuesto y distinto, cuentas que conforman el patrimonio confiado a la empresa o negocio. De ahí que la cuenta de Capital intervenga tácitamente en todos los asientos contables, como ya comenta Felipe Salvador y explícita Francisco Castaño. Pero, aunque ello no hubiera sido comprendido cabalmente todavía, ésta es en realidad la esencia, el gran hallazgo de la contabilidad por partida doble: el enfrentamiento o contraposición algebraica de las cuentas individuales que componen el patrimonio, con el volumen del mismo considerado en su conjunto, en una sola cuenta.
5. Ya a finales del siglo XIX, se comienza a pretender una mayor precisión y exactitud en la clasificación de las cuentas, tendencia que prosigue durante todo el período estudiado, con lo que se llega a una extraordinaria ampliación y complicación de las clasificaciones propuestas por buena parte de los autores. Con ello no se hace sino seguir el ejemplo de algunos autores extranjeros.
6. Entre estos autores extranjeros de finales de siglo descuella Giuseppe Cerboni, el último capítulo de cuyo libro publicado en 1878: *Ricomposizione col nuovo metodo logismografico degli esempi di scrittura in partita doppia*, se publica en español el año 1881 con el título *Principios y reglas de Logismografía*. Ello puede explicar la difusión de la logismografía entre los autores contables españoles, teniendo en cuenta que el desconocimiento de idiomas de la gran mayoría no les permitía nutrirse de fuentes extranjeras.
7. Como fiel exponente de los docentes fines pragmáticos con que se estudia y enseña la contabilidad, casi todos los textos aparecidos en el siglo XIX llevan una parte práctica, compuesta por un supuesto contable ampliamente desarrollado con los asientos correspondientes en los libros de cuentas. Esta costumbre no comienza a perderse hasta bien mediada la se-

gunda mitad del siglo XX, en que los ejemplos y supuestos prácticos se editan aparte con los oportunos solucionarios, y los tratados de contabilidad quieren adquirir, en algunos casos, un carácter más doctrinal. A este respecto, resulta una circunstancia curiosa que hasta el mismo final del período estudiado sigan apareciendo, cada vez más raramente, es cierto, modelarios que utilizan el rayado tradicional del libro Diario, en lugar del moderno, llamado americano, cuando ya Francisco Castaño habla de éste en 1864 y en 1898 había autores que lo empleaban de forma exclusiva. Por lo que respecta a la corrección de errores en los libros, cuestión que se trata en todos los textos, la primera publicación que conocemos hablando del complemento a cero data de 1928.

8. Asimismo, desde el libro de José María Brost y hasta el final del período estudiado, los autores españoles distinguen entre contabilidad mercantil o especulativa y contabilidad administrativa o pública, a la que dedican una atención relativamente importante en los textos de contabilidad, pues muestran empeño en demostrar que la contabilidad no es una simple cuestión de comerciantes. A este hecho coadyuvó la inclusión de la contabilidad pública como asignatura entre las enseñanzas de las Escuelas de Comercio. Al lado de la contabilidad pública se estudia también la contabilidad de casas nobles, propietarios e instituciones sin ánimo de lucro. Sin embargo, hasta 1910 y 1916 no se publican libros dedicados específicamente a la contabilidad pública.
9. De igual manera, desde el principio se atiende de forma especialísima a la contabilidad aplicada o contabilidades especiales como se las llamaba, y ello tanto desde el punto de vista del sujeto, como del objeto, distinción que aparece en 1931 de la mano de Juan Fernández Casas, lo que posiblemente era fruto también de los objetivos prácticos que perseguía la enseñanza contable. La inmensa mayoría de estos libros de contabilidad aplicada se refieren a contabilidad financiera, en el moderno sentido del término. Solamente a partir de finales del primer cuarto del siglo XX comienzan a aparecer textos de contabilidad industrial, o contabilidad de costes como diríamos hoy día, y se empieza a perfilar esta disciplina como diferente de la contabilidad financiera o general. Debe decirse, sin embargo, que el libro de Francisco Castaño Diéguez, *La verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría por partida doble*, de 1864, contiene ya el primer anticipo de contabilidad de costes, aunque sin entrar en el cálculo de los mismos.
10. En 1904 se publica el primer libro específico dedicado a la revisión de cuentas, pero no encuentra mucho eco. Aunque esta materia es objeto de atención a partir de 1910 en algunos libros que le dedican un capítulo, hasta el segundo tercio del siglo XX no es objeto de mayor interés, interés que se intensifica al final del período estudiado.
11. Como circunstancia curiosa, puede indicarse que el año 1891 Manuel Fernández Font publica su libro: *La ciencia del comercio*, en el que considera la contabilidad como una ciencia de las cuentas y una ciencia de organización para la buena dirección de los negocios. El conjunto de estas ciencias se llama contabilidad. De tal forma, asume en cierto modo la postura de Besta al percibir la existencia de un conjunto de ciencias, cada cual con su

cometido, a la que él llama contabilidad, en lugar de *Economia Aziendale*, como hace Besta. A este respecto debe decirse que conoce la obra de Besta, a quien cita en otro contexto.

12. También Antonio Torrents Monner, en su libro de 1895, *Tratado de Teneduría de Libros*, indica que la contabilidad estaba compuesta por cuatro disciplinas distintas: cálculo mercantil, teneduría de libros, estadística y el conocimiento de efectos privados y públicos. Sin embargo, esta indicación hecha en nota de pie de página, no parece que hiciera fortuna, aunque otro autor de entre los estudiados la adopta, omitiendo de cualquier forma la estadística como disciplina contable.
13. De considerar con bastante generalidad que la contabilidad y la teneduría de libros designaban lo mismo, se pasa paulatinamente a una diferenciación de las mismas considerando la contabilidad como disciplina superior que comprendía los planteamientos y dictado de normas, y la teneduría como simple ejecución de las mismas. Un autor del año 1864 considera ya que la contabilidad es una ciencia, pero esta afirmación expresa sólo comienzo a extenderse desde los comienzos del siglo XX, haciéndose absolutamente general, a medida que avanzan los años. En todo el período estudiado, solamente se ha encontrado un autor, Francisco Pérez-Pons Jover, que, en 1934, niega expresamente la condición de ciencia a la contabilidad, ratificando posteriormente esta postura en 1947. Otra cosa es, ciertamente, que la inmensa mayoría de los autores que afirman que la contabilidad es una ciencia, se preocupara de ahondar en el porqué de su afirmación, más allá de la trivialidad de decir que es una ciencia porque estudia y formula los principios generales, mientras la teneduría de libros es una técnica que se limita a aplicarlos.
14. Durante el siglo XIX y primeros años del XX los autores que afirman el carácter científico de la contabilidad la definen sin excepción como ciencia de las cuentas. A partir de 1909, dentro de este contexto, se encuentran casos aislados de autores como Gabriel María Bruño y Antonio Sacristán y Zavala que la consideran una rama de las matemáticas. El autor más caracterizado como matemático durante el período es Juan José del Junco y Reyes, que escribe en 1943. Otro autor, siguiendo a Cerboni, piensa que el lugar de la contabilidad está dentro de la administración económico-hacendal, iniciando así un desplazamiento del campo de estudio desde las cuentas hacia el patrimonio hacendal, desplazamiento que se consuma al final del período. En el lapso intermedio se encuentran autores que piensan que la contabilidad constituye una ciencia matemático-económica, otros que consideran que su campo de estudio está constituido por el estudio y la definición de las relaciones económicas. A partir de los años veinte comienza a imponerse la concepción de que la contabilidad es una ciencia administrativa de carácter registral, aunque un autor piensa que la contabilidad es una ciencia social. Aceptado que el campo de estudio de la contabilidad es la hacienda y su patrimonio, mientras algún autor, siguiendo a Besta, estima que es una ciencia del control hacendal. A finales del período se afirma que la contabilidad es la ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial. En cualquier caso, casi todos los autores están de acuerdo en que la conta-

bilidad es una ciencia de aplicación, expresión que empieza a utilizarse a finales del siglo XIX.

15. En los primeros momentos del período estudiado se considera que la finalidad de la contabilidad es conocer la situación de la empresa y los resultados obtenidos. Luego, hacia finales del segundo decenio del siglo XX, se requiere también de la contabilidad que informe sobre las causas de esta situación y de estos resultados. Y, asimismo por estos años, es cuando se formula el requerimiento de que la contabilidad debe servir para controlar la marcha de la hacienda. La contabilidad administrativa tenía claro desde el principio que una de sus finalidades fundamentales era la de evaluar la gestión de los mandatarios de la hacienda. Entrada la segunda mitad del período estudiado, algunos autores comienzan tímidamente a tomar conciencia de la importancia de la contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones (Juan Fernández Casas, Ramón Cavanna Sanz). En 1944 Enrique Casas Gaspar, un contable en ejercicio, afirma ya esta dimensión con rotundidad y lo mismo hace el catedrático Pedro Lluch y Capdevila en 1950, incluyendo esta noción en su definición de la contabilidad, como uno de los fines que la misma debe cumplir. Ese mismo año, Conrado Cardús Rosell, otro contable en ejercicio, publica un libro dedicado específicamente a anunciar y estudiar esta faceta de la contabilidad, y a explicar a los empresarios las técnicas para obtener el máximo rendimiento en la práctica de estas posibilidades.
16. Al principio, la inmensa mayoría de los libros estudiados persiguen la instrucción completa para el ejercicio de tenedor de libros o dependiente de comercio. En este sentido, se mezclan cuestiones operativas de cálculo mercantil, como liquidación de cuentas corrientes, descuento de efectos comerciales, etc. Más adelante y en consonancia con la idea de la contabilidad que tenía Antonio Torrents Monner, se incorpora la enseñanza y presentación de documentos mercantiles. Posteriormente, hacia finales del primer cuarto del siglo XX, se pretende ofrecer, combinada con la contabilidad, una cultura mercantil de rango algo superior, encuadrando en aquélla nociones de comercio, banca, bolsa y finanzas en general. En los últimos años del período, aceptada por los medios profesionales la condición de la contabilidad como disciplina científica, se aprecia la tendencia a abandonar estas nociones ajenas a la esencia contable, para ceñirse más estrictamente a ésta, aunque obviamente persisten intentos manteniendo los planteamientos anteriores.
17. En el curso del período estudiado se va construyendo paulatinamente la terminología contable utilizada en la actualidad. Así, en 1910 se utilizan ya las expresiones de capital fijo y capital móvil, que en 1920 se completan de la siguiente manera: capital fijo o inmovilizado y capital móvil o circulante. En 1918 surge el concepto de cuadro de cuentas. En 1924 aparece el término de contabilidad aplicada, para designar lo que hasta entonces se denominaban contabilidades especiales. En 1931 surgen los términos de contabilidad aplicada por razón del sujeto y contabilidad aplicada por razón del objeto.
18. Dentro del carácter práctico de enseñanza de la contabilidad y teneduría de libros que caracterizaba a la inmensa mayoría de los libros publicados

en el período estudiado, se concedió mucha atención a la descripción y explicación de las variantes que pretendían simplificar la llevanza de los libros por partida doble. De esta manera, aunque los textos, por lo regular, no se preocupaban de ofrecer información de las novedades y discusiones de carácter conceptual y científico producidas en el extranjero, sí acostumbraban en muchos casos a proporcionar descripciones bastante amplias sobre los diversos procedimientos de Diario-Mayor, incluida la logismografía. A partir de los años 30, la mayor parte de los tratados explicaban también los sistemas de contabilidad por hojas movibles y fichas, mecanizada, por calco, etc.

19. Con respecto a los métodos derivados del Diario-libro Mayor de Edmond Degrange, ha sido interesante observar que en España se idearon durante la primera mitad del siglo XX, por lo menos, tres modalidades de reforma y mejora: la presentada por Antonio Torrents Monner, en 1904, bajo el nombre de contabilidad demostrativa; la de Domingo Domínguez Alfonso, denominada contabilidad lógica, compuesta a partir del método llamado también de contabilidad demostrativa, del que fue autor Bonifacio González Ladrón de Guevara en 1886, y que luego pasó a denominarse de contabilidad técnica; y, finalmente, la elaborada por Ramón Cavanna Sanz con el nombre de Método Analítico por Complementos, que se apoyaba en el uso del complemento a cero. No parece que ninguna de las tres variantes obtuviese mucho éxito.
20. Digamos, también, que parece interesante destacar el hecho de que, salvo en tres o cuatro excepciones, se echa en falta en los libros del período estudiado la presencia de citas y bibliografías, pues casi ninguno de ellos se preocupa de ofrecer un adecuado aparato erudito, posiblemente por tratarse en su mayoría de manuales de instrucción o libros de texto, con escasas pretensiones científicas y sin mayor preocupación que la de facilitar la enseñanza de la contabilidad a los respectivos alumnos. No obstante esta falta de referencias, ha sido relativamente fácil trazar el origen de sus fuentes y de las influencias recibidas, aunque a finales del período la cuestión se vuelve más complicada dada la multitud de posibles influencias y el entrecruzamiento de las mismas.
21. De hecho, solamente en las últimas ediciones del libro de Felipe Salvador y Aznar *Manual de Teneduría de libros por partida doble* de finales del siglo XIX y comienzos del XX, que corrieron a cargo de su hijo José Salvador Gamboa, Profesor mercantil y Doctor en Derecho Civil y Canónico, se inició en la contabilidad española el empleo de un aparato de citas, incompleto e defectuoso ciertamente, pero más abundante que las citas aisladas que se habían hecho presentes hasta ese momento. Antonio Torrents y Monner siguió el ejemplo, pero con igual imperfección. No se llegó en este aspecto al grado suficiente de rigor y precisión académicos hasta la publicación del libro de Emigdio Rodríguez Pita y de su hijo José M. Rodríguez Flórez de Quiñones (1956): *Ciencia de la contabilidad: técnica, práctica y organización*, posiblemente gracias a la intervención de su hijo, licenciado en Derecho.
22. Comentemos, finalmente, que hasta 1918 no encontramos un texto que incorpore una bibliografía a su final. Este libro fue el de Antonio Sacristán y Zavala. Ramón Cavanna Sanz siguió su ejemplo en 1929.

## CAPÍTULO 29

# CONTABILIDADES DEL SIGLO XIX Y PRIMERA MITAD DEL XX

Ya se ha dicho de alguna manera, pero lo repetiremos aquí, que fue después del *3rd World Congress of Accounting Historians*, celebrado en Londres el año 1980, cuando la historia de la contabilidad española comenzó a tomar sustancia, aunque cuando definitivamente se sustanció y tomó carta de naturaleza fue con la creación, a iniciativa de Enrique Fernández Peña, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA. Dicha Comisión se presentó públicamente en el primer Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, que bajo el lema *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, se celebró durante los días 24 a 26 de septiembre de 1992 en la Residencia “La Cristalera” de la Universidad Autónoma de Madrid. Este Encuentro fue, pues, como la partida oficial de bautismo de la historia de la contabilidad española. Las ponencias presentadas en este Encuentro fueron recogidas en el libro, con el mismo título ostentado por el lema, que publicado, años después, en 1996, bajo los auspicios de la Asociación Española de Historia de la Contabilidad, AECA, y del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.

Los pocos trabajos que se habían realizado hasta entonces por autores españoles habían versado, principalmente, sobre los siglos XVI y XVII, es decir, sobre épocas cercanas a la introducción de la contabilidad por partida doble en nuestro país y teniendo este hecho como norte principal. La Comisión de Historia de la Contabilidad procuró desde el principio que se produjera una diversificación de la temática, extendiendo el interés de los historiadores tanto hacia los siglos posteriores, como también hacia temas distintos de la implantación y el empleo de la partida doble. A ello contribuyó también la introducción en España de la nueva historia de la contabilidad, que centraba sus intereses en épocas más modernas.

Parece que los esfuerzos y la iniciativa de la Comisión de Historia de la Contabilidad lograron sus objetivos, pues más de una cuarta parte de los trabajos realizados desde entonces hasta el año 2012 se han dedicado al estudio de contabilidades llevadas durante los siglos XIX y XX, aunque en ocasiones haya sido sólo en parte como culminación del período estudiado. También ha habido ya alguna incursión en contabilidades del siglo XXI.

En este capítulo expondremos los resultados de la revisión efectuada de los trabajos realizados sobre contabilidades del siglo XIX y primera mitad del siglo XX –época que, en lo esencial, marca el final del período del que se ocupa nuestro libro–, una revisión efectuada con el propósito de identificar las principales preferencias temáticas que han seguido los historiadores españoles de la contabilidad en la elección del sujeto de las investigaciones efectuadas sobre este período.

Como anticipo de la indicación de los trabajos incluidos en cada grupo temático identificado, podemos ya señalar que las principales preferencias mostradas, clasificadas por orden de prioridad según el número de trabajos dedicados a ellas, han sido las siguientes:

1. Estudios sobre contabilidad pública.
2. Estudios sobre la información contable facilitada por las respectivas entidades.

3. Estudios sobre contabilidades de empresas industriales.
4. Estudios sobre contabilidades eclesiásticas.
5. Estudios sobre empresas comerciales.
6. Estudios sobre la contabilidad de casas señoriales.
7. Estudios sobre empresas ferroviarias.

Como en los casos anteriores, las noticias que daremos aquí sobre los trabajos realizados tratando de contabilidades del siglo XIX y primera mitad del XX no tienen ninguna pretensión de exhaustividad. Por otra parte, no repetiremos aquí los trabajos que, por una u otra razón, se hayan considerado ya en las páginas anteriores. En consecuencia, como los trabajos sobre contabilidades eclesiásticas y sobre casas señoriales ya han sido estudiado en sendos capítulos específicos, no serán considerados en este capítulo. Por otra parte, tampoco haremos mención de los trabajos aislados que no forman parte de una de las principales tendencias temáticas identificadas.

\* \* \*

El tema propiamente dicho de la contabilidad y gestión de las Administraciones públicas, sobre todo en relación con los últimos años, ha sido tratado por un elevado número de autores que no se dedican propiamente, de forma habitual, a la historia de la contabilidad, sino más bien a estudios actuales sobre de la Administración pública, incluidas las cuestiones de gestión y de regulación contable. El lector interesado en conocer los trabajos de estos autores, nacionales y extranjeros, podrá informarse de ellos a través del excelente artículo de Isabel Brusca Alijarde, profesora de la Universidad de Zaragoza, titulado: “Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España”, publicado en la Revista de Contabilidad, volumen 13, número 2, del cual puede consultarse una versión completa en internet: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3373001.pdf>.

En este artículo, que introduce un número especial de la revista dedicado a la contabilidad pública y que cuenta con una extensa bibliografía, la autora analiza la evolución de la investigación en esta área en las universidades españolas, a propósito del proceso de modernización y normalización que la contabilidad pública española ha experimentado en los últimos 30 años.

Nosotros, en esta sección del presente capítulo, hemos agrupado, bajo el común denominador de contabilidad pública, un abigarrado conjunto de trabajos sobre instituciones y materias, que van desde la contabilidad del Estado y de los Municipios, hasta las de la Seguridad Social, Juntas de Obras de Puertos, Colegios Mayores Universitarios, Cajas Reales y Tribunales de Cuentas de Ultramar, así como estudios generales sobre la evolución de la contabilidad pública durante el período. Todos han sido elaborados dentro de nuestro círculo habitual de historiadores de la contabilidad, es decir, de investigadores cuya preocupación primordial es la de extraer de los libros de cuentas toda la información que estos puedan proporcionar, sin descuidar, por supuesto otra información relacionada con la materia sobre aspectos contextuales, normativos, de gestión u organización que puedan extraerse de otras fuentes.

Dentro de este ámbito, el mayor número de trabajos en este apartado ha sido, durante el período estudiado, el dedicado a la contabilidad municipal en general o haciendo referencia a un Ayuntamiento concreto.



La mayoría de los trabajos sobre esta parcela de la contabilidad pública ha sido realizada por la investigadora María Soledad Campos Lucena, profesora colaboradora de la Universidad de Sevilla, bien sola o en colaboración con uno de los dos directores de su tesis doctoral, Guillermo Sierra Molina y Rodrigo Fernández Carrión. La tesis fue leída el 2004 con el título *El control de las arcas municipales a través de la rendición de cuentas. La transformación del proceso del Antiguo al Nuevo Régimen y la consolidación del modelo liberal: 1745-1914*. Como el título deja traslucir, el tema central de la tesis, así como también el de los demás trabajos de esta investigadora, fue el problema del control de los gastos municipales a través del sistema presupuestario. Su serie de trabajos sobre la materia comenzó en 2002, con una comunicación sobre un tema introductorio, dedicado a: “El sistema contable de los ayuntamientos marcado por la Ley de 2 de octubre de 1877”, un trabajo que presentó en el *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, que tuvo lugar en Santiago de Compostela, desde los días 30 y 31 de mayo al 1 de junio. Terminó la serie, una vez superada la tesis doctoral, con un trabajo en colaboración con Guillermo Sierra: “El sistema fiscal y su necesidad de reforma a lo largo de los siglos XVIII y XIX”, presentado en el *XII Encuentro ASEPUC*, que se celebró en Burgos los días 31 de mayo a 2 de junio de 2006<sup>302</sup>.

Otros autores que han trabajado sobre contabilidad municipal han sido Daniel Carrasco Díaz y Concepción Ortega Jiménez que publicaron un trabajo titulado: “La evolución de los presupuestos del ayuntamiento de Málaga en la primera mitad del siglo XX: su análisis a través de indicadores”, en el libro *Doctor Mario Pifarré Riera: la ciencia de la contabilidad*, publicado en homenaje al profesor Mario Pifarré por la Universidad de Barcelona el año 2005.

Finalmente, es también digno de mención a este respecto el trabajo que Alberto de la Peña Gutiérrez y Julio Mata Melo presentaron con el título: “Contabilidad de gestión municipal en los siglos XVIII y XIX: El caso del Ayuntamiento de Villadiego”, en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA*, celebrado en Valladolid, los días 5 a 7 de noviembre de 2008.

Un tema que hemos incluido en el apartado de contabilidad pública y en el que ha trabajado últimamente la profesora de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Mercedes Calvo Cruz, junto con sus colaboradoras Candelaria Castro Pé-

---

302 Otros trabajos de esta investigadora sobre el tema de la contabilidad municipal y del control de los gastos son los siguientes:

- “Efectos de los cambios políticos en la normativa sobre contabilidad pública del siglo XIX: especial referencia a las corporaciones locales”, en *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero de 2003a.

- “El control de los recursos locales a través de la contabilidad: el caso de Carmona”, en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre de 2003b.

- En colaboración con Guillermo Sierra: “From the ‘Cabildo’ to the City Council: Accounting as an Information System to Control Local Agencies”, en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril de 2003.

- En colaboración con Rodrigo Fernández Carrión: “La contabilidad municipal a partir de 1760: un medio de control de los recursos locales”, en *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.

- En colaboración con Guillermo Sierra: “La contabilidad presupuestaria: instrumento de información y control. La transición de los ayuntamientos españoles del Antiguo al Nuevo Régimen”, en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 4, junio de 2005.

rez y y Sonia Granado Suárez, es el de la contabilidad de las Juntas de Obras de Puertos en España y, en particular, la de los puertos de La Luz y Las Palmas, así como también, directamente, la del análisis de las obras realizadas en dichos puertos durante los siglos XIX y XX a partir de sus libros de cuentas. La investigación que presentaron Mercedes Calvo Cruz y Candelaria Castro Pérez como punto de partida del estudio de este nuevo tema se tituló: “La normativa reguladora de las Juntas de Obras de Puertos desde la perspectiva económico-contable a finales del siglo XIX y principios del XX”. La investigación fue leída en el *XIV Congreso AECA*, celebrado en Valencia, los días 19 a 21 de septiembre de 2007.

Realizaron varios trabajos más sobre el tema, de los cuales posiblemente los más interesantes fueron producto del descubrimiento del fondo documental del ingeniero Juan de León y Castillo, un descubrimiento que dio lugar a las siguientes investigaciones, de Mercedes Calvo Cruz y Candelaria Castro Pérez, la primera, con el título: “El fondo documental del ingeniero D. Juan de León y Castillo: estudio descriptivo de las principales cuentas utilizadas en el registro de las obras de construcción del puerto de La Luz y Las Palmas, 1891-1901”, que fue presentada en el *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en León en noviembre del año 2010; y de Candelaria Castro Pérez y Mercedes Calvo Cruz, la segunda, titulada: “Análisis descriptivo de la contabilidad de las obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Canarias, España) a través del estudio realizado por su director el ingeniero Juan de León y Castillo, siglos XIX y XX”, que se publicó en la revista *De Computis*, en el número 13, correspondiente a diciembre de 2010<sup>303</sup>.

Un tema que ha llamado la atención recientemente de un grupo de profesores de la Universidad de Sevilla ha sido el de las cuentas de la Real Hacienda española en Puerto Rico durante el siglo XIX. En efecto, Pedro Mirón Murciano, Bernabé Escobar Pérez y José J. Hernández Borreguero dedicaron tres trabajos en 2011 y uno más en 2012 al estudio de esta cuestión. El primero de ellos analizó la aplicación de la nueva normativa introducida para el mejor control del gasto público, con arreglo a los Reales Decretos de 6 de febrero de 1855 y de 12 de septiembre de 1870, en los que se establecía el método de la partida doble para llevar las cuentas de la administración pública en la isla. A continuación, se estudia la fiscalización de las cuentas del período 1880-1881 (Mirón *et al.*, 2011a).

---

303 Otros trabajos anteriores al descubrimiento de este fondo documental fueron:

- Candelaria Castro Pérez, Mercedes Calvo Cruz y Sonia Granado Suárez: “La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora. Una aplicación a la junta de obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del libro diario, 1907-1908”, en *De Computis*, núm. 8, junio de 2008.

- Mercedes Calvo Cruz, Candelaria Castro Pérez y Sonia Granado Suárez: “Análisis, económico, financiero y contable de la normativa reguladora de las Juntas de Obras de Puertos en España, en los siglos XIX y XX”, en *Innovar Journal. Revista de ciencias administrativas y sociales*. Escuela de Administración de Empresas y Contaduría Pública, julio-diciembre de 2008, vol. 18, núm. 32. Colombia.

- Mercedes Calvo Cruz, Candelaria Castro Pérez y Sonia Granado Suárez: “La implicación de Juan de León y Castillo en la revisión de la contabilidad de la Swanston y Cía, constructora del puerto de La Luz”. Comunicación presentada en el *IV Congreso Internacional de Patrimonio e Historia de la Ingeniería*, Las Palmas de Gran Canaria, 15 al 17 de abril de 2009.

- Candelaria Castro Pérez, Mercedes Calvo Cruz y Sonia Granado Suárez: “El libro Diario de la Junta de Obras de los puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1908”. Comunicación presentada en el *XVIII Coloquio de Historia Canario Americana*, Las Palmas de Gran Canaria, 13 al 17 de octubre de 2008.

El segundo trabajo examina las cuentas de la Hacienda española en Puerto Rico durante los años 1879 a 1883. Tanto uno como otro trabajo se ocupan de los últimos años de pertenencia de esta isla a la Corona española (Mirón *et al.*, 2011b).

El tercer trabajo se refiere específicamente a los Tribunales de Cuentas y es más amplio pues se refiere a todos los que existían en Ultramar durante el siglo XIX, con específico análisis de la reformas que experimentaron (Mirón *et al.*, 2011c).

El cuarto y último trabajo se titula “Las operaciones del Tesoro de la Isla de Puerto Rico a finales del dominio español” y fue presentado en el *VIII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad* (Mirón *et al.*, 2012).

Otro autor que había estudiado previamente los Tribunales de Cuentas de Ultramar durante la segunda mitad del siglo XIX fue Fernando Gutiérrez Hidalgo, de la Universidad Pablo de Olavide, en su artículo: “Organización y actividad de los Tribunales de Cuentas de Ultramar (1851-1893)”, publicado en el número 11 de *De Computis*, correspondiente al mes de diciembre del año 2009.

Por otra parte, sobre los intentos de implantación de la contabilidad por partida doble en la Administración pública española en el siglo XIX, Isidoro Guzmán Raja, profesor de la Universidad Politécnica de Cartagena presentó una comunicación en el *XIII Encuentro ASEPUC*, celebrado en Albacete, los días 4 a 6 de junio de 2008.

María Paz Robles Paramio presentó en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, celebrado en Valladolid los días 5 a 7 de noviembre de 2008, un proyecto de tesis doctoral titulado “Proyecto de estudio económico-contable y administración de los Colegios Mayores en el siglo XX: Colegio Mayor Santa Cruz en Valladolid”. Fernando Gutiérrez Hidalgo actuó como contraponerte, presentando diversas sugerencias. El proyecto se convirtió en realidad, siendo defendida la tesis bajo el título de *Organización, Gestión Económico-contable y Administración de los Colegios Mayores: El Caso del Colegio Mayor Santa Cruz en Valladolid (1942-1982)*, el año 2010 en la Universidad de Valladolid, que entra en el período estudiado por sus primeros años, como ocurre con otros varios trabajos de los que hablaremos más adelante.

En colaboración con Ricardo Rodríguez González, María Paz Robles Paramio presentó en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria los días 14 a 16 de noviembre de 2012, otro trabajo más sobre este tema, titulado “Aproximación a la Cuenta de Resultado del colegio Mayor Santa Cruz (1968-1981)”.

La contabilidad de la Seguridad Social española fue estudiada por María Campos Fernández en una comunicación presentada el año 2005 en el *VIII Congreso AECA*, celebrado en Oviedo los días 22 a 24 de septiembre.

\* \* \*

Así como la sección anterior era algo parecido a un cajón de sastre, los trabajos sobre la información publicada por los propietarios sobre sus contabilidades constituyen una materia mucho más homogénea. Como veremos en el próximo capítulo, esta información empezó a cobrar importancia a partir de la gran crisis iniciada en los Estados Unidos de Norteamérica en 1929. Se pensó entonces que la falta de información contable suministrada a los inversores había sido, en parte, responsable de la crisis, y con ello se inició un desplazamiento de los destina-

tarios de la información, que habían sido siempre los propietarios y gestores de las empresas, pero que partir de entonces fue dirigida cada vez en mayor medida a los inversores, proveedores y demás *stakeholders*, o sea, a los interesados o afectados potenciales por la marcha de la empresa.

Aparte de algunas investigaciones sueltas, son tres los centros de investigación que se han interesado más a fondo por las cuestiones relativas a la información financiera: la Universidad de Jaén, la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla, y la Universidad de Murcia.

Las investigaciones realizadas en la Universidad de Jaén han sido lideradas por el profesor Macario Cámara de la Fuente, que en febrero de 2002 presentó su memoria de investigación para la obtención de la cátedra ya sobre esta materia, una memoria que tituló: *Información contable e historia económica: Tabacalera 1887-1986*. Al año siguiente, presentó una comunicación basada sobre esta memoria, con el título: "Financial Reporting and Stakeholder Theory: An Historical Perspective of the Spanish Tobacco Monopoly (1887-1986)", en el *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, que se celebró en Sevilla, los días 2 a 4 de abril de 2003. Previamente, había asociado en las investigaciones sobre este tema a sus discípulas Eva Chamorro Ruflán y Francisca Castilla Polo, con las que presentó una comunicación conjunta: "Información Contable e Historia Económica: Tabacalera (1887-1986)", en el *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, celebrado en Burgos, los días 2 y 3 de mayo de 2002 (Chamorro *et al.*, 2002), así como también otra titulada "Información financiera y entorno institucional: análisis histórico de la gestión del monopolio del tabaco en España (1887-1986)", en el *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Osuna, el 6 de febrero (Cámara *et al.*, 2003).

Precisamente, una de estas discípulas, Eva Chamorro Ruflán, presentó en el Seminario *La Contabilidad como una Práctica Social*, celebrado por la Universidad Pablo de Olavide, en Carmona, el día 10 de febrero de 2005, bajo el título: "Entorno, Gestión Empresarial e Información Financiera: El Caso del Monopolio del Tabaco en España (1887-1986)", el proyecto de su tesis doctoral, que estaba siendo dirigida por Macario Cámara. Este proyecto fue asimismo presentado en el *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda"*, celebrado en Toledo, los días 20 a 22 de abril de 2005. La tesis, titulada: *Triangulación teórica en el análisis de la información contable: la gestión del monopolio del tabaco en España (1887-1986)*, se defendió en la Universidad de Jaén el día 18 de julio de 2011.

Uno de los trabajos más logrados sobre la materia en la Universidad de Jaén, si no el que más de todos los hechos hasta ahora en nuestro país, puede que sea la tesis doctoral de Alonso Moreno Aguayo: *Análisis de contenido de la información cualitativa, El Alcázar (1928-93). Un enfoque institucional*, dirigida asimismo por Macario Cámara, que fue leída y defendida el día 23 de marzo de 2012. La tesis obtuvo el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad de ese año y constituye un magnífico ejemplo de análisis de contenido de la información, con referencia a la ofrecida por una empresa cervecera de Jaén, "El Alcázar". A partir de este análisis, que estudia por categorías, las Memorias anuales, las actas del Consejo de Administración y las actas de la Junta General de Accionistas desde un punto de vista institucional, se traza la historia de la empresa hasta su integración en el grupo Guinness. Aunque los análisis de contenido de Memorias, car-

tas del presidente a los accionistas, informes tipo MD&A (Management Discussion and Analysis), etc., son relativamente corrientes y han sido elaborados mediante una metodología ya consolidada y conocida, no parece que haya constancia de la aplicación de la misma al análisis de libros de actas. Por otra parte, tampoco parece que se haya aplicado nunca el análisis a una serie temporal tan extensa como la que se trata en este trabajo.

La Universidad Pablo de Olavide es otro de los centros de investigación histórico-contable donde se han realizado diversos trabajos sobre la información contable suministrada por las empresas Cepsa y Repsol, la mayor parte de ellos realizados por María Araceli Casasola Balsells con ocasión de su tesis doctoral: *La carta del presidente como medio de legitimación: análisis longitudinal de legibilidad y contenido de Cepsa (1930-2004) y Repsol-YPF (1987-2004)*. La tesis, que se defendió el día 17 de julio de 2007, fue dirigida por el profesor Fernando Gutiérrez Hidalgo. Previamente, como trabajos preparatorios de la tesis, la autora había realizado y presentado varios trabajos sobre la materia<sup>304</sup>.

Con posterioridad a la aprobación de la tesis, María Araceli Casasola Balsells presentó en conjunción con Vicente Pérez Chamorro, Vicente Sánchez Barrios y Fernando Gutiérrez Hidalgo, la comunicación: "The illusion of the annual report covers: an impression management analysis of the case of the Spanish Telephone Company (1924-2006)", en el el 5<sup>th</sup> *Workshop on Management and Accounting in Historical Perspective*, de EIASM, celebrado en Innsbruck, los días 27 y 28 de noviembre de 2008.

Por su parte, Fernando Gutiérrez Hidalgo y Mariano Sánchez Barrios, en colaboración, realizaron el año 2005 dos trabajos sobre los Informes Anuales de la Telefónica presentados desde 1924 a 2004, de los cuales el primero se titulaba "Evolución en los Contenidos y de las Técnicas de Comunicación de Telefónica a través de sus Informes Anuales (1924-2004)", siendo presentado en el Seminario *La Contabilidad como una Práctica Social*, celebrado en el centro de reuniones de la Universidad Pablo de Olavide en Carmona, el día 10 de febrero (Sánchez Barrios et al., 2005), mientras el segundo, con el título "Reflexiones sobre apariencias y contenido en los informes históricos de Telefónica, S.A. (1924-2004)", se presentó

---

304 Dichos trabajos fueron los siguientes:

- "Análisis de la información suministrada a los accionistas en los informes anuales de Repsol-YPF", comunicación presentada en el *VIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión*, "Memorial Raymond Konopka", Jaén, 1 y 2 de febrero de 2001.

- "Análisis de la información medioambiental suministrada a los accionistas en el informe anual. El caso de Repsol-YPF", comunicación presentada en la *III Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*, Jaca 20 y 21 septiembre de 2001.

- "Estudio de las variables que determinan el suministro de información ambiental. Multicaso basado en el sector del petróleo español". Proyecto de tesis presentado en el *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión* "Memorial Raymond Konopka", Burgos, 2 y 3 de mayo de 2002.

- "Análisis de legibilidad de las Cartas del Presidente a sus accionistas: el Caso de Cepsa (1930-1999)", comunicación presentada en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.

- "Análisis longitudinal de la información social y medioambiental. Estudio de caso: CEPESA (1930-2002)", en la *IV Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*, Grazalema, 25 y 26 de septiembre de 2003. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en el *X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka*, Universidad de Alcalá de Henares. 29 y 30 de Enero de 2004.

en el V *Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda"*, celebrado en Toledo, los días 20 a 22 de abril (Gutiérrez *et al.*, 2005).

Que yo sepa, la profesora Mercedes Bernal Lloréns de la Universidad de Murcia ha publicado, por lo menos, tres trabajos individuales sobre información contable, de los cuales dos se dedicaron a la información publicada por bancos. El primero se tituló: "Regulación Contable y Publicidad: Los Estados Contables de las Sociedades Anónimas Bancarias (1844-1855)", y fue presentado en el III *Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, celebrado en el Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos los días 28 a 30 de junio de 2001. Posteriormente, el trabajo fue publicado en: Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.

El segundo trabajo, "Financial crises and the publication of the financial statements of banks in Spain, 1844-1868", fue publicado en *The Accounting Historians Journal*, volumen 31, número 2, diciembre de 2004.

El último trabajo individual de Mercedes Bernal se dedicó a un tema más general, el de "La regulación de las sociedades anónimas y la información contable publicada en la 'Gaceta de Madrid' a mediados del siglo XIX", y fue publicado en el volumen XXXIII, número 120, correspondiente a enero-marzo de 2004 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.

Aparte de estos trabajos, Mercedes Bernal publicó en 2007, en colaboración con su colega de la Universidad de Murcia, Juan Pedro Sánchez Ballesta el trabajo titulado: "La información contable publicada por los bancos de emisión en España a mediados del siglo XIX", en el que se estudiaba el tema referido (Bernal *et al.*, 2007).

Sobre un tema conectado con el anterior, Rafael Moreno Fernández, Inspector de Entidades de Crédito del Banco de España, presentó una comunicación titulada: "Información financiera al servicio de la imagen. Estados contables del nuevo Banco Español de San Fernando y de su sucesor, el Banco de España, en la etapa previa al privilegio único de emisión (1847-1873)" en el VI *Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, celebrado en Valladolid, los días 5 a 7 de noviembre de 2008. El trabajo fue publicado posteriormente en el número 9, de *De Computis*, correspondiente a diciembre de 2008.

Las profesoras de la Universidad de Castilla La Mancha, en su campus de Albacete, María del Mar López Pérez y Rosario Pérez Morote presentaron una comunicación titulada: "La información contable pública del Hospital San Julián de Albacete en el siglo XIX", en el XI *Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, celebrado en Granada los días 3 y 4 de junio de 2004.

El 30 de octubre de 2006 la profesora de la Universidad Politécnica de Madrid M<sup>a</sup> Carmen Avilés Palacios defendió en la Universidad Rey Juan Carlos su tesis doctoral *Análisis de la información financiera y analítica de The Rio Tinto Company Limited (1873-1954)*, que fue dirigida por Manuel Flores Caballero.

Por su parte, los profesores de la Universidad de Granada Gregorio Núñez Romero-Balmas y Dionisio Buendía Carrillo trabajaron también sobre la información financiera publicada por las empresas en su artículo: "Información financiera en España durante la primera mitad del siglo XX. Las cuentas anuales de la so-

ciudad de tranvías eléctricos de Granada”, publicado en el número 8 de la revista *De Computis*, correspondiente al mes de junio de 2008.

Una visión sobre las disposiciones del Código de Comercio de 1885 sobre la información contable que debían proporcionar las entidades en relación con sus actividades la dieron los profesores de la Universidad de Oviedo Pedro Lorca Fernández y Julita García Díez en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, celebrado en Santo Domingo de Silos los días 28 a 30 de junio de 2001 (Lorca, 2001).

Como último trabajo de esta sección citaremos el del profesor de la Universidad de Valladolid en el campus de Soria José Luis Ruiz Zapatero: “Una aproximación a la información económico-financiera en la empresa Gonzalo Ruiz (1923-1939)”, que fue presentado el *XIII Encuentro ASEPUC*, celebrado en Albacete, los días 4 a 6 de junio de 2008.

\* \* \*

Los trabajos sobre los libros de cuentas de empresas industriales españolas no han abarcado gran número de empresas todavía. La mayor de ellos ha girado en torno a la contabilidad de una empresa harinera gerundense La Montserrat, que fue el objeto de estudio elegido por la profesora Helena Benito Mundet de la Universidad de Gerona para su tesis doctoral. El primer trabajo que conozco de esta autora sobre el tema indicado se tituló “Los libros de cuentas de la Harinera Montserrat 1898-1984”, y fue presentado en el *IX Congreso AECA*, que tuvo lugar en Salamanca, los días 25 a 27 de septiembre de 1997. A partir de ahí Helena Benito siguió trabajando y presentando estudios preparatorios sobre el tema<sup>305</sup>, hasta la defensa de la tesis, titulada *Harinera La Montserrat (1898-1936). Aproximación a la historia empresarial de los Ensesa de Girona (c. 1880 - c. 1989)*. La tesis fue dirigida por los doctores Ramón Martínez Tapia y Jaume Portella Comas, siendo presentada en la Universidad de Gerona el día 30 de noviembre de 2005.

Después de aprobada la tesis doctoral, Helena Benito Mundet, en colaboración con uno de los directores de su tesis, Jaume Portella Comas presentó otro trabajo sobre La Montserrat: “Las cuentas de la Fábrica Harinera de José Ensesa y Cía.

---

305 Dichos trabajos son los siguientes:

- “La contabilidad de la Harinera La Montserrat durante el período de la Guerra Civil 1936-1939”. Comunicación presentada en el *II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España*, Mairena del Aljarafe, Sevilla, 24-26 de septiembre de 1998.

- “La liquidación de la empresa Harinera La Montserrat, S.A.”, en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.

- “The recovery of production activities at the company Harinera La Montserrat following the end of the Spanish civil war”, en *8th World Congress of Accounting Historians*. Madrid, 19 a 21 de Julio de 2000.

- “Los resultados de la fábrica de harinas La Montserrat: 1898-1983”, en *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela, 30 y 31 de mayo, 1 de junio.

- “La actividad productiva de la fábrica de harinas La Montserrat en el año agrícola 1903-1904”, en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre. Publicada en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2003.

(Girona, 1898-1905)” en el *XIV Congreso AECA*, celebrado en Valencia, los días 19-21 de septiembre de 2007. Y otro más, conjuntamente con María Jesús Morales Caparrós y María Amparo Bentabol Manzanares, titulado “Relación entre contabilidad y fiscalidad de la amortización desde finales del siglo XIX hasta 1940: un estudio empírico en Harinera La Monserrat de Girona”, estudio que fue presentado en el *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en León, los días 10 a 12 de noviembre de 2010 (Morales Caparrós *et al.*, 2010).

Finalmente, el año 2012 realizó otro trabajo, conjuntamente con Jaume Portella Comas, sobre el tema de los Ensesa, titulado “Del Comercio a la Industria Harinera: la sociedad Vilaplana, Ensesa y Compañía de la fábrica de Campdorá (Girona), 1893-1897” que fue presentado en el *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, celebrado los días 14 a 16 de noviembre en el campus de Soria de la Universidad de Valladolid.

Asimismo, en relación con motivo de la redacción de su tesis doctoral, Amparo Ruiz Llopis, presentó en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Carmona, los días 2 a 4 de diciembre de 2003, una comunicación titulada: “Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía”. Dos años después, defendió su tesis doctoral, con el mismo título, pero con expresión del período estudiado: *Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía (1838-1926)*, en la Universitat de València, el día 19 de octubre de 2005. La tesis doctoral fue dirigida por los doctores Rafael Donoso Anes y Begoña Giner Inchausti. El año 2006 los directores de la tesis, junto con la autora de la misma, publicaron un artículo conjunto en la revista *online De Computis* con el título “La Contabilidad de Costes a Finales del S. XIX: el Caso de la Empresa Española Trenor y Cía. (1838-1926)” (Rafael Donoso *et al.*, 2006).

En el *Encuentro de Historia de la Contabilidad* celebrado en Osuna el día 6 de febrero de 2003 se presentaron dos comunicaciones tratando contabilidades industriales desde muy diferentes puntos de vista. La primera fue presentada por Concha Alvarez-Dardet Espejo, María Dolores Capelo Bernal y Pedro Araujo Pinzón bajo el título: “Control estatal en tiempos de guerra: el caso de la fundición Vigorito (1919-1959)”; la segunda la presentó María Araceli Casasola Balsells, y tuvo por título el de “Evolución en la legitimidad: el caso de las dos mayores empresas petroleras españolas (1927-2001)”.

Marta Macías y Marcia Anisette presentaron el año 2002 en el *14<sup>th</sup> Annual Congress of the European Accounting Association*, celebrado en Copenhague, los días 25 a 27 de abril, una comunicación titulada: “Accounting for the Making of a Spanish Beer: A European Story”. En ella se explicaban lo primeros veinticinco años de la fábrica de cerveza, que con la ayuda de técnicos traídos de Alemania montó Casimiro Mahou en Madrid el año 1868.

El año 2003, Alberto Martínez González, Josep Vallverdú Calafell e Ignacio Francisco Guerrero presentaron una comunicación con el título de “Organización contable de ‘La España Industrial S.A’ 1847-1900”, en el *XII Congreso AECA*, celebrado en Cádiz, los días 29 y 30 de septiembre y 1º de octubre. Repitieron la comunicación en el *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, celebrado en Granada, los días 3 y 4 de junio de 2004.

José Luis Ruiz Zapatero presentó en el *XIV Encuentro ASEPUC*, celebrado en La Coruña los días 2 a 4 de junio de 2010 un trabajo titulado “La empresa Barreiros Diesel S.A.: Algunas consideraciones contables de la crisis financiera de 1962”.



Amplió su exposición sobre las actividades de la compañía Barreiros con una comunicación que bajo el título de “Barreiros Diesel SA y Chrysler International SA: apuntes contables de una alianza empresarial (1963-1969)”, presentó en el *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en León los días 10 a 12 de noviembre del mismo año.

Sobre este mismo sector automovilístico versó la comunicación presentada por Javier Martínez Romera en el *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012 con el título “Ford en España (1920-1939). Panorama de aspectos históricos, automovilísticos, empresariales y contables”.

Elena Inglada Galiana defendió en la Universidad de Valladolid el 7 de mayo de 2012 su tesis doctoral: *Cien años de historia económica de una empresa eléctrica: Iberdrola*, dirigida por el profesor Rafael Ramos Cerveró. Asimismo, presentó un trabajo conjunto con José Manuel Sastre Centeno sobre el proceso de formación de Iberdrola en el *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012, bajo el título de “Luces y sombras en la Historia de la formación de una empresa eléctrica” (Sastre *et al.*, 2012)

Por su parte, en este mismo *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad* de 2012, Julián Hernández Borreguero dictó una conferencia sobre “La apertura de la fábrica de la Cartuja de Sevilla y la dualidad contable 1841-1850”.

\* \* \*

Hasta ahora las contabilidades del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX de empresas comerciales españolas no han despertado mucho interés entre los historiadores españoles de la contabilidad. Que yo sepa, solamente han sido estudiadas las de tres empresas de esta clase: la de los Almacenes Agüera, de Cádiz; la de Manuel Pérez Sáenz, armador, comerciante mayorista y banquero de Santiago de Compostela; y la de Simeón García y Compañía, de Orense, también comerciante y banquero.

Bien es cierto, que los libros de cuentas de los Almacenes Agüera han sido profusamente estudiados por María Dolores Capelo Bernal, que hizo su tesis doctoral sobre ellos, una tesis titulada *Cambio contable y relaciones contractuales: el caso de los Almacenes Agüera (1770-1852)*, que fue dirigida por la doctora Concha Álvarez-Dardet Espejo y leída en la Universidad de Cádiz el 18 de diciembre de 2001.

Tras haber obtenido el título de doctor, María Dolores Capelo siguió trabajando con la contabilidad de los Almacenes Agüera, realizando trabajos tales como “Accounting regulation, inertia and organizational self-perception: double entry adoption in a Spanish Casa de Comercio (1829-1852)”, presentado en la *7<sup>th</sup> Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, celebrada en Getafe (Madrid), los días 13 a 16 de julio de 2003. Versiones previas de este trabajo, encabezadas como primera autora por Concha Álvarez-Dardet Espejo, habían sido presentadas en el *EIASM 3rd Workshop on Management and Accounting Historical Perspective*, celebrado en Lisboa los días 5 y 6 de diciembre de 2002, y en el *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, que tuvo lugar en Sevilla, los días 2 a 4 de abril de 2003. Y como “Diferentes formas de llevar las cuentas según Jócana y Madaria: un estudio sobre su aplicación en el Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX”, en *XII Congreso AECA*, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1º de octubre de 2003; y “El sistema contable del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII

y XIX: un estudio de su evolución según las nociones metodológicas de un autor contemporáneo”, en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003, aparte de diversos trabajos más, sola o en colaboración con otros autores<sup>306</sup>.

Tras una pausa de unos tres años, María Dolores Capelo Bernal volvió a publicar, sola o conjuntamente con sus antiguos compañeros de redacción, otros estudios sobre los Almacenes Agüera, como: “La contabilidad del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX. Un estudio sobre su evolución desde el registro por cargo y data hasta la partida doble”, artículo publicado en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen 36, número 135, julio-septiembre de 2007; “Adopción y abandono de la partida doble en una casa de comercio (1851-1869): Consecuencias sobre el aprendizaje contable”, comunicación presentada en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión: “Memorial Raymond Konopka”*, celebrado en Carmona, los días 31 de enero y 1 de febrero de 2008 (Capelo *et al.*, 2008); y “El inicio de la Contabilidad para la gestión en el Almacén de Agüera (1851-1869)”, comunicación presentada en el *VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008 (Araujo *et al.*, 2008).

El trabajo de María Jesús Facal sobre “Manuel Pérez Sáenz 1848-1880: lectura de la contabilidad de un armador, comerciante mayorista y banquero de Santiago de Compostela”, fue presentado en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre de 2003. Tiene interés esta comunicación porque la autora comenta que es frecuente encontrar en la historiografía gallega relativa al siglo XIX, el calificativo de banquero adjudicado a comerciantes mayoristas relacionados con el comercio marítimo. A veces, tal adjudicación podía proceder simplemente del hecho de poseer acciones de bancos gallegos de la época. Bajo este prisma la autora estudia la contabilidad de Manuel Pérez Sáenz, cuya importancia resalta para comprender el proceso de especialización bancaria en Galicia durante la segunda mitad siglo XIX, teniendo en cuenta que algunos de los negocios en los que intervino este comerciante fueron desarrollados también por otros comerciantes, mayoristas y armadores gallegos de la época.

También la casa de Simeón García y Compañía, de Orense, estudiada por Jorge Tua Pereda y Dolores Rivero Fernández, en su comunicación: “Los registros contables de la casa comercial y bancaria ‘Simeón García y Compañía de Orense’ fue en su origen una empresa comercial, dedicada en sus comienzos a la compraventa al por mayor y menor de géneros de seda, lana y algodón, tanto nacionales como extranjeros. En efecto, la empresa nace en 1857, cuando Simeón García de la Riva, nacido en Ortigosa de Cameros (La Rioja), se hace socio del empresario textil Jorge de la Riva de Santiago de Compostela y juntos crean en esta ciudad la

---

306 Entre estos trabajos se cuentan los siguientes:

- Concha Álvarez-Dardet Espejo, Pedro Araújo Pinzón y María Dolores Capelo Bernal: “Inercia y cambio contable: el caso del Almacén Central de Agüera (1770-1852)”, en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión Memorial Raymond Konopka*, Burgos, 2 y 3 de mayo de 2002.

- Concha Álvarez-Dardet Espejo, Concha, y María Dolores Capelo Bernal: “Contractual relationships and accounting change: the case of Agüera Wholesalers, 1770-1835”, en *Accounting History*, vol. 8, núm. 1, mayo de 2003.

- Concha Álvarez-Dardet Espejo, Concha, y María Dolores Capelo Bernal: “La reputación de los gestores y su elección contable: el caso del almacén central de Agüera (1822-1830)”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 121, 2004.

casa comercial “Jorge de la Riva y García”. Al fallecer Jorge de la Riva, el 28 de enero de 1877, Simeón García constituye la sociedad “Simeón García y Compañía” Este trabajo fue también presentado en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Carmona el año 2003, y tiene el interés adicional de que, como preámbulo a la investigación propiamente dicha, presenta una breve referencia a los inicios de la banca gallega.

\* \* \*

La contabilidad de las empresas ferroviarias ha sido otro de los temas favoritos en los últimos siete u ocho años. No es de extrañar si tenemos en cuenta el papel que la construcción y puesta en funcionamiento de los ferrocarriles jugó en algunos países en relación con los procesos de industrialización, y lo mucho que en España se ha discutido sobre si la red ferroviaria y la puesta en funcionamiento del transporte por ferrocarril, tanto de personas como de mercancías, constituyó una aportación positiva a la industrialización de nuestro país o, por el contrario, fue un fracaso o, en el mejor de los casos, una oportunidad perdida, como piensan algunos autores.

Entre estos últimos se encuentran Gabriel Tortella y Jordi Nadal. Para ambos, la inversión efectuada en el trazado de los ferrocarriles fue desmesurada, pues se anticipó a la demanda, es decir, no encontró en su momento la demanda necesaria para justificar la inversión realizada, ya que ésta “*apenas rendía para cubrir los costes variables*” (Tortella, 1973, p. 11). Jordi Nadal estimó también que el modelo ferroviario aplicado no correspondía a las necesidades del país y ello no sólo porque resultara excesivo, sino también a causa del diseño radial que se había dado a la red (Nadal, 1975, pp. 47-50).

Por otra parte, teniendo en cuenta que la mayor parte del material ferroviario empleado procedía del extranjero gracias a la franquicia arancelaria concedida al efecto, estimaban que se había perdido una oportunidad única para potenciar la industria siderúrgica española.

Años más tarde, las investigaciones de Antonio Gómez Mendoza, plasmadas en su libro *Ferrocarril, industria y mercado en la modernización de España*, publicado en 1989, vinieron a poner una nota de claro optimismo sobre la cuestión. En efecto, aplicando el modelo que, en 1964, Robert W. Fogel había instrumentado para analizar el sistema ferroviario norteamericano en su libro *Railroads and American Economic Growth*, Gómez Mendoza llegó a la conclusión de que en el caso español la utilización de la red ferroviaria había producido un elevado ahorro social. Este ahorro social era motivado por el elevado coste que presentaba el único medio alternativo al transporte por ferrocarril, es decir, el transporte por carretera. Por ello, pese a todas las insuficiencias que pudieran encontrarse en el sistema ferroviario, lo cierto es que la falta de alternativas baratas lo había hecho imprescindible si se deseaba que la economía española siguiera creciendo y transformándose. Dado este hecho, le parecía a este autor que estaba justificada “*la decisión de los gobernantes progresistas de primar la inversión ferroviaria por encima de cualquier otra actividad*” (Gómez Mendoza, 1989, p. 196).

El artículo de Alfonso Herranz Loncán “¿Fracasó el sistema ferroviario en España? Reflexiones en torno a ‘la paradoja del ferrocarril español’”, publicado en la *Revista de Historia Industrial* el año 2003, vino a moderar el pesimismo de unos y el optimismo del otro, poniendo por el momento las cosas en su justo término has-

ta que aparezcan nuevos datos y nuevas investigaciones. En efecto, después de exponer la cuestión en los terminos que hemos expresados, matizó que el exceso de capacidad de la red ferroviaria había efectivamente existido pero solamente en una segunda etapa, la de las líneas abiertas después de 1873. A este objeto, recordó que *“el primer ciclo de construcción de ferrocarriles en España (desarrollado entre 1855 y 1865) dio lugar al establecimiento de lo que podría llamarse el ‘nucleo’ de la red, es decir, aquellas líneas con un mayor tráfico potencial y mayores rendimientos esperados. Esa primera etapa fue seguida, a partir aproximadamente de 1873, por una segunda oleada constructiva, mucho más larga, durante la cual se establecieron líneas que tenían una utilización potencial y unas perspectivas de beneficio muy inferiores.”* (Herranz, 2003, pp. 54 s.).

Por otra parte, a la luz de los nuevos datos proporcionados por las investigaciones hechas después de publicado el libro de Gómez Mendoza, Herranz concluyó que el ahorro social que el transporte ferroviario de mercancías, según lo estimado por aquél, había proporcionado a la economía española para los años 1878 y 1912 había sido claramente sobrestimado. Haciendo unos cálculos ajustados a los nuevos datos, Herranz rebajó a poco menos de un tercio el ahorro social para el año 1878 y a dos tercios para el año 1912. Por consiguiente, de acuerdo con las estimaciones de Alfonso Herranz, *“la ratio entre el ahorro social español y el PIB en 1912 seguiría siendo alta en términos relativos pero no así la referida a 1878, que sería relativamente baja, y cercana a las de países como Inglaterra o los Estados Unidos. Por consiguiente, el impacto económico directo de los ferrocarriles españoles durante las primeras décadas de su historia no habría sido muy alto desde un punto de vista comparado. No obstante, esa revisión a la baja de las cifras de ahorro social para 1878 no puede ser considerada en sí misma como prueba del exceso de inversión en el sistema ferroviario.”* (Herranz, 2003, p. 45).

Este estado de la cuestión permite suponer que la investigación histórico-contable, no ya a partir de los balances y los estados resumen de las compañías ferroviarias de la época, sino de los propios libros de cuentas y de sus asientos, podrían tal vez arrojar nueva luz sobre la materia y, en cualquier caso, suministrar datos interesantes no conocidos hasta la fecha. En este contexto, hay que dar la bienvenida a la tesis doctoral *Contabilidad, eficiencia y cambio productivo: el caso del ferrocarril español de vía ancha (1900-1925)*, elaborada por José Luis Montoya Chinchilla, bajo la dirección de Isidoro Guzmán Raja, que incorpora un estudio a fondo de la cuestión para los años contemplados y que fue presentada y defendida en la Universidad Politécnica de Cartagena, el día 25 de febrero de 2011.

Precisamente, en esa Universidad Politécnica de Cartagena se ha constituido muy recientemente, encabezado por Isidoro Guzmán, un activo grupo de investigación sobre temas ferroviarios, en el que también participa Domingo Cuéllar Villar, del Museo del Ferrocarril de Madrid y editor de la revista TST, publicada por la Fundación de los Ferrocarriles Españoles. Entre los trabajos presentados recientemente por este grupo se cuentan los tres siguientes:

La comunicación presentada por José Luis Montoya Chinchilla e Isidoro Guzmán Raja con el título: *“El ferrocarril de Asturias, Galicia y León (A.G.L.): un estudio de contabilidad comparado (1900-1925)”*, en el *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en León, los días 10 a 12 de noviembre de 2010; la ponencia titulada: *“La amortización contable en España durante el primer cuarto del siglo XX (1900-1925): el caso de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España”*, presentada por Bentabol Manzanares, M<sup>a</sup> Amparo,

Isidoro Guzmán Raja, José Luís Montoya Chinchilla y M<sup>a</sup> Jesús Morales Caparrós en el *X Congreso Internacional AEHE*, celebrado en Carmona, los días 8 a 10 de septiembre de 2011; y la comunicación leída en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012, por José Enrique Blasco Leante, Domingo Cuéllar Villar y José Luis Montoya Chinchilla, bajo el título de: “Aplicación del Estado de Flujos de Efectivo a las cuentas de la compañía de los ferrocarriles andaluces en el período 1920-1930”.

La profesora de la Universidad Complutense de Madrid Esther Fidalgo Cerviño también ha aglutinado en torno a sí un grupo de interesados en la historia de los ferrocarriles españoles. Entre sus trabajos pueden mencionarse los tres siguientes:

El presentado por Esther Fidalgo Cerviño y Rosalía Miranda Martín con el título: “El sistema contable de la Compañía de Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (MZA) en sus inicios (1857-1908): un estudio introductorio”, en el *XII Encuentro ASEPUC*, celebrado en Burgos, los días 31 de mayo a 2 de junio de 2006; el titulado: “La actividad empresarial y la representatividad de las cifras contables: el caso de MZA en sus inicios (1856-1858)”, presentado en la *II International Conference Before and after Luca Pacioli*, celebrada en las ciudades de Sansepolcro, Perugia y Florencia, los días 17 a 19 de junio de 2011, por Beatriz Santos Cabalgante, Mónica Santos Cebrián y Esther Fidalgo Cerviño; y, finalmente, el titulado: “Construcción de la infraestructura ferroviaria en España a través de la Contabilidad: Estudio histórico-contable de MZA (1856-1874)”, presentado por Beatriz Santos Cabalgante, Esther Fidalgo Cerviño y Mónica Santos Cebrián en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012.

Por su parte, Miguel Ángel Villacorta Hernández y Tomás Martínez Vara, ambos profesores de la Universidad Complutense de Madrid, publicaron en el número 11 de la revista *De Computis*, correspondiente al mes de diciembre de 2009, el artículo: “Aproximación al sistema contable de los talleres ferroviarios de MZA durante el siglo XIX”.

Ricardo Rodríguez, profesor de la Universidad de Valladolid, que no parece que se hubiera interesado antes por la contabilidad ferroviaria española, presentó una conferencia plenaria con el título: “La contabilidad de la construcción de un tramo del ferrocarril Madrid-Valladolid”, en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012.

En cualquier caso, el primer trabajo que conozco sobre la historia de la contabilidad ferroviaria, dentro de nuestro ámbito de historiadores españoles de la contabilidad, fue el presentado por Marta Macías, bajo el título de: “The way towards nationalisation: institutional and accounting changes in the railway industry (1919-1936)”, en el *27th Annual Congress of the European Accounting Association*, Praga, 1-3 de abril de 2004. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo por la autora en el *Sixteenth Annual Conference on Accounting, Business and Financial History*, celebrada en Cardiff, los días 16-17 de septiembre de 2004.

## LA REVOLUCIÓN CONTABLE DE COMIENZOS DEL SIGLO XX. INCORPORACIÓN DE LAS NUEVAS IDEAS AL PENSAMIENTO ESPAÑOL

Lógicamente, la Primera Guerra Mundial 1914-1918 y sus efectos consiguientes tuvieron repercusión en campos distintos de los puramente bélicos, políticos y económicos. Así ocurrió, por ejemplo, en lo concerniente a los ámbitos que a nosotros nos ocupan aquí, el histórico y el contable.

En el ámbito histórico, ya hemos hablado de la gran conmoción y decepción que el estallido de la guerra ocasionó a los jóvenes intelectuales franceses, por aquel entonces posiblemente de entre los más avanzados de Europa. Una conmoción que entre todos los efectos negativos, tuvo por lo menos uno positivo, culturalmente hablando: la creación en 1929 de la revista *Annales d'histoire économique et sociale*, y de la subsiguiente *École des Annales*.

Por lo que respecta al campo de la contabilidad, según es bien sabido, a comienzos del siglo XX, como consecuencia en parte de los problemas derivados de la Primera Guerra Mundial de 1914-1918, se desarrolló una verdadera revolución en el pensamiento contable, originada en Italia (Besta y Zappa) y Alemania (Schmalenbach) cuyos rasgos fundamentales fueron, en mi opinión, los siguientes:

1. Se consolidó la idea de que la contabilidad formaba parte de una disciplina más amplia, que no podía dejar de ser considerada cuando se estudiaba la contabilidad.
2. Se reforzó el papel de la contabilidad como instrumento de dirección y control.
3. Se hizo hincapié, en este sentido, en que la determinación de los beneficios era la meta más relevante que debían proponerse los registros contables. Por ello, la contabilidad tenía que ser diseñada, fundamentalmente, para servir este objetivo. Según sus formuladores, este planteamiento constituía una visión dinámica de la actividad contable, que contrastaba con las ideas patrimonialistas, de carácter estático, que habían regido hasta entonces.

En cualquier caso, debe decirse que las ideas sobre la importancia del beneficio como objeto del conocimiento contable no supusieron gran novedad en las prácticas contables. Desde siempre se habían interesado los empresarios en obtener el mayor beneficio posible y los gestores de su contabilidad, en seguir y registrar el mismo. A fin de cuentas, el afán de lucro, como pensaba Schmalenbach, es el motor de la actividad empresarial, aunque no debiera ser el único. Y, precisamente, la forma de incrementar el patrimonio es a base de la obtención de beneficios. De ahí, que siempre se hubiera tenido interés en estar al tanto de los mismos. La auténtica novedad supuesta por las ideas de Schmalenbach consistió, en consecuencia, en la formulación y presentación de instrumentos contables diseñados ex profeso para analizar el curso de los beneficios y para detectar las causas de sus variaciones, al objeto de poder actuar sobre dichas causas y poder corregirlas. En este sentido, sí puede decirse que los planteamientos sobre la atención que había que prestar a los beneficios que, a su juicio, había sido algo descuidada contablemente, en comparación con la prestada al patrimonio, constituyeron efectivamente un significativo enriquecimiento de la ciencia contable.

Los dos países que protagonizaron el lanzamiento de las nuevas ideas fueron Italia y Alemania. El pionero de las mismas en Italia, que anticipó los nuevos planteamientos, fue Fabio Besta. Su obra magna *La Ragioneria* (Besta, 1891-1916) jugó un papel importante en el surgimiento de las nuevas ideas<sup>307</sup>. Propuso el nacimiento de una amplia ciencia, la *Economia Aziendale*, cuyos objetivos centrales eran el estudio y la explicación de la gestión operativa, de la organización y del control contable de toda clase de *Aziende*. Es importante observar que en este contexto se entiende por *Azienda* cualquier clase de unidad económica, es decir, tanto las unidades económicas de producción, o sea, las empresas, ejemplo más corriente de ellas, como las unidades económicas de consumo, ejemplarizadas por las familias. Esta es una noción que no se ha acabado de comprender bien en algunos círculos contables de otros países.

Por otra parte, Besta, al contrario que en el caso de las teorías *personalistas* de Cerboni y de Rossi, mantiene una teoría *materialista* de las cuentas, en la que se distingue claramente el propietario del administrador (Mattessich, 2008, p. 25). Dieter Schneider comenta que Besta fue uno de los primeros autores en establecer una relación entre la contabilidad y la teoría económica (Schneider, 1981, p. 397, nota de pie de página).

De cualquier forma, el verdadero formulador de las nuevas ideas en Italia fue Gino Zappa, un antiguo discípulo de Besta. En efecto, el año 1926, con ocasión del comienzo del curso académico en Ca' Foscari, la Universidad de Venecia, pronunció su célebre conferencia, que tituló "Tendenze Nuove negli studi di Ragioneria". Este discurso constituyó realmente el manifiesto fundacional de la *Economia Aziendale*, esto es, la versión italiana del concepto de la contabilidad como parte de un todo unitario más amplio y extenso (Zappa, 1927). Debe destacarse, por si tuviera relación, que cuando Zappa pronunció su conferencia hacía ya siete años que Schmalenbach había publicado su primera versión del *Balance dinámico*.

Al igual que para Schmalenbach, para Zappa la cuestión más importante que tenía que atender la contabilidad era la determinación del beneficio, es decir, la averiguación de cuánto había ganado o perdido la empresa durante el ejercicio contable. Como Mattessich explica, en el pensamiento de Zappa la determinación del beneficio es el fundamento y la razón de ser de todo el proceso contable y, especialmente de la teoría de la contabilidad y de la formulación del balance y del estado de pérdidas y ganancias. (Mattessich, 2008, pp. 87 s.). De este modo, Zappa subraya la relevancia del estado de Pérdidas y Ganancias y de los aspectos dinámicos de la contabilidad. Exactamente lo mismo que en la teoría dinámica de

---

307 El origen de *La Ragioneria* fueron los apuntes manuscritos y litografiados que Besta distribuyó entre sus alumnos a partir de 1881 con el título de *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola superiore di Commercio in Venezia, parte I, Ragioneria Generale*. Una segunda edición de estos apuntes apareció en 1885, publicada asimismo en Venecia por la Tipografia Visentini. Una tercera, se publicó bajo el título *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola superiore di Commercio in Venezia, Parte I, vol. 1, Ragioneria generale*, fue publicada por la misma editorial en 1891, con una extensión de 511 páginas. Parece que esta tercera edición del *Corso* es lo que se considera como primera edición de *La Ragioneria* (véase el catálogo de la Biblioteca de Ca' Foscari's). La segunda edición de este volumen, con el título ya definitivo de *La Ragioneria* fue editada, con la colaboración de los discípulos de Besta, Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia y Pietro Rigobon. Asimismo, fue publicada ese mismo año 1891, en Milán, por el Dottor Francesco Vallardi, conteniendo 476 páginas. Este volumen fue completado con otros dos, que asimismo pertenecían a la primera parte; el primero de ellos se publicó en 1909 y el segundo en 1916, con los mismos colaboradores y el mismo editor. Esta segunda edición fue reimpresa en 1920.

Otras versiones de los apuntes fueron publicadas con el título *Computisteria mercantile* en 1884, 1887, y 1889-1890.

la contabilidad de Schmalenbach, el balance era en el pensamiento contable de Zappa el instrumento por excelencia para determinar los resultados. Otra faceta de Zappa en su forma de entender la *Economia Aziendale* era el hecho de que en su sistema de determinación contable de los beneficios se consideraban simplemente las *Aziende* dedicadas a la producción de bienes y servicios, es decir, sólo las incluidas entre las unidades económicas de producción. Esto, sin perjuicio de que más tarde escribiera un libro dedicado especialmente a las *Aziende* integradas en el grupo de unidades económicas de consumo, bajo el título: *L'Economia delle Aziende di Consumo*, libro que fue publicado después de su muerte (Zappa, 1962).

Por lo que se refiere a la contribución alemana a la Revolución contable, de acuerdo con las explicaciones del *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, en la primera mitad del siglo XX se formularon en Alemania tres diferentes cuerpos de teoría al respecto: el planteamiento empírico-realista de Schmalenbach, la propuesta teórica de Fritz Schmidt y Wilhelm Rieger y la teoría ético-normativa de Heinrich Nicklisch (Wöhe, 1974 pp. 713 ss.).

Todos ellos defienden la concepción de la contabilidad como un eficaz instrumento de gestión directiva que forma parte de una ciencia más amplia, la *Betriebswirtschaftslehre*, esto es, la Economía de la empresa, una ciencia que muestra algunas similitudes con la *Economia Aziendale* italiana. Eugen Schmalenbach es, con toda seguridad, el alemán que hizo la contribución más importante e innovadora al desarrollo de la economía de la empresa de todo este período. Hizo significativas contribuciones a la contabilidad de costes (Schmalenbach, 1925), como explica Marcell Schweizer al decir que fue el fundador de esta disciplina en el mundo de habla alemana (Schweitzer, 1992). Asimismo, fueron muy relevantes sus contribuciones a la organización contable. En este campo, confeccionó el primer *Kontenrahmen* completo, o sea, el primer cuadro de cuentas. Su primera edición fue publicada en 1927 (Schmalenbach, 1927), mientras la segunda, algo ampliada se publicó en 1929.

Schmalenbach basó todas sus teorías sobre la construcción de la economía de la empresa en el *Wirtschaftlichkeitsstreben*, es decir, el afán de lucro de las empresas. Esta idea le llevó a su aportación más conocida e importante, la relativa al balance dinámico. A este respecto, hizo la distinción entre el balance estático, o sea, el balance tradicional, y el balance dinámico, es decir, la cuenta de resultados, que, en esencia, no es más que un estado de Pérdidas y Ganancias adaptado a su nueva función. El primero expresa la situación patrimonial de la firma. El segundo muestra el beneficio obtenido en el ejercicio contable.

La primera edición de su obra apareció en 1919 con el título "Grundlagen dynamischer Bilanzlehre" (Fundamentos del balance dinámico), en forma de artículo publicado en la *Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung*, o sea, "Revista de investigación en Ciencias Comerciales", año XIII, y tenía sólo 96 páginas. La segunda edición fue publicada en la misma revista al año siguiente, 1920, con prácticamente la misma extensión, 92 páginas. La tercera ya constituyó un volumen separado, considerablemente aumentado, con una extensión de más de 290 páginas. Fue publicada con el mismo título el año 1925 en Leipzig, por la editorial G. A. Gloeckner. La cuarta edición recibió el título definitivo, *Dynamische Bilanz*, y fue asimismo notablemente ampliada en relación con la anterior, constituyendo un libro de más de 380 páginas, publicado asimismo en Leipzig por G. A. Gloeckner en 1926. Estas sucesivas ediciones en tan corto espacio de tiempo, así como el destacado y consecutivo aumento de la extensión de la obra experimentado por las dos últimas ediciones, hablan bien a las claras de la expectación y buena acogida



que el trabajo de Eugen Schmalenbach encontró inmediatamente en los círculos académicos de la contabilidad y la economía de la empresa alemanes.

Teniendo en cuenta que el objetivo principal de la empresa es obtener beneficios, Schmalenbach creyó que la cuestión más importante a final del ejercicio era la determinación de los resultados anuales. De acuerdo con esta idea, no debía prestarse tanta atención al volumen y a la estructura del patrimonio de la empresa, mostrados por el balance estático, cuanto a los cambios que los resultados habían experimentado durante el año. Tal planteamiento era completamente nuevo. El método que proponía para comprobar la marcha de la empresa era el de comparar los cambios experimentados durante una serie de años sucesivos, para identificar dónde, cómo y por qué se habían producido, a fin de poder tomar las medidas oportunas. A estos efectos consideraba tres posibles motivos de cambio:

1. Cambio en el volumen de actividad y de producción.
2. Cambio en el margen unitario de beneficio.
3. Cambio en el grado de utilización de los recursos fijos.

Digamos de pasada, que en el contexto de su preocupación por la rentabilidad de las empresas, no es extraño que en 1922, momento en el que precisamente la gran inflación alemana comenzaba a tomar caracteres alarmante, Schmalenbach publicara su libro *Goldmarkbilanz* (Balance oro) (Schmalenbach, 1922).

La idea que guiaba a Schmalenbach era la de que el afán de lucro estaba presente en todas las categorías que identificaba como fundamentales en la actuación de la empresa, es decir, los beneficios, los gastos, rendimiento, bienes y servicios aportados, y producto obtenido. Esta idea es todavía válida hoy. Sin embargo, la empresa no es sólo un agregado de conceptos y bienes de capital. Es también un lugar donde las personas desarrollan su actividad. No reconocer tal hecho fue una carencia en el planteamiento de Schmalenbach.

La teoría ético-normativa de Heinrich Niklisch antes mencionada vino a remediar esta carencia. De acuerdo con esta teoría, la economía de la empresa tiene que tomar también en consideración la actuación de las unidades económicas que ejercen su actividad en la misma comunidad e interactúan con la compañía objeto de estudio. Esta comunidad podría tal vez ser considerada con una “gran familia” (Nicklisch, 1920). Según la opinión de Mattessich, Nicklisch piensa que “*los hombres de negocios deberían optimizar la eficiencia y el rendimiento en busca del beneficio general de la sociedad, en lugar de querer, en primer lugar, maximizar el provecho en beneficio personal de las empresas o personas*” (Mattessich, 1992, p. 939). Dieter Schneider era escéptico en relación con la posibilidad real de una actitud semejante. Este escepticismo le llevo a decir: “*El camino del infierno está pavimentado de buenas intenciones*” (Dieter Schneider, 1981, p. 144).

Otra idea en esta misma dirección fue presentada por Wilhelm Rieger. Afirmó que la economía de la empresa era una disciplina referida a la actividad privada y en este sentido subrayó la importancia de la rentabilidad, es decir, de la búsqueda de lucro por parte de la empresa y sus propietarios. Esta búsqueda pertenecía, lógicamente, por naturaleza, a la esfera privada (Rieger, 1928). En cualquier caso, hay que destacar que la concepción de Rieger acerca de la empresa y su comportamiento era también bastante idealista y se correspondía más bien poco con la realidad. Asimismo, fue puesto esto de manifiesto por Schneider, que a pesar de ello reconoció que algunos elementos del pensamiento de Rieger son vigentes todavía hoy (Dieter Schneider, 1981, p. 148).

Según Richard Mattessich, Fritz Schmidt fue uno de estos grandes iluminados de la contabilidad. Efectuó una labor pionera en el campo del coste histórico o valoración por el valor de adquisición. (Schmidt, 1921, 1923). *“Now after six decades after initiating his ideas, they have finally found broad acceptance”*, es decir, “ahora, después de seis décadas de haber expuesto sus ideas, encuentran finalmente amplia aceptación” (Mattessich, 1984, p. 490).

Mientras estas ideas se forjaban y tomaban cuerpo en Italia y Alemania, Francia que había ejercido una gran influencia en el pensamiento europeo durante todo el siglo anterior, había pasado a un lugar secundario. Sus teorías contistas y personalistas, de gran predicamento en ese siglo, habían sido reemplazadas por ideas neocontistas y positivistas. Jean Dumarchey (1914, 1925) fue posiblemente el autor más significado durante esta época, seguido por René Delaporte (1926, 1930, 1932, 1936).

El mundo anglosajón no parece que se mostrara interesado por las discusiones teóricas. De carácter más pragmático, se interesó más bien por cuestiones como la formulación de principios contables, de presentación de la información financiera y de la auditoría, un interés que, finalmente, desembocó en los Estados Unidos en la formulación del paradigma de utilidad. De hecho, como Eldon Hendricksen comenta, esta nueva orientación había estado germinando allí desde la década de los 30, es decir, desde los años de la Gran Depresión. Como se recordará, ésta fue provocada por el estallido de la burbuja bursátil, que tuvo lugar en la semana del miércoles 23 al martes 29 de octubre de 1929, el llamado “martes negro”. La Gran Depresión ocasionó la ruina de los accionistas y la quiebra de los bancos que habían financiado alegremente la compra de acciones a crédito. Los tremendos efectos de la depresión, que tardó diez años en superarse, originó un desplazamiento de los fines de la contabilidad, que de servir fundamentalmente de instrumento de información a los directivos de las empresas y a sus acreedores, pasó a hacerlo a los accionistas e inversores, con la consiguiente modificación de las pautas de la información contable suministrada y, a efectos de ordenación y homogeneización, con la emisión de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos planteamientos llevaron finalmente, en la década de los 60, al pleno desarrollo del paradigma de utilidad (Hendricksen, 1970, p. 67). En este desarrollo jugó un papel principal la American Accounting Association, que en 1966 definió la contabilidad como *“el proceso de identificación, evaluación y comunicación de información económica al objeto de permitir a los usuarios de la información juicios y decisiones documentados”* (1966, p. 1). El acento se hacía recaer ahora en la comunicación, queriendo significar, desde luego, la comunicación con los usuarios de la información, es decir, los inversores y los accionistas. Poco antes de esta definición, Louis Goldberg había dicho: *“No resulta una exageración decir que el problema de la comunicación es el problema central de la contabilidad”* (Goldberg, 1964, p. 348). Pero, de la comunicación al constructivismo sólo hay un paso. Pues, como Johnson definió, la comunicación es *“el proceso de construir significado a través del intercambio de símbolos”* (Johnson, 1977, p. 5). En fin, un proceso atractivo y revelador, pero que por desgracia cae fuera del campo en el que estamos trabajando ahora. Aquí sólo cabe decir que esta derivación del paradigma de la utilidad parece una vertiente más de la instrumentalización de la ciencia, detectable en diversos desarrollos a los que, en algunos casos, puede conducir la aparente neutralidad del pragmatismo en las disciplinas sociales.

Sea como fuere, lo cierto es que las nuevas ideas italianas y alemanas sobre la naturaleza y el propósito fundamental de la contabilidad tardaron un tiempo de-

susado en ser conocidas y adoptadas en España. Seguramente contribuyó a ello la tardanza con que las ciencias económicas y la contabilidad fueron incorporadas a las enseñanzas universitarias en nuestro país.

Ya se ha hablado de la desconexión completa entre las Escuelas Oficiales de Comercio y la Universidad hasta 1943, año en que fue creada en España la primera Facultad de Ciencias Políticas y Económicas en Madrid. En esta Facultad tuvo lugar el primer contacto de los estudiantes universitarios con la contabilidad. Un contacto que, bien es cierto, fue escaso y deficiente. La ley de 1953 cambió el nombre de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas por el de Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, y creó dos nuevas Facultades de esta clase en las Universidades de Barcelona y Valladolid, situando la última en la ciudad de Bilbao, transfiriendo los estudios superiores de Intendencia Mercantil y Actuariado de Seguros, que no tenían ninguna asignatura de contabilidad, a la Universidad, pero apenas mejoró la situación de la enseñanza de contabilidad. Como recordaremos, ésta no fue realmente integrada en los estudios universitarios hasta el Decreto de 10 de mayo de 1972.

Como ya he comentado en un capítulo anterior, el primer autor español que incorporó plenamente en su planteamiento y sus enseñanzas contables las ideas de Besta y, sobre todo, de Zappa, fue Emigdio Rodríguez Pita, a quien yo tuve la fortuna de tener como profesor en la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona. Lo hizo así ya en sus libros de texto *Curso de contabilidad general*, publicado en 1945, del que se ha hablado en un capítulo anterior, y *Contabilidad y organización de empresas*, publicado en 1947. En ambos textos se adoptaron plenamente las nuevas ideas italianas, pero son libros de texto sin ningún aparato erudito de citas ni bibliografía. La obra magna de Rodríguez Pita está constituida por su último libro, *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, publicado en 1956, al que asoció a su hijo, José M. Rodríguez Flórez de Quiñones, Profesor mercantil y licenciado en Derecho, que, sin embargo, no parece que tomara una parte muy activa en la composición de la obra, aunque sí, posiblemente, en el abundante y riguroso aparato de citas bibliográficas, perfectamente precisadas, del que está dotada, en lo que constituye una práctica sin precedentes, por su amplitud y rigor, en la literatura contable española hasta ese momento.

Este es el primer texto de contabilidad publicado en España que, aparte de mostrar un conocimiento verdaderamente amplio y preciso del autor de los movimientos y tendencias del pensamiento contable que se producían en el extranjero, cumple los más exigentes requisitos formales de cita, bibliografía y erudición corrientes ya en los países de nuestro entorno. El autor está perfectamente al corriente de las tendencias de pensamiento internacionales, tanto francesas, alemanas y anglosajonas, como especialmente italianas, según se ha dicho, de las que es un entusiasta seguidor. Parece que su autor preferido es Zappa, pero sin despreciar ni a Besta ni a ninguna de las demás corrientes italianas hacendalistas, tanto patrimonialistas como reditistas.

Sin embargo, la obra es escasamente conocida. Ello puede ser debido a que cuando se publicó, Emigdio Rodríguez Pita se acababa de jubilar o estaba a punto de hacerlo, con lo cual le faltó su círculo natural de lectores, segmentado como dicho círculo estaba al estar formado fundamentalmente por sus alumnos, que era lo que general sucedía con los libros de texto, según se ha comentado. Su sucesor tenía, como es lógico, sus propios textos.

Su planteamiento es puramente hacendalista y, al igual que el libro de 1945 comentado en un capítulo anterior, su estudio comienza por la hacienda, su natura-

leza, sus órganos, sus funciones, etc., definiendo la contabilidad de igual forma que lo hiciera en aquel libro. Piensa que la contabilidad es una ciencia de aplicación y, por lo tanto, que en cada cuestión teórica debe investigar la práctica correlativa. En cualquier caso, explica que la teoría es siempre la base de todos los conocimientos. Distingue cuatro períodos en la evolución histórica de la contabilidad (Rodríguez Pita *et al.*, 1956, pp. 83-84):

1. Período empírico. Es de partida simple. No hay textos ni siquiera como reglas empíricas. Es como si fuese la prehistoria de la contabilidad;
2. Período metódico. Corresponde al empleo de la partida doble. La obra de Pacioli es reconocida en el mundo como característica del comienzo de este período;
3. Período técnico. Las publicaciones tratan de hallar una síntesis que permita explicar la técnica de las operaciones sin recurrir al casuismo. Dura hasta entrado el siglo XX, sin impedir que se desarrolle en paralelo el progreso de la ciencia;
4. Período científico. Empieza con Francesco Marchi, en 1867, con su obra *I cinquecontisti*, en la que critica y descompone los planteamientos de De-grange. Su libro llegó a todos los rincones de Italia e inspiró a Giuseppe Cerboni.

Con respecto a los autores contables, Emigdio Rodríguez Pita los agrupa en diez categorías (*idem*, pp. 18-36):

1. Rutinarios anticientíficos. No creen que la contabilidad sea una ciencia;
2. Adeptos a la ciencia del registro o caligráfica. Sólo atienden a la parte externa, y como ven libros o registros para escribir, no intentan ver más, y se quedan con la teneduría de libros, aunque llamándola ciencia porque todo el mundo viene haciéndolo así por costumbre;
3. Limitadores comercialistas. Como la aplicación más corriente y antigua de la contabilidad era la relacionada con el comercio, restringen a este sector de actividad el campo de estudio, tomando la parte por el todo;
4. Contistas prosódicos o fonéticos. Constituyen o pretenden constituir una escuela denominada “contista”, y más tarde “neocontista”, porque coinciden en que la materia de esta ciencia son las cuentas, y aunque también limitan el estudio sólo a una parte de lo que debe conocerse, representan una base importantísima para conocer la evolución de la ciencia. Definen la contabilidad como la ciencia de las cuentas;
5. Matemáticos. Son los que se han dejado influenciar por los números o cantidades en que expresa la contabilidad sus anotaciones. Como los grupos anteriores atienden a las cosas externas más que al contenido esencial;
6. Controlistas. Son los que creen que la contabilidad es la ciencia que estudia las leyes y principios del control económico de toda especie;
7. Funcionales administrativos. Es un grupo derivado del anterior que intenta aclarar sobre qué elementos de actividad debe actuar el control;
8. Científicos de la trilogía económico-hacendal. Es el grupo más moderno que aprovecha los conceptos históricos en combinación con las aclaraciones aportadas por controlistas y funcionales administrativos;

9. Partidarios de no formular definiciones. Esta categoría está formada principalmente por los estudiosos anglosajones;
10. Sembradores de confusión. Son los que reúnen muchas definiciones ajenas, las exponen y no se definen ni optan por ninguna de ellas, ni ensayan la enunciación de una definición propia.

Al objeto de comprender más a fondo las ideas de Rodríguez Pita estimo que será conveniente que combinemos las referencias al libro *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, de 1956, con algunas citas del libro de 1947: *Contabilidad y organización de empresas*, porque en algunos aspectos ambos libros resultan complementarios. Por ejemplo, Rodríguez Pita definió la contabilidad como la ciencia que estudiaba las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos. Esta definición fue mantenida en su libro *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización* (Rodríguez Pita, 1956, p. 36). Pero mientras en su libro anterior afirmaba que la administración y la contabilidad eran ciencias paralelas, con múltiples interacciones sí, pero con una perfecta separación de funciones (Rodríguez Pita, 1947, p. 11), en su último libro, ya acepta las doctrinas de Zappa y basa sus explicaciones en la idea de que la contabilidad formaba parte de una ciencia conjunta, llamada *Economia aziendale*, que estaba compuesta por tres disciplinas, administración, organización y contabilidad. Según Zappa ésta era “la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de la vida de las haciendas”. Añadía Rodríguez Pita que esta ciencia era también considerada por los autores alemanes, que la llamaban economía de la empresa, a la cual consideraban, asimismo, compuesta por las tres disciplinas indicadas. Se lamentaba, sin embargo, de que los alemanes solamente hubieran incluido las empresas en el estudio de la ciencia conjunta, dejando fuera las unidades económicas de consumo, como hacían los italianos. Como fuente y apoyo de sus ideas Rodríguez Pita cita a los italianos Giannessi, Zappa, Ceccherelli y Saporano, así como a los alemanes German Obst, Schmalenbach, Rost, Schönitz, Nicklisch, Schär y Werner (Rodríguez Pita, 1956, p. 13).

En su libro de 1947, Rodríguez Pita trata asimismo de los equilibrios *estático y dinámico*, ofreciendo un ejemplo de *balance dinámico* que, sin embargo, no tiene nada que ver con el presentado por Eugen Schmalenbach. Para Rodríguez Pita el *balance dinámico* resulta del estudio del movimiento de las cuentas que se quiere analizar a través del tiempo, mediante cuya extrapolación podrá formarse el analista una idea de los valores que podrán alcanzar en el futuro (Rodríguez Pita, 1947, p. 207). Como ilustración, presenta un gráfico referido a una cuenta, abarcando ocho períodos contables, y que muestra tres curvas: movimiento total, movimiento relativo y dinamismo (*idem*, p. 214). No especifica la fórmula para hallar las cifras del dinamismo, aunque anuncia que será más explícito al respecto en una próxima obra. Pero, parece que abandonó el proyecto, pues en su libro de 1956 no aborda la cuestión. En cualquier caso, podría ser que las ideas de Schmalenbach fueran las que hubieran despertado su interés por la cuestión del dinamismo.

Por lo que respecta a las cuestiones formales, no incluye propiamente una bibliografía al final de su libro *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, pero bajo este epígrafe, incluye los nombres de varios autores citados en el texto o en las notas de pie de página. No son todos, evidentemente, porque en su libro se citan multitud de autores, pero sí son los más importantes. La lista engloba un total de 95 autores, clasificados de la siguiente forma: 37 italianos, 17 anglosajones, 15 alemanes, 11 franceses, 7 latinoamericanos, 1 portugués y 7 espa-

ñoles. Entre los españoles incluye a José María Fernández Pirla, de quien inmediatamente hablaremos, aunque todavía no había publicado la obra que le hizo famoso. Aparte de ello, proporciona una relación de nueve obras de contabilidad con bibliografías, que recomienda a quien quiera ampliar la información que él proporciona. Finalmente, ofrece una lista de las mejores revistas de contabilidad del mundo. Entre ellas incluye tres revistas italianas, cinco norteamericanas, una canadiense y una australiana. Por lo que respecta al aparato de citas, ya se ha indicado que es abundantísimo, y presentado con el rigor más depurado, lo mismo que las referencias bibliográficas.

En 1957 se publicó el libro que acabó de introducir en España los movimientos doctrinales surgidos en Italia y en Alemania. El libro fue escrito por José María Fernández Pirla, bajo el título de *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad*. Veamos el porqué de esta publicación. Como hemos comentado ya, por Ley de 17 de julio de 1953 la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid había cambiado su nombre por el de Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, con la creación de una nueva sección de Economía de la Empresa. José María Fernández Pirla ganó en 1955 la cátedra de Economía de la Empresa, en la que estaba incluida la contabilidad, convirtiéndose en el primer catedrático de la especialidad en la Universidad de Madrid y en la española, en general. Su libro representó un paso importante en la historia del pensamiento contable en España, constituyendo una auténtica novedad. El autor era plenamente consciente de ello y lo explica en la Introducción, diciendo que su propósito no ha sido el de escribir un libro de texto sobre contabilidad, sino el de presentar una nueva forma de estudiar y enseñar la contabilidad. Continúa diciendo que con toda la modestia del mundo debe señalar que ha enfocado el estudio de la contabilidad desde una perspectiva que nunca había sido conocida hasta entonces en la literatura contable española (Fernández Pirla, 1957, p. XII).

En el capítulo IX expone las diferentes formas de entender la contabilidad, comentando que en esos momentos había dos concepciones principales, las dos italianas, ya que consideraba la escuela italiana como la más refinada y precisa de su tiempo desde un punto de vista metodológico. La primera concepción era la formulada por Fabio Besta y la segunda por Gino Zappa. Besta consideraba que la materia a estudiar por la contabilidad era el patrimonio y su estructura, mientras Zappa y sus discípulos pensaban que el beneficio constituía el núcleo de estudio de la contabilidad (*idem*, p. 86).

Fernández Pirla dedica una sección de este capítulo a explicar cada una de las concepciones a partir de lo indicado en el *Corso di computisteria e Ragioneria*, de Ugo Benedetti, publicado en 1955, y de los *Elementi di Ragioneria*, de Pietro Onida, publicado en 1944. Explica también, como una derivación de la concepción de Besta, el pensamiento de Vincenzo Masi (1954). Masi piensa que el principal objetivo de la contabilidad es el estudio del patrimonio, dividiendo la exposición de la contabilidad en tres partes: la contabilidad como ciencia del patrimonio; la estática patrimonial; y la dinámica patrimonial (Fernández Pirla, p. 95).

A continuación, Fernández Pirla hace referencia a la doctrina alemana. Comenta que mientras los italianos llegaron a sus conclusiones a partir de una perspectiva puramente contable, los alemanes lo hicieron partiendo de un punto de vista microeconómico, es decir desde la *Betriebswirtschaftslehre*, o sea, la Economía de la empresa. Se basa a este respecto en las traducciones al español de las obras de Erich Schneider: *Einführung in die Grundfragen des industriellen Rechnungswesens* (Introducción a las cuestiones fundamentales de la contabilidad in-

ustrial), publicada en su versión original en 1939, y *Theorie der Produktion* (Teoría de la producción), y publicada en alemán en 1934. Fernández Pirla explica que en el pensamiento alemán existían dos conceptos distintos de la contabilidad. Para una parte de los autores el principal objetivo de la contabilidad era la determinación del valor de la empresa. Consiguientemente, el problema principal al que se enfrentaba la contabilidad era la valoración de los elementos que componen la empresa. Por el contrario, para Schmalenbach y sus seguidores el objeto de la contabilidad era la determinación del beneficio (*idem*, p. 95 s.).

En las páginas 121 a 126 de su libro Fernández Pirla expone con algún detalle el pensamiento de Schmalenbach, así como las ventajas e inconvenientes de la teoría del balance dinámico. El principal inconveniente que ve en esta teoría es que no impide la aparición de reservas ocultas. La teoría orgánica o dualista del balance, apoyada entre otros por Fritz Schmidt, intenta corregir esta deficiencia, combinando los dos propósitos de la contabilidad, es decir, la determinación de los resultados reales y la determinación de la auténtica situación de la empresa (Fernández Pirla, 1957, pp. 126-128).

El libro no presenta ninguna bibliografía, pero en el curso de todo el texto hay un número conveniente de notas de pie de página, que forman un aparato crítico y erudito adecuado. En la página 15 de la obra se cita el libro de Rodríguez Pita *Curso de contabilidad general*, publicado en 1945, en relación con la definición de contabilidad. Sin embargo, parece que Fernández Pirla desconocía la obra *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, publicada tan sólo un año antes que la suya.

Como ya se ha indicado, el libro de Fernández Pirla es una obra importante, cuya aportación fundamental es la de haber integrado en su exposición las nuevas concepciones contables de Schmalenbach en Alemania y de Besta y Zappa en Italia. Una novedad colateral, pero importante, fue la integración de la contabilidad en la economía de la empresa por primera vez en España, tal como lo demandaba la cátedra que había obtenido dos años antes<sup>308</sup>.

Sea como fuere, estos dos profesores Emigdio Rodríguez Pita y José María Fernández Pirla fueron los autores que consiguieron que, en sólo dos años, se completara la integración de nuestro país en el concierto de naciones que conocían y habían adoptado las nuevas ideas y concepciones de la contabilidad aparecidas treinta o treinta y cinco años antes.

---

308 La importancia de estos dos autores, Emigdio Rodríguez Pita y José María Fernández Pirla, en el desarrollo del pensamiento contable y del rigor académico en España ha sido también destacado por Belén Fernández-Feijóo Souto y Richard Mattessich. Como sólo el último y más importante trabajo de Rodríguez Pita se publicó en 1956, no se extienden mucho en sus explicaciones sobre su contribución. Por el contrario, como la carrera académica de Fernández Pirla comenzó con su libro publicado en 1957, se presta mucha atención a las ideas de este autor. Sus comentarios sobre la ulterior evolución del pensamiento de Fernández Pirla de los autores italianos y franceses hacia los ingleses y norteamericanos son precisos y están bien orientados (Fernández-Feijóo *et al.*, 2006, p. 8).

# **A modo de conclusión general**



Hemos llegado al final del libro. Aunque en el curso de sus páginas se ha procurado poner de manifiesto las conclusiones parciales a que se había llegado en los temas principales, creo que no será ocioso hacer aquí un resumen general, muy breve, de los resultados más relevantes producidos por las investigaciones expuestas en el libro, a modo de recordatorio o vademécum para lecturas rápidas o relecturas más detenidas sobre aspectos concretos.

De tal modo, pienso que podemos recordar, en primer lugar, que en el libro se ha querido poner de relieve cómo el llevar cuentas es una necesidad inseparable de la naturaleza humana. Desde que el hombre es hombre ha tenido que llevar cuentas, pues buena parte de las actividades humanas tienen una vertiente económica que presenta magnitudes de las que hay que guardar memoria.

Ello obligó al hombre desde el principio de su existencia, mucho antes, pues, de conocer la escritura, a ingeniárselas para arbitrar artilugios que le permitieran, al menos, recordar las principales magnitudes de las operaciones económicas realizadas.

La presión ejercida por esta necesidad era tan perentoria que motivó la invención de la escritura fonética, uno de los más grandes logros de la Humanidad, llevada a efecto en torno al tercer milenio antes de Cristo, en Mesopotamia. Una invención que fue iniciada por el pueblo sumerio y completada por los acadios.

Y es que la necesidad de llevar cuentas, o sea, la contabilidad en sus más primitivas formas, era tan acuciante que provocó la invención de la escritura fonética. De este modo, los primeros miles de tablillas de escritura protocuneiforme conocidas y estudiadas –primeras muestras de escritura fonética conocida–, correspondientes a varios siglos, contienen tan sólo textos y cifras relativas a materia contable y administrativa. Tan importante era –y sigue siendo– la función de la contabilidad en la vida humana.

Las primeras noticias sobre contabilidad conocidas en España se refieren a disposiciones dictadas sobre la jurisdicción privativa mercantil, emanadas en principio de los usos y costumbres de los propios mercaderes para la resolución de sus desavenencias. La normativa oficial así lo reconocía. En efecto, el *Fuero Juzgo* de mediados del siglo VII decía ya que la justicia entre mercaderes debía ser resuelta por sus propios jueces y sus propias leyes. Todo ello dio lugar con el tiempo a la formación de un fondo normativo llamado *usus mercatorum*, en el que se contemplaban, entre otras cosas, los libros de cuentas a llevar, sus características, las personas que habían de llevarlos y la capacidad probatoria de los mismos. Esta última cualidad parecía fundamental.

Después del *Fuero Juzgo* no se tienen más noticias sobre la contabilidad en España hasta finales del siglo XII y comienzos del XIII, en los que el conjunto de usos y costumbres mercantiles comienza a plasmarse por escrito, privadamente, no por juristas profesionales, sino por conocedores prácticos de la materia, o sea, por mercaderes. La principal preocupación de esa época era también la de garantizar la capacidad probatoria de los libros, a efectos precisamente de dirimir los conflictos surgidos entre mercaderes.

Prácticamente desde el principio se formaron en España, a estos efectos, dos zonas claramente definidas: la mediterránea y la atlántica, con sus propios hábitos y costumbres. La primera es la mejor conocida y la que tiene una tradición más rica en lo mercantil y en lo contable. En ella se introdujeron los Consulados de Comercio, creados al parecer en Italia a primeros del siglo XI. Los Consulados

eran unas instituciones privadas que tenían dos misiones específicas: 1ª. La mejora del comercio y de la condición de sus practicantes, y 2ª. La resolución de los conflictos que en su caso pudieran enfrentarlos, al objeto de asegurar una justicia ágil y competente en la materia.

Se ha visto en el texto cómo los motivos para llevar cuentas fueron múltiples desde el principio, aunque en lo fundamental podrían reducirse a dos, que se yuxtaponían y en ocasiones hasta se superponían parcialmente: 1º. La necesidad que tenían los principales de controlar la gestión de los agentes que actuaban por su cuenta. En esta motivación es donde aparecía con más nitidez la faceta de responsabilidad, de rendición de cuentas, que muestra la contabilidad; 2º. La necesidad sentida por los mercaderes y artesanos de conocer la marcha de sus negocios. En esta necesidad es donde se muestra más claramente la dimensión de la contabilidad como guía en la toma de decisiones para llevar adecuadamente una empresa. Cada motivación dio origen, por su parte, a una forma distinta de entender la contabilidad.

La primera motivación dio origen a la llamada en España “contabilidad por el método de Cargo y Data”. Este procedimiento contable fue conocido prácticamente en toda Europa y no constituía un sistema propiamente dicho. Consistía simplemente en llevar la cuenta de los flujos de entrada y salida correspondientes a los cobros y pagos que recibía y efectuaba un agente por cuenta de su principal. Era una contabilidad que, en España, se llevaba en pliegos sueltos, que luego se juntaban por medio de una cinta pasada por un agujero que se practicaba en los pliegos. De ahí que también fuera llamada en su momento “método del pliego horadado”. Aunque se juntaban las cuentas de varios agentes en un mismo libro o atado a efectos de conservación y archivo, dichas cuentas no tenían ninguna relación entre sí. Cada cuenta era independiente y expresaba exclusivamente la situación entre el agente y su principal en cada momento. Era una contabilidad usada principalmente por la Administración Pública en todas sus vertientes, así como también por las entidades eclesiásticas y las grandes casas señoriales.

En este tipo de contabilidad no preocupaba en absoluto la capacidad probatoria de los libros, pues en las rendiciones de cuentas debían presentarse los justificantes de las partidas. En caso contrario, no eran aprobadas. Esto resulta lógico, dados el ámbito, la índole, y la finalidad de la contabilidad: era una contabilidad puramente interna que se ocupaba de las relaciones entre el dueño de los libros y un dependiente suyo que actuaba por su cuenta. No había que probar nada ante otras instancias.

La segunda motivación, después de muchos ensayos incompletos, pasos en falso y vacilaciones, dio lugar a la contabilidad por partida doble, que es el sistema contable por excelencia, pues acoge el registro interrelacionado, cerrado y completo de todas las operaciones realizadas por el dueño de los libros. La corrección de los apuntes es comprobada mediante el cuadro de los mismos. En esta clase de contabilidad sí se da a la capacidad probatoria de los libros una importancia decisiva. De este modo, se especifica claramente que los libros deben estar encuadernados, al objeto de que no puedan introducirse hojas nuevas o extraerse hojas escritas, que no pueden dejarse espacios ni páginas en blanco, que no puede haber tachaduras, que las correcciones deban hacerse dejando constancia de las mismas y de las anotaciones corregidas, etc.

Hasta tal punto se daba importancia a la capacidad probatoria de la contabilidad por partida doble que se tardó cuatros siglos en aceptar que la numeración indo-arábica sustituyera a la romana en los libros de cuentas por partida doble, dado que se consideraba que los números árabes eran más fácilmente adulterables que los romanos.

En cambio, en el ámbito del cálculo mercantil, los numerales arábigos, difundidos por Leonardo Fibonacci en su *Liber Abaci* de 1202 fueron ya empleados en algunos tratados antes de acabar el siglo XIII. Debe decirse, sin embargo, que la enseñanza sobre el empleo de uno y otro sistema numeral se mantuvo viva en algunos países, como Alemania, hasta comienzos de la segunda mitad del siglo XVII.

El primer texto sobre contabilidad aparecido en España, de acuerdo con lo que sabemos hoy, es el *Tratado de Cuentas* de Diego del Castillo, publicado en 1522, que después de una brevísima descripción de los métodos contables de la época, se ocupa fundamentalmente de la rendición de cuentas y de los problemas que se originan en su entorno.

Se han comentado acto seguido los primeros textos doctrinales tratando de la contabilidad por el método de Cargo y Data, tanto de una casa señorial como de la Real Hacienda. En los primeros se le atribuyen al contador unas competencias tan amplias que más bien parecen propias de un administrador general que de un jefe de contabilidad. En los tratados referidos a la Real Hacienda, la preocupación dominante se centra en el trámite de las operaciones y el deslinde de la responsabilidad de los contadores.

Aunque con toda seguridad se conservan en España libros de contabilidad llevados por partida doble en el siglo XV, no se ha publicado todavía ningún estudio sobre ellos. En cambio, sí hay publicaciones sobre libros llevados por otros métodos que muestran etapas iniciales o incompletas del camino hacia este sistema.

Un hecho importante, que supone un adelanto notable del pensamiento contable español sobre el resto de países, fue la imposición a todos los mercaderes y banqueros de la obligación de llevar cuentas y de hacerlo precisamente por el sistema de partida doble. Esta obligación fue instrumentada a través de la pragmática de Cigales de 1549, que inició el tema, y de la pragmática de Madrid de 1552, que la confirmó, amplió y especificó.

Estas pragmáticas tenían propósitos político-monetarios, más que propiamente contables, pues se adoptaron para evitar o restringir la salida fraudulenta de metales preciosos de España. Este era un problema grave que preocupaba a todo el país. Prueba de ello fue el elevado número de tratados jurídicos que se ocuparon de dichas pragmáticas y de diversos aspectos contables con motivo de las mismas, constituyendo un cuerpo de doctrina jurídico-contable que –tal vez por falta de investigaciones al respecto– no parece que fuera conocido en otros países en la misma dimensión.

Previamente, en el *Cuaderno de Alcabalas* de 1484, publicado por los Reyes Católicos, constaba una ley en la que se prescribía que todos los comerciantes y tenderos debían llevar un libro de cuentas –sin especificar el método– donde tenían que registrar todas las operaciones de compraventa realizadas al objeto de poderlo exhibir al recaudador de alcabalas, para que éste pudiera comprobar la corrección de las liquidaciones del impuesto de alcabalas, que era un gravamen sobre las ventas, a modo del actual IVA. Esta disposición muestra también un adelanto so-

bre el resto de países en la emisión de normativa contable, en este caso utilizando la contabilidad a efectos fiscales.

Otra cuestión relevante de la historia de la contabilidad española fue la temprana aplicación de la partida doble para llevar cuentas del Sector Público a distintos niveles: municipal, operaciones puntuales e, incluso, a nivel estatal. También en este caso, España fue la primera gran nación en el mundo en adoptar la partida doble en 1592 para llevar las cuentas centrales de su Real Hacienda.

En contraste con estas posiciones adelantadas en lo que respecta a la obligatoriedad y el uso de la contabilidad por partida doble, el primer tratado sobre este sistema contable redactado por un español, Bartolomé Salvador de Solórzano, no fue publicado hasta 1590, con notable retraso en relación con los textos de los italianos Tagliente y Manzoni, del belga Jehan Ympyn Christoffels, del inglés Oldcastle, del alemán Schweicker, de los ingleses Mellis y Peele, y del belga Savonne. En cualquier caso, lo cierto es que el libro de Bartolomé Salvador fue uno de los mejores textos sobre contabilidad por partida doble publicados en el siglo XVI.

A este respecto, es curioso que, al revés de lo que ocurre en todos los textos anteriores, en el libro de Salvador de Solórzano no se haga ninguna referencia a Luca Pacioli ni a que la partida doble fuera un sistema originado en Italia. La terminología que se emplea en todo el libro es la utilizada en los reinos de Castilla, totalmente autóctona.

A comienzos del siglo XVII se publican unos breves textos con referencias a la contabilidad por partida doble por parte de Gabriel de Salavert, así como como un librito anónimo, bien impuesto en el tema, de 1633. Después de ellos se abre un largo período de silencio bibliográfico en España, aunque en Holanda se publican dos libros en castellano por sendos judíos de raigambre española, Jacob de Metz y Gabriel de Souza Brito, en torno al final del siglo XVII y comienzos de XVIII. El libro de Souza Brito es una copia descarada del libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, en primer lugar, pues reproduce su texto de forma prácticamente íntegra, y también del libro de Metz, en segundo lugar. De esta forma, el pensamiento contable español se hace presente en Holanda a través del libro de Souza Brito.

El silencio bibliográfico dura hasta la publicación, ya en época borbónica, de las *Ordenanzas del Consulado de Bilbao*, el año 1737. En estas *Ordenanzas* se emplea por primera vez en España la expresión de “partidas dobles”. La publicación de estas *Ordenanzas* patentiza que los cien años anteriores fueron algo más que un período de silencio bibliográfico, pues al parecer en este período se produjo una especie de amnesia colectiva de la rica tradición castellana de la contabilidad por partida doble. Ante estas *Ordenanzas*, que recogen la terminología contable francesa, nadie se extraña ni hace alusión a la tradición contable castellana, adoptándose los nuevos términos importados de Francia con toda naturalidad. Todo el mundo pareció creer con ello que la contabilidad por partida doble era un sistema que nos había llegado a través de ese país. Por supuesto, tal hecho no parece que pueda suponer que tal amnesia ocasionase que, durante ese período, los comerciantes castellanos hubieran dejado de llevar sus libros por partida doble. Simplemente, que su origen y la tradición castellana de la contabilidad por partida doble habían caído en el olvido. Pero son necesarias investigaciones sobre la materia y sobre libros de cuentas de mercaderes castellanos de los dos últimos tercios del siglo XVII y primero del XVIII para confirmar esta hipótesis y conocer más detalles sobre lo sucedido.

El primer estudioso que se burla de la creencia de que la partida doble nos llegara con los Borbones, y pone de manifiesto que la partida doble era conocida en España hacía doscientos años, citando al respecto como prueba de lo que dice el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, es Francisco Machado Fiesco, Contador General del Consejo de Indias. Desafortunadamente, estas manifestaciones las hace en unos documentos internos de los años 1780 y 1784 que, en su momento, no tuvieron gran difusión.

En cualquier caso, Francisco Machado Fiesco es una de las más importantes figuras –si no la que más– en la historia del pensamiento contable español del siglo XVIII. Él es el nexo que une el pensamiento contable español de tiempos de la Casa de Austria con el nuevo pensamiento contable que acompaña a los Borbones en su advenimiento al trono de España.

Volviendo al Consulado de Comercio de Bilbao, es importante recordar que fue el primero de la serie de dieciocho Consulados o asociaciones de mercaderes que fueron creados o revitalizados durante el siglo XVIII. De trece de ellos se han podido localizar las ordenanzas mercantiles dictadas para regular la actividad de los mercaderes operantes en sus respectivas zonas y poder dictaminar así en los juicios entre ellos. Todas las ordenanzas posteriores están inspiradas en las *Ordenanzas del Consulado de Bilbao*, promulgadas en 1737.

De acuerdo con las *Ordenanzas del Consulado de Sanlúcar de Barrameda*, aprobadas el 31 de mayo de 1806, las Ordenanzas de Bilbao tenían que servir como criterio superior en la resolución de los juicios mientras no hubiera en España un Código de Comercio. Todas estas ordenanzas contenían una parte regulando la contabilidad a llevar por los mercaderes. De esta forma se constituyó en España a lo largo del siglo XVIII un conjunto de normativa contable que no se sabe que tuviera parangón en ningún otro país.

Hemos considerado que en el siglo XIX comienza en España el pensamiento contable moderno. El autor que lo inicia es José María Brost en 1825, el cual adopta íntegramente y difunde las ideas cincocontistas del autor francés Edmond De-grange de Rancy. Los contables españoles las asumen, de tal forma que las teorías contista, de personificación de las cuentas y personalista, de clara filiación francesa, dominan el pensamiento contable español hasta finales de la segunda mitad del siglo XX.

A finales del siglo XIX la traducción al español del capítulo de un libro de Giuseppe Cerboni hace presentes las ideas logismográficas, en paralelo a las contistas, en muchos autores nuestros. Unos años más tarde hacen discreto acto de presencia los planteamientos de Fabio Besta en relación con la contabilidad como ciencia de conjunto, que unida a las ciencias de control y de organización, conforman la *Economia Aziendale*.

Pero la presencia e ideas de Fabio Besta y Gino Zappa, junto con las del alemán Eugen Schmalenbach, no son completamente asumidas e incorporadas al pensamiento contable español hasta la primera década de la segunda mitad del siglo XX, poco antes de que la enseñanza contable se integrara plenamente en los estudios universitarios españoles.

A lo largo de este siglo y medio largo de textos contables españoles se ha podido constatar que durante ellos no había existido nunca un pensamiento contable auténticamente español. Los autores contables españoles, pese a la notable cantidad de textos publicados, fueron siempre tributarios de pensamientos contables ex-

tranjeros. Pero ello no quiere decir que no surgieran en España ideas contables originales y dignas de estimación. No fue así. Las hubo, y algunas de ellas de calidad, pero no redundaron en la formación de un pensamiento contable autóctono.

Los anteriores comentarios se refieren a la contabilidad “mercantil, o especulativa o empresarial”, como la bautizó Antonio Torrents y Monner, frente a la contabilidad pública o administrativa. En lo que concierne a esta contabilidad administrativa, procedente del antiguo método de Cargo y Data, el surgimiento de los Estados democráticos obligó a los gobiernos a rendir cuentas ante los electores. De esta forma, el control ejercido antiguamente por el principal sobre sus agentes mediante la rendición de cuentas trascendió de estos límites para convertirse en una rendición de cuentas del gobierno ante los órganos de representación de los ciudadanos. Este control del gobierno y de sus agentes se instrumentó a través del establecimiento de un Presupuesto de ingresos y gastos, y de su liquidación. En este aspecto, el carácter interno entre principal y agente que tenían las cuentas por Cargo y Data desapareció completamente. Se ha visto cómo este tipo de contabilidad encontró en España mucho tratamiento desde finales del siglo XIX.

Por su parte, los fines prioritarios de la contabilidad mercantil a lo largo de todo el período estudiado en el libro experimentaron también variaciones. Mientras, como hemos visto, la prioridad esencial de los libros de cuentas en la época inicial estudiada era su capacidad probatoria, al surgir la partida doble esta cualidad se mantuvo, aunque compartió protagonismo con su capacidad para detectar errores, para poder seguir la marcha de los negocios y para conocer en todo momento la situación de la empresa.

En la normativa contable publicada por los Consulados de Comercio en el siglo XVIII, una utilidad importante de la contabilidad, como un aspecto de su capacidad probatoria, fue la de poner de manifiesto la responsabilidad del dueño de los libros en caso de quiebra.

Pero, a pesar de que Luca Pacioli había puesto de relieve con total claridad que la contabilidad era un instrumento que permitía cambiar la orientación de los negocios si éstos no marchaban como era debido, y que para conocer esta marcha podían establecerse tantas cuentas como fuera necesario, no se ha visto aparecer este objetivo de la contabilidad en el pensamiento español hasta finales de la primera mitad del siglo XX.

Por su parte, los nuevos planteamientos importados en la primera década de la segunda mitad del siglo XX desplazaron el interés hacia los instrumentos contables destinados a determinar el beneficio y a definir las causas de sus variaciones.

Las más modernas orientaciones tienden a desplazar el destino de la información contable, que ya no es tan sólo –ni, tal vez, sobre todo– el dueño de los libros, sino los *stakeholders* o interesados en la marcha de la empresa.

Pero esto ya es harina de otro costal. De forma que lo dejaremos aquí, esperando que lo dicho en las páginas anteriores haya servido para confirmar los grandes avances hechos por la historia de la contabilidad en España –a pesar de estar todavía en sus pañales–, desde que AECA creó en su seno y puso en marcha la Comisión de Historia de la Contabilidad, hace ahora veinte años, dedicándole su mejor apoyo y atención, tanto por parte de sus sucesivos presidentes, José Barea y Leandro Cañibano, y de su director gerente, José Luis Lizcano, como por todo su cuerpo directivo en general, sin olvidar al autor de la iniciativa, nuestro recordado y querido Enrique Fernández Peña. Parece que este hecho sacó a la superficie y di-

namizó los deseos latentes de los estudiosos españoles de la contabilidad, llegados a un estado de madurez y auge de la disciplina, por conocer su pasado, o sea, el camino recorrido para llegar a este estado. De tal forma, la acogida general dada por todos a la historia de la contabilidad no pudo ser más cordial y estimulante.

No me queda sino despedirme de los lectores, si es que hay alguno que haya tenido la paciencia de seguirme hasta aquí. Muchas gracias a todos: lectores, AECA, compañeros de investigación y a todos los que han hecho posible que la historia de la contabilidad española esté hoy en la situación en la que se halla, desde la que puede hacer y hará en el futuro, con toda seguridad, singladuras mucho más importantes que las recorridas hasta hoy.

# Bibliografía

- ABDUL-RAHMAN, ABDUL RAHIM Y ANDREW GODDARD (1998): "An Interpretative Inquiry of Accounting Practices in Religious Organisations", *Financial Accountability and Management*, núm. 3.
- ACED Y BARTRINA, FRANCISCO (1916): *Curso de Contabilidades Oficiales. Estado. Provincia. Municipio*, 1ª edición, Madrid: Hijos de Reus, Editores, Impresores, Libreros. En la cubierta figura el año 1917, pero en la portada aparece 1916. Se conocen otras dos ediciones: 2ª edición, Madrid: Hijos de Reus, Editores, Impresores, Libreros, 1928; 3ª edición, Madrid: Instituto Editorial Reus, 1941.
- ACEVEDO, ALFONSO DE (1583): *Commentarium juris civilis in Hispaniae regias constitutiones*, Salamanca.
- ADICION DE DIFERENTES DECRETOS DE SU Magestad, y ORDENES DADAS POR LA JUNTA GENERAL DE COMERCIO, Y MONEDA, A LA PARTICULAR DE VALENCIA (1777), Madrid: Imprenta de Blas Roman.
- ADROER I TAIS, A. M. Y GASPAR FELIU I MONTFORT (1989): *Historia de la Taula de Canvi de Barcelona*, Barcelona: Caixa de Barcelona.
- AECA (1996): *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Ponencias presentadas en el I Encuentro de Trabajo celebrado en la Residencia "La Cristalera" de la Universidad Autónoma de Madrid los días 24 a 26 de septiembre de 1992*, Madrid: AECA, Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.
- AGATCINI, J. (1846): *Tratado elemental de teneduría de libros: teórico-práctico, arreglado en un todo al código de comercio*, Madrid: Imp. de Ramón Campuzano.
- AGUIRRE ROJAS, CARLOS ANTONIO (1992): "De los Annales 'revolucionarios' a los Annales 'marxistas'. Algunas consideraciones sobre relación entre la corriente de los Annales y el marxismo", en *Iztapalapa. Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*. Universidad Autónoma Metropolitana, México, núm. 26.
- AGUIRRE RUIZ, FIDENCIO (1894): *Apuntes de contabilidad y teneduría de libros por partida doble del Estado*, Valladolid: Imprenta, Litografía y Encuadernación de Leonardo Miñón.
- ALFIERI, VITTORIO (1891): *La partita doppia applicata alle antiche aziende veneziane*, Turín: G.B. Paravia e comp.
- ALGORITMI DE NUMERO INDORUM, PUBLICATI DA BALDASSARRE BONCOMPAGNI (1857): Tomo 1 de la obra en 2 tomos *Trattati d'aritmetica pubblicati da Baldassarre Boncompagni*, Roma: tip. delle Scienze fisiche e matematiche.
- AL-KHWARIZMI, MUHAMMAD IBN MUSA ABU DJAFAR (~825): *Kitab al-Yamaa wa al-Tafriq bi Hisab al-Hind*. No se conoce ningún ejemplar que haya sobrevivido. Existe una traducción al latín hecha en la Escuela de Traductores de Toledo con el nombre por el que es conocido habitualmente el manuscrito: *Algoritmi de numero Indorum*. Un ejemplar incompleto de esta traducción, revisado antes de 1143, se encuentra en l Biblioteca de la Universidad de Cambridge, con la signatura: MS I.1.6.5.
- AL-KHWARIZMI, MUHAMMAD IBN MUSA ABU DJAFAR (~825): *Al-Kitab al-Mukhtasar fi Hisab al-Jabr wa-l-Muqabala*. Se conserva un único ejemplar en la Bodleian Library de la Universidad de Oxford, con la signatura MS. Hunt, 214.



- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2002a): "Governmentality, accounting and discipline: A Spanish case in the 18th century", en *EIASM 3rd Workshop on Management and Accounting in Historical Perspective*, Lisboa, 5 y 6 de diciembre de 2002. Una versión de este trabajo fue presentada en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril de 2003 y en *15th Conference on Accounting, Business and Financial History*, Cardiff, Reino Unido. Fecha: 10 y 11 de septiembre de 2003.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2002b): "Accounting and Control in A Spanish Colonist Project in the 18th Century: A Disciplinary Regime?", en *IX World Congress of Accounting Historians*, Melbourne, 30 de julio al 2 de agosto. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en *7th Interdisciplinary Perspective on Accounting Conference*, Getafe (Madrid), 13-16 de julio de 2003.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2002c): "Accounting and control in the founding of the New Settlements of Sierra Morena and Andalucía, 1767-72", en *The European Accounting Review*, vol. 11, núm. 2.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, JUAN BAÑOS Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2004): "Contabilidad, control y resistencia. El caso de las nuevas poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1771)", en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Burgos, 2 y 3 de mayo. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio.
- ÁLVAREZ-DARDET, CONCHA, Y JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS (2005): "La Contabilidad como Legitimación: El Episodio de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1764-1770)", en el Seminario *La Contabilidad como una Práctica Social*, Universidad Pablo de Olavide, Carmona, 10 de febrero.
- ÁLVAREZ-DARDET, CONCHA, JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2006): "Contabilidad y control sobre el individuo. El caso de las nuevas poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1771)", en *Revista de Contabilidad*, vol. 9, núm. 18, julio-diciembre (aparecido en noviembre de 2007).
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, Y MARÍA DOLORES CAPELO BERNAL (2003): "Contractual relationships and accounting change: the case of Agüera Wholesalers, 1770-1835", en *Accounting History*, vol. 8, núm. 1, mayo.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, Y MARÍA DOLORES CAPELO BERNAL (2004): "La reputación de los gestores y su elección contable: el caso del almacén central de Agüera (1822-1830)", en: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 121.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, PEDRO ARAÚJO PINZÓN Y MARÍA DOLORES CAPELO BERNAL (2002d): "Inercia y cambio contable: el caso del Almacén Central de Agüera (1770-1852)", en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión Memorial Raymond Konopka*, Burgos, 2 y 3 de mayo.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, MARÍA DOLORES CAPELO BERNAL Y PEDRO ARAUJO PINZÓN (2002e): "Accounting Regulation, Inertia and organizational Self-Perception: Double-entry Adoption in a Spanish Casa de Comercio", en *EIASM 3rd Workshop on Management and Accounting Historical Perspective*, Lisboa, 5 y 6 de diciembre de 2002. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril de 2003.
- ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA, MARÍA DOLORES CAPELO BERNAL Y PEDRO ARAUJO PINZÓN (2003): "Control estatal en tiempos de guerra: el caso de la fundición Vigorito (1919-1959)", en *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, JOSÉ M<sup>a</sup> CARLOS Y JUAN LUIS LILLO CRIADO (2006): "Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio.

ÁLVAREZ MALGORRY, CARLOS (1876): *Partida doble en ocho lecciones prácticas*, Madrid: Imp. de Díaz y Teodoro. Se puede consultar una versión facsimilar completa de esta publicación en el sitio web:

[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358610440717~283&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358610440717~283&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)

ÁLVAREZ MALGORRY, CARLOS Y LUIS G. FERRERAS DE MONTANER (1882): *Contabilidad y correspondencia mercantil*, Barcelona: Librería de Juan y Antonio Bastinos. Se puede consultar una versión facsimilar completa de esta publicación en el sitio web:

[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358614061568~710&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358614061568~710&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966): *A Statement of Basic Accounting*, Evanston, Illinois.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, (1970): "Committee on Accounting History", en *The Accounting Review*, núm. 45, (supl.).

AMOR DE SORIA, JUAN (1741): *Enfermedad crónica, y peligrosa de los Reynos de España y de Indias: sus causas naturales, y sus remedios*, Viena. Puede consultarse el texto íntegro de esta obra, junto con otras del mismo autor en el libro editado por Ernest Lluch, con un extenso estudio introductorio: *Aragonesismo austracista (1734-1742). Escritos del conde Juan Amor de Soria*, Zaragoza: Institución "Fernando el Católico" (C.S.I.C.). Excm. Diputación de Zaragoza, 2010. Puede consultarse el texto completo del libro en el sitio web:

[http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/29/75/\\_ebook.pdf](http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/29/75/_ebook.pdf).

ANDREA, ALESSANDRO DI (1560): *Della guerra di campagna di Roma e del Regno di Napoli nel pontificato di Paolo IV l'anno 1556 e 57, tre ragionamenti del signor Alessandro Andrea nuovamente mandati in luce da Girolamo Ruscelli*, Venecia: Giovanni Andrea Valvassori - Nápoles: G. Ruscelli, 1769.

ANDREA, ALESSANDRO DI (1589): *De la guerra de la campaña de Roma, y del Reyno de Nápoles, en el Pontificado de Paulo IIII. Año de M.D.LVI. y LVII*. Tres libros, Madrid: en casa de la Viuda de Gerardo Querino.

ANES, GONZALO (1971): "Edición y Nota Preliminar" a los *Memoriales y Discursos de Francisco Martínez de Mata*, Madrid.

ANES, GONZALO (1975): *El Antiguo Régimen: los Borbones*, Madrid: Ediciones Alfaguara, S. A.; Alianza Editorial, S. A.

ANÓNIMO (1525): *Opera che insegna a tener libro doppio & a far partire, e ragion de Banchi, e de mercantie...*, Venecia.

ANTINORI, CARLO (2001): "Orígenes de la Partida Doble". Comunicación presentada en el XI Congreso AECA, Madrid, 26-28 de septiembre.

ANTINORI, CARLO (2005): "Contabilidades públicas estatales en Italia a finales del Medioevo y comienzos de la Edad Moderna". Comunicación presentada en el V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: *Cervantes y la Real Hacienda*, Toledo, 20-22 de abril.

ANTONI, TITO (1977): *I 'partitari' Maiorchini del Lou dels Pisans relativi al commercio dei Pisani nelle Baleari (1304-1322 e 1353-1355)*, Pisa.

ANTONIO, FERMÍN DE (1875): *Método Teórico-Práctico de Teneduría de Libros por partida doble. Contiene contabilidad para el comercio en general, banqueros y fabricantes, compañías regulares colectivas y en comandita, sociedades anónimas por acciones, y bancos de emisión y descuento, tablas de correspondencia de las diferentes pesas y medidas de España entre sí, con las del extranjero y sistema decimal, tablas de reducción de medidas y monedas, de intereses diarios, mensuales y anuales, cuentas corrientes con interés, cuentas de resaca y diferentes formularios útiles para el comercio*, Barcelona: Tipografía de L. Obradors y P. Sulé.

ANTONIO, NICOLÁS (1783): *Bibliotheca hispana nova*, 2ª edición, 2 vols., Madrid.

APIAN, PETER (1544): *Ejn neue vnd wolgegrundete Vnderweisung aller Kauffmans Rechnung*, Frankfurt: Bei Christian Egenolff.

- ARAGÓN, JESÚS DE (1941): *Contabilidad de los comerciantes y empresas individuales*, Madrid: M. Aguilar.
- ARAGÓN, JESÚS DE (1942): *Enciclopedia moderna de Contabilidad*, Madrid: M. Aguilar.
- ARAGÓN, JESÚS DE (1946): *Tributos y contabilidad de comerciantes y empresas individuales, con ejemplos y liquidaciones de los seguros sociales oligatorios y con todas las operaciones de contabilidad, liquidaciones y requisitos a que da lugar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y las leyes relativas al subsidio familiar, seguro de vejes, seguro de enfermedad, seguro de accidentes del trabajo, cuota sindical, etc., etc.*, Madrid: M. Aguilar Editor.
- ARAGÓN, LUIS DE (1599): *Proposición que hizo en las Cortes del año 1600 uno de sus Procuradores para desempeño el Real Patrimonio por medio de sus Herarios*. Manuscrito custodiado en la Biblioteca Nacional, signatura Mss. 7.609.
- ARAÚJO, PEDRO, CONCHA ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO Y MARILÓ CAPELO (2008): "El inicio de la Contabilidad para la gestión en el Almacén de Agüera (1851-1869)". Comunicación presentada en el VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- ARAVACA, ANTONIO (1878): *Manual de contabilidad y teneduría de libros, para uso del comercio y oficinas de administración, en partida doble y en partida simple*, Valencia: Imprenta a c. De Carlos Verdejo.
- ARCHIVO DE LA CORONA DE ARAGÓN. Real Audiencia. Consulado de Comercio. Libros y Volúmenes. Libro 13/1.
- ARGUMOSA Y GÁNDARA, TEODORO VENTURA DE (1743): *Erudición Política; Despertador sobre el comercio, agricultura y manufacturas, con aviso de buena policia y aumento del Real Erario*, Madrid.
- ARMSTRONG, P. (1987): "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, núm. 5.
- ARRIBAS Y SERIA, JUAN (1792): *Encyclopedia Metódica, Geografía Moderna*, Madrid: Imprenta de Sancha; Varios autores (2003): "De recinto regio a fábrica textil. Las transformaciones de los palacios reales de León en el siglo XVIII", en *Revista de Arte*, núm. 2.
- ARTOLA GALLEGO, MIGUEL (1973): "La burguesía revolucionaria (1808-1869)", en *Historia de España*, Madrid: Alianza-Alfaguara.
- ARTOLA GALLEGO, MIGUEL (1978): "La evolución del latifundio desde el Siglo XVIII", *Agricultura y sociedad*, año 1978, núm. 7.
- ARTOLA GALLEGO, MIGUEL (1982): *La Hacienda del Antiguo Régimen*, Madrid.
- ARTOLA GALLEGO, MIGUEL, ANTONIO-MIGUEL BERNAL Y JAVIER CONTRERAS GARCÍA (1978): *El latifundio: propiedad y explotación, siglos XVIII-XX*. Madrid: Ministerio de Agricultura, Servicio de Publicaciones Agrarias.
- ASOCIACIÓN ZONA OBELISCO (2008): "Curiosidades históricas". *Historia de la Zona Obelisco*: [www.zonaobelisco.com/historia.asp](http://www.zonaobelisco.com/historia.asp).
- ASÚNSOLO MARTÍNEZ, JUAN (1900): *Contabilidad y Teneduría de libros. Programa explicado por...*, La Coruña: Establecimiento Tipográfico de "La Mañana".
- ASÚNSOLO MARTÍNEZ, JUAN (1901): *Tratado de Contabilidad práctica por... Dicho tratado está dividido en dos partes: Primera: Breve estudio sobre Contabilidad de Hacienda Pública; Segunda: Prácticas de operaciones de comercio, o sea, Contabilidad comercial práctica*, La Coruña: Imprenta de Viuda de Ferrer e Hijo.
- ATIENZA HERNÁNDEZ, I. (1987): *Aristocracia, Poder y Riqueza en la España Moderna. La Casa de Osuna, siglos XV-XIX*, Madrid: Siglo Veintiuno Editores.
- AUBIN, GÉRARD (1989): *La seigneurie en Bordelais au 18e siècle d'après la pratique notariale (1715-1789)*, Rouen: Publications de l'Université de Rouen.
- AULARD, ALPHONSE (1919): *La Révolution française et le régime féodal*, París. Edición on-line: [http://classiques.uqac.ca/classiques/aulard\\_alphonse/Revolucion\\_fr\\_et\\_regime\\_feodal/Revolucion\\_fr\\_et\\_regime\\_feodal.pdf](http://classiques.uqac.ca/classiques/aulard_alphonse/Revolucion_fr_et_regime_feodal/Revolucion_fr_et_regime_feodal.pdf)
- AUREUM OPUS REGALIIUM PRIVILEGIORUM CIVITATIS ET REGNI VALENTIE: CUM HISTORIA CRISTIANISSIMI REGIS JACOBI (1515): Valencia: Diego de Gumiel.

- AVILÉS, FRANCISCO DE (1557): *Nova diligens ac per utilis expositio capitum, seu legum praetorum, ac judicum syndicatus regni totius Hispaniae*, Medina del Campo.
- AVILÉS PALACIOS, M<sup>a</sup> CARMEN (2006): *Análisis de la información financiera y analítica de The Rio Tinto Company Limited (1873-1954)*. Tesis doctoral dirigida por Manuel Flores Caballero, defendida en la Universidad Rey Juan Carlos el 30 de octubre.
- AYERBE DE AYORA, ANTONIO (1586): *Tractatus de partitionibus bonorum communium inter maritum et uxorem et filios ac haeredes eorum*, Granada.
- AZPEITIA, JUAN PASCUAL DE (1665?): *Memorial al rey sobre la fundacion de los erarios y montes de piedad*. Manuscrito conservado en la Real Academia de la Historia, Papeles Varios de Jesuitas, tomo 74, núm. 27.
- AZPILCUETA, MARTÍN DE (1553): *Manual de confesores y penitentes*, Coimbra, 1549 (en portugués). Coimbra, 1553 (en castellano).
- BACALLAR Y SANNA, VICENTE (s.a.): *Comentarios de la guerra de España e historia de su rey Phelipe V, el Animoso, desde el principio de su reinado hasta la paz general del año 1725*, Génova, 2 tomos.
- BACHI, RICCARDO (1896): *I bilanci, le scritture e i rendiconti nella monarchia piemontese nel secolo XVIII*, Turín: Foa e Sacerdoti.
- BAEZA, GASPAR DE (1567): *De decima tutori hispanico jure praestanda ad interpretationem Leg. II. Tit. VII. Lib. III Fori Legum*, Granada.
- BAEZA-YATES, RICARDO (s.a.): "Al-Khorezmi: Un Matemático Olvidado". Versión actualizada de un artículo publicado en *Ciencia al Día*. Puede consultarse una versión electrónica en el sitio web:  
<http://www.dcc.uchile.cl/~rbaeza/inf/alk.html>.
- BAHAMONDE MAGRO, ANGEL (1986): "Crisis de la Nobleza de Cuna y Consolidación Burguesa (1840-1880)", en L. E. Otero Carvajal, y A. Bahamonde Magro, (eds.): *Madrid en la Sociedad del Siglo XXI*, vol. 1, Madrid: Consejería de Cultura de la Comunidad de Madrid.
- BALLESTEROS MARÍN-BALDO, LUIS (1924): *Tratado completo de contabilidad. Obra escrita para consulta del comercio, de la banca y de la industria*, Barcelona: Librería Bosch.
- BALLESTEROS MARÍN-BALDO, LUIS (1927): *Tratado elemental de contabilidad general, comercial y bancaria. Escrita para uso de las Escuelas de Comercio*, 1<sup>a</sup> edición, Barcelona: Librería Bosch Se conocen 7 ediciones más, siendo la última, la 8<sup>a</sup>, de 1947, Barcelona: Librería Hispano Americana.
- BANCO DE BILBAO (1980): *Libro mayor del "Banquero de Corte" de los Reyes Católicos*, Ochoa Pérez de Salinas (1498-1500), Bilbao.
- BANCO NACIONAL DE SAN CARLOS (1789): *Reglamentos de las Juntas generales, de la de Direccion ó Gobierno, de la Direccion de Giro, de la de Provisiones, de la Teneduría General de Libros, de la Caja general y de la Secretaría del Banco Nacional de San Carlos*, Madrid: Imprenta de la Viuda de Ibarra.
- BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, JUAN (2002): "Accounting and Control in A Spanish Colonist Project in the 18th Century: A Disciplinary Regime?", en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Burgos, 2 y 3 de mayo.
- BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, JUAN (2003): *Discurso, poder y contabilidad: Un Análisis Foucaultiano en el caso de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1772)*. Tesis doctoral dirigida por la Prof. Dra. Concha Álvarez-Dardet Espejo y el Prof. Dr. Francisco Carrasco Fenech, y leída en la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla el día 21 de febrero.
- BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, JUAN, CONCHA ÁLVAREZ-DARDET Y FRANCISCO CARRASCO FENECH (2005): "Diseño e implantación del sistema contable y de control en el proyecto de las nuevas poblaciones de Andalucía y Sierra Morena (1767-1772)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIV, núm. 126, julio-septiembre.
- BARBERO, ALONSO (1694): *Luz, y Claridad para Contadores de Partidos*, Madrid: Por Francisco Sanz Impresor del Reyno, y Portero de Camara de su Majestad.
- BARBOSA MACHADO, DIOGO (1747): *Biblioteca Lusitana Historica, Critica e Cronológica*, Lisboa.
- BARDUZZI, LUIGI (1880): *Sulla storia della Ragioneria*, Treviglio: Stabilimento sociale tip. libr.

- BARIOLA, PLINIO (1891): *Storia della Ragioneria Italiana*, Milán: Presso l'Autore.
- BARNABÉ, FEDERICO, y PASQUALE RUGGIERO (2004): "Contabilità e controllo in un Ente monastico: Monte Oliveto Maggiore nel IX secolo", en *Contabilità e Cultura Aziendale*, vol 4, núm. 2, otoño-invierno.
- BASAS FERNÁNDEZ, MANUEL (1960): "Los libros mercantiles de la Compañía de García y Miguel de Salamanca ( Burgos, siglo XVI)", en *Boletín de la Institución Fernán González*, núm. 152.
- BASSO, GERARDO (1627): "Fundación de erarios o bancos públicos y Montes de Piedad para el desempeño del Real patrimonio y de los reinos". Discurso incluido en su libro *Arbitrios y discursos políticos*, Madrid.
- BASTIAN, FRANZ (1931): "Das wahre Gesicht des 'vorkapitalistischen' Kaufmanns", en: *Vierteljahrschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*, vol. 24.
- BATARDÓN, LEÓN (1923): *Inventarios y balance: estudio jurídico y contable. Traducción y adaptación de Fernando Boter Mauri*, Barcelona: Sociedad General de Publicaciones.
- BATLLE, C. (1987): "L'expansió baixmedieval. Segles XIII-XV", en *Història de Catalunya*, Barcelona, Ed. 62.
- BAUTIER, ROBERT-HENRI (1953): "Les foires de Champagne: Recherches sur une évolution historique", en: *La Foire*, núm. 5, Bruselas.
- BAXTER, WILLIAM T. (1980): "The Account Charge and Discharge", en *The Accounting Historians Journal*, vol. 7, núm. 1.
- BAXTER, WILLIAM T. (1989): "Early accounting: the tally and checkerboard", en *The Accounting Historians Journal*, vol. 16, núm. 2, diciembre de 1989.
- BEAUJOUAN, GUY (1991): "The place of Nicolas Chuquet in a typology of fifteenth century French arithmetics" en *Par raison de nombres : l'art du calcul et les savoirs médiévaux*, Adelshot, Variorum, 1991.
- BEER, RUDOLF (1910): *Los manuscritos del monasterio de Santa María de Ripoll, Barcelona: Estampa de la Casa Provincial de Caritat*. Traducción de libro alemán *Die Handschriften des Klosters Santa Maria de Ripoll*, Viena, 1907-1908, por Pere Barnils y Giol.
- BEIGEL, R. (1904): *Rechnungswesen und Buchführung der Römer*, Karlsruhe: G. Braunshen Hofbuchdruckerei.
- BEJARANO, FRANCISCO (1947): *Historia del Consulado y de la Junta de Comercio de Málaga (1785-1859)*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto Jerónimo Zurita.
- BELOT, JEAN (1641): *Korte onderrechten van 't Italiaensch boeck-houden*, Haerlem.
- BELL, ADRIAN R., CHRISTOPHER BROOKS Y TONY K. MOORE (2009): "Interest in medieval accounts: examples from England, 1272-1340", *History. The Journal of the Historical Association*, vol. 94, núm. 316.
- BENEDETTI, UGO (1955): *Corso di computisteria e Ragioneria*, Milan: Hoepli.
- BENITO MUNDET, HELENA (1997): "Los libros de cuentas de la Harinera Montserrat 1898-1984", en *IX Congreso AECA*, Salamanca, 25 a 27 de septiembre.
- BENITO MUNDET, HELENA (1998): "La contabilidad de la Harinera La Montserrat durante el período de la Guerra Civil 1936-1939". Comunicación presentada en el *II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España*, Mairena del Aljarafe, Sevilla, 24-26 de septiembre.
- BENITO MUNDET HELENA (2000): "The recovery of production activities at the company Harinera La Montserrat following the end of the Spanish civil war", en *8th World Congress of Accounting Historians*. Madrid, 19 a 21 de julio.
- BENITO MUNDET, HELENA (2001): "La liquidación de la empresa Harinera La Montserrat, S.A.", en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.

- BENITO MUNDET, HELENA (2002): "Los resultados de la fábrica de harinas La Montserrat: 1898-1983", en *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela, 30 y 31 de mayo, 1 de junio.
- BENITO MUNDET, HELENA (2003): "La actividad productiva de la fábrica de harinas La Montserrat en el año agrícola 1903-1904", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre. Publicada en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio.
- BENITO MUNDET, HELENA (2005): *Harinera La Montserrat (1898-1936). Aproximación a la historia empresarial de los Ensesa de Girona (c. 1880 - c. 1989)*. Tesis doctoral dirigida por los Dres. Ramon Martínez Tapia y Jaume Portella Comas, defendida en la Universitat de Girona el día 30 de noviembre.
- BENITO MUNDET, HELENA, Y JAUME PORTELLA COMAS (2007): "Las cuentas de la Fábrica Harinera de José Ensesa y Cía. (Girona, 1898-1905)". Comunicación presentada en el *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre.
- BENITO MUNDET, HELENA Y JAUME PORTELLA COMAS (2012): "Del Comercio a la Industria Harinera: la sociedad Vilaplana, Ensesa y Compañía de la fábrica de Campdorá (Girona), 1893-1897", en *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- BENOIT, PAUL (1988): "Marchands et mathématicques: le cas français", en *Actes des congrès de la Société des historiens médiévistes de l'enseignement supérieur public*, vol. 19, núm. 19.
- BENSCH, STEPHEN (1989): "La primera crisis bancaria de Barcelona", en *Anuario de Estudios Medievales*, núm. 18.
- BENTABOL MANZANARES, M<sup>a</sup> AMPARO, ISIDORO GUZMÁN RAJA, JOSÉ LUÍS MONTOYA CHINCHILLA Y M<sup>a</sup> JESÚS MORALES CAPARRÓS (2011): "La amortización contable en España durante el primer cuarto del siglo XX (1900-1925): el caso de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España", *X Congreso Internacional AEHE*, Carmona, 8 a 10 de septiembre de 2011.
- BENTHAM, JEREMY (1995): "Panopticon; or the Inspection-House: containing the idea of a new principle of construction applicable to any sort of establishment, in which persons of any description are to be kept under inspection; and in particular to penitentiary-houses, prisons, houses of industry, work-houses, poor-houses, lazarettos, manufactories, hospitals, mad-houses, and schools: with a plan of management adapted to the principle: in a series of letters, written in the year 1787, from Crecheff in White Russia. to a friend in England by Jeremy Bentham, of Lincoln's Inn, esquire", en *The Panopticon Writings*, Londres: Verso. Ed. Miran Bozovic.
- BENTLEY, HARRY CLARK (1929): *A Brief Treatise on the Origin and Development of Accounting*, Boston: Bentley School of Accounting and Finance.
- BERGGREN, J. LENNART (1986): *Episodes in the Mathematics of Medieval Islam*, Nueva York: Springer-Verlag.
- BERKHOFER, ROBERT F. (2004): *Day of Reckoning: Power and Accountability in Medieval France*, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- BERNAL, ANTONIO-MIGUEL (1992): *La Financiación de la Carrera de Indias (1492-1824)*, Sevilla: Fundación El Monte.
- BERNAL, ANTONIO-MIGUEL (1997): "El coste/beneficio del Imperio Español", en *VI Congreso de la Asociación de Historia Económica*, Gerona, 15-17 de septiembre.
- BERNAL, ANTONIO-MIGUEL (2005): *España, proyecto inacabado. Los costes/beneficios del Imperio*, Madrid: Fundación Carolina, Marcial Pons.
- BERNAL, ANTONIO-MIGUEL Y ANTONIO GARCÍA BAQUERO (1976): *Tres siglos del comercio sevillano (1598-1868). Cuestiones y problemas*, Sevilla: Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Sevilla.
- BERNAL LLORÉNS, MERCEDES (2001): "Regulación Contable y Publicidad: Los Estados Contables de las Sociedades Anónimas Bancarias (1844-1855)", en *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.

- BERNAL LLORÉNS, MERCEDES (2004): "La regulación de las sociedades anónimas y la información contable publicada en la 'Gaceta de Madrid' a mediados del siglo XIX", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, nº 120, enero-marzo.
- BERNAL LLORÉNS, MERCEDES (2004): "Financial crises and the publication of the financial statements of banks in Spain, 1844-1868", en *The Accounting Historians Journal*, volumen 31, número 2, diciembre de 2004.
- BERNAL LLORÉNS, MERCEDES, Y JUAN PEDRO SÁNCHEZ BALLESTA (2007): "La información contable publicada por los bancos de emisión en España a mediados del siglo XIX", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXVI, No. 133, enero-marzo.
- BERNARDO DÍAZ DE LUGO, JUAN (1528): *Regula cum suis ampliationibus et fallentis quingenti numero*, Burgos.
- BERNARDO DÍAZ DE LUGO, JUAN (1546): *Regulae octingenti numero*, Lyon.
- BERNARDO DÍAZ DE LUGO, JUAN (1563): *Regularum utriusque iuris*, Venecia.
- BERNARDO DÍAZ DE LUGO, JUAN (1564): *Regulae juris*, Lyon.
- BESTA, FABIO (1881): *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola superiore di Commercio in Venezia, parte I, Ragioneria Generale*, Venecia: Litografia Bonmassari. 2ª ed. Venecia: Tipografia Visentini, 1885. 3ª ed. *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola superiore di Commercio in Venezia, Parte 1, vol. 1, Ragioneria generale*, Venecia: Tipografia Visentini, 1891. Parece que esta tercera edición del Corso es lo que se considera como primera de *La Ragioneria*.
- BESTA, FABIO (1884): *Computisteria mercantile, Venecia: Litografia Bonmassari*, 1884; 2ª ed., Venecia: mismo impresor, 1887; Venecia: mismo impresor, 1889-1890.
- BESTA, FABIO (1891; 1909; 1916): *La Ragioneria. Riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon*, 2ª edición, 3 vols.: Volume I. *Ragioneria Generale, Parte Prima, Libro Primo, Libro Secondo*, Milan: Dottor Francesco Vallardi, 1891; Volume II. *Ragioneria Generale, Parte Prima, Libri Terzo al Settimo*, Milan: Dottor Francesco Vallardi; Volume III. *Ragioneria Generale, Parte Prima, Libri Ottavo al Duodecimo*, Milan: Dottor Francesco Vallardi, 1916. Esta 2ª edición fue reimpresa en 1920 por el mismo editor. Recientemente, en 2007, RIREA ha publicado una edición facsimile de ella.
- BEUCHOT, MAURICIO (2004): *Introducción a la filosofía de Santo Tomás de Aquino*, Salamanca: Editorial San Esteban.
- BIELFELD, JAKOB FRIEDRICH VON (1760): *Institutions Politiques*, La Haya: Gosse. De una nueva edición, aparecida en Lieja, los años 1768-74, impresa por F. Bassompierre, se pueden consultar los tres volúmenes en los siguientes sitios web:  
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nyp.33433086951112#page/iii/mode/1up>  
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nyp.33433086951120#page/i/mode/1up>  
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nyp.33433086951138#page/i/mode/1up>
- BIOGRAPHIE D'ERNEST STEVELINCK (1909-2001), s.a.): NAUTILUS. Portail documentaire de l'université de Nantes, sitio web:  
<http://nantilus.univ-nantes.fr/repons/portal/bookmark;jsessionid=EA438420175FF64EE13823911DD59982.WM1?MainTab=CMSShowDoc&ShowDocType=fonds-patr-dec&ShowDocId=fonds-patr-dec-1182514524281-172.20.11.58.xml>
- BISCARO, GEROLAMO (1913): "Il Banco Felipe Borromei e Compagnia, di Londra (1436-1439)", *Archivio Storico Lombardo*, Società Storica di Milano.
- BISHKO, CHARLES JULIAN (1984): "The Pactual Tradition in Hispanic Monasticism", en *Spanish and Portuguese Monastic History, 600-1300*, Londres: Variorum Reprints, 1984. Existe versión digital de este libro en Libros UCA.EDU: The Library of Iberian Resources Online, proyecto conjunto de la University of Central Arkansas y la American Academy of Research Historians of Medieval Spain: <http://libro.uca.edu/monastic/monastic.htm>
- BISSON, THOMAS N. (1984): *Fiscal Accounts of Catalonia under the early Count-Kings (1151-1213)*, 2 vols., Berkeley: University of California Press.
- BLANCO CAMPAÑA, JESÚS (1980): *Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios*, Madrid.

- BLASCO LEANTE, JOSÉ ENRIQUE, ISIDORO GUZMÁN RAJA Y JOSÉ LUIS MONTOYA CHINCHILLA (2011): "La Administración de la Armada española en el siglo XVIII: El caso de la expedición a Argel de 1768 para el canje de cautivos", en *De Computis*, núm. 15, diciembre.
- BLASCO LEANTE, JOSÉ ENRIQUE, DOMINGO CUÉLLAR VILLAR Y JOSÉ LUIS MONTOYA CHINCHILLA (2012): "Aplicación del Estado de Flujos de Efectivo a las cuentas de la compañía de los ferrocarriles andaluces en el período 1920-1930", en *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- BLOCH, MARC (2002): *Introducción a la historia*, México: Fondo de Cultura Económica.
- BLOCH, OSCAR (1832): *Dictionnaire étymologique de la langue française*, París.
- BODELÓN GARCÍA, SERAFÍN (1992-1993): "Problemática sobre Martín Dumiente y Juan de Bicláro", *Memorias de historia antigua*, núm. 13-14.
- BOFILL Y TRÍAS, MIGUEL (1913): *Teneduría de libros: El Maestro en casa*, Barcelona: M. Tasis. El libro alcanzó varias ediciones, conociéndose las de 1917, 1925 y 1931; esta última fue publicada en Barcelona: Academia Cots.
- BOFILL Y TRÍAS, MIGUEL (1931): *Tratado Didáctico Teórico-Práctico de Teneduría de libros*, 5ª edición, Barcelona: Editorial Cultura. La primera edición fue publicada en Barcelona, 1910. La última edición conocida es la 36ª, de 1971, Barcelona: Ediciones Bofill y Trías.
- BOHIGAS, PEDRO (editor) (1953): *Llibre del Consolat de Mar. Reproducció fàcilm de la edició príncipe (Barcelona, hacia 1484?)*, Barcelona: Gráficas Marina, S. A.
- BONALUMI, FRANCESCO ALBERICO (1880): *Sullo svolgimento del pensiero computistico in Italia. Cenni storici-bibliografici*, Novara: Tipografia della Rivista di Contabilità.
- BONCOMPAGNI, BALDASSARRE (1851-52): "Della vita e delle opere di Leonardo Pisano, matematico del secolo decimoterzo". *Atti dell'Accademia Pontificia dei Nuovi lincei*, 1851-52, V.
- BONCOMPAGNI, BALDASSARRE (1854): *Intorno ad alcune opere di Leonardo Pisano*, Roma: Tipografia delle Belle Arti.
- BONCOMPAGNI, BALDASSARRE (1856): *Opuscoli di Leonardo Pisano, pubblicati da Baldassarre Boncompagni secondo la lezione di un codice della Biblioteca Ambrosiana di Milano*, Firenze: Tipografia Galileiana di M. Cellini.
- BONCOMPAGNI, BALDASSARRE (1857): *Trattati d'aritmetica pubblicati da Baldassarre Boncompagni, I, Algoritmi de numero Indorum; II, Ioannis Hispalensis liber Algoritmi de practica arismetice*. Roma: Tipografia delle Scienze fisiche e matematiche.
- BONCOMPAGNI, BALDASSARRE (1857-62): *Scritti di Leonardo Pisano matematico del secolo decimoterzo pubblicati da Baldassarre Boncompagni*. 2 vol., Roma: Tipografia delle scienze matematiche e fisiche. Volume I: *Il Liber Abbaci di Leonardo Pisano*; Volume II: *Leonardi Pisani Practica geometriae ed opuscoli*.
- BONEL ECHEVARRÍA, EUSTAQUIO (1885): *Enseñanza práctica completa de contabilidad general del comerciante y propietario y especial de banca por partida doble (sistema nuevo original) con todos los libros principales y auxiliares y correspondencia comercial (279 cartas) referentes a dicha contabilidad precedida de otro extenso tratado de aritmética y cálculos mercantiles*, Madrid: Establecimiento Tipográfico de Enrique Rubiños. Se conocen otras tres ediciones de la obra: la 2ª y la 3ª en el mismo año 1885, y la 4ª el año 1886. Todas ellas fueron impresas en el mismo establecimiento que la primera.
- BONET CORREA, ANTONIO (1990): *Fiesta, poder y arquitectura: aproximaciones al barroco español*, Madrid: AKAL.
- BOOTH, PETER (1993): "Accounting in Churches: A Research Framework and Agenda", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 1993, núm. 4.
- BORGHI, PIETRO (1484): *Arithmethica*, Venecia: Erhard Ratdolt.
- BORNIER, PHILIPPE (1755): *Conférence des ordonnances de Louis XIV*, París.
- BOSCHETTI, LUIGI (1834): *Ricerche sopra l'aritmetica degli antichi, di C. L. B.*, Modena: Tipografia degli Eredi Soliani.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1923a): *Curs de Comptabilitat*, Barcelona: Associació Protectora de l'Ensenyança Catalana. 2ª edición, Barcelona: Editorial Pedagògica, 1934.



- BOTER MAURI, FERNANDO (1923b): *Curso de Contabilidad*. Obra escrita y publicada en idioma catalán, 1ª edición, Barcelona: Sociedad General de Publicaciones. Se conoce una segunda edición en castellano de Barcelona: Editorial Juventud, 1930.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1928): *La Contabilidad en hojas movibles*, Barcelona: Casa Remington.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1929): *De Técnica contable*, Barcelona: Editorial Juventud, S. A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1934a): *Preu de cost industrial*, 1ª edición, Barcelona: Editorial Juventud, S.A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1934b): *Estudios contables*, 1ª edición, Barcelona: Editorial Juventud. Existe una 2ª edición: Barcelona: Editorial Juventud, 1946.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1935): *Precio de coste industrial*, traducción al castellano de la obra de 1934, 2ª edición en total, Barcelona: Editorial Juventud, S.A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1941): *Tratado de Contabilidad general*, Madrid: José Zendera, Editor; Barcelona: Editorial Juventud, S.A. Según las palabras del autor en el prólogo, este libro es, en realidad, la 5ª edición en total, versiones en catalán y castellano, de su *Curso de Contabilidad*, bajo un título nuevo. Se conocen de esta obra veinte ediciones; la última, la 20ª, publicada en Barcelona: Editorial Juventud, S.A., el año 1988, en coautoría con Jorge Serra Murtra, que desde la 13ª edición, publicada en 1968, había venido apareciendo como revisor y actualizador.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1942): *Nociones fundamentales de contabilidad*, Madrid: José Zendera, Editor; Barcelona: Editorial Juventud, S.A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1943a): *Teoría general de la contabilidad administrativa*, Madrid: José Zendera, Editor; Barcelona: Editorial Juventud, S.A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1943b): *Revisión de contabilidades y balances*, Madrid: José Zendera, Editor; Barcelona: Editorial Juventud, S.A.
- BOTER MAURI, FERNANDO (1959): *Las doctrinas contables*, Barcelona : Editorial Juventud.
- BOURQUELOT, FÉLIX (1865): *Etudes sur les foires de Champagne sur la nature, l'étendue et les règles du commerce que s'y faisaient aux XIIe XIIIe et XIVE siecle. Extracto de las Memoires presentes pars divers savants a l'Academie des inscriptions et belles-lettres de l'Institut imperial de France*, 2ª serie, tomo 5, 2 vols., París: Imprimerie imperiale. Existe una reproducción en facsímil hecha en 1970, en Brionne: Le Portulan. Manoir de Saint-Pierre-de-Salerne.
- BRAMBILLA, GIUSEPPE (1896): *Saggio di storia della ragioneria presso i popoli antichi*, Milán: Tipografia A. Boriglione.
- BRAMBILLA, GIUSEPPE (1901): *Storia della ragioneria italiana*, Milán: Stabilimento Tipografico Attilio Boriglione.
- BRANDAGLIA, GUIDO (1882): *Luca Paciolo considerato come ragioniere*. Lezione tenuta nella Reale Scuola di Commercio in Venezia, Novara: Tipografia della Rivista di Contabilità.
- BRAUDEL, FERNAND (1958): "Histoire et Sciences sociales: La longue durée", en *Annales. Économies, Sociétés, Civilisations*, 13e année, N. 4.
- BRAVO DE LA ZARZA, MATÍAS (1873): *Libro de contabilidad para las escuelas de primera enseñanza*, Madrid: Librería de Educacion de Manuel Rosado. Puede consultarse un ejemplar completo en edición facsímil en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357327119720-178&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357327119720-178&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- BROADBENT, JANE Y JAMES GUTHRIE (2008): "Public sector to public services: 20 years of 'contextual accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, núm. 2.
- BROST, JOSÉ MARÍA (1825): *Curso completo de Teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble*, Madrid: Imprenta de E. Aguado.
- BROST, JOSÉ MARÍA (1827): *Tratado elemental de giro*, Madrid: Imprenta de Álvarez.

- BROST, JOSÉ MARÍA (1845): *Rudimentos de Contabilidad comercial, o Teneduría de libros, por partida doble*, Madrid, 1845, Imprenta de Norberto Llorenç; Otras ediciones conocidas: Madrid: Imprenta de Norberto Llorenç, 1836, 1ª edición; Madrid: Imprenta de J. Rodríguez, 1851; Madrid, 1856; Madrid, 1857; Madrid: Viuda e Hijos de D. J. Cuesta, 1864.
- BROST, JOSÉ MARÍA (1851): *Aritmética mercantil o Tratado de Cálculo comercial*, Madrid: Imprenta de J. Rodríguez. Parece que esta edición puede ser la reimpresión de la primera edición del libro, aparecida en 1842.
- BROWN, RICHARD C.A. (editor) (1905): *A History of Accounting and Accountants*, Edimburgo: T.C. & E.C. Jack.
- BRUÑO, GABRIEL MARÍA (1919): *Contabilidad y prácticas mercantiles*, Barcelona: Juan de Gasso, Editor, 2 vols.: I. Libro del alumno; II. Libro del maestro. La primera edición data de 1909, siendo publicada en Barcelona: Henrich y C<sup>a</sup>. La última edición conocida es de 1941.
- BRUÑO, GABRIEL MARÍA (1920): *Curso elemental de Teneduría de libros con algunas nociones sobre efectos de comercio*, 3ª edición corregida y aumentada, Madrid: Imprenta y Enc. de Julián Espinosa. La 4ª edición fue publicada en 1928, por la misma editorial. La última edición conocida es la de Madrid: Ediciones Bruño, 1944, sin nombre del autor.
- BRUÑO, GABRIEL MARÍA (1931): *Apuntes de Contabilidad de Empresas ordenados por...*, 1ª edición, Madrid: Imprenta de Estanislao Maestre. La última edición conocida es la 2ª, Madrid: Ediciones Bruño, 1949, sin nombre de autor.
- BRUSCA, ISABEL (2010): "Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España", en *Revista de Contabilidad*, vol. 13, núm. 2, 2. Puede consultarse una versión completa del artículo en el sitio web:  
<http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3373001.pdf>
- BRYER, ROBERT A. (1994): "Accounting for the social relations of feudalism", *Accounting and Business Research*, vol. 24, núm. 95.
- BRYER, ROBERT A. (2000a): "The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, núm. 2.
- BRYER, ROBERT A. (2000b): "The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: evidence", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, núm. 4-5.
- BUCKMASTER, DALE A. (autor); GARY PREVITS Y ROBERT BRICKER (editores) (2002): *Development of the Income Smoothing Literature, 1893-1998. A Focus on the United States* (edición anotada), Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, vol. 4, Amsterdam; Nueva York: JAI Press Inc.
- BUJAKI, MERRIDEE L. (2010): "Cost-benefit analysis in correspondence related to building the Rideau Canal", *Accounting History*, mayo, vol. 15, núm. 2.
- BURCHELL, STUART, COLIN CLUBB Y ANTHONY G. HOPWOOD (1985): "Accounting in Its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, núm. 4.
- BUSTOS RODRÍGUEZ, MANUEL (1984): "La ciudad de Cádiz y su contribución militar a la Guerra de Sucesión española, 1704-1705", en *Anales de la Universidad de Cádiz*, I.
- BYWATER, MICHAEL F. (editor) (1978): *Historic Accounting Literature*. Colección de reproducciones fotográficas de textos antiguos de contabilidad, primera serie, publicada por The Scholar Press, Londres, y Yushodo Company Limited, Tokyo, 1978.
- BYWATER, MICHAEL F. Y BASIL S. YAMEY (1982): *Historic Accounting Literature. A Companion Guide*, Londres: Scholar Press.
- CABAÑAS Y DE LA CÁMARA, GREGORIO (1803a): *Ejercicios comerciales sobre las operaciones del Giro y Teneduría de Libros por partidas dobles*, Madrid: Viuda de Don Joaquín Ibarra.
- CABAÑAS Y DE LA CÁMARA, GREGORIO (1803b): *Prospecto del método que ha de observarse en la enseñanza de los Alumnos que entren a la primera Cátedra del Curso Comercial que va a establecerse en Cádiz, según la Gaceta de Madrid de 27 de septiembre de 1803*. Manuscrito conservado en el Archivo del Consulado de Comercio de Cádiz.
- CABRERA DE CÓRDOBA, LUIS (1619): *Filipe Segundo, Rey de España*, Madrid: por Luis Sánchez.

- CABRERA DE CÓRDOBA, LUIS (1876-1877): *Filipe Segundo, rey de España al Serenísimo Príncipe su nieto esclarecido D. Felipe de Austria*, 4 vols., Madrid : Imp., estereotipia y galvanoplastia Aribau y C<sup>a</sup>, sucesores de Rivadeneyra.
- CALANDRI, PHIPPO (1491): *De arimethrica*, Florencia: S. de Lorenzo de Morgiani y Giovanni, alemán de Maguncia.
- CALATAYUD, SALVADOR, JESÚS MILLÁN Y MARIA CRUZ ROMEO (1996): “La nobleza propietaria en la sociedad valenciana del siglo XIX: el conde de Ripalda i la gestión del seu patrimoni”, *Recerques*, núm. 33.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (1998): “La contabilidad de espolios y vacantes: el caso de la diócesis de Canaria. Fuentes para su estudio”, *II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Dos formas de entender la Historia de la Contabilidad*, Mairena del Aljarafe, Sevilla, septiembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (1999): *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: el caso de la Diócesis de “Canaria” 1753-1851*, Tesis doctoral presentada en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Está publicada el año 2000 por la Universidad de Las Palmas.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (2000): “Rendición de cuentas de los administradores de las rentas del Obispado: Cuentas de espolios 1753-1796”, en *Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad. II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones*, Madrid, Universidad de Castilla La Mancha, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (2001a): “Aspectos Contables en las Reformas de la Colecturía General de Espolios y Vacantes en España, Siglos XVIII - XIX”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere, Santo Domingo de Silos*, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (2001b): “La organización de la Colecturía general de los Espolios y Vacantes en España 1753-1851”, en el *XI Congreso AECA*, Madrid, septiembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (2002): “Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la Mitra en períodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de “Canaria”, *Técnica Contable*, año LIV, núm. 643, julio.
- CALVO CRUZ, MERCEDES (2005): “Rendición de cuentas de los administradores del obispado en sede vacante en España, siglos XVIII-XIX”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005.
- CALVO CRUZ, MERCEDES, Y CANDELARIA CASTRO PÉREZ (2005a): “El libro corriente de la Contaduría de la Casa Fuerte de Adeje (Tenerife), 1760-1761”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22 a 24 de septiembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES, Y CANDELARIA CASTRO PÉREZ (2005b): “El libro corriente de la Contaduría de la Casa Fuerte de Adeje (Tenerife), 1760-1761”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22 a 24 de septiembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES Y CANDELARIA CASTRO PÉREZ (2007): “La normativa reguladora de las Juntas de Obras de Puertos desde la perspectiva económico-contable a finales del siglo XIX y principios del XX”. Comunicación presentada en el *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES Y CANDELARIA CASTRO PÉREZ (2010): “El fondo documental ingeniero D. Juan de León y Castillo: estudio descriptivo de las principales cuentas utilizadas en el registro de las obras de construcción del puerto de La Luz y Las Palmas, 1891-1901”, comunicación presentada en *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, León, 12 de noviembre.
- CALVO CRUZ, MERCEDES; CANDELARIA CASTRO PÉREZ Y SONIA GRANADO SUÁREZ (2008): “Análisis económico, financiero y contable de la normativa reguladora de las Juntas de Obras de Puertos en España, siglos XIX y XX”, en *Innovar Journal. Revista de ciencias administrativas y sociales*. Escuela de Administración de Empresas y Contaduría Pública, vol. 18, nº 32, julio-diciembre. Colombia.

- CALVO CRUZ, MERCEDES, CANDELARIA CASTRO PÉREZ Y SONIA GRANADO SUÁREZ (2009): "La implicación de Juan de León y Castillo en la revisión de la contabilidad de la Swanston y Cía, constructora del puerto de La Luz". Comunicación presentada en el *IV Congreso Internacional de Patrimonio e Historia de la Ingeniería*, Las Palmas de Gran Canaria, 15 al 17 de abril.
- CALZONI, GIUSEPPE Y GIANFRANCO CAVAZZONI (EDITORES) (1996): *Luca Pacioli 'tractatus mathematicus ad discipulos perusinos'*, Perugia: Fondazione Cassa Risparmio Perugia. Delta Grafica.
- CALLAHAN, WILLIAM J. (1968): "A note on the Real y General Junta de Comercio", en *The Economic History Review*, vol. XXI.
- CÁMARA, SALVADOR DE LA (1878): *Manual de Contabilidad que comprende Partida doble y Tratado de los números concretos*, Almería: Imprenta de D. Mariano Álvarez y Robles.
- CÁMARA DE LA FUENTE, MACARIO (2002): *Información contable e historia económica: Tabacalera 1887-1986*. Trabajo de Investigación presentado en el Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología de la Universidad de Jaén, febrero.
- CÁMARA DE LA FUENTE, MACARIO (2003): "Financial Reporting and Stakeholder Theory: An Historical Perspective of the Spanish Tobacco Monopoly (1887-1986)", en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril.
- CÁMARA DE LA FUENTE, MACARIO, EVA CHAMORRO RUFLAN Y FRANCISCA CASTILLA POLO (2003): "Información financiera y entorno institucional: análisis histórico de la gestión del monopolio del tabaco en España (1887-1986)", en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero.
- CÁMARA DE LA FUENTE, MACARIO, Y JUAN LUIS LILLO CRIADO (1997): "Estructura organizativa y control de gestión: análisis económico-social de la Santa Capilla de San Andrés, siglos XVIII y XIX", *IV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión-Memorial Raymond Konopka*, Universidad de Cádiz, febrero.
- CAMERANI MARRI, GIULIA (ed.) (1955): *Statuti dell'arte del cambio di Firenze: (1299-1316) con aggiunte e correzioni fino al 1320*, Firenze: Olschki.
- CAMPI, VINCENZO (1879): *Il Ragioniere. Appunti storici*, Roma: Stamperia Reale.
- CAMPI, VINCENZO (1887): *Il Ragioniere sotto la Repubblica romana e sotto l'Impero*. Conferencia tenuta il 25 giugno 1887 al Collegio dei Ragionieri, Roma: Tip. Nazionale di Reggiani e Soci.
- CAMPO RECIO, EMILIO (1928): *Contabilidad por partida doble*, Madrid: Imprenta de C. Falquina, s.f. Esta obra alcanzó tres ediciones por lo menos; la última conocida, la tercera, corregida y ampliada, parece que fue publicada en 1943, Madrid: Librería Española y Extranjera.
- CAMPOS FERNÁNDEZ, MARÍA (2005): "Contabilidad y gestión del sistema de la Seguridad Social española: 1963-1975", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD (2002): "El sistema contable de los ayuntamientos marcado por la Ley de 2 de octubre de 1877", en *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela, 30 y 31 de mayo, 1 de junio.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD (2003a): "Efectos de los cambios políticos en la normativa sobre contabilidad pública del siglo XIX: especial referencia a las corporaciones locales", en *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD (2003b): "El control de los recursos locales a través de la contabilidad: el caso de Carmona", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD (2004): *El control de las arcas municipales a través de la rendición de cuentas. La transformación del proceso del Antiguo al Nuevo Régimen y la consolidación del modelo liberal: 1745-1914*. Tesis doctoral dirigida por el Prof. Dr. Guillermo J. Sierra Molina y el Prof. Dr. Rodrigo Fernández Carrión leída en la Universidad de Sevilla el día 17 de diciembre.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD, Y RODRIGO FERNÁNDEZ CARRIÓN (2004): "La contabilidad municipal a partir de 1760: un medio de control de los recursos locales", en *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, 3 y 4 de junio.

- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD, Y SIERRA MOLINA, GUILLERMO J. (2003): "From the 'Cabil-do' to the City Council: Accounting as an Information System to Control Local Agencies", en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril.
- CAMPOS LUCENA, M<sup>a</sup> SOLEDAD Y GUILLERMO J. SIERRA MOLINA (2005): "La contabilidad presupuestaria: instrumento de información y control. La transición de los ayuntamientos españoles del Antiguo al Nuevo Régimen", en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 4, junio.
- CAMPOS LUCENA, MARÍA SOLEDAD Y GUILLERMO J. SIERRA MOLINA (2006): "El sistema fiscal y su necesidad de reforma a lo largo de los siglos XVIII y XIX", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio.
- CAMPOS RUIZ, JULIO (1960): *Juan de Biclario, obispo de Gerona, su vida y su obra*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- CAMPOS RUIZ, JULIO (editor) (1971): *Santos Padres españoles*, Madrid: BAC, 1971.
- CANGA ARGÜELLES, JOSÉ (1811): *Memoria presentada a las Cortes de Cádiz el día 30 de marzo*.
- CANGA ARGÜELLES, JOSÉ (1833-1834): *Diccionario de Hacienda*, 2ª edición, Madrid: Imprenta de Don Marcelino Calero y Portocarrero. Se puede consultar una edición facsímil de esta edición en el sitio web:  
<http://bvpb.mcu.es/es/consulta/registro.cmd?id=404125>
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA (1888): *Cuaderno Sinóptico de Partida doble*, Madrid, 1888.
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA (1895): *Prolegómenos de Logismografía*, Málaga: Tip. El Progreso Andaluz.
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA (1896): *Tratado gráfico de Teneduría de Libros por el sistema de partida doble. Obra dedicada al Comercio, a la Banca y a la Industria*, Málaga: Tip. De la Viuda e Hijos de J. Giral; 2ª ed. Málaga: Imprenta Calvente y Castro, 1904; 3ª edición: Madrid: Librería de los Sucesores de Hernando, 1905; 4ª ed. Madrid, 1911, Librería Sucesores de Hernando.
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA (1905): *Prolegómenos de Contabilidad de Empresas*, Málaga: Imprenta Calvente y Castro. La segunda edición se publicó también en Málaga: Tip. "La Española", 1927.
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA (1933): *Ensayo histórico sobre Contabilidad*, Málaga: Imprenta del Asilo de San Bartolomé. En 1996 se publicó una reproducción fotográfica de este libro con el título: *Ensayo Histórico sobre Contabilidad. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en Málaga en 1933, con un estudio introductorio redactado por Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila*, Madrid: Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas e Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.
- CAÑIZARES ZURDO, JOSÉ MARÍA Y EMILIO SOTERAS PLA (1892): *Tratado de Logismografía y Prácticas de Banca*, Zaragoza: Tip. de Blasco y Andres, 8º. Puede consultarse una reproducción en facsímil de este volumen en el sitio web:  
<http://bdh.bne.es/bnearch/Search.do>
- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES (2001): *Cambio contable y relaciones contractuales: el caso de los Almacenes Agüera (1770-1852)*. Tesis doctoral dirigida por la doctora Concha Alvarez-Dardet Espejo y leída en la Universidad de Cádiz el 18 de diciembre.
- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES (2003a): "Accounting regulation, inertia and organizational self-perception: double entry adoption in a Spanish Casa de Comercio (1829-1852)", en *7th Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Getafe (Madrid), 13-16 de julio. Versiones previas de este trabajo fueron presentadas en *EIASM 3rd Workshop on Management and Accounting Historical Perspective*, Lisboa, 5 y 6 de diciembre de 2002, y en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2 a 4 de abril de 2003.
- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES (2003b): "Diferentes formas de llevar las cuentas según Jócانو y Madaria: un estudio sobre su aplicación en el Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX", en *XII Congreso AECA*, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1º de octubre.

- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES (2003c): "El sistema contable del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX: un estudio de su evolución según las nociones metodológicas de un autor contemporáneo", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2 a 4 de diciembre.
- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES (2007): "La contabilidad del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX. Un estudio sobre su evolución desde el registro por cargo y data hasta la partida doble", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 36, núm. 35. julio-septiembre.
- CAPELO BERNAL, MARÍA DOLORES, PEDRO ARAÚJO PINZÓN Y CONCHA ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO (2008): "Adopción y abandono de la partida doble en una casa de comercio (1851-1869): Consecuencias sobre el aprendizaje contable". Comunicación presentada en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión: Memorial Raymond Konopka*, Carmona (Sevilla), 31 de enero y 1 de febrero.
- CAPMANY Y DE MONTPALAU, ANTONIO DE (1961): *Memorias históricas sobre la marina, comercio y artes de la antigua ciudad de Barcelona*, Madrid, Imprenta de D. Antonio Sancha, 1779. Reimpresión de la Cámara Oficial de Comercio y Navegación de Barcelona.
- CAPMANY Y DE MONTPALAU, ANTONIO DE (1965): *Libro del Consulado del Mar*. Estudio preliminar de José M. Font Rius, Barcelona: Cámara Oficial de Comercio y Navegación de Barcelona.
- CAPPAROZZO, GIUSEPPE (1880): *Sull'origine della scrittura doppia*, Vincenza: Tip. Reale G. Burato.
- CARANDE, RAMÓN (1949): *La Hacienda Real de Castilla*, Madrid.
- CARANDE, RAMÓN (1965): *Carlos V y sus banqueros, vol. I, La vida económica en Castilla (1516-1556)*, 2ª edición, Madrid.
- CARDANO, GIROLAMO (1539): *Practica Arithmeticae et Mensurandi Singularis. In quaque preter alias continentur, versa pagina demonstrabit*, Milán: Io. Antonius Castellioneus Mediolani imprimebat impensis Bernardini Calusci.de.
- CARDANO, GIROLAMO (1882): *De ratione librorum tractandorum. Del Modo di tenere i libri. Edito per cura di Vincenzo Gitti*. Edición por separado del capítulo de Cardano sobre las cuenta de su libro de 1539.
- CARDÚS ROSELL, CONRADO (1950): *La dirección y vigilancia del negocio a través de la contabilidad*, Madrid: Editorial Enciclopédica.
- CARLOS MORALES, CARLOS JAVIER DE (2008): *Felipe II: el Imperio en Bancarrota. La Hacienda Real de Castilla y los negocios financieros del Rey Prudente*, Madrid: Dilema Editorial.
- CARMONA, SALVADOR Y RAFAEL DONOSO (1999): "Precios, espíritu de beneficios y sistemas de costes", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 100.
- CARMONA, SALVADOR Y RAFAEL DONOSO ANES (2003): "Cost accounting in early regulated markets: the case of the Royal Soap Factory of Seville (1525-1692)", *IE Working Paper*, WP 16/03, 27/10/2003.
- CARMONA, SALVADOR Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (1991): "An early cost accounting system. The case of the Royal Tobacco Factory, 1773". Comunicación presentada en el *International Seminar on Research Issues in Accounting and Business Administration*, Bressanone, Italia, septiembre.
- CARMONA, SALVADOR, MAHMOUD EZZAMEL Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (1994): *Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, Working Paper 94-43, Business Economics Series 07, December 1994, Departamento de Economía de la Empresa, Universidad Carlos III de Madrid.
- CARMONA, SALVADOR, MAHMOUD EZZAMEL Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (1997): "Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, núm. 5.
- CARMONA, SALVADOR, MAHMOUD EZZAMEL Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (1998): "Towards institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville", en *Accounting Historians Journal*, vol. 25, núm. 1.

- CARMONA, SALVADOR, Y MAHMOUD EZZAMEL (2006): "Accounting and Religion: A Historical Perspective", en *Accounting History*, abril.
- CARMONA, SALVADOR, RAFAEL DONOSO ANES Y STEPHEN P. WALKER (2010): "Accounting and international relations: Britain, Spain and the Asiento treaty", en *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, febrero.
- CARMONA PIDAL, JUAN (1995): "Las Estrategias Económicas de la Vieja Aristocracia Española y el Cambio Agrario en el Siglo XIX", *Revista de Historia Económica*, Año XIII, nº 1.
- CARMONA PIDAL, JUAN (2001): *Aristocracia Terrateniente y Cambio Agrario en la España del Siglo XIX. La Casa de Alcañices (1710-1910)*, Ávila: Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- CARNEGIE, GARRY D. Y CHRISTOPHER J. NAPIER (1996a): "Accounting History into the Twenty-First Century". Comunicación presentada en el *19th Annual Congress of the European Accounting Association*, Bergen, 2-4 mayo.
- CARNEGIE, GARRY D. Y CHRISTOPHER J. NAPIER (1996b): "Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past", en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, núm. 3.
- CARNEGIE, GARRY D. AND CHRISTOPHER J. NAPIER (2012): "Accounting's past, present and future: the unifying power of history", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 25, núm. 2.
- CARNEGIE, GARRY D. Y PETER W. WOLNIZER (EDITORES) (1996): *Accounting History Newsletter, 1980-1989 and Accounting History, 1989-1994: A Tribute to Robert William Gibson*, London and New York: Garland Publishing.
- CARRASCO DÍAZ, DANIEL, ESTEBAN HERNÁNDEZ ESTEVE Y RICHARD MATTESSICH (2003): "Accounting publications and research in Spain: first half of the 20th century". Comunicación presentada en el *26 Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2-4 de abril. Una versión abreviada de este trabajo ha sido publicada en *Review of Accounting and Finance*, vol.3, núm. 3, 2004.
- CARRASCO DÍAZ, DANIEL, ESTEBAN HERNÁNDEZ-ESTEVE, MARIA JESÚS MORALES CAPARRÓS AND DANIEL SÁNCHEZ TOLEDANO (2009): "20th century publications on cost accounting by Spanish authors previous to the Standardization Act (1900-1978)", en *Accounting Historians Journal*, vol. 36, núm. 2.
- CARRASCO DÍAZ, DANIEL, Y CONCEPCIÓN ORTEGA JIMÉNEZ (2005): "La evolución de los presupuestos del ayuntamiento de Málaga en la primera mitad del siglo XX: su análisis a través de indicadores", en *Doctor Mario Pifarré Riera: la ciencia de la contabilidad*, Barcelona: Universitat de Barcelona.
- CARRASCO PÉREZ, JUAN (1999-2006): *Acta Vectigalia Regni Navarrae*. Documentos financieros para el estudio de la Hacienda Real de Navarra, Serie I: Comptos Reales, 11 vols., Pamplona: Instituto Príncipe de Viana.
- CARRANZA, ALONSO (1629): *El ajustamiento y proporción de las monedas de oro, plata y cobre y la reduccion de estos metales a su debida estimación con regalia singular del Rey de España y de las Indias, N. S., que lo es del oro y plata del orbe*, Madrid, 1629.
- CARRERA PUJAL, JAIME (1943): *Historia de la Economía Española*, tomo I, Barcelona.
- CARRERA PUJAL, JAIME (1947): *Historia política y económica de Cataluña. Siglos XVI al XVIII*, Barcelona: Bosch, Casa Editorial.
- CARRERA PUJAL, JAIME (1953): *La Lonja del Mar y los Cuerpos de Comercio de Barcelona*, Barcelona: Bosch, Casa Editorial.
- CARTA DEL 7 DE SEPTIEMBRE DE 1524 DIRIGIDA POR MARTÍN DE SALINAS DESDE VALLADOLID AL INFANTE D. FERNANDO. Manuscrito conservado en la Biblioteca de la Real Academia de la Historia, Madrid, signatura Mss. C 71.
- CARVAJAL Y LÁNCATER, JOSÉ DE (1745): *Testamento político reducido a una idea de un gobierno católico político y militar como conuiene para la resurrección y conservación de España*. Manuscrito conservado en la Biblioteca Nacional, Madrid, signatura: MSS/10687, hojas 1-144v. Publicado en Continuación del Almacén de Frutos Literarios o semanario de obras inéditas, t. 1, Madrid, 1818. También está publicado en el Apéndice documental del libro de José Miguel Delgado Barrado: *José de Carvajal y Láncaster: testamento político o idea de un gobierno católico, 1745*, Córdoba: Universidad de Córdoba, 1999.

CARVAJAL Y LANCASTER, JOSÉ DE (1752): "Representación hecha al Rey por el Excelentísimo Señor Don Joseph de Carbajal y Lancaster, primer Secretario de Estado, y del Despacho, y Presidente de la Real Junta General de Comercio, sobre un Decreto que abolía las exenciones exclusivas, que gozaban algunas Compañías y Fábricas, y declaraba las que por punto general y sin distinción, habian de gozar las Fábricas nacionales". Buen Retiro 16 de julio de 1752. Documento incluido en Antonio Valladares de Sotomayor (1759): *Semanario erudito que comprende varias obras inéditas, críticas, morales, instructivas, políticas, históricas, satíricas, y jocosas de nuestros mejores autores antiguos y modernos. Dalas a la luz Don...* Tomo XXII, Madrid: Por Don Blas Román. Se puede consultar una edición facsímil completo de este trabajo en:

<http://archive.org/stream/semanarioerudit28sotogoog#page/n258/mode/2up>

CARVAJAL Y LANCASTER, JOSÉ DE (1753): *Mis pensamientos / de Don Josef de Carvajal y Lancaster*. Manuscrito conservado en la Biblioteca Nacional, Madrid, signatura: MSS/10687, hojas 145-180. El texto de este escrito está incluido en el libro de Manuel Mozas Mesa: *Don José de Carvajal y Lancaster. Ministro de Fernando VI. (Apuntes de su vida y labor política)*, publicado en Jaén, como edición de autor, impreso en la Tipografía del Hospicio de Hombres, año 1924.

CARVALHO, CARLOS DE (1910): *Estudos de Contabilidade*, Rio de Janeiro.

CASALI FUENTES, ALDO (2007): "Una adaptación del estructuralismo a la historia. 'La larga duración histórica': Clave metodológica de las diferentes temporalidades", en *Analecta. Revista de Humanidades*, Viña del Mar, Chile, año 2007, núm. 2.

CASARES LÓPEZ, MATILDE (2008): *Las obras reales de la Alhambra en el siglo XVI: un estudio de los libros de cuentas de los pagadores Ceprián y Gaspar de León (1528-1627)*. Tesis doctoral dirigida por Cristina Viñas Millet y Gregorio Núñez Romero-Balmas, presentada en la Universidad de Granada el 24 de noviembre.

CASAS GASPAS, ENRIQUE (1943): *Contabilidad por hojas movibles o fichas*, Barcelona: Juan Brugué, Editor. Se conocen nueve ediciones en total, la última, la 9ª revisada y actualizada, de Barcelona: Juan Brugué, Editor.

CASAS GASPAS, ENRIQUE (1944): *Contabilidad general*, Barcelona: Juan Brugué, Editor.

CASAS GASPAS, ENRIQUE (1947): *Cómo se lleva la contabilidad de una tienda*, Barcelona: Juan Brugué, Editor.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2001a): "Análisis de la información suministrada a los accionistas en los informes anuales de Repsol-YPF", en *VIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión*, "Memorial Raymond Konopka", Jaén, 1 y 2 de febrero.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2001b): "Análisis de la información medioambiental suministrada a los accionistas en el informe anual. El caso de Repsol-YPF", *III Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*, Jaca 20-21 septiembre.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2002): "Estudio de las variables que determinan el suministro de información ambiental. Multicaso basado en el sector del petróleo español". Proyecto de tesis, en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión* "Memorial Raymond Konopka", Burgos, 2 y 3 de mayo.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2003a): "Evolución en la legitimidad: el caso de las dos mayores empresas petroleras españolas (1927-2001)", en *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2003b): "Análisis longitudinal de la información social y medioambiental. Estudio de caso: CEPESA (1930-2002)", en *IV Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*, Grazalema, 25 y 26 de septiembre. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en *X Workshop Raymond Konopka*, de Henares, 29 y 30 de enero de 2004.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2003c): "Análisis de legibilidad de las Cartas del Presidente a sus accionistas: el Caso de Cepsa (1930-1999)", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre.

CASASOLA BALSELLS, MARÍA ARACELI (2007): *La carta del presidente como medio de legitimación: análisis longitudinal de legibilidad y contenido de Cepsa (1930-2004) y Repsol-YPF (1987-2004)*. Tesis doctoral dirigida por Fernando Gutiérrez Hidalgo, y defendida en la Universidad de Sevilla el día 17 de julio.



- CASASOLA BALSELLS, ARACELI; VICENTE PÉREZ CHAMORRO; VICENTE SÁNCHEZ BARRIOS Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2008): "The illusion of the annual report covers: an impression management analysis of the case of the Spanish Telephone Company (1924-2006)". Comunicación presentada en el *5th Workshop on Management and Accounting in Historical Perspective*, de EIASM, Innsbruck, 27 y 28 de noviembre.
- CASAS BALLESTER, M<sup>a</sup> JOSÉ (2002): *La repercusión del decreto de 1811 y de la ley de 1823 en los señorios nobiliarios a través de la casa ducal de Híjar*, Archivo Ducal de Híjar. Archivo Abierto: <http://www.archivoducaldehijar-archivoabierto.com/articulos/ad028.pdf>
- CASNAVE Y LÓPEZ DE ONTANAR, FEDERICO (1883): *Tratado de teneduría de libros por partida doble*, Madrid: Imprenta y Estereotipia de El Liberal. Puede consultarse un facsímil completo de este libro en el siguiente sitio web: [http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357381464866-87&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357381464866-87&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- CASTAÑO DIÉGUEZ, FRANCISCO (1860): *Guía Manual del Comercio y de la Banca o sea Curso Completo de Aritmética y Cálculo Mercantil*. Se conocen, al menos, 31 ediciones de esta obra. La 31ª edición, reformada y ampliada por su hijo Enrique Castaño y Braddell, fue impresa en Madrid: Imprenta de la hija de Gómez Fuentenebro, 1907.
- CASTAÑO DIÉGUEZ, FRANCISCO (1864): *La verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría por partida doble*, 1ª edición, Málaga, Imprenta del Avisador Malagueño. La 5ª edición tuvo lugar en Madrid: Imprenta de Alejandro Gómez Fuentenebro, 1876. Se conocen 42 ediciones de esta obra y la última conocida en 1946, Madrid: Afrodísio Aguado.
- CASTAÑÓN GUTIÉRREZ, RAMIRO (1945): *Empresas individuales: su contabilidad y tributación*, Madrid. Imprenta y Talleres Gráficos del Ministerio del Aire.
- CASTILLEJO, JUAN ALEJANDRO (1667): *Memorial sobre el amparo de la Real Cabaña*. No se conoce el paradero de este manuscrito.
- CASTILLO, DIEGO DEL (1522): *Tratado de cuentas hecho por el licenciado...: natural d' la cibdad de Molina. En el qual se contiene que cosa es cuñta: y a quien: y como an de dar la cuñta los tutores: y otros administradores de bienes agenos*, Burgos: Alonso de Melgar. La edición de Salamanca de 1542 fue impresa por Juan de Junta, lo mismo que la edición publicada en esta misma ciudad en 1551.
- CASTILLO, DIEGO DEL (1527): *Las leyes de Toro glosadas*, Burgos, 1527.
- CASTILLO DE BOBADILLA, JERÓNIMO (1597): *Política para corregidores y señores de vassallos, en tiempo de paz, y de guerra*, Madrid.
- CASTRILLEJO IBÁÑEZ, FELIX (1985): "Bibliografía sobre la desamortización de Madoz", *Investigaciones históricas: Época moderna y contemporánea*, núm. 5.
- CASTRO, ADOLFO DE (1858): *Historia de Cádiz y su provincia desde los remotos tiempos hasta 1814*, Cádiz: Imprenta de la Revista Médica. Edición facsímil a cargo de Ramón Corzo Sánchez e Inmaculada Pérez López, Cádiz: Excelentísima Diputación de Cádiz, 1985.
- CASTRO, FRAY JUAN DE (1669): *Memoriales para el entero conocimiento de la causa que destruye y acaba la Monarquía en España*, s.l.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA (2003): "Aspectos económico-contables de las funciones del Mayordomo parroquial. Villa de Agüimes 1730-1830", *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, diciembre.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA (2005): *La Institución parroquial a través de los registros contables del Señorío Episcopal de la Villa de Agüimes (1500-1860)*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA, Y MERCEDES CALVO CRUZ (2004): "Fundación, gestión y control de las capellanías de la villa de Agüimes, siglos XVII-XVIII", en *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, junio.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA, Y MERCEDES CALVO CRUZ (2005): "El mayordomo y la contabilidad parroquial. Control y rendición de cuentas. Villa de Agüimes 1730-1830", en *De Computis*. núm. 3, diciembre.

- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA Y MERCEDES CALVO CRUZ (2010): "Análisis descriptivo de la contabilidad de las obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Canarias, España) a través del estudio realizado por su director el ingeniero Juan de León y Castillo, siglos XIX y XX", en *De Computis*, núm. 13, diciembre.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA, MERCEDES CALVO CRUZ Y SONIA GRANADO SUÁREZ (2008a): "La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora. Una aplicación a la junta de obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del libro diario, 1907-1908", en *De Computis*, núm. 8.
- CASTRO PÉREZ, CANDELARIA, MERCEDES CALVO CRUZ Y SONIA GRANADO SUÁREZ (2008b): "El libro Diario de la Junta de Obras de los puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1908". Comunicación presentada en el *XVIII Coloquio de Historia Canario Americana*, Las Palmas de Gran Canaria, 13 al 17 de octubre.
- CATALÁN, FIDENCIO (1839-): *Tratado elemental de partida doble en forma de lecciones prácticas que comprende la teneduría de libros de una casa de comercio por dicho sistema, conocimiento del cálculo mercantil, correspondencia y reducción de pesos, medidas y monedas de las principales plazas de España y del extranjero con las de esta isla, negocios de banca, operaciones de bolsa y explicaciones de todo cuanto tenga relacion con los asuntos comerciales*. Obra editada por fascículos. Palma: Imprenta Nacional a cargo de D. Juan Guasp y Pascual.
- CATALÁN Y CORTÉS, LUIS (1856): *Manual del Comerciante, que contiene todos los conocimientos útiles y necesarios a las personas que se dedican a esta profesión*, Zaragoza: Imp. y Librería de José Crespo.
- CATALÁN Y CORTÉS, LUIS (1860): *Descanso del Comerciante*, Valencia: Imprenta de Don Ignacio Boix.
- CATASTRO DEL MARQUÉS DE LA ENSENADA: magna averiguación fiscal para alivio de los vasallos y mejor conocimiento de los reinos: 1749-1756. Ver información y microfilmado en el sitio web: <http://pares.mcu.es/Catastro/servlets/ServletController?accion=2&opcion=50>
- CATASÚS, B. AND GRÖNLUND, A. (2005): "More peace for less money: Measurement and accountability in the Swedish Armed Forces", *Financial Accountability & Management*, vol. 21, núm. 4.
- CAUNEDO DEL POTRO, BETSABÉ (2002): "La videncia de Beda en la aritmética mercantil castellana del siglo XIV", en *Poder y sociedad en la Baja Edad Media hispánica: estudios en homenaje al profesor Luis Vicente Díaz Martín*, Vol. 2.
- CAUNEDO DEL POTRO, BETSABÉ (2003-2004): "De arismetica: un manual de aritmética para mercaderes", en *Cuadernos de historia de España*, núm. 78.
- CAUNEDO DEL POTRO, BETSABÉ (2007): "La Aritmética mercantil castellana en la Edad Media. Una breve aproximación", en *Llull*, vol. 30.
- CAUNEDO DEL POTRO, BETSABÉ (2009): "Un Manual de Aritmética mercantil de Mosén Juan de Andrés", en *Pecunia*, 8.
- CAUNEDO DEL POTRO, BETSABÉ Y RICARDO CÓRDOBA DE LA LLAVE (2000): *El arte del Alguarismo. Un libro castellano de aritmética comercial y de ensayo de moneda del siglo XIV. Ms. 46 De La Real Colegiata De San Isidoro de Leon. Edición y estudio*, Salamanca.
- CAVANNA SANZ, RAMÓN (1887?): *Apuntes de aritmética y teneduría de libros*, Barcelona, s.n.
- CAVANNA SANZ, RAMÓN (1901): *Tablas de amoibemetría para la resolución rápida, sencilla y precisa de las operaciones de compra y venta sobre mercaderías, cambio y bolsa*, Barcelona: Mariano Galve.
- CAVANNA SANZ, RAMÓN (1929): *Lecciones de Contabilidad*, 1ª edición, Madrid: Imprenta de La Enseñanza. Se conocen en total cinco ediciones: la 3ª de 1935 en Madrid: Imprenta y Encuadernación de los Sobrinos de la Sucesora de M. Minuesa de los Rios; la 4ª de 1940 en Madrid: Talls. gráf. del Ministerio del Aire; la 5ª de 1941 en Madrid: Imp. y tall. graf. del Ministerio del Aire.
- CAVANNA SANZ, RAMÓN Y VALENTÍN SAN ROMÁN (1906): *Aritmética y Contabilidad con relación a los servicios del Estado, en Contestaciones al programa para los exámenes de aspirantes a Secretarios de Ayuntamientos que ha de servir para los Tribunales provinciales (Ayuntamientos de menos de 15000 habitantes)*, Madrid: Imp. de la "Gaceta de Madrid".

- CAZCARRA, F. (1852): *La contabilidad razonal: Tratado completo de partida doble, clara, fácil i mas concisa que la simple, esplicada ademas por un método nuevo*, Valencia: Imprenta de José Ferrer de Orga; *La contabilidad razonal: Tratado completo de partida doble, clara fácil i mas concisa que la simple, esplicada además por un método nuevo: o sea, esplicacion clara i completa del modo de hacer los asientos en todos los libros de cuenta i razon*, 4ª ed., Valencia: Imprenta de Ferrer de Orga, 1872. Puede consultarse una reproducción en facsímil de este volumen en el sitio web:  
<http://bdh.bne.es/bnesearch/Search.do;jsessionid=D7E850882A87665BACBE0AE0918B82A1>
- CEBALLOS-ESCALERA Y GILA, ALFONSO (2008): “La fábrica de paños de Segovia”, en *El Norte de Castilla*, 2 de julio.
- CÉDULA DE TORREJONCILLO, DE 25 DE MAYO DE 1554, reconociendo a Francisco de Almaguer como Contador del Libro de la Razón.
- CÉDULA DE BRUSELAS, DE 22 DE MAYO DE 1557, designando a Francisco de Eraso sucesor del contador Almaguer como encargado del libro de la razón. Manuscrito custodiado en el Archivo General de Simancas, Contaduría Mayor de Cuentas, 3ª época, legajo 223, documento num. 4.
- CÉDULA DE ARANJUEZ, DE 17 DE ABRIL DE 1566, encomendando el cargo de Contador del Libro de la Razón a Francisco de Garnica. Archivo General de Simancas, Contadurías Generales, legajo 319.
- CÉDULA DE 9 DE JULIO DE 1580 nombrando a Pedro Luis de Torregrosa Contador del Libro de Caja. Manuscrito custodiado en el Archivo General de Simancas, Quitaciones de Cortes, legajo 38.
- CENSO ESPAÑOL EXECUTADO DE ORDEN DEL REY: COMUNICADA POR EL EXCELENTISIMO SEÑOR CONDE DE FLORIDABLANCA, PRIMER SECRETARIO DE ESTADO Y DEL DESPACHO, EN EL AÑO DE 1787, Madrid: Imprenta Real. Puede consultarse una edición digitalizada en el siguiente sitio web:  
[http://books.google.es/books/ucm?vid=UCM5308641980&printsec=frontcover&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](http://books.google.es/books/ucm?vid=UCM5308641980&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)
- CERBONI, GIUSEPPE (1873): *Primi saggi di logismografia presentati all'XI Congresso degli scienziati italiani in Roma*, Firenze: La Minerva.
- CERBONI, GIUSEPPE (1878): *Ricomposizione col nuovo metodo logismografico degli esempi di scrittura in partita doppia*, Roma: tamp. Reale.
- CERBONI, GIUSEPPE (1881): *Principios y reglas de Logismografía*, Madrid: Imprenta de García y Cañavera.
- CERBONI, GIUSEPPE (1889): *Elenco cronologico delle opere di computisteria e ragioneria venute alla luce in Italia dal 1202 sino al 1888*, Roma: Tipografia Nazionale. La 1ª edición tuvo lugar en 1878, publicada también en Roma.
- CÉSPEDES DEL CASTILLO, GUILLERMO (1983): *Historia de España*, Vol. VI, América Hispánica (1492-1898), Editorial Labor, S. A.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ÁNGEL (2008): *Análisis de los libros de fábrica de la catedral de Segovia: 1524-1699*. Tesis doctoral presentada en la Universidad Complutense de Madrid.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ÁNGEL (2008a): “Análisis de los libros de fábrica de la catedral de Segovia: 1524-1699”, *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ANGEL (2008b): “La contabilidad de los Libros de Fábrica de la Catedral de Segovia durante su edificación: 1524-1685”, *De Computis*, núm. 9, diciembre.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ÁNGEL (2009a): “Cobros y pagos para la edificación de una catedral: Segovia 1524-1699”, *De Computis*, núm. 10, junio.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ÁNGEL (2009b): “Ofrendas para la edificación de la Catedral de Segovia”. *Pecunia*, núm. 8.
- CILLANUEVA DE SANTOS, MIGUEL ÁNGEL (2009c): *La construcción de la catedral de Segovia a través de sus cuentas. Estudio patrimonial, financiero y contable de la edificación de la “Dama de las Catedrales”*. Segovia: Caja Segovia.

- CLARE WARD, JENNIFER (1962): *The estates of the Clare family, 1066-1317*. Texto mecanografiado, 17 de diciembre de 1962.
- <https://qmro.qmul.ac.uk/jspui/bitstream/123456789/1579/1/WARDTheEstates1962.pdf>
- COBBIN, PHILLIP E. (2009): "The best brains of the public accounting world: the restricted membership of the Army Accountancy Panel 1942-1945", *Accounting Historians Journal*, vol. 36, núm. 2.
- COBBIN, PHILLIP E. Y GEOFF H. BURROWS (2010): "The British navy's 1888 budgetary reforms", *Accounting History*, mayo, vol. 15, núm. 2.
- COFFMAN, EDWARD N., ALFRED R. ROBERTS Y GARY JOHN PREVITS (1989): "A History of The Academy of Accounting Historians 1973-1988", en *The Accounting Historians Journal*, Vol. 16, No. 2, December.
- COLECCIÓN DE LOS REGLAMENTOS, REALES ORDENES Y ACUERDOS, Á QUE SE ARREGLAN LAS JUNTAS GENERALES Y DE GOBIERNO DEL REAL CONSULADO DE LA CORUÑA, Y DE SU TRIBUNAL DE JUSTICIA, FORMADA POR DISPOSICION DEL MISMO CUERPO (1811), Santiago de Compostela: Ignacio Aguayo.
- COLMEIRO PENIDO, MANUEL (1863): *Historia de la Economía Política en España*, Madrid, 2 volúmenes.
- COLMEIRO PENIDO, MANUEL (1953-1954): *Biblioteca de los economistas españoles de los siglos XVI, XVII y XVIII*, Madrid. La primera edición de la obra fue publicada en Madrid, el año 1880, por la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas.
- COLOM, GERMÁ Y ARCADI GARCÍA SANZ (1974): *Furs de Valencia. Edición crítica a cargo de...*, Barcelona.
- COLL SÁNCHEZ, GERARDO (1935): *La técnica de la Contabilidad en Banca*, Madrid: Unión Poligráfica. Tuvo una 2ª edición publicada en 1941 en Madrid: Afrodísio Aguado, s.f., y otra tercera en 1943 por este mismo editor, también s.f.
- CONDE DE TORREÁNAZ (1890): *Los Consejos del rey durante la Edad Media: su formación, autoridad y principales acuerdos en Europa, y singularmente en Castilla*, tomo II, Madrid.
- CONDE Y DELGADO DE MOLINA, RAFAEL (1988): "Las actividades y operaciones de la banca barcelonesa trecentista de Pere Descaus y Andreu d'Olivella", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVII, núm 55, enero-abril.
- CONDE Y DELGADO DE MOLINA, RAFAEL (1996): "Problemas y puntos destacados de una historia de las prácticas contables de la banca privada barcelonesa en los siglos XIII, XIV y XV", en Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA (editora): *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Estudios de Historia de la Contabilidad, núm. 2, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.
- CONGOST, ROSA (1983): "Las Listas de los Mayores Contribuyentes de 1875", *Agricultura y Sociedad*, núm. 27.
- CONSULADO. SOBRE ORDENANZAS (1794), manuscrito custodiado en el Archivo General de Indias, sección de Consulados, leg. 1796.
- CONTRERAS, JAIME (2004): "La España de los Austrias I. Primera partes: Los Austrias Mayores (1516-1598)", en *Historia de España*, tomo 6, Pozuelo de Alarcón: Editorial Espasa Calpe, S.A.
- CORDONES RAMÍREZ, MERCEDES Y ADOLFO AURIOLES MARTÍN (1987): *La quiebra en las Ordenanzas Consulares de Málaga*, Málaga: Universidad de Málaga y Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Málaga.
- CORNELIUS, IAN (2010): "The Rhetoric of Advancement: Ars dictaminis, Cursus, and Clerical Careerism in Late Medieval England", *New Medieval Literatures*, 12.
- CORONA BARATECH, C. E. Y J. A. ARMILLAS VICENTE (Coordinadores) (1984): *La España de las Reformas: Hasta el final del reinado de Carlos IV*, tomo X-2 de Historia General de España y América, Madrid: Editorial Rialp.
- CORPAS ROJO, FRANCISCO (2001): *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Sevilla.

- CORTÉS Y SABATER, JESÚS (1928): *Corrección legal de errores*, Barcelona: Editorial Cultura.
- CORTÉS Y SABATER, JESÚS (1932): *Contabilidad general*, 1ª edición, Barcelona: José Montesó, Editor. De esta obra conocemos otras dos ediciones: la 2ª, Barcelona: José Montesó, Editor, 1945; y la 3ª, Barcelona: José Montesó, Editor, 1955.
- COTRUGLI RAUGEIO, BENEDETTO (1573): *Della Mercatura e del Mercante Perfetto. Libri Quattro. Scritti ia piu di anni CX & ora dati in luce. Utilissimi ad ogni mercante*, Venecia: all'Elefanta.
- COTRUGLI RAGUSEO, BENEDETTO (1990): *II libro dell'arte di mercatura. A cura di Ugo Tucci*, Venecia, Arsenale Editrice.
- COTS I GORCHS, J. (1935): "Les Consuetudines civitates dertusae, II. Coteig de les Consuetudines de Tamarit i Gil amb el llibre de les Costumes de Tortosa", en *Revista Jurídica de Catalunya*, julio-septiembre.
- COVARRUBIAS, SEBASTIÁN DE (1674): *Tesoro de la Lengua Castellana o Española, según la impresión de 1611, con las adiciones de Benito Remigio Noydens publicadas en la de 1674*. Reimpresión de la edición facsimilar preparada por Martín de Riquer en 1943, Barcelona: Editorial Alta Fulla, 1987.
- COVARRUBIAS Y LEIVA, DIEGO DE (1556): *Practicarum questionum liber unus*, Salamanca.
- COVARRUBIAS Y LEIVA, DIEGO DE (1557): *Variarum ex pontificio, regio et caesareo jure resolutionum libri IV*, Lyon.
- CREMADES GRINÁN, CARMEN MARÍA (1993): *Borbones, Hacienda y Súbditos en el Siglo XVIII*, Murcia: Universidad de Murcia.
- CRESPO SOLANA, ANA (1996): *La Casa de Contratación y la Intendencia General de la Marina en Cádiz (1717-1730)*, Cádiz: Universidad de Cádiz.
- CUARTAS RIVERO, MARGARITA (1981): "Los Tesoreros Generales de la Corona de Castilla en el siglo XVI (Orígenes de la Dirección General del Tesoro)", en *Presupuesto y Gasto Público*, núm 9.
- CHALBAUD Y ERRAZQUIN, S.J., P. LUIS (1908): *Sindicatos y cajas rurales: su administración y contabilidad*, Barcelona: Librería "La Hormiga de Oro", Oficina Central de la Acción Social Popular. Fue objeto, al menos, de tres ediciones más, la tercera de 1917 aumentada y la cuarta de 1920, todas ellas publicadas por la misma editorial.
- CHAMBERS, EPHRAIM (1728): *Cyclopaedia, or a Universal Dictionary of Arts and Sciences*, 2 vols., Londres: James and John Knapton. Puede consultarse una versión facsímil de los dos tomos de esta obra en los sitios web:  
<http://archive.org/details/Cyclopediachambers-Volume1>  
<http://archive.org/details/Cyclopediachambers-Volume2>
- CHAMORRO RUFLAN, EVA (2005): "Entorno, Gestión Empresarial e Información Financiera: El Caso del Monopolio del Tabaco en España (1887-1986)". Proyecto de Tesis dirigida por Macario Cámara, en el Seminario *La Contabilidad como una Práctica Social*, Universidad Pablo de Olavide, Carmona, 10 de febrero. Este proyecto fue también presentado en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda"*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- CHAMORRO RUFLAN, EVA Mª (2011): *Triangulación teórica en el análisis de la información contable: la gestión del monopolio del tabaco en España (1887-1986)*. Tesis doctoral dirigida por Macario Cámara de la Fuente, y presentada en la Universidad de Jaén el 18 de julio de 2011.
- CHAMORRO RUFLAN, EVA, FRANCISCA CASTILLA POLO Y MACARIO CÁMARA DE LA FUENTE (2002): "Información Contable e Historia Económica: Tabacalera (1887-1986)", en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Burgos, 2 y 3 de mayo.
- CHARTIER, ROGER (1996): "La historia hoy en día: dudas, desafíos, propuestas", en Ignacio Olabarri y Francisco Javier Capistegui: *La "nueva" historia cultural: la influencia del postestructuralismo y el auge de la interdisciplinariedad*, Madrid: Editorial Complutense.
- CHATFIELD, MICHAEL, COMP. (1968): *Contemporary studies in the evolution of accounting thought*, Belmont, Calif., Dickenson Pub. Co.
- CHATFIELD, MICHAEL (1977): *A History of Accounting Thought*, 2ª edición revisada, Huntington, Nueva York: Robert E. Krieger Publishing C. Inc.

- CHAUNU, HUGUETTE Y PIERRE (1955-1959): *Seville et l'Atlantique (1504-1650)*, París: Armand Colin.
- CHRISTANTES Y CAÑEDO, MANUEL VÍCTOR (1825): *Primera y última lección de partida doble para los que saben el método sencillo de contabilidad*, Madrid.
- CHRISTANTES Y CAÑEDO, MANUEL VÍCTOR (1836): *Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional*, Madrid: Imprenta José Palacios.
- CHRISTANTES Y CAÑEDO, MANUEL (1838): *Tratado de cuenta y razón, o cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble*, Madrid: Imprenta Nacional.
- CHRISTOFFELS, JEHAN YMPYM (1543): *Nieuwe Instructie Ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks ende Rekeninghete te houdene nae die Italiaensche maniere*, Amberes.
- CHRISTOFFELS, JEHAN YMPYM (1543): *Nouvelle Instruction et Demonstration de la tres excellente science du livre de Compte, pour compter & mener comptez, a la maniere d'Italie moult profitable & necessaire, a tous Marschands... Translatte a grande diligence d'Itallian en Flameng, ecc., Imprime aux despens de Anne Swinter*, Amberes.
- CHRISTOFFELS, JEHAN YMPYM (1547): *A notable and very excellent woork expiellieyng and declaring the maner and forme how to kepe a boke of accomptes or reconynges, verie expedient and necessary to all Marchantes, Receivers, Auditors, Notaries, and all other. Traslated with greate diligence of the Italian toung into Dutche, and out of Dutche, into French, and now out Frenche into English*, Londres, 1547.
- CHUA, WAI F. (1986): "Radical Developments in Accounting Thought", en *The Accounting Review*, núm. 61, octubre.
- CHWASTIAK, MICHELE (2007): "War, Incorporated: Private, Unaccountable and Profitable", *Electronic Journal of Radical Organisation Theory*, vol. 10, núm. 1.
- DAGOMARI, PAOLO (1339): *Trattato d'Abaco, d'Astronomia, e di segreti naturali e medicinali*. Manuscrito custodiado como parte de la Frances Taylor Pearsons Plimpton Collection of Italian Books and Manuscripts in the Library of Wellesley College, Cambridge, Mass., USA.
- DANIEL-ROPS, HENRI (1959): *The Church in the Dark Ages*, Londres.
- DANTINI, MARCELO (1741-1748): *Diálogos familiares. Transcritos en José Miguel Delgado Barrado: Fomento portuario y compañías privilegiadas: los "Diálogos familiares" de Marcelo Dantini (1741-1748)*, Madrid, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1998.
- DANVILA Y COLLADO, MANUEL (editor) (1862-1928): *Actas de las Cortes de Castilla, publicadas por acuerdo del Congreso de los diputados a propuesta de su Comisión de gobierno interior*, Madrid, 46 tomos.
- DANVILA Y COLLADO, MANUEL (1885): *El poder civil en España*, Madrid.
- DEDIEU, JEAN-PIERRE Y ANNE DUBET (2001): "Finances royales et finances municipales dans l'Espagne moderne", en François-Xavier Emmanuelli (director): *Liame. L'argent dans la ville. France, Espagne, Italie. XVIIe-XVIIIe siècles. Actes de la journée scientifique du 27 octobre 2001 réunis par François-Xavier Emmanuelli*, julio-diciembre, núm. 8.
- DEGOS, JAEN-GUY Y RICHARD MATTESSICH (2003): "La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une periode chaotique", en *Actes du 24ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité: Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, France. Lovaina.
- DEGRANGE DE RANCY, EDMOND (1795): *La tenue des livres rendue facile*, Bordeaux. Se puede consultar en facsímil la edición a cargo Edmond Degrange hijo de 1840, publicada en Lieja, cuya primera parte se atiene a la primera edición publicada por el padre, en el siguiente sitio web :  
[http://books.google.es/books?id=3GBMAAAAYAAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.es/books?id=3GBMAAAAYAAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
- DEINZER, HARVEY THEODORE (1965): *Development of accounting thought*, Nueva York: Holt, Rinehart, and Winston.
- DELAPORTE, RENÉ (1926): *La comptabilité d'après des principes rationnels basés sur les mouvements des valeurs et les grandeurs arithmétiques*, París.
- DELAPORTE, RENÉ (1930): *Concepts raisonnés de la comptabilité économique*, Neuilly.

- DELAPORTE, RENÉ (1932): *Organización y contabilidad bancarias*. Traducción de Fernando Boter Mauri, Barcelona:Editorial Juventud, S.A.
- DELAPORTE, RENÉ (1936): *Méthode rationnelle de la tenue des comptes*, Paris: Malfère.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1996a): "Reformismo borbónico y compañías privilegiadas para el comercio americano (1700-1756)", en Agustín Guimerá (coordinador): *El reformismo borbónico: una visión interdisciplinar*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Alianza Editorial, S.A.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1996b): "El proceso de transmisión de un texto manuscrito del siglo XVIII: los Diálogos familiares de Marcelo Dantini", en José Checa Beltrán y Joaquín Álvarez Barrientos (coordinadores): *El siglo que llaman ilustrado: Homenaje a Francisco Aguilar Piñal*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1997): "Puertos privilegiados y ordenación territorial: el proyecto de Juan Amor de Soria (1741)", en *Actas de la IV Reunión Científica de la Asociación Española de Historia Moderna*, Alicante, 27-30 de mayo de 1996.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1998a): *Fomento portuario y compañías privilegiadas: los "Diálogos familiares" de Marcelo Dantini (1741-1748)*, Madrid, Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1998b): "América y el proyecto de Compañías privilegiadas de José de Carvajal (1745-1754)", en *Brocar*, núm. 22. Texto completo en sitio web: [diabnet.unirioja.es/descarga/articulo/227765.pdf](http://diabnet.unirioja.es/descarga/articulo/227765.pdf)
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (1999): *José de Carvajal y Lancaster: testamento político o idea de un gobierno católico, 1745*, Córdoba: Universidad de Córdoba. Incluye en su apéndice una reproducción del texto de Carvajal.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (2001): *El proyecto político de Carvajal: pensamiento y reforma en tiempos de Fernando VI*, Madrid: CSIC-Dpto. de Publicaciones.
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (2004): "La transmisión de escritos económicos en España: el ejemplo de la Erudición política de Teodoro Ventura Argumosa Gándara (1743)", en *Cromohs: Cyber Review of Modern Historiography*, núm. 9: Atti del seminario internazionale Traduzioni e circolazione della letteratura economico-politica nell'Europa settecentesca, Firenze, Dipartimento di Studi storici e geografici, 20-21 Settembre 2002, a cura di Niccolò Guasti. Puede consultarse esta comunicación en el sitio web: [http://www.cromohs.unifi.it/9\\_2004/delgado.html](http://www.cromohs.unifi.it/9_2004/delgado.html)
- DELGADO BARRADO, JOSÉ MIGUEL (2009): *Quimeras de la ilustración (1701-1808): Estudios en torno a proyectos de hacienda y comercio colonial*, Castellón de la Plana: Universitat Jaume I.
- DELISLE, LÉOPOLD (1889): "Mémoire sur les opérations financières des Templiers", en *Mémoires de l'Institut national de France, Académie des inscriptions et belles-lettres*, tomo XXXIII, 2ª parte, Paris: Imprimerie Nationale. Se conocen dos reimpressiones de la Mémoire de Delisle, la de Slatkine-Megariotis Reprints, de Ginebra, de 1975, y la de Kessinger Publishing L.L.C., de Whitefish, Montana, USA, de 2010.
- DENHOLM-YOUNG, NOËL (1937): *Seigniorial administration in England*, Oxford university press, H. Milford.
- DESTOMBES, MARCEL (1962): *Un astrolabe caroligien e l'origine de nos chiffres arabes*, París: Académie Internationale d'Histoire des Sciences.
- DÍAZ Y DÍAZ, MANUEL C. (1997): "La cultura medieval y los mecanismos de producción literaria", en *VII Semana de Estudios Medievales*, 29 de Julio al 2 de Agosto de 1996, Nájera: Instituto de Estudios Riojanos.
- DÍAZ DE DÍAZ-FERNÁNDEZ, JOSEFA (1948): *Finanzas y Tributos en la España de los Austrias a partir de Felipe II*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Carmelo Viñas Mey y presentada en la Universidad Central, de Madrid, Facultad de Filosofía y Letras.
- DÍAZ DE DÍAZ-FERNÁNDEZ, J. Y FABIÁN ESTAPÉ (1956): "La creación de Erarios públicos en España: El proyecto de Pedro de Oudegherste. Notas para la historia de la Banca en España", en *Moneda y Crédito*, núm 56, marzo.
- DÍAZ-TRECHUELO LÓPEZ-SPÍNOLA, LOURDES (1965): *La Real Compañía de Filipinas*, Sevilla: Escuela de Estudios Hispanoamericanos.

- DÍEZ, FRANCISCO (1864): *Metodo para aprender en un mes sin necesidad de maestro la teneduría de libros por partida doble. Obra útil a los profesores, y para la enseñanza en los colegios, institutos, escuelas de comercio, y otros establecimientos públicos y particulares; y conveniente en los escritorios de los industriales, comerciantes, viñeros, etc. etc.*, Cádiz: Revista Médica.
- DI MAGGIO, PAUL J. Y WALTER W. POWELL (1983): "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", en *American Sociological Review*, vol. 48, núm. 2, abril.
- DIOS, SALUSTIANO DE, JAVIER INFANTE, RICARDO ROBLEDO Y EUGENIA TORIJANO (Coords.) (1999): *Historia de la propiedad en España siglos XV-XX, Encuentro interdisciplinar, Salamanca, 3-6 de junio de 1998*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales.
- DOBIE, ALISDAIR JOHN (2008): "The development of financial and management and control in monastic houses and estates in England c. 1200-1540", *Accounting Business and Financial History*, vol. 18, núm. 2.
- DOBIE, ALISDAIR JOHN (2011): *Accounting, Management and Control at Durham Cathedral Priory c. 1250-c. 1420*. Doctoral thesis, Durham University. Disponible en internet en: <http://etheses.dur.ac.uk/609/>
- DOMESDAY BOOK (1086): Códice que se conserva en The National Archives, Kew, Richmond, en el condado de Surrey, Inglaterra. Se da información sobre el mismo y su contenido, facilitándose la consulta de una edición facsímil, en internet: <http://www.nationalarchives.gov.uk/domesday>
- DOMÍNGUEZ ALFONSO, DOMINGO (1906): *Tratado Metódico-Teórico-Práctico de la Contabilidad Lógica. Prodigios de la Ciencia en Teneduría de libros al alcance de todas las inteligencias. Exacta administración comercial, industrial, bancaria, Banco de España y oficinas del Estado*, Badajoz: Imp., Litog. y Encuad. de Uceda Hermanos.
- DOMÍNGUEZ ORTA, MANUELA (2003): "La Contaduría del Consejo de Indias y las propuestas de reformas de 1752 y de 1758". Comunicación presentada en el *XII Congreso AECA: Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, Cádiz, 29 Septiembre a 1 Octubre.
- DOMÍNGUEZ ORTA, MANUELA Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2005): "Reforma de la contabilidad indiana en el período de la Ilustración (1750-1775)". Comunicación presentada en el *XIII Congreso AECA: Armonización y Gobierno en la Diversidad*, Oviedo, 22 a 24 de septiembre.
- DOMÍNGUEZ ORTIZ, ANTONIO (1983): *Política y Hacienda de Felipe IV*, Madrid.
- DONOSO ANES, ALBERTO (1996a): *La Contabilidad Virreinal Americana. Análisis de una experiencia: La aplicación del método de la partida doble en las Cajas Reales de Indias (1784-1787)*. Tesis doctoral inédita presentada en la Universidad de Sevilla, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera.
- DONOSO ANES, ALBERTO (1996b): "Aspectos contables recogidos en las Leyes de Indias hasta 1596", en *Ensayos de Contabilidad y Economía en Homenaje al Profesor Angel Sáez Torrecilla*, Madrid, ICAC, 2 vols.
- DONOSO ANES, ALBERTO (1999): "Nuevo método de cuenta y razón para la Real Hacienda en las Indias. La Instrucción práctica y provisional en forma de advertencias comentadas (27 de abril de 1784)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, núm. 101, julio-septiembre.
- DONOSO ANES, ALBERTO (2001): "El Virrey de Lima: Caballero de Croix. Defensor de la Partida Doble en el siglo XVIII", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, núm. 107, enero-marzo.
- DONOSO ANES, ALBERTO (2003): "Doctrina contable del siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXII, nº 118, julio-septiembre.
- DONOSO ANES, ALBERTO (2008): "Las leyes de cuenta y razón recogidas en la legislación de Indias (1596 y 1681) y la disertación crítica del Contador General de Indias, D. Fco. Xavier Machado Fiesco (1780) a las recopilaciones". Comunicación presentada en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión: Memorial Raymond Konopka*, Carmona (Sevilla), 31 de enero y 1 de febrero.



- DONOSO ANES, RAFAEL (1992): *El mercado de oro y plata de Sevilla en la segunda mitad del siglo XVI*, Sevilla: Excmo. Ayuntamiento de Sevilla.
- DONOSO ANES, RAFAEL (1994): "Precedentes históricos de la contabilidad de gestión en España: Análisis de algunos 'ensayos' realizados para la fijación de precios", en: Jesús Lizcano Álvarez: *Elementos de Contabilidad de Gestión: En homenaje a José Álvarez López*, Madrid: AECA.
- DONOSO ANES, RAFAEL (1995): "La partida doble aplicada a la contabilidad de la hacienda de bienes de difuntos en Indias (siglos XVI y XVII)". Comunicación presentada en el *VIII Congreso AECA. Internacionalización de la Empresa: Un Desafío para el 2000*, Sevilla, 29-29 septiembre 1995. Comunicaciones, Madrid, tomo 1.
- DONOSO ANES, RAFAEL (1995): *Un trabajo de investigación sobre el funcionamiento, estructura y desarrollo contable de la Tesorería de la Casa de la Contratación (1503-1717)*, Sevilla, 1995.
- DONOSO ANES, RAFAEL (1996): *Una contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Sevilla: Universidad de Sevilla.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2000): "Accounting and Slavery: The English Company of The South Sea Accounts: first period 1713-1722", en *VIII World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2001a): "El papel de la contabilidad en política internacional: el caso de las cuentas del Asiento de esclavos firmado entre Inglaterra y España (primer período 1713-1722)", en *XI Congreso AECA*, Madrid.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2001b): "Algunos aspectos relacionados con el control administrativo y contable de la renta de los esclavos enviados a Hispanoamérica (hasta el final del período de las licencias en 1595)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 110.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2002a): "Determinación y análisis del resultado de la carga de un barco de mercancías en el siglo XVIII: el caso del navío inglés The Royal Caroline (1732)", en *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2002b): "Accounting and slavery: The accounts of the English South Sea Company, 1713-1722", en *The European Accounting Review*, vol. 11, num. 2.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2003): "El verdadero negocio de Inglaterra con el asiento de esclavos negros: el navío anual de permiso", en AECA. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm 64.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2005): "Determinación y Análisis del Resultado del Viaje a la Veracruz Realizado en 1732 por el Navío de Permiso Inglés 'the Royal Caroline'", en el libro *La Contabilidad Como Magisterio: Homenaje al Profesor Rafael Ramos Cerveró*, Sevilla: Edición Digital@Tres.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2006): "El barco anual de permiso del Asiento de esclavos con Inglaterra: El caso del viaje a la Veracruz del navío la Real Carolina en 1732", en *Revista de Historia Naval*, año XXIV, núm. 93.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2007a): "Los problemas contables derivados de un caso de venta de esclavos tierra adentro en la factoría de Buenos Aires en el contexto del Asiento de esclavos con Inglaterra: el caso Salinas (1731-1737)", en *De Computis*, núm 7.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2007b): "Un Análisis sucinto del asiento de esclavos con Inglaterra (1713-1750) y el papel jugado por la contabilidad en su desarrollo". Comunicación presentada en *XII Encuentro ASEPUC*, 31 de mayo, 1 y 2 de junio de 2006, Burgos. Publicada en *Anuario de Estudios Americanos*, vol. 64, núm. 2 julio-diciembre 2007.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2008a): "Los navíos anuales de permiso del Asiento de Esclavos con Inglaterra hasta la feria de Portobelo de 1731", *Revista de Historia Naval*, año XXVI, núm. 100 (Suplemento núm. 10).
- DONOSO ANES, RAFAEL (2008b): "La Compañía del Asiento y la Guerra de la Oreja de Jenkins: sus causas económicas y algunos aspectos contables relacionados", en *Revista de Contabilidad*, vol. 11, núm. 1, enero-junio.
- DONOSO ANES, RAFAEL (2009): "Las cuentas de La Isabela y el Bedford: los dos navíos autorizados, un regalo de Felipe V a la reina Ana de Inglaterra en 1713", comunicación presentada en *VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad. Ponencias y comunicaciones*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008. Publicada en núm 10.

- DONOSO ANES, RAFAEL (2010): *El asiento de esclavos con Inglaterra (1713-1750). Su contexto histórico y sus aspectos económicos y contables*, Sevilla: Universidad de Sevilla.
- DONOSO ANES, RAFAEL, AMPARO RUIZ LLOPIS, BEGOÑA GINER INCHAUSTI (2006): “La Contabilidad de Costes a Finales del S. XIX: el Caso de la Empresa Española Trenor y Cía. (1838-1926)”, en *De Computis*, núm. 4, junio.
- DOÑA MARIA, DOÑA BEATRIZ, DOÑA ANA, Y DON GERONIMO DE TORREGROSSA... (s.a.): Memorial sin título, que comienza así, presentado a Felipe III por los hijos de Pedro Luis de Torregrosa. Se custodia en la Real Academia de la Historia, Colección Salazar, tomo N-49.
- DREW, J. S. (1947): “Manorial accounts of St Swithun’s Priory, Winchester”, *English Historical Review*, vol. 62, núm. 242.
- DUBET, ANNE (1998): *Le réformateur Luis Valle de la Cerda (¿1552?-1606). L’homme, son oeuvre et son temps. Une tentative de réforme des finances dans l’Espagne du Siècle d’Or*. Tesis doctoral inédita presentada en la Maison des Pays Ibériques de Burdeos el 24 de abril de 1998.
- DUBET, ANNE (1998): “Una reforma financiera imposible: los erarios públicos y montes de piedad en tiempos de Felipe II”, en José Martínez Millán (editor): *Felipe II (1527-1598), Europa y la Monarquía Católica*, Madrid: Parteluz.
- DUBET, ANNE (2000): *Réformer les finances espagnoles au Siècle d’Or: le projet Valle de la Cerda*, Clermont-Ferrand: Presses Universitaires Blaise-Pascal.
- DUBET, ANNE (2000): “Finances et réformes financiers dans la monarchie espagnole (mi-XVIe-début XVIIIe siècle: pour un état de la question”, en *Bulletin de la Société d’Histoire Moderne et Contemporaine*, 2000, núm. 3-4.
- DUBET, ANNE (2000): “El arbitrismo como práctica política: el caso de Luis Valle de la Cerda (¿1552?-1606)”, en *Cuadernos de Historia Moderna*, núm. 24.
- DUBET, ANNE (2003): *Hacienda, arbitrismo y negociación política: los proyectos de erarios públicos y montes de piedad en los siglos XVI y XVII*, Valladolid: Universidad de Valladolid.
- DUBET, ANNE (2003): “Reforma financiera y negociación política. Los erarios públicos en tiempos de Felipe IV (1622-1628)”, en Mario Rizzo, José Javier Ruiz Ibáñez y Gaetano Sabatini (editores): *Le forze del Principe. Recursos, instrumentos y límites en la práctica del poder soberano en los territorios de la monarquía hispánica*, Murcia: Universidad de Murcia, tomo II.
- DUBET, ANNE (2004): “L’action politique sans l’engagement : le cas de l’arbitriste Luis Valle de la Cerda”, en *Itinéraires. Mélanges offerts à Evelyne Martín-Hernández. Etudes réunies par Danièle Corrado et Viviane Alary*, Clermont-Ferrand: Presses Universitaires Blaise Pascal, Centre de Recherches sur les littératures modernes et contemporaines.
- DUBET, ANNE (2004): “Felipe III, las Cortes y las ciudades. Discurso reformador y negociación política en Castilla (1599-1618)”, en Benoit Pellistrandi (coordinador): *Couronne espagnole et magistratures citadines à l’époque moderne, Dossier des Mélanges de la Casa de Velázquez. Nouvelle série*, 34 (2).
- DUMARCHEY, JEAN (1914): *La Théorie Positive de la Compatibilité, suivi d’une étude critique sur l’établissement des bases scientifiques de la comptabilité*, Lion: Rey.
- DUMARCHEY, JEAN (1925): *La comptabilité moderne: Essai de constitution rationnelle d’une discipline comptable du triple point de vue philosophique, scientifique et technique*, Paris: Gautier-Villars.
- DUNBAR TEMPLE, ELLA (1949): “El jurista indiano don Gaspar de Escalona y Agüero, graduado en la universidad de San Marcos”, en *Documenta: revista de la Sociedad peruana de historia*, número especial, Lima, vol. 2, núm. 1.
- DUNCAN, JOHN B., Y DALE L. FLESHER (2002): “Does your church have appropriate internal control for cash receipts? (Statistical Data Included)”, *The National Public Accountant*, febrero.
- DUNCAN, JOHN B., Y MORRIS H. STOCKS (2003): “The understanding of internal control principles by pastors”, *Nonprofit Management and Leadership*, núm. 2.
- DUNCAN, JOHN B., DALE L. FLESHER Y MORRIS H. STOCKS (1999): “Internal control systems in US churches: an examination of the effects of church size and denomination on systems of internal control”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, núm. 2.

- DUPONT, ALBERT (1925): *Contribution à l'Histoire de la Comptabilité: "Luca Pacioli", l'un de ses fondateurs. Conférence faite à la Société de Comptabilité de France, le 25 avril 1925*, París: Société de Comptabilité de France.
- DUPONT, ALBERT (1926): *La Partie Double avant Pacioli. Les origines et le développement de la méthode*, París: Société de comptabilité de France.
- DUPONT, ALBERT (1927): *Les successeurs de Paciolo en Italie au XVI e siècle*, París: Société de comptabilité de France.
- DUPONT, ALBERT (1928): *Formes des comptes et manière de compter dans l'ancien temps*, París: Société de comptabilité de France.
- DUPONT, ALBERT (1930): *Les auteurs comptables du XVI e siècle dans l'empire germanique et les Pays-Bas*, París: Société de Comptabilité de France.
- DUPONT, ALBERT (1931): *Quelques documents et quelques ouvrages français antérieurs au règne de Louis XIII, ayant trait à la morale, à la doctrine et à la comptabilité commerciales*, París: Société de comptabilité de France.
- DURÁN, ANTONIO J. (2006): "History of Mathematics. Figures at El Escorial Library", en *Catálogo del International Congress of Mathematicians*, Madrid 2006, 22-30 de agosto.
- EDELVIVES (1943): *Teneduría de libros por partida doble*, Zaragoza: Editorial Luis Vives, S.A.
- EDLER, FLORENCE (1934): *Glossary of Medieval Terms of Business*, Cambridge, Mass.: The Medieval Academy of America.
- EDWARDS, JOHN R. (2011): "Accounting on English Landed Estates during the Agricultural Revolution - A Textbook Perspective", *The Accounting Historians Journal*, vol. 38, núm. 2, diciembre.
- EDWARDS, JOHN R. Y STEPHEN P. WALKER (2008): *The Routledge Companion to Accounting History*, Londres: Taylor & Francis Ld.
- EGMOND, WARREN VAN (1980): *Practical Mathematics in the Italian Renaissance; a Catalogue of Italian Abacus manuscripts and printed book to 1600*, Florencia: Stamperia Editoriale Parenti.
- EGMOND, WARREN VAN (1988): "How algebra came to France", en *Mathematics from Manuscript to Print (1300-1600)*, C. Hay (dir.), Oxford, Clarendon Press, 1988.
- EIZAGUIRRE, JOSÉ MARÍA DE (1967): "Las Ordenanzas de Comercio de San Sebastián de 1766", en *Boletín de Estudios Históricos sobre San Sebastián*.
- ELDRIDGE, H. J. (1931): *The Evolution of the Science of Bookkeeping*, Londres: The Institute of Book-keepers.
- ELLENBOGEN, ERHART VON (1537): *Buchhalten auff Preussische müntze und gewicht*, Wittenberg.
- ELLIOTT, JOHN H. (1990): *España y su mundo 1500-1700*, Madrid: Alianza Editorial.
- EN EL PUNTO DE SI SERA CONVENIENTE AL BIEN Y BENEFICIO PUBLICO DESTOS REYNOS QUE AYA EN LAS CIUDADES PRINCIPALES DELLOS, COMO SEVILLA, BURGOS Y VALLADOLID Y OTRAS, TABLAS GENERALES O BANCOS PUBLICOS... (1581?): Documento sin título, anónimo, que se inicia así. Instituto de Valencia de Don Juan, envío 33, caja 46.
- ENCINAS, DIEGO (1597): *Cedulario Indiano. Recopilado por...*, Oficial Mayor de la Escribanía de Cámara del Conejo Supremo y Real de las Indias, Madrid. Edición facsimile editada por Alfonso García Gallo, 4 vols., Madrid, 1945-1946.
- ENCUESTA DE FINCAS AGRARIAS PRIVADAS DE 500 Y MÁS HECTÁREAS (1970), Madrid: Instituto Nacional de Estadística.
- ENRÍQUEZ, FERNANDO (1602): *Memorial dado por parte del duque de Alcalá con expresión de agravio contra los fieles ejecutores de Sevilla sobre la postura del jabón*, en Archivo Ducal de Medinaceli, Sección Alcalá, legajo 53-19.
- ENSENADA, ZENÓN DE SOMODEVILLA Y BENGOCHEA, MARQUÉS DE LA (2002): *Catastro del Marqués de la Ensenada: magna averiguación fiscal para alivio de los vasallos y mejor conocimiento de los reinos: 1749-1756*, Madrid: Centro de Publicaciones y Documentación, Ministerio de Hacienda.
- ENVID MIÑANA, ANTONIO (1985): "La primera reglamentación contable europea", en *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de España*, núm. 12.

- ESCALONA AGÜERO, GASPAS DE (1647): *Arcae limensis: Gazophilatium Regium Perubicum*, Madrid: Imprenta Real.
- ESCARTÍN, EDUARDO (1978): "La Intendencia de Cataluña en el siglo XVIII", en *Cuadernos de Historia*. Anexos de la revista Hispania, núm. 9, Madrid.
- ESCOBEDO, JOANA (2007): *Un incunable científic català: Suma de la Art de Arismètica de Francesc Santcliment*, Vol. I: *Estudi*; Vol. II: *Suma de la Art de Arismètica*, Barcelona: Pere Posa, 1482, edició facsímil a cura de Joana Escobedo, Barcelona: Biblioteca de Catalunya, 2007.
- ESPEJO, CRISTÓBAL (1907): "Sobre organización de la Hacienda española en el siglo XVI", en *Cultura Española*, vol. VI, Madrid.
- ESPEJO, CRISTÓBAL (1909-1910): "Antecedentes de la Contaduría mayor de Cuentas hasta las Ordenanzas de 1478", en *Boletín de la Sociedad Castellana de Excursiones*, vol. IV.
- ESPLÁ RIZO, ANSELMO (1907): *Modelo de Contabilidad sencillo y práctico para pequeñas industrias*, Palma de Mallorca: Asociación de Profesores y Peritos Mercantiles de Mallorca (Tip.-Lit.Amengual y Muntaner), s.f.
- ESPUNY TOMAS, MARÍA JESÚS (1992): *El Real Consulado de Comercio del Principado de Cataluña (1758-1829)*. Tesis doctoral realizada en la Universitat Autònoma de Barcelona, Facultat de Dret (inédita).
- ESPUNY TOMAS, MARÍA JESÚS Y JOSÉ SARRION GUALDA (1989): "Las Ordenanzas de 1766 de la Junta de Comercio de Barcelona. Datos para su reconstrucción". Comunicación presentada en el *IV Congreso de la Asociación de Historia Económica*, Alicante, diciembre.
- EZZAMEL, MAHMOUD (2002): "Accounting for the Activities of Funerary Temples: Subjecting the Sacred to the Profane?", *Discussion Paper*, Cardiff Business School.
- EZZAMEL, MAHMOUD (2005): "Accounting for the Activities of Funerary temples: The Intertwining of the Sacred and the Profane", *Accounting and Business Research*, Vol. 35, No. 1.
- EZZAMEL, MAHMOUD (2009): "Order and Accounting as a performative ritual: Evidence from Ancient Egypt", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, 2009.
- FACAL, MARÍA JESÚS (2003): "Manuel Pérez Sáenz 1848-1880: lectura de la contabilidad de un armador, comerciante mayorista y banquero de Santiago de Compostela", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre.
- FALKENSTEIN, A. (1964): *Keilschriftforschung und Alte Geschichte Vorderasiens*, Leiden: E. J. Brill.
- FATJÓ GÓMEZ, PEDRO (2001): "La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico", *XI Congreso AECA*, Madrid, septiembre.
- FAYARD, JANINE (1982): "La Guerra de Sucesión (1700-1714)", en Manuel Tuñón de Lara (director), *La Frustración de un Imperio (1476-1714)*, Barcelona: Editorial Labor, S. A.
- FEBRER ROMAGUERA, M. V. (1995): "Tablas de cambio privadas y operaciones bancarias en la Valencia medieval", en *Anuario de Historia del Derecho Español*, tomo LXV, Madrid.
- FEIJOO MONTENEGRO, PADRE BENITO JERÓNIMO (1730): "El papel, protagonista de nuestra historia", en *Teatro Crítico*, tomo IV, núm. 54.
- FELIU, GASPAS (2001): "La documentación de la Taula de Canvi de Barcelona, con especial atención a los libros contables de los Siglos XVIII y XIX", en *XI Congreso AECA*, Madrid, 26, 27 y 28 de septiembre.
- FELIU, GASPAS (2003): "Los libros mayores de la recibiduría de la Orden militar del Hospital de San Juan de Jerusalén en Cataluña, en el siglo XVI", *Congreso AECA*, Cádiz, septiembre.
- FELIU, GASPAS (2004): "La disputa de los libros contables en la quiebra de la 'Taula de Canvi' de Pere des Caus Y Andreu d'Olivella (1381)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, n° 120, enero-marzo.
- FELIU, GASPAS (2006): "El restabliment de la Taula de Canvi de Barcelona després del Decret de Nova Planta", en el libro: *Miscel·lània Ernest Lluch i Martín*, Barcelona: Fundació Ernest Lluch, Vol. I.

- FELIU, GASPÁR (2008): "La Documentación de la 'Taula de Canvi' de Barcelona en los Siglos XV-XVII", en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad, trabajos presentados en el III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001, Madrid, AECA.
- FERNÁNDEZ CASAS, JUAN (1926): *Generalidades y Prolegómenos de Contabilidad Industrial*, Madrid: Imprenta Gráfica Universal.
- FERNÁNDEZ CASAS, JUAN (1931): *Contabilidad Aplicada*, 1ª edición, Barcelona: José Montesó, Editor. Se conocen otras dos ediciones: 2ª edición, revisada y aumentada, Barcelona: José Montesó, Editor, 1941; 3ª edición, revisada y con adiciones, Barcelona: José Montesó, Editor, 1949.
- FERNÁNDEZ DURO, CESÁREO (1900): *Armada Española desde la unión de los reinos de Castilla y de Aragón*, Madrid: Est. Tipográfico "Sucesores de Rivadeneyra", Impresores de la Real Casa, tomo VI.
- FERNÁNDEZ Y ESTEBAN, RAFAEL (1894): *Diccionario técnico de Comercio, Industria y Banca. Con más de 4.000 voces. Obra nueva de verdadera utilidad*, Zamora: Establecimiento Tipográfico de Enrique Calamita.
- FERNÁNDEZ-FEIJÓO SOUTO, BELÉN Y RICHARD MATTESSICH (2006): "Accounting research in Spain: second half of the 20th century", en *De Computis*, núm 5, diciembre.
- FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ DE RETANA, LUIS (1976): "España en tiempo de Felipe II (1556-1598)", en *Historia de España dirigida por Ramón Menéndez Pidal*, tomo XXII, vol. I, 3ª edición, Madrid: Espasa-Calpe, S.A.
- FERNÁNDEZ FONT, MANUEL (1882): *Compendio de teneduría de libros por partida doble, y de operaciones mercantiles*, [S.l.] Valencia: Imp. de Juan Guix. Puede consultarse reproducción en facsímil en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358186392558-58&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358186392558-58&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- FERNÁNDEZ FONT, MANUEL (1890): *Contabilidad industrial y agrícola simplificada: tratado teórico-práctico de "teneduría de libros" por partida doble, dispuesto al alcance de todas las inteligencias*, Barcelona : F. Giró, s.f. [ca. 1890].
- FERNÁNDEZ FONT, MANUEL (1891): *La ciencia del comercio: tratado de teoría mercantil y teórico práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble... arreglada expresamente para hacer científicamente la carrera del comercio y la de tenedor de libros sin necesidad de recurrir a las aulas ni al auxilio de profesor alguno*, 1ª edición, [S.l.] [s.n.] Barcelona: Imp. La Ilustración, a cargo de Fidel Giró. Puede consultarse reproducción en facsímil en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358226904796-460&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358226904796-460&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- Se conocen 12 ediciones de esta obra; la última de ellas publicada con el título: *La ciencia del comercio: tratado de teoría económico-mercantil y teórico-práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble aplicada a las operaciones financieras del comercio de compra-venta...*, Valencia: Estab. Tip. Doménech, [s.a.:1912?]. Ha sido localizado un ejemplar de esta edición en la Biblioteca de la Universidad de Zaragoza, con la signatura: FA-2144.
- FERNÁNDEZ FONT, MANUEL (1895): *La ciencia de la banca y de la bolsa : tratado de teoría económica financiera y teórico práctico de teneduría de libros sobre contabilidad general por partida doble aplicada a las operaciones financieras del comercio de banca. En el texto de esta obra van intercalados los modelos de libros y documentos concernientes á este ramo de administración mercantil, con sus correspondientes ejercicios prácticos, y gran abundancia de datos en teoría y práctica sobre el modo y forma como debe procederse para llevar las cuentas corrientes con intereses. Contiene además: interesantes nociones sobre el comercio de banca, su origen é historia; sobre economía mercantil; sobre principios del Derecho mercantil aplicado*

al tráfico; sobre el origen é historia de los Bancos, de la partida doble, de la letra de cambio y del crédito, y otros muchos antecedentes de suma utilidad al comercio. Única publicación de este genero en España y países extranjeros que permite con facilidad, por estar arreglada expresamente para ello, hacer científicamente la carrera del Comercio de banca y la de Tenedor de libros en muy corto periodo de tiempo, privadamente y sin necesidad de recurrir á las Escuelas, Academias, ni al auxilio de Profesor alguno. 1ª edición. [Barcelona] Estab. tip. a cargo de Fidel Giró.

[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358344446602~701&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358344446602~701&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)

FERNÁNDEZ FONT, MANUEL (1900): *Contabilidad mercantil simplificada o tratado teórico-práctico de 'Teneduría de libros' por partida doble dispuesto al alcance de todas las inteligencias por ... Única publicación que, por la sencillez del especial método adoptado, del cual es propietario privilegiado el autor de este tratado, puede hacerse la carrera del comercio y la del tenedor de libros en el corto é improrrogable período de treinta días en el hogar doméstico, y sin necesidad de acudir á los auxilios de profesor alguno.* La 1ª edición fue publicada en Murcia: Tip. de Pedro Fernández Falcón s.f. (c. 1880). Según parece la obra alcanzó en total setenta ediciones, la última que sepamos, en Murcia, sin fecha. La más avanzada que yo he podido localizar es la veintiocho y un ejemplar de la misma se encuentra en la Biblioteca de la Universidad de Zaragoza con la signatura FA-2143 . La décimotercera edición, que es de la que citamos, no lleva año, pero se atribuye a 1900 y fue publicada en Valencia: Establecimiento Tipográfico Doménech. Puede consultarse de ella una reproducción en facsímil en el sitio web:

<http://es.scribd.com/doc/71268759/Fernandez-Font-Manuel-Contabilidad-mercantil-simplificada-1900>

FERNÁNDEZ NAVARRETE, PEDRO (1626): *Conservación de monarquías. Discursos políticos sobre la gran consulta que el Consejo hizo al Señor rey don Felipe tercero*, Madrid.

FERNÁNDEZ DE OVIEDO Y VALDÉS, GONZALO (1870): *Libro de la Camara Real del Principe Don Juan e Offiçios de su Casa e Servicio Ordinario (1547)*, Madrid: La Sociedad de Bibliófilos Españoles.

FERNÁNDEZ DE PAREDES, LUIS: *Fundación de Erarios y Montes de Piedad en todos los lugares de estos reynos.* Memorial manuscrito dirigido primero a Felipe III y, después, de nuevo a Felipe IV. Ambas versiones del manuscrito se conservan en la Biblioteca Nacional con las signaturas Mss. 145 y Mss. 6.783, respectivamente.

FERNÁNDEZ Y PARREÑO, RAMÓN (1852): *Nuevo sistema de pesos, monedas y medidas métricas decimal*, Sevilla: Antonio Álvarez.

FERNÁNDEZ Y PARREÑO, RAMÓN (1858): *Contabilidad general teórica y práctica: contiene ... doce métodos diferentes para saldar las cuentas corrientes con intereses*, Sevilla: [s.n.], (Imp. y taller de encuadernaciones de la Revista Mercantil).

FERNÁNDEZ Y PARREÑO, RAMÓN (1859): *Compendio de las operaciones del giro y de la banca*, Barcelona: Imp. Juan Oliveres.

FERNÁNDEZ Y PARREÑO, RAMÓN (1872): *Compendio de la contabilidad general, en partida doble y cálculos mercantiles*, Sevilla: Juan Moyano.

FERNÁNDEZ Y PARREÑO, RAMÓN (1878): *Diccionario tecnológico mercantil y numismática*, Sevilla.

FERNÁNDEZ PEÑA, ENRIQUE (1995): "Fondo bibliográfico de las antiguas Escuelas de Comercio y otras instituciones", en Crisanta Elechiguerra Arrizabalaga (coordinadora): *Reflexiones sobre la Universidad y la Empresa*, Bilbao.

FERNÁNDEZ PIRLA, JOSÉ MARÍA (1957): *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad*, Madrid: E.J.E.S., 318 págs.

FERNÁNDEZ PIRLA, JOSÉ MARÍA (1960): *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad: Introducción contable al estudio de la economía de la empresa*, 2ª edición, Madrid: E.J.E.S., 394 págs.

FERRER Y VALLS, GERÓNIMO (1833): *Tratado elemental teórico-práctico de Relaciones Comerciales, arreglado a lo prevenido en el Código de Comercio*, Madrid: Imprenta de don Tomás Jordán.

- FIDALGO CERVIÑO, ESTHER, ENRIQUE LLOPIS ANGELÁN Y M<sup>a</sup> TERESA MÉNDEZ PICAZO (2000): "The Accounts of the Livestock of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: Inventories, 'Profits' and Expenses, and Cost of Opportunity", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- FIDALGO CERVIÑO, ESTHER (2001): "El sistema contable para el control de la gestión empresarial: el Monasterio de Guadalupe, 1597-1784", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere, Monasterio de Santo Domingo de Silos*, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- FIDALGO CERVIÑO, ESTHER (2003): "Estudio acerca de las cuentas integradas del Monasterio de Guadalupe (1597-1784)", *XII Congreso AECA*, Cádiz, septiembre.
- FIDALGO CERVIÑO, ESTHER Y ROSALÍA MIRANDA MARTÍN (2006): "El sistema contable de la Compañía de Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (MZA) en sus inicios (1857-1908): un estudio introductorio", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- FLEISCHMAN, RICHARD K. Y LEE D. PARKER (1992): "The Cost Accounting Environment in the British Industrial Revolution Iron Industry", en *Accounting, Business and Financial History*, vol. 2, núm. 2.
- FLEISCHMAN, RICHARD K. Y T. TYSON (1993): "Cost Accounting During the Industrial Revolution: The Present State of Historical Knowledge", en *Economic History Review*, vol. XLVI, núm. 3.
- FLEISCHMAN, RICHARD K., AND LEE PARKER (2001): "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management", en *The Accounting Review*, vol. 66, núm. 2, abril.
- FLEISCHMAN, RICHARD K. AND VAUGHAN S. RADCLIFFE (2005): "The roaring nineties: Accounting history comes of age", in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 32, No. 1, June.
- FLEISCHMAN, RICHARD K., VAUGHAN S. RADCLIFFE Y PAUL A.R.K. SHOEMAKER (editores) (2003): *Doing Accounting History Contributions to the Development of Accounting Thought*, Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, vol. 6, Amsterdam; Boston: Elsevier.
- FLESHER, TONYA K., Y DALE L. FLESHER (1979): "Managerial Accounting in an Early 19th Century German-American Religious Commune", *Accounting, Organizations and Society*, núm. 4.
- FLORI, LUDOVICO (1636): *Trattato del modo di tenere il Libro Doppio domestico*, Palermo: Decio Cirillo.
- FLORIDABLANCA, JOSÉ MOÑINO, CONDE DE (1787?): *Censo español executado de orden del Rey: comunicada por el Excelentísimo Señor Conde de Floridablanca, primer Secretario de Estado y del Despacho, en el año de 1787*, Madrid: Imprenta Real.
- FLÜGEL, GUSTAV (1871-1872): *Kitab al-Fihrist mit Anmerkungen herausgegeben von Gustav Flügel* *Kitab al-Fihrist mit Anmerkungen herausgegeben von Gustav Flügel. Nach dessen Tode besorgt von Johannes Rödiger und August Müller*, 2 vols., Leipzig : F.C.W. Vogel.
- FOGEL, ROBERT W. (1964): *Railroads and American Economic Growth: Essays in Econometric History*, Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- FONFEDER, ROBERT, MARK P. HOLTZMAN Y EUGENE MACCARRONE (2003): "Internal controls in the Talmud: The Jerusalem Temple", *The Accounting Historians Journal*, junio.
- FONT RIUS, JOSÉ MARÍA (1973): "El procés de formació de les Costums de Tortosa", en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 1.
- FORONDA, VALENTÍN DE (1787): *Miscelánea o colección de varios discursos*, Madrid:, Imprenta de Benito Cano, 1<sup>a</sup> edición. Todos los textos de esta edición se encuentran facsimilados en el sitio web:  
[www.liburuklik.euskadi.net/handle/10771/9312](http://www.liburuklik.euskadi.net/handle/10771/9312)  
 Hay una edición facsímil de esta edición, publicada por Marcial Pons, Madrid, el año 1996.
- FORONDA, VALENTÍN DE (1793): *Miscelánea o colección de varios discursos*, Madrid:, Imprenta de Manuel González, 2<sup>a</sup> edición. Todos los textos de esta edición se encuentran facsimilados en el sitio web:  
[www.liburuklik.euskadi.net/handle/10771/9105](http://www.liburuklik.euskadi.net/handle/10771/9105)

- FORRESTER, DAVID, A. R. (1978): "Whether Malcom's is best or old Charge and Discharge", en *The Accounting Historians Journal*, vol. 5, núm. 2.
- FOSTER, BENJAMIN FRANKLIN (1852): *The Origin and Progress of Bookkeeping: Comprising an Account of all the Works on this Subject, Published in the English Language, From 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical*, Londres: John Souter.
- FOUCAULT, MICHEL (1975): *Surveiller et Punir. Naissance de la prison*, París: Editions Gallimard.
- FOX, WILLIAM HENRY (1887): *The Present and Future of Accountancy. A Lecture Delivered before the Chartered Accountants' Students' Society of London*, Londres.
- FREIXA Y RABASÓ, EUSEBIO (1879): *Guía teórico-práctica de contabilidad municipal y partida doble*, Madrid.
- F.T.D. (1917): *Teneduría de libros por partida doble*, 2ª ed., Barcelona: Editorial F. T. D. Se conoce otra edición, con iguales características y datos, de 1922.
- F.T.D. (1917): *Teneduría de libros por partida doble*. Libro del Maestro, Editorial F. T. D. Se conoce otra edición, con iguales características y datos, de 1922.
- F.T.D. (1926): *Teneduría de libros. Tercer grado. Contabilidad de empresas. Libro del Maestro*, Barcelona, Editorial F. T. D.
- FUERO JUZGO (671): Puede consultarse una edición en latín y español en el sitio web: [www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm](http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm)
- FUERTE ARIAS, RAFAEL (1909): *Alfonso de Quintanilla, Contador Mayor de los Reyes Católicos. Estudio crítico acerca de su vida, hechos, é influencia en la reforma económica, política y militar de la Monarquía Española*, vol. I, Oviedo.
- FUGLISTER, JAYNE, Y ROBERT BLOOM (1991): "Accounting Records of Quakers of West Falmouth, Massachusetts (1976-1860): An Analysis", *The Accounting Historians Journal*, núm. 2.
- FUNNELL, WARWICK N. (1987): "The Medieval Doctrine of Obligation and Accounting Practices of Seigneurial Administration in England c. 1200-c.1600", *Accounting History Newsletter*, núm. 14, Winter 1987.
- FUNNELL, WARWICK N. (1996): "Preserving History in Accounting: Seeking Common Ground between 'New' and 'Old' Accounting History", en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, núm. 4.
- FUNELL, WARWICK N. (2001): "Distortions of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart", *Abacus*, vol. 37, núm. 1.
- FUNELL, WARWICK N. (2003a): *Accounting for War: Financial Control of the British Army 1846-1899*, Nueva Gales del Sur: Accounting and Finance Academic Press.
- FUNELL, WARWICK N. (2003b): "The Genocidal Possibilities of Accounting: The Holocaust". *Conferencia en la Management School*, University of Newcastle.
- FUNELL, WARWICK N. (2004a): "The London School of Economics and Cost Accounting Reforms in the British Army, 1907-25". *Conferencia en el Management School Seminar*, Massey University, New Zealand.
- FUNELL, WARWICK N. (2004b): "National Efficiency, Richard Haldane and War", *World Congress of Accounting Historians*, St Louis, Missouri & Oxford, Mississippi.
- FUNELL, WARWICK N. (2004c): "Accounting in the Pursuit of Utopia: The Possibility of Perfection in Paraguay", *The Accounting Historians Journal*, vol. 31, núm. 1.
- FUNELL, WARWICK N. (2005): "Accounting on the Frontline: Cost Accounting, Military Efficiency and the South African War", *Accounting and Business Research*, vol. 35, núm. 4.
- FUNELL, WARWICK N. (2006): "National efficiency, military accounting and the business of war", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 17, núm. 6.
- FUNELL, WARWICK N. (2007): "The Reason Why: The English Constitution and the Latent Promise of Liberty in the History of Accounting", *Accounting, Business and Financial History*, vol. 17, núm. 2.
- FUNELL, WARWICK N. (2008): "The 'Proper Trust of Liberty': economical reform, the English constitution and the protections of accounting during the American War of Independence", *Accounting History*, vol. 13, núm. 1.



- FUNELL, WARWICK N. (2009): "Military Accounting", en Edwards, R. and Walker, S. (editores): *Routledge Companion to Accounting History. Routledge companions*. Londres: Taylor & Francis Ltd.
- FUNNELL, WARWICK N. (2010): "On his majesty's secret service: accounting for the secret service in a time of national peril 1782-1806", *The Accounting Historians Journal*, vol. 37, núm. 1.
- FUNNELL, WARWICK N. (2011): "Social Reform, Military Accounting and the Pursuit of Economy during the Liberal Apotheosis, 1906-1912". *Accounting, Business and Financial History*, vol. 21, núm. 1.
- FUNELL, WARWICK N. Y G. MAHDAVI (2003): "Public Sector Accountability and Accounting Information Systems in the Islamic Republic of Iran", *Iranian Journal of Information Science and Technology*, vol. 1, núm. 2.
- FUTCHER, T., Y T. PHILLIPS (1986): "Church Budgeting: A Secular Approach", *The National Public Accountant*.
- GACTO FERNÁNDEZ, ENRIQUE (1971): *Historia de la Jurisdicción mercantil en España*, Sevilla, Universidad de Sevilla.
- GALLARDO FERNÁNDEZ, FRANCISCO (1805): *Origen, progresos y estado de las rentas de la Corona de España, su gobierno y administración*, Madrid, 1805-1817, 7 tomos, tomo 1.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA, DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ASUNCIÓN RAMOS STOLLE (2004): "Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)", *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, junio.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA, DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ASUNCIÓN RAMOS STOLLE (2006): "Un estudio de la información económica contenida en el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1698)", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ASUNCIÓN RAMOS STOLLE (2007): "Los flujos de efectivo en una economía monástica. Estudio del Arca de la Comunidad del Monasterio de Santa María la Real de Oseira (1614-1698)", en *De Computis*, núm. 6, junio.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA, Y DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ (2010): "Producción y precios agrícolas del centeno y del vino en algunos prioratos de Oseira (1753-1834)", en *De Computis*, no. 13, diciembre.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA Y DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ (2011): "Situación económica y financiera del Monasterio de Oseira en el siglo XVIII", en *Pecunia*, núm 13, julio-diciembre.
- GALLEGO RODRÍGUEZ, ELENA Y DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ (2012): "Los gastos en obras en el Monasterio de Oseira en el período 1747-1832", en *De Computis*, núm. 16, junio.
- GALLUR Y SALA, EMILIO (1862): *Manual de teneduría de libros por partida doble*, Alicante: Imp. y Lit. de la Viuda de Juan J. Carratalá.
- GÁRATE OJANGUREN, MONTSERRAT (1990): *La Real Compañía Guipuzcoana de Caracas*, San Sebastián: Sociedad Guipuzcoana de Ediciones y Publicaciones.
- GÁRATE OJANGUREN, MONTSERRAT (1993a): *Comercio ultramarino e ilustración. La Real Compañía de la Habana*, San Sebastián: Real Sociedad Bascongada de Amigos del País.
- GÁRATE OJANGUREN, MONTSERRAT (1993b): "La Real Compañía de La Habana y el Puerto de Veracruz", en *Boletín de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País*, Tomo 49, Nº 1.
- GÁRATE OJANGUREN, MONTSERRAT (1995a): "Comercio ultramarino e Ilustración: La Real Compañía de La Habana", en *Revista de Historia Económica*, Año nº 13, Nº 1.
- GÁRATE OJANGUREN, MONTSERRAT (1995b): "La contabilidad de las compañías privilegiadas de comercio por acciones en la España de los siglos 18-19: un análisis de los estados contables", *Actas del VIII Congreso AECA*, Sevilla, Vol. 1.
- GARCÍA-BAQUERO GONZÁLEZ, ANTONIO (1988): *Cádiz y el Atlántico (1717-1778). El comercio colonial español bajo el monopolio gaditano*, 2 vols. Cádiz. 1ª edición, Cádiz, 1976.
- GARCÍA-CUENCA ARIATI, TOMÁS (1982): "El Consejo de Hacienda (1476-1803)", en Miguel Arto-la (editor e introductor): *La economía española al final del Antiguo Régimen*, Vol. IV, Instituciones, Madrid.

- GARCÍA-CUENCA ARIATI, TOMÁS (2005): "Economía y Hacienda en el Antiguo Régimen". Ponencia presentada en el *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Cervantes y la Real Hacienda*, Toledo, 20-22 abril 2005.
- GARCÍA DE PAZ, JOSÉ **Luis** (2011): *Patrimonio desaparecido de Guadalajara* (segunda edición), Colección Tierra de Guadalajara.  
[http://es.wikipedia.org/wiki/Real\\_Fábrica\\_de\\_Paños\\_de\\_Brihuega](http://es.wikipedia.org/wiki/Real_Fábrica_de_Paños_de_Brihuega)
- GARCÍA DUCAZCAL, JOSÉ M. (1894): *Contabilidad, Teneduría de Libros y Administración Comercial*, Madrid: Imprenta de los Hijos de J. Ducazcal.
- GARCÍA FUENTES, LUTGARDO (1980): *El comercio español con América 1650-1700*, Sevilla: Diputación Provincial de Sevilla.
- GARCÍA FUENTES, LUTGARDO (2004): "La oposición del Consulado de Cargadores a Indias a la creación de Compañías privilegiadas (S.XVIII) en *Temas Americanistas*, núm. 17.
- GARCÍA GALLO, ALFONSO (1946): "Proyecto de 'Código peruano' de Gaspar de Escalona y Agüero, en *Anuario Histórico del Derecho Español*, vol. 17.
- GARCÍA GALLO, ALFONSO (1950): *Curso de Historia del Derecho, tomo I: Introducción, Historia General, de las Fuentes y del Derecho Público*, Madrid.
- GARCÍA GALLO, ALFONSO (1971): *Manual de Historia del Derecho Español, tomo I: El Origen y la Evolución del Derecho*, Madrid.
- GARCÍA GARCÍA, E. (1986): *S. Juan y S. Pablo de Peñafiel. Economía y Sociedad en un convento dominico castellano (1318-1512)*, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- GARCÍA GONZÁLEZ, J. J. (1972): *Vida económica de los monasterios benedictinos en el siglo XIV*, Universidad de Valladolid.
- GARCÍA LÓPEZ, AURELIO (1996): "El Escorial, en Luis Cabrera de Córdoba", en Francisco Javier Campos y Fernández de Sevilla (editor): *Literatura e imagen en El Escorial: Actas del Simposium (1/4-IX-1996)*.
- GARCÍA MARTÍN, P. (1985): *El Monasterio de San Benito el Real de Sahagún en la época moderna (contribución al estudio de la economía rural monástica en el Valle del Duero)*, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- GARCÍA ORMAECHEA, R. (1932): *Supervivencias feudales en España. Estudio de legislación y jurisprudencia sobre señoríos*, Madrid: Editorial Reus.
- GARCÍA PERES, DOMINGO (1980): *Catálogo razonado biográfico y bibliográfico de los autores portugueses que escribieron en castellano*, Madrid.
- GARCÍA DE SAAVEDRA, JUAN (1578): *De expensis et meliorationibus*, Alcalá de Henares.
- GARCÍA SANZ, ÁNGEL (1990): "Cultivo, rendimientos y coyuntura agraria en tierras de Palencia en el Antiguo Régimen: La explotación del Priorato de Perales, 1719, 1829". *Actas del II Congreso de Historia de Palencia*, abril de 1989. Palencia.
- GARCÍA SANZ, ÁNGEL (1991): "Renta Territorial y Patrimonio de una Casa Nobiliaria en la Castilla del Siglo XIX: los Marqueses de Lozoya, 1808-1896", en P. Saavedra y R. Villares (eds.): *Señores y Campesinos en la Península Ibérica*, Barcelona: Editorial Crítica.
- GARCÍA SANZ, ÁNGEL (1999): "La propiedad territorial de los señoríos seculares", en Salustiano de Dios, Javier Infante, Ricardo Robledo, Eugenia Torijano (Coords.): *Historia de la propiedad en España siglos XV-XX, Encuentro interdisciplinar, Salamanca, 3-6 de junio de 1998*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales.
- GARDNER SORSBY, VICTORIA (1975): *British Trade with Spanish America under the Asiento (1713-1740). Thesis for the Degree of Doctor of Philosophy, University of London*. La tesis completa puede consultarse en el sitio web:  
<http://discovery.ucl.ac.uk/1349550/1/473433.pdf>
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1925a): *Manual práctico de organización contable*, Barcelona: Editorial Cultura. Se conoce otra edición de Barcelona: Editorial Cultura, 1941.
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1925b): *Manual práctico de contabilidad industrial*, Barcelona: Editorial Cultura.

- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1926): *Interpretación de balances*, Barcelona: Bayer Hermanos.
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1929): *Contabilidad por moneda oro*, Barcelona: Ed. Cultura.
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1935): *La técnica del balance*, Barcelona: Editorial Cultura.
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1942): *Curso de Jefe de Contabilidad, 2ª edición*, Barcelona: Editorial Cultura. La primera edición se publicó en Barcelona: Editorial Cultura, 1933.
- GARDÓ SANJUÁN, JOSÉ (1943): *Contabilidad industrial, 2ª edición, revisada y aumentada*, Barcelona: José Montesó, Editor. La 1ª edición tuvo lugar en Barcelona: José Montesó, Editor, 1932. Se conoce otra edición, la 3ª edición, revisada y aumentada, Barcelona: José Montesó, Editor, 1950.
- GARNER, S. PAUL (1954): *Evolution of Cost Accounting to 1925, Tuscaloosa: University of Alabama*. Este trabajo fue presentado como tesis doctoral en la University of Texas el año 1940. Existe una reimpresión editada por la Garland Publishing Company en 1977. En 1956 fue traducida y publicada en japonés, y en chino en 1989.
- GARZÓN PAREJA, MANUEL (1972): *La industria sedera en España. La renta de la seda en Granada*. Granada: Archivo de la Real Chancillería, 1972.
- GARRABOU, RAMÓN (1978): "Cultius, collites i rendiments a la Segarra i Alt Anoia: els comptes d'unes finques de Guissona, Sant Maftí i Castellfollit de Riubregós (1847-1869)", *Estudis d'Història Agraria*, núm. 10.
- GARRABOU, RAMÓN, ENRIC SAGUER Y PERE SALA (1993): "Formas de Gestión Patrimonial y Evolución de la Renta a Partir del Análisis de Contabilidades Agrarias: los Patrimonios del Marqués de Sentmenat en el Vallés y en Urgell (1820-1917)", *Noticiero de Historia Agraria*, núm. 5.
- GAUTIER-DALCHE, J. (1965): "Le domaine du monastère de San Toribio de Liébana: formation, structure et modes d'exploitation", *Anuario de Estudios Medievales*, núm. 2.
- GEIJSBEEK, JOHN B. (1914): *Ancient Double-Entry bookkeeping. Lucas Pacioli's Treatise (A. D. 1494 - The Earliest Known Writer on Bookkeeping) Reproduced and Translated with Reproductions, Notes and Abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne*, Denver: The Author.
- GIANNONE, PIETRO (1723): *Dell'Istoria civile del Regno di Napoli, Libri XL. Scritti da Pietro Giannone, Giureconsulto ed Avvocato Napoletano*, Nápoles: Per lo Stampatore Niccolò Naso. Varias reediciones, de las cuales en este trabajo se cita la incluida en *Istoria civile del Regno di Napoli*, Milán: per Nicolò Bettoni, 1822.
- GIBERT Y SÁNCHEZ DE LA VEGA, RAFAEL (1976): "Contadores de Hacienda e intervención fiscal en el Antiguo Régimen castellano" en *Itinerario Histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*, Madrid.
- GIL, FERNANDO, Y RICARDO CORLETO (1998-2003): "El Pacto de la Regla communis", *Documentos para el estudio de la Historia de la Iglesia Medieval*, Pontificia Universidad Católica Argentina. Edición digital:  
[http://webs.advance.com.ar/pfernando/DocsIglMed/Monacato\\_Pactual.html](http://webs.advance.com.ar/pfernando/DocsIglMed/Monacato_Pactual.html)
- GILMAN, STEPHEN (1916): *Principles of Accounting*, Chicago: La Salle Extension University. Puede consultarse una edición facsímil de este libro en el sitio web:  
<http://archive.org/details/principlesaccou00gilmgoog>
- GITTI, VINCENZO (1877): *Gli scrittori classici della Partita doppia*, Turín: Tip. Carnilla e Bertolero.
- GITTI, VINCENZO (1878): *Sulla Storia della Ragioneria. Discorso letto alla Società dei Ragionieri di Torino*, Turín: Lit. Camilla e Bertolero.
- GITTI, VINCENZO (1884): *Il passato e l'avvenire della ragioneria. Discorso letto il 21 aprile 1881 nel R. Istituto T.Germano Sommeiller in Torino*, Turín: Tip. e Lit. Camilla e Bertolero.
- GIUSSO, LORENZO (1958): "Líneas de una historiografía italiana sobre España", en *Revista de Estudios Políticos*, núm. 98.
- GOLDBERG, L. (1964): *An Inquiry into the Nature of Accounting*, American Accounting Association, Sarasota.
- GÓMEZ, ANTONIO (1552): *Variarum resolutionum juris civilis, communis et regii*, Salamanca.
- GÓMEZ, ANTONIO (1555): *In leges Tauri commentarium*, Salamanca.

- GÓMEZ AYAU, EMILIO (1971): "Reforma agraria y revolución campesina en la España del siglo XX", *Revista de Estudios Agrosociales*, núm. 77.
- GÓMEZ DÍAZ, DONATO, Y FRANCISCO SIERRA CAPEL (1994): "Una contabilidad de supervivencia a fines del siglo XVII: el Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora, 1670-1693 (Almería)", *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Madrid, 1994.
- GÓMEZ MENDOZA, ANTONIO (1989): *Ferrocarril, industria y mercado en la modernización de España*, Madrid: Espasa Calpe.
- GÓMEZ NAVARRO, SOLEDAD (2010): "Intramuros: una contribución a la utilidad historiográfica de las contabilidades monásticas. Las carmelitas descalzas cordobesas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen", en el *Anuario de Historia de la Iglesia*, vol. 19.
- GÓMEZ ROUBAUD, RAFAEL (1802): *Antigüedad del Cuerpo del Ministerio de Marina*, Madrid: Ministerio de Marina.
- GONZÁLEZ CEDRÓN, ANTONIO (1897): *Tratado de contabilidad para la estructura, comprobación y justificación de las cuentas provinciales de la Hacienda pública*, [S.l.] [s.n.] Madrid: Impr. de la Revista de Legislación. Puede consultarse una reproducción en facsímil del Tratado en sitio web:  
<http://bdh.bne.es/bne/search/Search.do;jsessionid=D7E850882A87665BACBE0AE0918B82A1>
- GONZÁLEZ CEDRÓN, ANTONIO, LEONCIO MÉNDEZ DE VIGO Y FLORENTINO EMILIO PERAL (1900): *Nociones generales de contabilidad pública*, Madrid: Hijos de Reus.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1956): "Gaspar de Texada, precursor de la Teneduría de libros en España", en *Técnica Económica*, núm. 2, mayo.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1958-1960): "Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre la Contabilidad por partida doble", en *Técnica Económica*, núm. 5, mayo de 1958, y núm. 3, marzo de 1960.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1982): "Los 'Libros de Cuentas' de la familia Ruiz, mercaderes-banqueros de Medina del Campo (1551-1606)", en *Primer congreso sobre archivos económicos de entidades privadas*, Madrid, Banco de España.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1988): "De las tres formas de llevar 'cuenta y razón' según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVII, núm. 55.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1992): "El sevillano Luis de Luque y Leyva, 'reintroducción' de la Partida Doble en la bibliografía española", en *Cuadernos de Investigación Contable*, Sevilla, vol. 4, n° 1-2, Primavera-Otoño.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1993): "La contabilidad de la Casa Real del Príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, vol. XXII, núm. 77, octubre-diciembre.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1993): *Negociación de cambios y asientos. Un opúsculo de autor anónimo sobre asientos, cambios y contabilidad por partida doble, de finales del primer tercio del siglo XVII*, Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1994): "Una ayuda indirecta a la introducción de la partida doble en la Real Hacienda de Indias: La Real Cédula de 18 de agosto de 1596 sobre libros de cuentas", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, núm. 80, julio-septiembre.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (1996): "Panorama histórico de las Fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglos XII (España cristiana) al XVIII", en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España, Estudios de Historia de la Contabilidad n° 2*, Madrid: AECA.
- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (2008): "Balbucesos y primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España", en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad, trabajos presentados en el III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001*, Madrid, AECA.

- GONZÁLEZ FERRANDO, JOSÉ MARÍA (2010): *Los libros de cuentas (1545-1574) de la familia Salamanca, mercaderes e hidalgos burgaleses del siglo XVI*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1880): *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda*, Cartagena: Imp. y lit. de M. Ventura. 1ª edición. Publicó una 2ª edición ese mismo año, aumentada y corregida, también en Cartagena, en la Imprenta de José Requena, y otra 3ª, asimismo aumentada y corregida, el año 1881 en esta misma imprenta.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1886): *Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad o teneduría de libros demostrativa*, Cartagena: Imprenta y litografía de M. Ventura. 3ª ed., Madrid: Imprenta y Litografía de J. Belío, 1887.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1888): *Elementos de contabilidad demostrativa*, Madrid: Librería Editorial de Guillermo Osler.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1889): *Las Doce Reglas de Enteros. Obra de texto para las Escuelas de Primera y Segunda Enseñanza*, 2ª ed., Madrid: Establecimiento Tipográfico de Juan Cayetano García.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1891): *La Contabilidad Técnica*, Madrid: Establecimiento Tipográfico de Ricardo Álvarez.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1892): *Apéndice a la Contabilidad Técnica. Incluida en los programas oficiales para las Carreras de Comercio*, Madrid: La Nacional. Imprenta a cargo de J. Cayetano García.
- GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, BONIFACIO (1905): *El poema de la vida inmortal. Moneda legal equivalente al valor de 1000 gramos de sangre pura*, Barcelona: J. Ortega.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, CARLOS ALBERTO (1988): "Los vascos, fundadores de la Real Compañía de Comercio y Fábricas San Fernando de Sevilla", en *Actas del II Seminario de la Real Sociedad Vascongada de los Amigos del país, 1, 2 y 3 de diciembre de 1988*. Publicado en San Sebastián: RSBAP.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, CARLOS ALBERTO (1991a): "En torno al establecimiento de la Real Compañía de Comercio y Fábricas San Fernando de Sevilla", en *Actas del Coloquio Nacional Comercio y Burguesía de Negocios en la Andalucía de la Ilustración*. Cádiz, 1988. Publicado en Cádiz: Diputación Provincial, vol. I.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, CARLOS ALBERTO (1991b): "La organización del tráfico comercial con las Indias en la Real Compañía de San Fernando de Sevilla", en *Actas IX Jornadas de Andalucía y América*. Santa María de La Rábida, 23 a 27 de octubre de 1989. Editadas por Bibiano Torres Ramírez en Sevilla: Ayuntamiento de Huelva *et al.* Puede consultarse la versión completa en el sitio web:  
<http://dspace.unia.es/bitstream/10334/615/1/13JIX.pdf>
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, CARLOS ALBERTO (1994): *La Real Compañía de Comercio y Fábricas de San Fernando de Sevilla, 1747-1787*, Sevilla: Servicio de Publicaciones del Ayuntamiento de Sevilla.
- GOTTLIEB, JOHAN (1531): *Teutsch verstandig Buchhalten*, Nuremberg.
- GOTTLIEB, JOHAN (1546): *Buchhalten, Zwey Künstliche und verstandige Buchhalten*, Nuremberg.
- GOXENS DUCH, ANTONIO (1943): *Técnica de los balances e inventarios (Formación, análisis y tributación)*, Barcelona: Juan Bruguer, Editor. Se conocen nueve ediciones, la última, la 9ª, revisada y actualizada, de Barcelona: Juan Bruguer, Editor, 1976.,
- GOXENS DUCH, ANTONIO (1944a): *Revisión de contabilidades y examen de negocios*, Barcelona: Juan Bruguer, Editor. Se conocen 10 ediciones, la última, la 10ª, revisada y actualizada, de Barcelona: Juan Bruguer, Editor, 1978.
- GOXENS DUCH, ANTONIO (1948): *Inflación, deflación y tributos en la contabilidad de las empresas: Efectos económico-contables de las oscilaciones monetarias en las empresas privadas y posibles soluciones*, Madrid: M. Aguilar.
- GOXENS DUCH, ANTONIO (1950): *Suspensiones de pagos, quiebras y moratorias: Estudio comercial, económico, contable y jurídico de sus orígenes y soluciones*, Madrid: M. Aguilar.

- GOXENS DUCH, ANTONIO (1950-1951): *Contabilidad y Administración de negocios*, 4 volúmenes: I. *Principios generales y teoría contable*; II. *Métodos y organización contables*; III. *Ordenación financiera y estudio de balances*; y IV. *Contabilidad aplicada a empresas*. Madrid: Afrodisio Aguado, S.A.
- GOXENS DUCH, ANTONIO (1974): *Evolución de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901. Aportación a la historia de la contabilidad en España en su relación con la historia mundial de las doctrinas contables*. Tesis elaborada para optar al Grado de Doctor. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Barcelona, Ramo de Economía de la Empresa, Departamento de Contabilidad, octubre de 1974.
- GOXENS Y DUCH, ANTONIO (1976): "Evolución de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol 5, núm. 16, abril-junio.
- GOYTRE Y BLASCO, BLAS (1882): *Teneduría de libros. Exposición teórica de los métodos de partida simple, doble y logismográfico con aplicaciones prácticas de los dos últimos*, Madrid: Imprenta del Cuerpo Administrativo del Ejército. 2ª ed. corregida y aumentada, 1894.
- GRADY, P. (1957): "The Broader Concept of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, mayo.
- GRANADO SUÁREZ, SONIA, Y MERCEDES CALVO CRUZ (2008): "Análisis histórico-contable de las formas de trabajo en el Señorío de Adeje (Canarias, siglo XVIII)", *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- GRANADO SUÁREZ, SONIA, Y MERCEDES CALVO CRUZ (s.f.): *Trabajadores libres y esclavos de la Casa-Fuerte de Adeje (Tenerife) durante el siglo XVIII. Un análisis histórico-contable*. Sitio web: [www.fulp.ulpgc.es/files/webfm/File/web/publicaciones/vectorplus/articulos/vp33\\_06\\_articulo03.pdf](http://www.fulp.ulpgc.es/files/webfm/File/web/publicaciones/vectorplus/articulos/vp33_06_articulo03.pdf)
- GRANDE ENCICLOPÉDIA PORTUGUESA E BRASILEIRA (1936-1960): Lisboa y Rio de Janeiro: Editorial Enciclopédia, Lda.
- GUAMÁN POMA DE AYALA, FELIPE (1615?): *Primer Nueva Coronica y Buen Gobierno*, en Biblioteca Real de Dinamarca. Existe edición facsimilar con el título *Nueva Corónica y Buen Gobierno* preparada por el americanista Paul Rivet para el Institut d'Éthnologie de París, París, 1936. Puede consultarse el original digitalizado con su transcripción en el sitio web de Det Kongelige Bibliotek: [www.kb.dk/permalink/2006/poma/titlepage/es/text/?open=id3083608](http://www.kb.dk/permalink/2006/poma/titlepage/es/text/?open=id3083608).
- Por otro parte, entre las diversas transcripciones del manuscrito merece destacarse la editada con un amplio estudio introductorio, a modo de prologo, notas y transcripción, por el historiador y etnólogo Franklin Pease García y publicada en Caracas, por la Biblioteca Ayacucho, en 1980.
- GUEVARA, ANTONIO DE (1581?): *La horden que parece se debe tener en los bancos que se pusieren para que sean seguros y utiles a la republica, comercio y trato*. Instituto de Valencia de Don Juan, envió 33, caja 46.
- GUEVARA, ANTONIO DE (1581): *Carta del 28 de octubre de 1581*. Instituto de Valencia de Don Juan, envió 33, caja 46.
- GUILLÉN SUÁREZ, ANTONIO (1839): *Tratado compendioso de la contabilidad mercantil en partida doble*, Barcelona. Se conocen otras dos ediciones del libro, ambas también de Barcelona, los años 1848 y 1878.
- GUILLÉN SUÁREZ, ANTONIO (1847): *Apéndice al verdadero cambista... con sujeción al nuevo sistema de cambios extranjeros*, Barcelona: Imp. de Pons y Cia.
- GUILLOTO Y GONZÁLEZ, FERNANDO (1994): *La carrera de Comercio en Cádiz. Del Arte de la Contabilidad a las Ciencias Empresariales*, Cádiz: Servicio de Publicaciones. Universidad de Cádiz.
- GUIMERÁ PERAZA, MARCOS (1997): "El ilustrado hacendista Francisco Xavier Machado Fiesco /1730-1808", en *Anuario de Estudios Atlánticos*, año 43. Puede consultarse este artículo en el sitio web: <http://archivografico.ulpgc.es/cgi-bin/showfile.exe?CISOROOT=aea&CISOPTR=1925&filename=1926.pdf>

- GUIMERÁ RAVINA, AGUSTÍN Y JOSÉ MIGUEL DELGADO BARRADO (1994): "Proyectismo canario y comercio americano: un plan de compañía privilegiada (1753)", en *III Reunión Científica: Asociación Española de Historia Moderna. El comercio en el Antiguo Régimen*, Las Palmas: Asociación Española de Historia Moderna.
- GUTIÉRREZ, JUAN (1574): *Tractatus de iuramento confirmatorio*, Salamanca.
- GUTIÉRREZ, JUAN (1587): *Consilia sive response*, Salamanca.
- GUTIÉRREZ, JUAN (1589): *Practicarum quaestionum*, Salamanca.
- GUTIÉRREZ, JUAN (1602): *De tutelis et curis minorum*, Salamanca.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO (1990): "Accounting and domination in the Royal Tobacco Factory of Seville". Trabajo presentado en el *Touche Ross Doctoral Colloquium in Accounting*, Budapest, abril.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO (1991): "Physical Change and Accounting: The case of the Royal Tobacco Factory in the XVIII century". Comunicación presentada en el *14th Annual Congress of the European Accounting Association*, abril.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO (1992): *Distribución espacial y cambio organizacional: El caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla en el siglo XVIII*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Sevilla, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Sevilla.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO (2009): "Organización y actividad de los Tribunales de Cuentas de Ultramar (1851-1893)", en *De Computis*, núm. 11, diciembre.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO Y MIRIAM NÚÑEZ TORRADO (2000): "Explaining change in Spain during the second half of the eighteen century using Institutional theory", en *Accounting and History. A selection of Madrid papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ Y MIRIAM NÚÑEZ TORRADO (2001): "Contabilidad y control de gestión en el siglo XVIII: un estudio transversal en España", en *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere, Santo Domingo de Silos*, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ Y MIRIAM NÚÑEZ TORRADO (2002): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain", en *3rd EIASM Workshop on Accounting and Management in Historical Perspective*, Lisboa, 5 y 6 de diciembre.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ Y MIRIAM NÚÑEZ TORRADO (2005): "Cost and Management Accounting in Pre-Industrial Revolution Spain", *Accounting Historians Journal*, vol. 32, núm. 1.
- GUTIÉRREZ, FERNANDO, Y DOMI ROMERO (2007): "The 1770s, a lively decade for quality control: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville", en *Accounting History*, November, vol. 12, no. 4.
- GUTIÉRREZ HIDALGO, FERNANDO, Y MARIANO SÁNCHEZ BARRIOS (2005): "Reflexiones sobre apariencias y contenido en los informes históricos de Telefónica, S.A. (1924-2004)", en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda"*, Toledo, 22 a 22 de abril.
- GUZMÁN RAJA, ISIDORO (2006a): "Algunas notas sobre la Contaduría de la Armada Española en la primera mitad del siglo XIX: especial referencia a la administración de provisiones", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio.
- GUZMÁN RAJA, ISIDORO (2006b): "Normativa contable en la Armada española durante el período 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones", en *De Computis*, diciembre.
- GUZMÁN RAJA, ISIDORO (2007): "Organización administrativa en los hospitales de la Armada española durante el siglo XVIII", en *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre.
- GUZMÁN RAJA, ISIDORO (2008): "Los intentos de implantación del método de partida doble en la contabilidad pública española durante el siglo XIX: regulación normativa y causas de su fracaso". Comunicación presentada en el *XIII Encuentro ASEPUC*, Albacete, 4 a 6 de junio.

- GUZMÁN RAJA, ISIDORO, ENRIQUE BLASCO LEANTE Y JOSÉ LUIS MONTOYA CHINCHILLA (2011): "La Administración de la Armada española en el siglo XVIII: El caso de la expedición a Argel de 1768 para el canje de cautivos", en *De Computis*, núm. 15, diciembre.
- GUZMÁN RAJA, ISIDORO, Y MANUELA GUZMÁN RAJA (2012): "La contabilidad de agrupaciones y obras en la Ordenanza de Arsenales de la Armada española de 1886: algunos apuntes sobre su aplicación para determinar el coste del torpedero submarino Peral", en *VIII Encuentro de Tabajo de Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- HAGERS, J. (1903): *Bouwstoffen voor de Geschiedenis van het Boekhouden in de Nederlanden*, Rotterdam: G. Delwel & Co.
- HAMILTON, EARL J. (1936): *Money, Prices and Wages in Valencia, Aragon and Navarre (1351-1500)*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- HAMILTON, EARL J. (1945): "The Foundation of the Bank of Spain", en *The Journal of Political Economy*, vol. LIII, núm. 2, junio.
- HAMILTON, EARL J. (1946): "The First Twenty Years of the Bank of Spain", en *The Journal of Political Economy*, vol. LIV, núm. 1, febrero-abril.
- HAMILTON, EARL J. (1949): "Spanish Banking Schemes before 1700", en *The Journal of Political Economy*, vol. VII, núm. 1, febrero.
- HAMILTON, EARL J. (1970): "El Banco Nacional de San Carlos (1782-1829)", en *El Banco de España. Una historia económica*, Banco de España, Madrid.
- HAMMOND, THERESA Y PREM SIKKA (1996): "Radicalizing accounting history: the potential of oral history", en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, núm. 3.
- HARPER, B Y P. HARPER (1988): "Religious Reporting: Is It the Gospel Truth?", *Management Accounting*, febrero.
- HARVEY, PAUL D. A. (1972): "Agricultural treatises and manorial accounting in medieval England", *Agricultural History Review*, vol. 20, núm. 2.
- HARVEY, PAUL D. A. (editor) (1976): *Manorial Accounts of Cuxham, Oxfordshire, A.D. 1200-1359*, Londres: H.M. Stationery Off.
- HARVEY, PAUL D. A. (1984): *Manorial Records*, Londres: British Records Association.
- HARVEY, PAUL D. A. (1994): "Manorial accounts", en R. H. Parker y B. S. Yamey (eds.): *Accounting History: Some British Contributions*, Oxford: Clarendon Press.
- HAVE, O. TEN (1934): *De leer van het boekhouden in de Nederlanden tijdens de seventieendeen achttiende eeuw (van Stevin tot Degrange)*, Delft: N.V. Technische. Boekhandel en Drukkerij J. Waltman Jr.
- HEAPS, JOHN WILLIAMS (c.1898): *The Antiquity of Bookkeeping: An Historical Sketch*, Londres: Gree & Co.
- HEIER, JAN RICHARD (2010): "Accounting for the ravages of war: Corporate reporting at a troubled American railroad during the Civil War", *Accounting History*, vol. 15, núm. 2.
- HELGUERA Y GARCÍA, ÁLVARO DE LA (1894): *Tratado elemental de contabilidad y teneduría de libros por Evolución de la contabilidad en Barcelona partida doble : para uso de las escuelas de primera enseñanza y academias*, Madrid: Establecimiento Tipográfico de Fortanet. Puede consultarse una edición facsímil completa de este libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357327882395~177&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1357327882395~177&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true).
- HELGUERA QUIJADA, J. (1991): "Las Reales Fábricas", en Comín, F. Y Martín, P. (eds.) *Historia de la Empresa Pública en España*, Espasa Calpé, Madrid.
- HELGUERA QUIJADA, J. (1996): "Empresas y Empresarios Manufactureros en la España del siglo XVIII", en Comín, F. y Martín, P. (eds.) *La empresa en la Historia de España*, Cívitas, Madrid.
- HENDRIKSEN, ELDON S. (1970): *Accounting theory*, Homewood, Ill.: R.D. Irwin.
- HERAS, ANTONIO DE (1838): *Tratado Elemental de Partida Doble, aplicada al Comercio*, Cádiz: Imprenta de D. Domingo Feros.



- HEREFORD, CHARLES J. A. (1793): *The History of Spain, from the establishment of the colony of Gades by the Phoenicians, to the death of Ferdinand, surnamed the sage*, 3 vols., Londres: C. and G. Kearsly.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2002): *El Cabildo catedral de Sevilla: Organización y sistema contable (1625-1650)*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Sevilla.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2003): "The Accounting System in the Cathedral Council's Accounting Office ('Mayordomía') throughout the Seventeenth Century", *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2005): "La elección del método contable: El caso del Cabildo Catedral de Sevilla (siglo XVII)", V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda", Toledo en 2005. Una versión revisada de esta comunicación, con el mismo título, fue presentada en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión: Memorial Raymond Konopka*, Carmona (Sevilla), 31 de enero y 1 de febrero, 2008.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2007): "Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: el subsidio y excusado (diócesis de Sevilla, mediados del siglo XVII)", *De Computis*, núm. 7, diciembre.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2009): "La gestión del patrimonio inmobiliario de la Catedral de Sevilla a mediados del siglo XVII", *XIX Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica*, Baeza (Jaén), 5 y 6 de febrero.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2010a): "La Contaduría mayor del Cabildo Catedral de Sevilla en la era moderna: gestión y censura", *De Computis*, núm. 14, junio.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN (2010b): *La Catedral de Sevilla. Economía y Esplendor (Siglos XVI y XVII)*, Sevilla: Ayuntamiento de Sevilla. ICAS.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JULIÁN (2012): "La apertura de la fábrica de la Cartuja de Sevilla y la dualidad contable 1841-1850", en *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, celebrado los días en el campus de Soria, 14 a 16 de noviembre.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN, Y ALBERTO DONOSO ANES (2010): "El método de la caja entera de Juan Bautista de Herrera (1628): una visión peculiar de la partida doble", *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, León, 12 a 10 de noviembre.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN Y RAFAEL DONOSO ANES (1999): "Posibilidades y Perspectivas para la Investigación Histórico Contable en los Fondos del Archivo de la Catedral de Sevilla", *Actas del X Congreso AECA*, Zaragoza en 1999, un trabajo sobre, que fue publicado en las Actas de dicho Congreso.
- HERNÁNDEZ BORREGUERO, JOSÉ JULIÁN Y RAFAEL DONOSO ANES (2001): "El Sistema Administrativo y Contable de los Diezmos de la Diócesis de Sevilla en el S. XVII", *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Santo Domingo de Silos, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1981): *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*, Madrid: Banco de España, Servicio de Estudios.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1982): "La Historia de la Contabilidad y los primeros tiempos de la partida doble en España", en *Técnica Económica*, número extraordinario con motivo del Centenario del Ilustre Colegio Central de Titulares Mercantiles, 1881-1981, Madrid, tomo I.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1982): "Accounts of Fernán López del Campo, first 'Factor General' of Philip II, for the Kingdoms of Spain (1556-1560). Contribution to the Study of the History of Accounting and Public Finance in Spain in the 16th Century", *Fifth Annual Congress of the European Accounting Association*, Arhus, 5 a 7 de abril.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1983a): "Tras las huellas de Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble (Madrid, 1590). Relato de una investigación con algunas noticias sobre su vida y consideraciones acerca del contexto histórico contable en que apareció su obra", en *Revista de Derecho Mercantil*, núms. 167-168.

- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1983b): "Introducción al estudio de la influencia de la organización financiera de los Países Bajos en la creación del Consejo de Hacienda de Castilla (1523)", en Gonzalo Anes, Luis Angel Rojo y Pedro Tedde (editores): *Historia económica y pensamiento social. Estudios en homenaje a Diego Mateo del Peral*, Madrid: Alianza/Banco de España.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1983c): *Creación del Consejo de Hacienda de Castilla (1523-1525)*, Madrid: Servicio de Estudios del Banco de España.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1984a): "Estructura y funciones del Consejo de Hacienda de Castilla durante su proceso constituyente (1523-1525)", en *Cuadernos de Investigación Histórica*, núm. 8.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1984b): "Las cuentas de Fernán López del Campo, primer Factor General de Felipe II para los Reinos de España (1556-1560). Contribución al estudio de la historia de la contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI", en *Hacienda Pública Española*, núm. 87, 1984.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1984c): "A Municipal Purchase of Corn. Bread Ledger and Journal of the Town Council of Medina de Rioseco (1540)". Trabajo presentado en el *Fourth International Congress of Accounting Historians*, celebrado en Pisa los días 23 a 27 de agosto de 1984 y publicado en sus Actas. Existe una versión española de este trabajo, publicada bajo el título: "Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caja y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)", en *Moneda y Crédito*, núm. 181, junio de 1987.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1985a): "Legislación castellana de la Baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes", en *Hacienda Pública Española*, núm. 95.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1985b): "A Spanish Treatise of 1706 on Double-Entry Bookkeeping: 'Norte Mercantil y Crisol de Cuentas' by Gabriel de Souza Brito", en *Accounting and Business Research*, núm. 60, Autumn.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1985c): "Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del Libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)", en *Revista de Historia Económica*, año III, 1985, núm. 2.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1986a): "An Approach to the Study of Banking Accounting in Spain in the Sixteenth Century", en *Revue Internationale d'Histoire de la Banque*, núm. 32-33, año 1986.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1986b): *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592). Volumen I: Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del Libro de Caja*, Madrid: Banco de España, Servicio de Estudios.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1987): "Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caja y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)", en *Moneda y Crédito*, núm. 181, 1987. La versión original de este trabajo, en inglés, con el título "A Municipal Purchase of Corn. Bread Ledger and Journal of the Town Council of Medina de Rioseco (1540)", fue presentada en el *Fourth International Congress of Accounting Historians*, Pisa, 23 a 27 de agosto de 1984. Una versión algo resumida de este trabajo está publicada en los *Proceedings of the Congress*, Pisa, 1984.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1988a): "Comentario histórico-contable sobre los libros de cuentas de Diego Ordoñez (29 de noviembre a 18 de diciembre de 1518)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVII, núm. 55, enero-abril.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1988b): "Los Memoriales de Salavert, caballero catalán", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVII, núm. 56, mayo-agosto.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1988c): "Aportaciones al estudio de la banca castellana en el siglo XVI", en *Banco de España: Actas del Segundo Congreso sobre Archivos Económicos de Entidades Privadas. Fuentes para la historia de la Banca y del Comercio en España*, 26-27 de junio de 1986, Madrid: Archivo Histórico del Banco de España.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1988d): *Contribución al estudio de las Ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la Contaduría Mayor de Hacienda y sus oficios*, Madrid: Servicio de Estudios del Banco de España.

- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1989a): “Apuntes para una historia de la Contabilidad Bancaria en España”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVIII, núm. 58, enero-marzo.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1989b): “The Life of Bartolomé Salvador de Solórzano: Some Further Evidence”, en *The Accounting Historians Journal*, vol. 16, núm. 1, junio. Una versión española ha aparecido bajo el título “Más noticias sobre Bartolomé Salvador de Solórzano”, en *Técnica Contable*, año XLI, núm. 483, marzo de 1989.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1990): “Detalles de la vida y del entorno de Bartolomé Salvador de Solórzano (1544-1596)”, en Bartolomé Salvador de Solórzano: *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*. Edición facsímile de la original editada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1590.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1991a): “Aspectos organizativos, operativos, administrativos y contables del proyecto de erarios públicos. Contribución al estudio de la banca pública en España durante la baja Edad Media y comienzos de la Moderna”, en *Banchi pubblici, banchi privati e monti di pietà nell'Europa preindustriale. Amministrazione, tecniche operative e ruoli economici. Atti del Convengo, Genova 1-6 ottobre 1990*, Genova: Sede della Società Ligure di Storia Patria. Reimpreso en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXI, núm. 71, abril-junio 1992.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1991b): “La banca en el alba de los tiempos modernos. Modelos bancarios en Castilla y Aragón en la España de los siglos XV y XVI”, en Pedro Puy Fraga (Coordinador): *Estudios en Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz*, Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela, Facultade de Dereito, vol. II.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1992a): “El negocio de los mercaderes de oro y plata de Sevilla a mediados del siglo XVI. Noticia de algunos libros de cuentas de la Casa de Contratación”, en *Cuadernos de Investigación Contable*, Departamento de Economía Financiera (Contabilidad), Universidad de Sevilla, Vol. 4, núms.. 1 y 2, primavera-otoño 1992.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1992b): *Noticia del abastecimiento de carne en la ciudad de Burgos (1536-1537). Libro Mayor del obligado de las carnicerías*, Banco de España, Servicio de Estudios, Madrid.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1992c): “Benedetto Cotrugli, precursor de Pacioli en la exposición de la partida doble”, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 2, Editorial Complutense, Madrid.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1992d): “Propuestas de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana (hacia 1574)”, en *Técnica Contable*, año XLIV, 1992, núms. 524-525 y 526. Originalmente este trabajo constituyó la Lección de Apertura del IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Universidad de Cantabria, Santander, 30 y 31 de mayo de 1991. Una versión muy resumida de este trabajo ha sido publicada bajo el título “Dos propuestas de cambio contable en la Real Hacienda Española (hacia 1574)” en *Revista AECA*, núm. 80, número especial dedicado al XIV Congreso AECA, 19-21 de septiembre de 2007.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1993): “Noticia de la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos en sus primeros tiempos (en torno a 1787). Comunicación presentada en el V Congreso de la Asociación de Historia Económica, San Sebastián, España, 29 de septiembre a 1 de octubre de 1993. Publicada en las Actas del Congreso.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1994a): “The Accounting Treatises by Luca Pacioli (Venice, 1494) and Bartolomé Salvador de Solórzano (Madrid, 1590). Some Comments and Comparisons”, en *17th Annual Congress of the European Accounting Association*, Venecia, 6 a 8 de abril.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1994b): “Notice on the meat supply in Burgos 1536-1537. Ledger of the town meat purveyor”, en Atsuo Tsuji and Paul Garner (editors) *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-first Century*, Westport, CT and London: Greenwood Press, 1995 (este trabajo es un resumen de mi libro en español: *Noticia del abastecimiento de carne en la ciudad de Burgos (1536-1537). Libro Mayor del obligado de las carnicerías*, Madrid, Banco de España, Servicio de Estudios, 1992).

- HERNANDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1995): "Una Suma de Aritmética anterior a la de Luca Pacioli: La 'Suma de la Art de Arismetica' de Francesch Sanct Climent (Barcelona, 1482)", en *Contaduría. Universidad de Antioquia*, núm. 26-27, marzo-septiembre 1995.
- HERNANDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1996a): "Merchants' Organizations and Accounting Regulation in 18th Century Spain. The Ordinances of the Tribunal of Commerce of Bilbao", en *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 6, No. 3. Número especial editado como *Festschrift* en honor de Basil S. Yamey.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1996b): "Administration and Accounting on the Warships of the Spanish Royal Navy. Ordinance of 1735". Trabajo presentado en el *7th World Congress of Accounting Historians*, Kingston, Canadá, 11-13 agosto. Existe versión española bajo el título "Administración y contabilidad en los buques de la Real Armada Española. Ordenanza de 1735", publicada en la *Revista Memoria*, Colombia. Archivo General de la Nación, Nos. 11 y 12, 2004.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1996c): "Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas", en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Ponencias presentadas en el I Encuentro de Trabajo celebrado en la Residencia "La Cristalera" de la Universidad Autónoma de Madrid los días 24 a 26 de septiembre de 1992*, Madrid: AECA, Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1997a): "La normativa contable emitida por los Consulados de Comercio y organizaciones de mercaderes en la España del siglo XVIII", en *Estudios de Contabilidad y Auditoría. En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, Madrid: ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997. Una versión inglesa fue publicada bajo el título de "Accounting Regulations Issued by Tribunals of Commerce and Merchants' Organizations in 18th Century Spain", en G. S. Batra (editor): *New Advances in Accounting Theory and Practice. Modern Trends in Accounting Research. An International and Practica. Encyclopedia*, Nueva Dehli, 1997. La versión italiana del trabajo fue publicada bajo el título "I Consolati Spagnoli del Commercio del secolo XVIII e l'Ordinamento contabile" en la *Rivista della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, año I, núm. 0.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1997b): "La Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla en tiempos de los Reyes Católicos (1474-1515)", en *Doctor Antonio Goxens Duch. La Imagen Fiel*, Col·lecció Homenatges, Barcelona: Universitat de Barcelona, 1997.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1997c): "Los libros de cuentas en la jurisdicción mercantil privativa. Un contable ante los Tribunales: el pleito de Gregorio French contra Antonio Matheu en el Consulado de Comercio de Barcelona, años 1764-1766". Trabajo presentado en el *IX Congreso AECA*, celebrado en Salamanca los días 25, 26 y 27 de septiembre de 1997 y publicado en las Actas del Congreso.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1997d): "Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al futuro", en *Revista de Contabilidade e Comércio*, Porto, vol. LIV, núm. 216, octubre.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1998a): "Intervención, Contabilidad y Control en la Real Hacienda Castellana (1474-1700)", en *I Jornada de História da Contabilidade*, Centro de Estudos de História da Contabilidade de APOTEC, Coimbra, 4 de abril.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1998b): "Cambio contable en la Real Hacienda castellana del siglo XVI". Trabajo presentado en el *International Workshop: Evolution and Perspective of Accounting History in Different Countries* (450th Anniversary of the foundation of the University of Messina), Taormina, September 28-29.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1998c): "Las Contadurías de Libros de la Contaduría Mayor de Hacienda a mediados del siglo XVI", en *Revista de Contabilidad*, núm. 1.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (1999): "Literatura contable española, 1522-1943". Comunicación presentada en el *X Congreso AECA*, Zaragoza, 23 a 25 de septiembre.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2000): *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*. Discurso de ingreso del académico correspondiente electo para Madrid ... en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona.

- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2001): “Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación histórico-contable”, en *Partida Doble*, núm 121.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2002): “Guerra, Contabilidad y Finanzas Reales. Movimientos Internacionales de Fondos a través de la Factoría General de los Reinos de España (1556-1557)”. Comunicación presentada en el *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela, 30 y 31 de mayo, 1 de junio.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2003a): “En torno al nacimiento en España del concepto de la Contabilidad como ciencia (1800-1950)”. Ponencia presentada en la *III Jornada de Teoría de la Contabilidad*, ASEPUC, organizada por la Universidad Autónoma de Madrid, 9 de junio de 2003. Publicada en las *Actas de la Jornada*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2003. Una versión en inglés fue presentado en la *3rd Accounting History International Conference* celebrada en Siena, los días 17 a 19 de septiembre de 2003, bajo el título: “Accounting as a science: the origins of the concept in Spain (1800-1950)”.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2003b): “Guerra, gestión experta y contabilidad en la Real Hacienda. Movimientos internacionales de fondos a través de la Factoría general de los Reinos de España (1556-1557)”. Trabajo publicado en el libro homenaje que la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras dedicó a la memoria de su fallecido Presidente Excmo. Sr. Dr. D. Mario Pifarré : “*De Computis et Scripturis*”. *Estudios en homenaje a Mario Pifarré Riera*, Barcelona, 2003.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2003c): “Bonifacio González Ladrón de Guevara: un innovador heterodoxo en la contabilidad española del siglo XIX”. Comunicación presentada en el *XII Congreso AECA*, Cádiz, 29 de septiembre a 1 de octubre.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2004): “Administración y contabilidad en los buques de la Real Armada española. Ordenanza de 1735”, en *Revista Memoria*, Colombia. Archivo General de la Nación, núms. 11 y 12. Este trabajo fue presentado anteriormente en inglés con el título “Administration and Accounting in the Warships of the Spanish Royal Navy. Ordinance of 1735”, en el *7th World Congress of Accounting Historians*, celebrado en Kingston, Canadá, los días 11 a 13 de agosto de 1996.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2005a): “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble”, en *Pecunia*, Universidad de León, núm. 1.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2005b): “Instrumentos de gobernación del Imperio español (s. XV a XVII): las Contadurías de Libros de La Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad por partida doble como alternativa fracasada de la contabilidad tradicional de Cargo y Data”, en *Doctor Mario Pifarré Riera: la ciencia de la contabilidad*, Barcelona: Universitat de Barcelona.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2005c): “Prólogo” al libro de Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez, Asunción Ramos Stolle y Jorge Tua Pereda: *Economía y contabilidad monástica en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Ourense, Deputación Provincial, 2005.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2007a): “La contabilidad por Cargo y Data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII”, en *Doctor Luis Pérez Pardo. El geógrafo*. Col·lecció Homenatges, Barcelona: Universitat de Barcelona.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2007b): “Pensamiento contable español en tiempos de olvido (1601-1737)” en *Cuadernos de Contabilidad*, de la Pontificia Universidad Javeriana, de Bogotá, volumen 8, número 23, 2007.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2008): “Interview to Esteban Hernández Esteve conducted by prof. Oktay Güvemli, convenor of the 12th WCAH”, en *De Computis*, núm. 8, junio.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2009): “La guerra de Felipe II contra Enrique II de Francia y el Papa Pablo IV (1556-1559) vista a través de los libros de cuentas”, *I Encuentro Internacional Luca Pacioli de Historia de la Contabilidad*, Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, 19 de junio.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2010a): “Accounting history, a privileged way to approach historical research. An illustrative case: the war of France and the Holy See against Spain, 1556-1559”, *2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting-History*, September 15 - 18 , Istanbul / Turkey, vol I.

- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2010b): *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559)*, Madrid: Real Academia de Doctores de España.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2010c): “Asientos con mercaderes en la financiación de la guerra con Francia y la Santa Sede (1556-1559). Las cuentas de la Factoría General de los Reinos de España”, en *Rafael Muñoz Ramírez. Empresario y docente. Libro-Homenaje*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2010d): “Libramiento y venta de letras de cambio en la contabilidad de la Factoría General de los Reinos de España, 1556-1560”, en *Revista AECA* núm. 91, septiembre.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2010e): “Venta de oficios, hidalguías, lugares y jurisdicciones en las cuentas de la Factoría General de los Reinos de España (1557-1560)”, ponencia presentada en el *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, León, 10-12 de noviembre de 2010.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN (2011): “Incunables de aritmética comercial anteriores a la suma de Luca Pacioli”, en Esteban Hernández Esteve y Matteo Martelli (eds.): *Before and after Luca Pacioli. Atti II Incontro Internazionale 17/18/19 Giugno 2011, Sansepolcro, Perugia, Firenze*. Sansepolcro: Centro Studi “Mario Pancrazi”.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, ESTEBAN Y BEGOÑA PRIETO MORENO (coordinadores) (2008): *Nuevos estudios sobre la historia de la contabilidad: Orare et rationem reddere: Ponencias y comunicaciones presentadas en el III Encuentro de Trabajo celebrado en el Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos con ocasión de su Milenario. 28, 29 y 30 de junio de 2001*, Burgos: Diputación Provincial de Burgos.
- HERRANZ LONCÁN, ALFONSO (2003): “¿Fracasó el sistema ferroviario en España? Reflexiones en torno a ‘la paradoja del ferrocarril español’”, en *Revista de Historia Industrial*, núm. 23.
- HERRERA CASADO, ANTONIO (1990): *Historia de Almonacid de Zorita*, Almonacid de Zorita: Excmo. Ayuntamiento de Almonacid de Zorita.
- HEVIA BOLAÑOS, JUAN DE (1603): *Curia Philippica*, Lima.
- HEVIA BOLAÑOS, JUAN DE (1619): *Labyrintho de comercio terrestre y naval. Donde breve y compendiosamente se trata de la mercancía y contratación de tierra y mar*, Madrid; 1ª edición, en Lima, 1617.
- HINOJOSA, EDUARDO (1887): *Historia General del Derecho Español*, tomo I, Madrid, Tipografía de los Huérfanos.
- HOFMANN, JOSEPH EHRENFRIED (1960): *Historia de la Matemática*, 2 vols., México: UTEHA.
- HOLLANDER, DIRCK D' (1669): *Oogen-salve voor den in konst-sticksienden Italiaenschen boeckhoudens spiegelmaker B.H. Geestevelt / Dirck d' Hollander. Beneffens een Toet-steen van d'Algebra spetiosa*, Amsterdam.
- HONE, NATHANIEL J. (1906): *The Manor & Manorial Records*, Londres: Methuen.
- HOPWOOD, ANTHONY G. (1983): “On trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates”, en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, núms. 2/3.
- HOPWOOD, ANTHONY G. (1987): “The Archaeology of Accounting Systems”, en *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, núm. 3.
- HORTA Y PARDO, CONSTANTINO DE (1930): *Tratado universal de teneduría de libros*, La Habana: Ed. Lib. de J. Albela.
- HOSKIN, KEITH Y RICHARD H. MACVE (1986): “Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power”, en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, núm. 2.
- HOWARD, STANLEY E. (1932): “Public rules for private accounting in France, 1673 and 1807”, *The Accounting Review*, Vol. VII, No. 2, junio.
- HØYRUP, JENS (2005): “Review of Maryvonne Spiesser (ed.), Une arithmétique commerciale du XVe siècle. Le Compendy de la pratique des nombres de Barthélemy de Romans. (De Diversis artibus, 70). Turnhout: Brepols, 2004. 762 pp.”, en *Nunciis*, 20.

- HÜGLI, FRANZ (1887): *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltung-Formen: Ein Lehrbuch der Buchhaltung*, Berna: K. Wyss.
- HUICI GOÑI, MARÍA PUY (1988): *La Cámara de Comptos de Navarra entre 1328 y 1512, con precedentes desde 1258*, Pamplona: Departamento de Presidencia e Interior, Gobierno de Navarra.
- HUMBERT, GUSTAVE (1880): *Discours de M. le Procureur Général Humbert des origines de la comptabilité chez les Romains*, París: Imprimerie Nationale.
- HUMBERT, GUSTAVE (1886): *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains*, París: Ernest Thorin.
- HURTADO CUEVAS, VÍCTOR (1985): *Un llibre de comptes de la companyia Mitjavila (1334-1342)*. Tesina de Licenciatura presentada en la Facultad de Geografía e Historia, Universidad de Barcelona, Barcelona.
- HURTADO DEL VALLE, FRANCISCO (1899): *El Consultor del Comerciante*, Madrid: Imprenta Ducazcal.
- HURTADO DEL VALLE, FRANCISCO (1905): *Vademécum del Tenedor de Libros. Compendio teórico y práctico de contabilidad por partida doble dispuesto por orden alfabético. Indispensable para todas aquellas personas que se dedican a negocios mercantiles o administrativos*, Madrid: Imprenta Ducazcal.
- HURTADO DEL VALLE, FRANCISCO (1929): *Teoría y Práctica de la Contabilidad*, Barcelona: Editorial Labor, S.A.
- HUSSEY, ROLAND D. (1929): "Antecedents of the Spanish Monopolistic Overseas Trading Companies (1624-1728)", en *Hispanic American Historical Review*, núm. 9.
- HUSSEY, ROLAND D. (1934): *The Caracas Company (1728-1784). A study in the history of Spanish Monopolistic Trade*, Cambridge, Mas.: Harvard University Press.
- IBAÑEZ DE IBERO, CARLOS (1939): *Historia de la Marina de Guerra Española. Desde el siglo XIII hasta nuestros días*, Madrid: Espasa-Calpe, S. A.
- IFRAH, GEORGES (1997): *Historia Universal de las Cifras*, Madrid: Espasa. Traducción francesa de 1994.
- INDICE GENERAL Y EXACTO DE LOS INFORMES, CONSULTAS Y REPRESENTACIONES QUE SOBRE DIFERENTES NEGOCIOS, Y MATERIAS DE GOBIERNO, REAL HACIENDA Y OTROS HIZO A S.M. POR LA VIA RESERVADA DE INDIAS EL SR. D. THOMAS ORTIZ DE LANDAZURI DESDE EL INGRESO AL EMPLEO DE CONTADOR GENERAL HASTA AGOSTO DE 1777, EN QUE FALLECIÓ (s.a.), en Archivo General de Indias, Sección Indiferente General, leg. 995.
- INGLADA GALIANA, ELENA (2012): *Cien años de historia económica de una empresa eléctrica: Iberdrola*. Tesis doctoral dirigida por Rafael Ramos Cerveró, y presentada en la Universidad de Valladolid el 7 de mayo.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS MADRILEÑOS (CSIC) (1984): *Anales del Instituto de Estudios Madrileños*, vol. 21, Madrid.
- INSTRUCCIÓN DE SU MAJESTAD DE LO QUE HA DE HACER Y CÓMO HA DE EJERCER EL DICHO OFICIO DE CONTADOR, de 1 de noviembre de 1556, en Archivo General de Simancas, Dirección General del Tesoro, Inventario 24, legajo 1.299).
- INSTRUCCIÓN DISPUESTA POR LA CONTADURÍA GENERAL, CON EL FIN DE INSTRUIR A LOS OFICIALES REALES, TESOREROS, DEPOSITARIOS Y DEMÁS PERSONAS QUE PERCIBAN CAUDALES DE LA REAL HACIENDA EN LA AMÉRICA, Y QUE DEBEN DAR CUENTA EN EL MODO Y REGLAS QUE DEBEN OBSERVAR PARA LA ORDENACIÓN DE LAS QUE HAN DE PRESENTAR DESDE 1 DE ENERO DE 1768 EN ADELANTE EN LOS TRIBUNALES DE MÉXICO, LIMA Y SANTA FE, Y OTROS DE AQUELLOS DOMINIOS, de 3 de septiembre de 1767, en Archivo General de Indias, Sección Indiferente General, leg. 1.712.
- INSTRUCCIÓN PRÁCTICA PARA FORMAR CORTES Y TANTEOS, de 18 de julio de 1766, en Archivo General de Indias, Sección Indiferente General, leg. 989.
- INSTRUCCIÓN PRÁCTICA Y PROVISIONAL EN FORMA DE ADVERTENCIAS, QUE DEBE SERVIR Á TODAS LAS CAXAS REALES, Ó TESORERÍAS GENERALES, PRINCIPALES Y FORÁNEAS DE LAS INDIAS, PARA EL MODO DE LLEVAR LAS CUENTAS DE LA REAL HACIENDA ENTRE AÑO, DE FORMAR ESTADOS MENSUALES Y TANTEOS ANUALES Y DE DAR LA CUENTA GENEAL EN FIN DE CADA UNO COMO ESTÁ MANDADO: DISPUESTA POR LA CONTADURÍA GENERAL, Y APROBADA POR EL REI EN 9 DE MAYO DE 1784. Texto impreso, Puerto Rico: Valeriano de Sanmillán, 1822.

- INSTRUCCION de marzo de 1717. No se conoce esta Instrucción de 1717 más que por la referencia que se hace de ella en la *Ordenanza, e Instrucción de Escribanos, y Maestros de los Vagales de el Rey; formada para la cuenta, y razon, que se debe llevar á sus Bordos en viage, y en Puerto*, promulgada en 1735.
- INSTRUCCION PARA LOS MAESTROS DE VÍVERES DE LOS BAXELES DE LA REAL ARMADA, DADA POR LA DIRECCION DEL BANCO NACIONAL DE SAN CÁRLOS, de 14 de noviembre de 1783
- INSTRUCCION SOBRE DIFERENTES PUNTOS, QUE SE HAN DE OBSERVAR EN EL CUERPO DE LA MARINA DE ESPAÑA; Y HA DE TENER FUERZA DE ORDENANZAS, HASTA QUE SU MAGESTAD MANDE PUBLICAR LAS QUE INVOLABLEMENTE DEBERÁN PRACTICARSE, de 16 de junio de 1717, Cádiz. El ejemplar consultado se halla en la Biblioteca Central de Marina, Madrid.
- INSTRUCCION Y ORDENANZA PARA EL ESTABLECIMIENTO DE LA REAL FÁBRICA DE PÓLVORA DE CUENTA DE SU MAGESTAD, Méjico, 15 de septiembre de 1766.
- INZA, IGNACIO (1913): *Oposiciones al Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Contestación a las preguntas relativas a Teneduría de libros*, Madrid: Hijos de Reus, Editores.
- IRSON, CLAUDE (1678): *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles, par débit et crédit, et par recette, dépense, et reprise*, París.
- IRVINE, H. (1996): "Pass the Plate Around Again; A Study of Budgeting in a Local Church", *4th Critical Perspectives on Accounting Symposium*, New York.
- IRVINE, H. (2000): "The Corporate Connection: Financial Reporting in a Large Religious/Charitable Organization in Australia", *Financial Reporting and Business Communication Fourth Annual Conference*, Cardiff University, Inglaterra, 6-7 julio.
- JACLOT, J. J. (1830): *Teneduria de libros que se aprende en 21 lecciones sin maestro, ó tratado completo de la teneduria de libros en partida sencilla y doble*, Madrid: Leon Amarita.
- JACOBS, K., Y STEPHEN P. WALKER (2001): *Challenging Models of Accountability: Findings from a Religious Community*, APIRA, Adelaide.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1868): *Die Berechtigung der einfachen Buchhalten gegenüber der Italienischen*, Stuttgart: Emil Ebner.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1871): *Gesetzliche Bestimmungen über Buchführung nebst einem die Literatur und Geschichte der Buchhaltung betreffenden Anhang*, Stuttgart: A. Kröner.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1874): *Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung*, Stuttgart: A. Kröner.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1876): *Lucas Paccioli und Simon Stevin, nebst einigen jüngeren Schriftstellern über Buchhaltung. Skizzen zur Geschichte der kaufmännischen, staatlichen und landwirtschaftlichen Buchführung*, Stuttgart: A. Kröner.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1878): *Der Traktat des Lucas Paccioli von 1494 über den Wechsel*, Stuttgart.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1889a): *Altes und Neues aus der Buchhaltung*, Stuttgart, 1889.
- JÄGER, ERNST LUDWIG (1889b): *Supplement zu den zwei Hauptwerken über die Geschichte der Buchhaltung*, Stuttgart.
- JAÉN DEL PINO, FRANCISCO (1905): *Sistemas de Contabilidad; con una carta-prólogo de José Ma. Cañizares*, Málaga: Tip. Calvente y Castro.
- JAINAGA Y ECHEGUREN, FRANCISCO (1907): *Funcionamiento y Contabilidad de una Sociedad Cooperativa de Consumo*, Palma de Mallorca: Asociación de Profesores y Peritos Mercantiles de Mallorca (Est. Tipográfico de José Tous).
- JANDET, PEDRO (1840): *Tratado completo de teneduría de libros: en partida simple y doble puesta al alcance de todos*, Barcelona: Imp. de José Tauló. Hay una 2ª edición del libro, publicado en 1854 en la misma imprenta con un título ligeramente diferente: *Tratado completo de la Teneduría de libros en partida simple y doble, arreglada al sistema decimal, seguida de un curso de dicho cálculo puesto todo al alcance de las personas menos acostumbradas a aprender sin maestro*.
- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, ÁNGELA, Y SUSANA VILLALUENGA DE GRACIA (2000): "Instituciones de acogida en Toledo en el siglo XVI, el Hospital de Santa Cruz: Aspectos contables", *Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad. II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones*. Madrid, Universidad de Castilla-La Mancha, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, marzo.



- JÓCANO Y MADARIA, SEBASTIÁN DE (1793): *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón contra la opinión del barón de Biefeld, acerca del arte en general y del método de partidas dobles en particular*, Madrid, 1793. Este volumen ha sido reeditado, con una reproducción fotográfica del original y un estudio introductorio de Alberto y Rafael Donoso Anes, por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, 1998.
- JOHNSON, B. M. (1977): *Communication: The Process of Organisation*, Boston: Allyn and Bacon Inc.
- JOUANIQUE, PIERRE (1965): "Francisco Muñoz de Escobar: sa place dans l'histoire de la comptabilité", en *Journées Internationales d'Histoire du Droit*, Burdeos.
- JOUANIQUE, PIERRE (1965-1966): "La vie et l'oeuvre de Francisco Muñoz de Escobar", en *Revue Belge de la Comptabilité*, núms. 3 y 4, 1965; y núms. 1 y 2, 1966.
- JOUANIQUE, PIERRE (1985): "La comptabilité dans les décisions de la Rote de Gênes (1528-1582)", en *Quarto Congresso Internazionale di Storia della Ragioneria*, Pisa, 23-27 agosto 1984, Pisa, 1985.
- JOUANIQUE, PIERRE (1991): "Más sobre Francisco Muñoz de Escobar", en *Técnica Contable*, año XLIII, núm. 510, junio.
- JOUANIQUE, PIERRE (1996): "Propuesta de elaboración de una Historia General de la Contabilidad", en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*. Ponencias presentadas en el I Encuentro de Trabajo celebrado en la Residencia "La Cristalera" de la Universidad Autónoma de Madrid los días 24 a 26 de septiembre de 1992, Madrid: AECA, Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.
- JUNCO Y REYES, JUAN JOSÉ DEL (1943): *Contabilidad general*, Jerez: Editorial "Jerez Gráfico". Se conoce una segunda edición, revisada, de Jerez y Madrid: Huérfanos Ejército del Aire, 1947.
- JUSCHKEWITSCH, A. P. (1964): "Über ein Werk des Abu Abdallha Muhmmad ibn Musa al-Hawarizmi al- Magusi zur Arithmetik der Inder", en *Schriftenreihe für Geschichte der Naturwissenschaften, Technik und Medizin*. Beiheft hg. zum 60. Geburtstag von Gerhard Harig, Leipzig.
- KALTENBRUNNER, JAKOB (1565): *Ein new gestellt künstlich Rechenbüchlein, darinnen alle yetztgebreuchige Kauffmans, auch andere Rechnungen, ganz klar und verstenddlich begriffen*, Nuremberg; Christoff Heussler.
- KAMEN, HENRY (1964): "El establecimiento de los Intendentes en la administración española", en *Hispania*, núm. 24.
- KARPINSKI, LOUIS CHARLES (1915): *Robert of Chester's latin translation of the algebra of Al-Khwarizmi with an introduction, critical notes and an english version*, London: Macmillan and Company Limited.
- KARPINSKI, LOUIS CHARLES (1938): "The First Printed Arithmetic of Spain: Francesch Sanct Clement, Suma de la art de arismetica, Barcelona, 1482", en *Osiris*.
- KATS, P. (1926): "Double Entry Bookkeeping in England Before Hugh Oldcastle", en *The Accountant*, vol. LXXIV.
- KATS, P. (1929): "Early History of Bookkeeping by Double Entry", en *Journal of Accountancy*, vol. XLVII, núm. 3, marzo, y núm. 4, abril.
- KESTER, ROY B. (1939-1940): *Contabilidad: teoría y práctica*, Barcelona: Editorial Labor.
- KHEIL, KARL PETER (1896): *Über einige ältere Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*, Praga: Bursik & Kohout. De este libro hay una traducción al castellano, hecha por Fernando López y López, publicada con el título *Historia de la contabilidad. Estudio de algunos trabajos antiguos referentes al tratado de teneduría de libros de Lucas Pacioli, impreso en 1494*, Alicante: Imp. de Moscat y Oñate, 1901.
- KHEIL, KARL PETER (1898): *Valentín Mennher und Antich Rocha 1550-1565. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung, Sonder-Abdruck aus der "Zeitschrift für Buchhaltung"*, Praga: Bursik & Kohout.
- KHEIL, KARL PETER (1906): *Benedetto Cotrugli, Rauego. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*, Viena: Manzschke k.u.k.

- KHEIL, KARL PETER (1908): *Über Amerikanische Buchführung. Ein Beitrag zur Geschichte der Französischen Buchhaltungs-Literatur des XIX Jahrhunderts*, Viena: Manzschke k.u.k. Hof-Verlags- und Universitäts-Buchhandlung.
- KHIPU DATABASE PROJECT (2002): <http://khipukamayug.fas.harvard.edu/index.html>.
- KLEIN, TOLSTOI C. (1954): *Historia da Contabilidade*, Rio de Janeiro.
- KÖBEL, JACOB (1514): *Ain New geordnet Rechen biechlin auf den linien mit Rechen pfeningen*, Augsburg: Erhart Öglin, 1514.
- KÜHNEL I PORTA, X. [Javier] (1926): *Resum de comptabilitat*, Barcelona: Editorial Barcino (Col.leccio Popular Barcino).
- LA AVENTURA DE LA HISTORIA (2001): Dossier "Hace mil años los monjes hicieron Europa", año 3, número 29, marzo.
- LABARTHE, MARIE-HÉLÈNE (2002): "La Suma de la Art de Arismetica de Francesch Sanct Clement", en *Domitia*, núm. 2, febrero.
- LACROIX, SILVESTRE-FRANÇOIS (1826): *Tratado elemental de aritmética*, Madrid: Imprenta Real.
- LADERO QUESADA, MIGUEL ÁNGEL (1967a): *La Hacienda Real castellana entre 1480 y 1492*, Valladolid.
- LADERO QUESADA, MIGUEL ANGEL (1967b): "La Hacienda castellana de los Reyes Católicos", en *Moneda y Crédito*, núm. 103, diciembre.
- LADERO QUESADA, MIGUEL ÁNGEL (1973): *La Hacienda Real de Castilla en el siglo XV*, La Laguna.
- LADERO QUESADA, MIGUEL ÁNGEL (1976): "Panorama de la Real Hacienda castellana en el siglo XV", en *Itinerario Histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*, Madrid.
- LADERO QUESADA, MIGUEL ÁNGEL (1982): "Para una imagen de Castilla", en su obra conjunta: *El siglo XV en Castilla. Fuentes de renta y política fiscal*, Barcelona.
- LAIGLESIA, FRANCISCO DE (1906): *Organización de la Hacienda en la primera mitad del siglo XVI*, Madrid.
- LAIGLESIA, FRANCISCO DE (1918): "Organización de la Hacienda en la primera mitad del siglo XVI", en *idem: Estudios Históricos (1515-1555)*, tomo II, Madrid.
- LALINDE ABADÍA, JESÚS (1991): "Recognoverunt Proceres", en *Documents Jurídics de la Història de Catalunya*, Barcelona.
- LAMASSE, STEPHANE (2007): *Faire des mathématiques à la fin du Moyen Âge*. Tesis doctoral dirigida por Paul Benoit y defendida en la Universidad de París 1.
- LANDI, FIORENZO (1999): *Accumulation and Dissolution of large estates of the regular clergy in early Modern Europe*, Rimini: Guaraldi.
- LANGLE, E. (1950): *Manual de Derecho mercantil español*, Barcelona.
- LAPEYRE, HENRI (1948): "El archivo de Simón y Cosme Ruiz", en *Moneda y Crédito*, núm. 25, junio.
- LAPEYRE, HENRI (1953): *Simón Ruiz et les "asientos" de Philippe II*, París : A. Colin.
- LAPEYRE, HENRI (1955): *Une famille de marchands: les Ruiz*, París: Ecole des Hautes Etudes en Sciences.
- LAPEYRE, HENRI (1956): "La banque, les changes et le crédit au XVIe siècle", en *Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine*, III.
- LAPEYRE, HENRI (1973): "La Taula de Canvis dans le cadre de l'histoire générale de la Banque", en *I Congreso de Historia del País Valenciano*, Vol. I, Valencia.
- LAPEYRE, HENRI (1978): "El mercado de cambios en Valencia en la época de Felipe II," en *Dinero y Crédito (siglos XVI al XIX)*. *Actas del Primer Coloquio Internacional de Historia Económica*, Madrid.
- LAPEYRE, HENRI (1982): *La Taula de Cambis (En la vida económica de Valencia a mediados del reinado de Felipe II)*, Valencia: Ed. Del Cenia al Segura.
- LARA PEINADO, FEDERICO (editor) (1997a): *Poema de Gilgamesh*, Madrid.
- LARA PEINADO, FEDERICO (editor) (1997b): *Código de Hammurabi*, Madrid.

LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1815): *Fuero Juzgo en latín y en castellano cotejado con los más antiguos y preciosos códices*, Madrid: Ibarra, Impresor de Cámara de S. M. Puede consultarse un facsímil completo de este libro en el sitio web:

[www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm](http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm)

LARTE DE LABBACHO (1478): Treviso: Manzolo.

LARRAZ, JOSÉ (1963): *La época del mercantilismo en Castilla (1500-1700)*, Madrid.

LARRINAGA GONZÁLEZ, CARLOS, Y MARTA MACÍAS (2005a): "Contributions of New Accounting History to the interpretation of XVI century Castilian Accounting: Analysis of Diego del Castillo's "Tratado de Cuentas"", en *28th Annual Congress of the European Accounting Association*, Göteborg, 18 a 20 de mayo.

LARRINAGA GONZÁLEZ, CARLOS, Y MARTA MACÍAS (2005b): "Technologies of Power and Accountability in Sixteenth-Century Spain: Castillo's Treatise on Accounts Revisited", en *Fourth Accounting History International Conference*, Braga, 7 a 9 de septiembre. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en *EIASM 4th Workshop on Management & Accounting in Historical Perspective*, Bolonia, 16-17 de diciembre.

LARRINAGA GONZÁLEZ, CARLOS, MIRIAM NÚÑEZ TORRADO Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO, (2002): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain" (Presentación en PowerPoint), en *3rd Workshop on Management and Accounting in Historical Perspective EISAM*, Lisboa, diciembre.

LARRINAGA GONZÁLEZ, CARLOS, MIRIAM NÚÑEZ TORRADO Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2008): *An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain*, Working Paper WP BSAD 08.04, Sevilla: Departamento de Dirección de Empresas, Universidad Pablo de Olavide.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1789): *Historia de la Real y General Junta de Comercio, Moneda y Minas, y Dependencias de Estrangeros* (manuscrito), 12 vols., Biblioteca del Ministerio de Hacienda, Madrid, sign.: 39 a 50.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1790): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo VII, Madrid: Antonio Espinosa.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1792): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo XVIII. Madrid: Antonio Espinosa.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1792): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo XXI. Madrid: Antonio Espinosa.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1793): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo XXIV. Madrid: Antonio Espinosa.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1793): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo XXIX. Madrid: Antonio Espinosa.

LARRUGA Y BONETA, EUGENIO (1796?): *Memorias Políticas y Económicas sobre los frutos, comercio, fábricas y minas de España, con inclusión de los Reales Decretos, Ordenes, Cédulas, Aranceles y Ordenanzas expedidas para su gobierno y fomento*, tomo XLIV. Madrid: Antonio Espinosa.

LAS PREMATICAS Y ORDENANÇAS QUE SUS MAGESTADES ORDENARON EN ESTE AÑO DE MIL Y QUINIEN-TOS Y CINCUENTA Y DOS. Cuaderno encuadernado con otros varios impresos en un tomo bajo el título Orden de los Paños, que se halla en la Biblioteca Nacional, de Madrid, con la signatura: R 5661.

LAS SIETE PARTIDAS DEL REY DON ALFONSO EL SABIO: COTEJADAS CON VARIOS CÓDICOS ANTIGUOS POR LA REAL ACADEMIA DE LA HISTORIA. Reproducción facsímil de la edición de Madrid, en la Imprenta Real, 1807, 3 tomos:

Tomo I: Partida Primera:

<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/p304/90259510980136154332679/index.htm>

Tomo II: Partida Segunda y Tercera:

<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/p304/01371741544589624130035/index.htm>

Tomo III: Partida Cuarta, Quinta, Sexta, y Septima:

<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/p304/89148404329025032610457/index.htm>

LASHERAS-SANZ, ANTONIO (1948): *Tratado de contabilidad de seguros*, Madrid: Editorial José García Perona.

LAUGHLIN, RICHARD C. (1988): "Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England", *Accounting, Auditing and Accountability*, núm. 2.

LAUGHLIN, RICHARD C. (1990): "A Model of Financial Accountability and the Church of England", *Financial Accountability and Management*, núm. 2.

LÁZARO Y LÓPEZ, DANIEL (1935): *Curso de contabilidad general*, Guernica: Imp. Goitia y Hormaechea. Se conocen cuatro ediciones: 2ª edición, San Sebastián: Librería Internacional, 1938. 3ª edición, mejorada, Bilbao: Escuelas Graf. Santa Casa Misericordia, 1942. 4ª edición, mejorada, Bilbao: Escuelas Graf. Santa Casa Misericordia, 1946.

LÁZARO RUIZ, MERCEDES (1997): *El monasterio de San Martín de Albelda: estrategias en la ocupación del territorio y valoración socioeconómica (925-1094)*, Logroño: Instituto de Estudios Riojanos. Existen versión electrónica en:

<http://www.vallenajerilla.com/berceo/rioja-abierta/mercedeslazaro/albelda.htm>.

LEE, GEOFFREY A. (1977): "The Coming of Age of Double Entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299-1300", en *The Accounting Historians Journal*, vol. 4, núm. 2.

LEKAI, L. J. (1987): *Los monjes blancos. Historia de la Orden Cisterciense*, Barcelona: Herder.

LEMARCHAND, YANNICK (s.a.): "A propos des dispositions comptables de l'Ordonnance de 1673", en *Revue de droit comptable*, No. 94, 3.

LEMARCHAND, YANNICK (1993): *Du Dépérissement à l'Amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Nantes: Ouest Éditions.

LEMARCHAND, YANNICK (1994): "Histoire de la Comptabilité, Elements d'Historiographie Comparée". Comunicación presentada en el XV<sup>e</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, París, junio.

LEMARCHAND, YANNICK (2002): "The military origins of the French management accounting model: a return to the mechanisms of accounting change", *Accounting History*, vol. 7, núm. 1.

LEMARCHAND, YANNICK (2008): "Los Registros Contables de los Templarios, banqueros de reyes", en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos.

LEYERER, C. (1907): *Die Handlungsbücher der Republik Ragusa. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*, Trieste: Im Selbstverlage der Handelssektion er k.k. Handels- und Nautischen Akademie in Triest.

LEYES DEL CUADERNO NUEVO DE LAS RENTAS DE LAS ALCABALAS Y FRANQUEZAS ... DADAS EN LA VEGA DE GRANADA (1498), Salamanca: Tip. de Nebrija.

LIBRO DE ACUERDOS (1760-1766), Biblioteca de Cataluña, Junta de Comercio, Barcelona, sign.: Llibre 1.

LIBRO DE CAXA, manuscrito custodiado en la Biblioteca Nacional, sign. Mss. 1750, fols. 364 r<sup>o</sup> a 365 v<sup>o</sup>.

LIBRO COPIADOR DE CARTAS ENVIADAS (1764-1769), Biblioteca de Cataluña, Junta de Comercio, Barcelona, sign.: Llibre 83.

LIGHTBODY, MARGARET (2000): "Storing and shielding: financial management behaviour in a church organization", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, núm. 2.

- LILLO CRIADO, JUAN LUIS (2004): *Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1900)*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Jaén. Está publicada en 2008 por el Instituto de Estudios Giennenses, Jaén.
- LILLO CRIADO, JUAN LUIS Y JOSÉ M<sup>a</sup> CARLOS ÁLVAREZ LÓPEZ (2005): “Clases de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850. Análisis especial de la cuenta de Maravedís”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre.
- LILLO CRIADO, JUAN LUIS, Y JOSÉ M<sup>a</sup> CARLOS ÁLVAREZ LÓPEZ (2006): “Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)”, en *De Computis*, núm. 4, junio.
- LILLO CRIADO, JUAN LUIS, Y JOSÉ MARÍA CARLOS ÁLVAREZ LÓPEZ (2006): “Estados de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850: Análisis especial de la cuenta de maravedís”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 131, Número Extraordinario con motivo de la celebración del XIII Congreso AECA, publicado en julio.
- LILLO CRIADO, JUAN LUIS, Y JOSÉ M<sup>a</sup> CARLOS ÁLVAREZ LÓPEZ (2008): “Control, contabilidad y cambio en una institución eclesiástica española (1650-1900): la Santa Capilla de San Andrés de Jaén”, *VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008.
- [www.aeca.es/vi\\_encuentro\\_trabajo\\_historia\\_contabilidad/pdf/14\\_lillo-alvarez.pdf](http://www.aeca.es/vi_encuentro_trabajo_historia_contabilidad/pdf/14_lillo-alvarez.pdf)
- LISÓN Y BIEDMA, MATEO DE (1622): *Discursos y apuntamientos en que se tratan materias importantes de gobierno de la Monarquía, y de algunos daños que padece y de su remedio*, Madrid.
- LITTLETON, A. C. (1933a): “The Social Origins of Modern Accountancy”, en *Journal of Accountancy*, vol LVI.
- LITTLETON, A. C. (1933b): *Accounting Evolution to 1900*, Nueva York: American Institute Publishing Co., Inc.
- LITTLETON, A. C. (1961): *Essays on Accountancy*, Urbana (Illinois).
- LITTLETON, A. C. Y BASIL S. YAMEY (editores) (1956): *Studies in the History of Accounting*, Londres: Sweet & Maxwell Ltd.
- LIZCANO ÁLVAREZ, JESÚS (1994): *Elementos de Contabilidad de Gestión: En homenaje a José Álvarez López*, Madrid: AECA.
- LOCKE, L. LELAND (1923): *The Ancient Quipu or Peruvian Knot Record*, New York: American Museum of Natural History.
- LOFT, ANNE (1988): *Understanding accounting in its social and historical context: the case of cost accounting in Britain 1914-1925*, Garland: Nueva York.
- LOFT, ANNE (2007): “Nice Work’: Writing a Ph.D. Thesis in Accounting”, en Christopher Humphrey (editor): *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind the Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Oxford: Elsevier.
- LÓPEZ, ROBERT S. (1952): “The Commercial Revolution”, en: *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. II, Cambridge: Cambridge University Press.
- LÓPEZ, ROBERT S. (1971): *The Commercial Revolution of the Middle Ages, 950-1350*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- LÓPEZ DEL CAMPO, FERNÁN (1557): *Carta manuscrita al rey Felipe II*. Archivo General de Simancas, sección de Secretaría de Estado, legajo 121, folio 206.
- LÓPEZ Y LÓPEZ, FERNANDO (1926): “Apuntes para constituir la historia de la contabilidad”, en *Administración y Contabilidad. Revista Científico-Mercantil*, Año XIX, núm. 393, mayo de 1926, a Año XX, núm. 403, marzo de 1927.
- LÓPEZ Y LÓPEZ, FERNANDO Y ANTONIO MARTÍNEZ ALONSO (1894): *Tratado Teórico-Práctico de Contabilidad del Estado. Obra utilísima para los empleados de la Hacienda pública; opositores al Cuerpo pericial de Contabilidad del Estado, Escuelas de Comercio, etc.*, Huesca - Madrid: Establecimiento tipográfico de Blasco y Andrés - Librería Internacional de Romo y Füssel.

- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (1998a): *La Administración del Colegio-Universidad de Osuna (1548-1824): Una primera aproximación a su historia*. Tesina presentada en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla para aprobación de su proyecto de tesis doctoral.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (1998b): "La documentación contable del archivo de la antigua Universidad de Osuna", *Apuntes 2. Apuntes y Documentos para una Historia de Osuna*, abril. Ayuntamiento de Osuna, Fundación de Cultura García Blanco.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2000): *El Papel de la Contabilidad en la Reforma de la Universidad de Osuna (1771-77)*, Trabajos de investigación, Osuna: Fundación Pública de Estudios Universitarios Francisco Maldonado.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2003): "Contabilidad señorial en España: Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde una perspectiva interdisciplinar". Comunicación presentada en el *Encuentro de Osuna de Historia de la Contabilidad*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, 6 de febrero.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2004a): "La Investigación Histórica Sobre la Contabilidad de las Casas Nobiliarias Españolas", en *Investigaciones sobre Historia de la Contabilidad en España, 2003*, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Departamento de Economía y Empresa, Sevilla: Gráficas Minerva.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2004b): *Contabilidad Señorial en España. Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde un enfoque interdisciplinario*. Tesis doctoral. Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2004.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2007): "La contabilidad de la Casa Ducal de Osuna durante la intervención real de su patrimonio (1591-1633)", *De Computis*, Revista Española de Historia de la Contabilidad, núm. 6, junio.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2009): "Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX", n° 11, *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, diciembre.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2011): *The Role of Stakeholders in Accounting of Private Patrimonies: The Management Of The Osuna Ducal Estate (1590-1633)*, WP BSAD 11.03, julio 2011, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN (2012): "Contribuciones a la Historia de la Contabilidad desde el Estudio de la Contabilidad Señorial", conferencia de clausura del *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2002): "Embargo administrativo y contabilidad en España: la Casa Ducal de Osuna (1590-1622)", *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka*, Burgos, 2-3 de mayo de 2002.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2005a): "Imputación de costes en una organización sin ánimo de lucro: el Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)", en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: "Cervantes y la Real Hacienda"*, Toledo, 22 a 22 de abril.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2005b): "El Uso de los Presupuestos en la Casa Ducal de Osuna (1860-69)", *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 3, diciembre.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2006): "Asignación de Gastos e Ingresos como Mecanismo de Arbitraje: el Caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)", *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 5, diciembre.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN, CONCEPCIÓN ÁLVAREZ-DARDET Y JUAN BAÑOS SANCHEZ-MATAMOROS (2006): "Accounting at the Boundaries of the Sacred. The regulation of the Spanish Brotherhoods in the 18th century", *Accounting History*, vol. 11, no. 2.
- LÓPEZ MANJÓN, JESÚS DAMIÁN; JUAN BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS Y CONCHA ÁLVAREZ-DARDET (2010): "Awareness to accounting and role of accounting at religious organisations. the case of brotherhoods of Seville at the second half of 16th century", *XIV Encuentro ASEPUC*, A Coruña, 2, 3 y 4 de junio.
- LÓPEZ ONTIVEROS, ANTONIO (1999): "El catastro de Ensenada y las medidas de tierra en Andalucía", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 53.

- LÓPEZ PÉREZ, MARÍA DEL MAR, Y ROSARIO PÉREZ MOROTE (2004): “La información contable pública del Hospital San Julián de Albacete en el siglo XIX”, en *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, 3 y 4 de junio.
- LÓPEZ PÉREZ, MARÍA DEL MAR, Y ÁNGEL TEJADA PONCE (2008): “La contabilidad en entidades monásticas: el Convento de Los Llanos (1718-1740)”. Comunicación presentada en el *XIII Encuentro ASEPUC*, Albacete, 4 a 6 de junio.
- LÓPEZ TORAL, FERNANDO (1876): *El consultor del dependiente de comercio: obra útil para todos y en particular para el que pretenda aprender, aprenda o haya aprendido la teneduría de libros por partida doble*, Zaragoza: Tip. de Juan Clemente Cavero. Puede consultarse una versión facsimilada de este libro en el sitio web:  
<http://bdh.bne.es/bnearch/CompleteSearch.do?field=todos&text=l%3b3pez+toral%2c+fernando+&showYearItems=&exact=on&textH=&advanced=false&completeText=&pageSize=1&pageSizeAbrv=10&pageNumber=4>
- LÓPEZ TORAL, FERNANDO (1882): *Diccionario mercantil con todas las voces, frases y locuciones usadas en el comercio de España y de las Américas españolas con especial aplicación en las diversas operaciones de bolsa, de banca, de compras y de ventas*, Zaragoza: Edit. Imprenta y Litografía de Félix Villagrasa.
- LÓPEZ TORAL, FERNANDO (1883): *El tesoro de la contabilidad mercantil o tratado teórico-práctico de la teneduría de libros por partida doble*, Zaragoza: Lib. de Cecilio Gasca.
- LÓPEZ TORAL, FERNANDO (1897a): *La contabilidad secreta del comerciante, manufacturero, banquero, etc. y las circunstancias e inconvenientes, en el orden moral, que se oponen a su aplicación o planteamiento*, Zaragoza: Imp. de Tomás Blasco. Puede consultarse una versión facsimilada de este libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358574128867-113&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358574128867-113&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- LÓPEZ TORAL, FERNANDO (1897b): *La contabilidad de las compañías mercantiles*, Zaragoza: Imp. de Tomás Blasco. Puede consultarse una versión facsimilada de este libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358574569414-278&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358574569414-278&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- LÓPEZ DE TOVAR, GREGORIO (1555): *Las Siete Partidas del sabio rey don Alonso el Nono (sic), nuevamente glosadas*, Salamanca.
- LORCA FERNÁNDEZ, PEDRO, Y JULITA GARCÍA DÍEZ (2001): “Los Requisitos de Información Contable en el Código de Comercio de 1885 durante el Siglo XIX”, en *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- LORENZO SANZ, EUFEMIO (1979): *Comercio de España con América en la época de Felipe II, tomo 1, Los Mercaderes y el tráfico indiano*, Valladolid : Diputación provincial.
- LOVETT, A. W. (1989): *La España de los primeros Habsburgos (1517-1598)*, Barcelona: Editorial Labor, S.A.
- LUCHINI, ERNESTO (1869): *Sulle origini storiche della professione di ragioniere*. Conferencia pronunciada en los Actos de inauguración de la Accademia dei Ragionieri, Milán. Existe una reimpresión publicada asimismo en Milán el año 1881.
- LUQUE Y LEYVA, LUIS DE (1774): *Arte de partida doble*, Cádiz: Don Manuel Espinosa de los Monteros, Impresor Real de Marina.
- LUQUE Y LEYVA, LUIS DE (1774): *Arte de partida doble ilustrado. Methodo para anotar con toda claridad, y especificación en los libros de comercio, las cuentas, y negocios pertenecientes a un escritorio*, Cádiz.

- LUQUE TALAVÁN, MIGUEL (2001): Recensión sobre Sánchez Bella, Ismael (compilador). *Textos Clásicos de Literatura Jurídica Indiana* (revista electrónica), en Historia Latinoamericana en Europa, núm. 26, noviembre.
- LUZZATTO, GINO (1931): "Piccoli e grandi mercanti nelle città italiane del Rinascimento", en *Saggi di storia e teoria economica in onore e ricordo di Giuseppe Prato*, Turín.
- LLIBRE DEL CONSOLAT DE MAR (1914): *Les costums marítimes de Barcelona universalment conegudes per Llibre del Consolat de mar, ara de nou publicades en sa forma original, ilustrades ab notícies bibliogràfiques, històriques y llingüístiques y ab un apèndix de notes y documents inèdits relatius a la Historia del Consolat y de la Llotja de Barcelona per Ernest Moliné y Brasés*, Barcelona: Estampa d'Henrich y C<sup>a</sup>. Puede consultarse una edición facsímil de este libro en el sitio web:  
[www.lluivives.com/servlet/SirveObras/jlv/09255007699869439647857/index.htm](http://www.lluivives.com/servlet/SirveObras/jlv/09255007699869439647857/index.htm)
- LOMPART BIBILONI, MARÍA (2003): *Un análisis histórico-contable de la Procuración Real del Reino de Mallorca, período 1310-1330*. Tesis doctoral presentada en la Universitat de les Illes Balears. Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales, Palma de Mallorca.
- LLOPIS ANGELÁN, ENRIQUE (2001): "¿Unas protocuentas anuales de Pérdidas y Ganancias en la España del Antiguo Régimen?: El origen histórico de las 'Hojas de ganado' del Monasterio de Guadalupe, 1597-1784", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Monasterio de Santo Domingo de Silos, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- LLOPIS, E., FIDALGO, E. Y MÉNDEZ, M.T. (2002): "The 'Hojas de ganado' of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: an accounting instrument for fundamental economic decisions", *Accounting, Business & Financial History* (ABFH), vol. 12, núm. 2, julio.
- LLUCH, ERNEST (editor) (2010): *Aragonesismo austracista (1734-1742)*. *Escritos del conde Juan Amor de Soria*, con un extenso estudio introductorio del editor. Zaragoza: Institución "Fernando el Católico" (C.S.I.C.). Excma. Diputación de Zaragoza, 2010. Puede consultarse el texto completo del libro en el sitio web:  
[http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/29/75/\\_ebook.pdf](http://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/29/75/_ebook.pdf)
- LLUCH Y CAPDEVILA, PEDRO (1935): *Historia de las doctrinas económicas*, Barcelona: Graf. F. Camps Calmet.
- LLUCH Y CAPDEVILA, PEDRO (1947): *Elementos de contabilidad administrativa*, Barcelona: Editorial Lux. Existe una segunda edición de 1951: Barcelona: Editorial Lux.
- LLUCH Y CAPDEVILA, PEDRO (1950): *Introducción a la teoría general de la contabilidad*, Barcelona: Editorial Lux.
- MACÍAS, MARTA, Y MARCIA ANISETTE (2002): "Accounting for the Making of a Spanish Beer: A European Story", en *14th Annual Congress of the European Accounting Association*, Copenhague, 25-27 de abril.
- MACÍAS, MARTA (2004): "The way towards nationalisation: institutional and accounting changes in the railway industry (1919-1936)", en *27th Annual Congress of the European Accounting Association*, Praga, 1-3 de abril. Una versión de este trabajo fue presentada asimismo en *Sixteenth Annual Conference on Accounting, Business and Financial History*, Cardiff, 16-17 de septiembre.
- MACHADO FIESCO, FRANCISCO XAVIER (1780): *Papel de Consideraciones en que se trata del método de cuenta y razón que con arreglo a tres leyes del título 7º, libro 8º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios*. Manuscrito custodiado en el Archivo General de Indias, Sección de Indiferente General, leg. 1.712. Una copia de este manuscrito, bajo el epígrafe *Consideraciones hechas por el Señor Dn. Francisco Machado del Consejo de S. M. y Contador General en el Supremo de las Indias sobre el método de cuenta y razón en el manejo de la Real Hacienda que con arreglo a tres leyes del Tit 7, libro 8 de la Recopilación de Indias convenía establecer en aquellos Dominios: las cuales aprobó S M y mandó que con arreglo a ellas se extendiesen las Instrucciones de Intendentes y las Leyes del nuevo Código*, se custodia en la Biblioteca de Palacio, Madrid, Ms. B. P. Miscelánea, Mss. Signatura 2846, fols. 93 rº a 154 vº.



- MACHADO FIESCO, FRANCISCO XAVIER (1784): *Instrucción práctica y provisional en forma de advertencias*, aprobada el 9 de mayo de 1784, manuscrito incluido en Miscelánea Tomo XXII, fols. 93 rº 154 vº, Real Biblioteca, Madrid.
- MACHADO FIESCO, FRANCISCO XAVIER (2010): *Documentos relativos a la implantación de la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de Indias (1784)*. Edición, notas y estudio crítico por Alberto Donoso Anes, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- MADARIAGA, PEDRO (1565): *Libro subtilissimo intitulado honra de Escrivanos*, Valencia.
- MADURELL MARIMÓN, JOSÉ MARÍA (1965-1966): “Contabilidad de una compañía mercantil trescentista barcelonesa (1334-1342)”, en *Anuario de Historia del Derecho Español*.
- MAINO, GIOVANNI (1882): *Manuale storico pratico di contabilità commerciale, ossia metodo per applicare la scrittura mercantile*, Florencia: Tip. del Vocabolario.
- MAIXÉ-ALTÉS, J. C. (1994a): “Mercantile and banking practices in eighteenth-century Catalonia”, en P. Subacchi (General Editor): *Recent Doctoral Research in Economic History*, Milan, Bocconi.
- MAIXÉ-ALTÉS, J. CARLES (1994b): *Comercio y banca en la Cataluña del siglo XVIII*, A Coruña: Universidad de A Coruña.
- MAIXE-ALTÉS, J. C. (1995): “Los instrumentos jurídicos de la circulación mercantil y la actividad económica catalana en el siglo XVIII”, en C. Martínez Shaw (ed.): *El Derecho y el Mar en la España Moderna*, Granada: Biblioteca Chronica Nova de Estudios Históricos, Publicaciones de la Universidad de Granada.
- MALCOM, ALEXANDER (1743): *A treatise of book-keeping: or merchants accounts; in the Italian method of debtor and creditor*, Londres: John Paton Bookseller, 1743, 2ª edición.
- MALEFAKIS, EDWARD E. (1970): *Agrarian reform and peasant revolution in Spain : origins of the Civil War*, New Haven : Yale University Press.
- MALEFAKIS, EDWARD (1972): *Reforma agraria y revolución campesina en la España del siglo XX*, Esplugues de Llobregat: Ariel. 1ª edición: 1971.
- MALEFAKIS, EDWARD (1978): “Análisis de la Reforma Agraria durante la Segunda República”, *Agricultura y sociedad*, año 1978, núm. 7.
- MALET, ANTONI Y JAUME PARADÍS (1982b): “500 aniversari de la primera aritmètica impresa a Catalunya i a la Península”, en *Ciència*, 2, 19.
- MALET, ANTONI, EDITOR (1998): *La Summa de l'art d'Aritmètica de Francesc Santcliment (1482)*. Introducción, transcripción y notas de Antoni Malet, Vic: Eumo Editorial.
- MALET, ANTONI (2000): “Mil años de matemáticas en Iberia”, en Antonio Durán Guardado (ed.): *El legado de las matemáticas. De Euclides a Newton: los genios a través de sus libros*, Sevilla: Consejería de Cultura (Junta de Andalucía); Universidad de Sevilla, Real Sociedad Matemática Española; SAEM Thales.
- MANCINI, GIROLAMO (1882): *Vita di Leon Battista Alberti*, Firenze.
- MANIFEST DER KOMMUNISTISCHEN PARTEI (1848): *Veröffentlicht im Februar 1848. Proletarier aller Länder vereinigt euch*. Londres: Gedruckt in der Office der “Bildungs-Gesellschaft für Arbeiter von J. E. Burghard. 1ª edición. Existe una reproducción facsímil de esta edición en internet en la siguiente dirección:  
[http://commons.wikimedia.org/wiki/File:Manifest\\_der\\_kommunistischen\\_Partei\\_\(Marx\)\\_003.jpg](http://commons.wikimedia.org/wiki/File:Manifest_der_kommunistischen_Partei_(Marx)_003.jpg)
- MANZONI, DOMENICO (1534): *Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume de Venetia*, Venecia.
- MARCHI, FRANCESCO (1867): *I Cinquecentisti, ovvero la ingannevole teoria che viene insegnata negli Istituti tecnici del Regno e fuori il Regno intorno al sistema di scritture a partita doppia e nuovo saggio per la facile intelligenza e applicazione di quel sistema*, Prato: Tipografia FF Giachetti.
- MARCOS MARTÍN, ALBERTO (1999): “Estructuras de la propiedad en la época moderna: evolución y variantes peninsulares”, en Salustiano de Dios, Javier Infante, Ricardo Robledo, Eugenia Torijano (Coords.): *Historia de la propiedad en España siglos XV-XX, Encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 3-6 de junio de 1998, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales.

- MARIANA, JUAN DE (1848-1851): *Historia General de España, la compuesta, enmendada y añadida por el padre..., con la continuación de Miniana; completada con todos los sucesos que comprenden el escrito clásico sobre el reinado de Carlos III, por el conde de Floridablanca, la historia de su levantamiento, guerra y revolución, por el conde de Toreno, y la de nuestros días por Eduardo Chao*, 3 vols., Madrid: Imprenta y Librería de Gaspar y Roig, Editores.
- MARSÀ VILA, MARÍA (1977): *Algunos elementos para el estudio de las relaciones comerciales entre Cagliari y Barcelona en la primera mitad del siglo XIV (Libre de compras y vendes de Johan Benet, Càller (1332-1338))*. Tesina de Licenciatura presentada en la Facultad de Geografía e Historia, Universidad de Barcelona, Barcelona.
- MARTÍ, FRANCISCO ANTONIO (1788): *Reglas para la escritura doble, y manejo de sus libros*, Barcelona, s.i.
- MARTÍ, FRANCISCO ANTONIO Y ANTONIO ALÁ (1819): *Tratado teorico-practico de llevar los libros por partida doble*, Barcelona.
- MARTI DE EIXALA, RAMÓN (1865): *Instituciones del Derecho Mercantil de España*, Barcelona: Librería de Alvaro Verdguer.
- MARTÍN LAMOUROUX, FERNANDO (1992): "El libro de cuentas de estudiantes y algunos particulares de la Colegiata de San Luis en Villagarcía de Campos desde 1742 a 1757", *Cuadernos de Investigación Contable*, Universidad de Sevilla, vol. 4, núms. 1 y 2. Una versión inglesa de este trabajo fue presentada con el título "The Account Books of the 'Students and Some Particulars' from the Colegiata de San Luis in Villagarcía de Campos from 1742 to 1747", en el *15th Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid, 1992.
- MARTÍNEZ GIJÓN, J. (1969): "La jurisdicción marítima en Castilla durante la Baja Edad Media", en *Historias*, núm. 8, editada por el Instituto de Historia de la Universidad Católica de Chile.
- MARSH, C.C. (1857): *The Science of Double-Entry Book-Keeping: Simplified by the Application of an Infallible Rule for Journalizing: Calculated to Insure a Complete Knowledge of the Theory and Practice of Accounts*. Nueva York: John C. Riker.
- MARTÍNEZ GONZÁLEZ, ALBERTO, JOSEP VALVERDÚ CALAFELL E IGNACIO FRANCISCO GUERRERO (2003): "Organización contable de 'La España Industrial S.A.' 1847-1900", en *XII Congreso AECA*, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1º de octubre, y en *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- MARTÍNEZ DE LA MATA, FRANCISCO (1656?): "Octavo discurso de ... en el qual manifiesta de raiz la causa de aver menguado la Real Hazienda de V. M. y la que ocasiona a no poder salir de los empeños en que se halla, y se propone el medio facil, y suave de su restauración", en Gonzalo Anes Álvarez de Castrillón (editor): *Memoriales y discursos de Francisco Martínez de la Mata*, Madrid, 1971.
- MARTÍNEZ PÉREZ, ELOY (1888): *El comercio y la banca: Tratado teórico-practico de los cálculos mercantiles, interés compuesto, anualidades, amortización, etc., etc., y operaciones del Banco de España adaptado á los cuestionarios publicados por dicho establecimiento para el ingreso por oposición en el mismo*, 1ª edición, Santander: Imprenta de S. Roiz, 8º m. De la última edición que conocemos, la 17ª, no sabemos el año, aunque sí que fue posterior a 1922; se publicó en Madrid: Gráfica Administrativa.
- MARTÍNEZ PÉREZ, ELOY (1898): *Elementos de Contabilidad*, Alicante: Imprenta de Manuel y Vicente Guijarro.
- MARTÍNEZ PÉREZ, ELOY (1910): *Contabilidad y teneduría de libros aplicadas a los negocios agrícolas, industriales y comerciales, en grande y pequeña escala, y a las de empresas de banca, seguros, navieras, de ferrocarriles y minas*, Madrid. Establecimiento Tipográfico.
- MARTÍNEZ PÉREZ, ELOY (1920): *Contabilidad elemental y superior*, 1ª edición, Madrid: V. H. Sanz Calleja, Editores e Impresores, s.f. Se conocen tres ediciones más.
- MARTÍNEZ ROMERA, JAVIER (2012): "Ford en España (1920-1939). Panorama de aspectos históricos, automovilísticos, empresariales y contables", en *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, celebrado los días en el campus de Soria, 14 a 16 de noviembre.
- MARTÍNEZ RUIZ, ENRIQUE (2011): *Ilustración, ciencia y técnica en el siglo XVIII español*, Valencia: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia (PUV).

- MARTÍNEZ RUIZ, JOSÉ IGNACIO (1988): “La reforma de la Contaduría Municipal de Sevilla y la introducción el libro de caja (1567). Una aportación al estudio de la modernización de la contabilidad pública en España”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVII, Núm. 56, mayo-agosto.
- MARTÍNEZ Y TRISTÁN, JOSÉ (1919): *Enseñanza práctica de la Teneduría de libros por partida doble. Seguida de un nuevo e interesante Modelo de Libro Diario, mediante el cual puede conocerse en cualquier momento el Capital existente y las ganancias y pérdidas*, Sevilla: Tip. Zazueta.
- MARX, KARL Y FRIEDRICH ENGELS (1848): *Manifest der kommunistischen Partei*, Londres: Gedruckt in der Office der “Bildungs-Gesellschaft für Arbeiter” von J. E. Burghard. Puede consultarse una edición facsímil de este documento en el sitio web de internet:  
[http://commons.wikimedia.org/wiki/File:Manifest\\_der\\_kommunistischen\\_Partei\\_\(Marx\)\\_001.jpg](http://commons.wikimedia.org/wiki/File:Manifest_der_kommunistischen_Partei_(Marx)_001.jpg)
- MARRE, ARISTIDE (1881): “Appendice au Triparty en la science des nombres de Nicolas Chuquet Parisien”, de 1484, en *Bulletino di Bibliografia e di Storia delle Scienze Matematiche e Fisiche*, tomo XIV.
- MASI, VINCENZO (1954): *Ragioneria Generale*, 4ª edición, Bolonia: Cesare Zuffi.
- MASSA, GIOVANNI (1911): *Opere antiche di Ragioneria*, Milán: Amministrazione del “Monitore dei Ragionieri”.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO (2008): “Libros de cuentas del monasterio de Santa María de Valbuena (Valladolid), en el siglo XV”, *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, Y BEGOÑA PRIETO MORENO (2010): “El Monasterio de Silos y su bodega en la ribera del Duero a través de sus libros de cuentas (s. XIV-XIX)”, *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, León, noviembre.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2002): “Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the Monastery of Silos in the 18th century in the light of its accountancy books”. *3rd Workshop on Accounting in Historical Perspective*, Lisboa.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2004): “La Actividad Financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII y XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*. Núm. 1, diciembre. [www.decomputis.org](http://www.decomputis.org).
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2008a): “Economía y contabilidad monástica en el siglo XVIII: El caso del Monasterio de Silos”, en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad, trabajos presentados en el III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001, Burgos: Excm. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2008b): “Contabilidad, información y control en un contexto de actividades económicas diversificadas en la edad moderna: el Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). Núm. 9, diciembre.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2010): “Contribución de los Monasterios benedictinos de la Congregación de San Benito de Valladolid a la Hacienda Real de Castilla, a la luz de algunos de sus registros contables. Época moderna”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). Núm. 12, junio.
- MATÉ SADORNIL, LORENZO, BEGOÑA PRIETO MORENO Y JORGE TUA PEREDA (2011): “El patrimonio del Monasterio de Silos en el siglo XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, en Esteban Hernández Esteve y Matteo Martelli (curatori): *Before and After Luca Pacioli. Atti II Incontro Internazionale 17/18/19 Giugno 2011, Sansepolcro – Perugia – Firenze*, Sansepolcro: Centro Studi “Mario Pancrazi – AECA Accounting History Commission – Società Italiana di Storia della Ragioneria. Sansepolcro.

- MATIENZO, JUAN DE (1580): *Commentaria in librum quintum recolectionis legum Hispaniae*, Madrid.
- MATILLA QUIZÁ, MARÍA JESÚS (1982): "Las compañías privilegiadas en la España del Antiguo Régimen", en Miguel Artola (editor): *La economía española al final del Antiguo Régimen*. IV tomo: Instituciones, Madrid: Banco de España/Alianza Editorial.
- MATTESSICH, RICHARD (1987): "Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: On Recent Archaeological Evidence of the Middle East from 8000 B.C. to 3000 B.C.," en *Accounting Historians Journal*, Vol. 14, No. 2: 71-91.
- MATTESSICH, RICHARD (1989): "Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World," *Abacus*, Vol. 25, No. 2: 74-84.
- MATTESSICH, RICHARD (1992): "On the history of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained?", in Atsuo Tsuji (ed.): *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*, III vol., Japan: Accounting History Association.
- MATTESSICH, RICHARD (1984): "Fritz Schmidt (1882-1950) and his pioneering work of Current Value Accounting in Comparison to Edwards and Bell's Theory", in *Quarto Congresso Internazionale di Storia della Ragioneria. Fourth International Congress of the History of Accountancy. Atti. Congress Proceedings. Actas*, Pisa: Università degli Studi di Pisa, Facoltà di Economia e Commercio, 23-27 agosto 1984.
- MATTESSICH, RICHARD (1994): "Archaeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution", en *Accounting, Business and Financial History* núm. 4, núm. 1, *Pacioli Centenary Issue: From Clay Tokens to Fukushima-Boki*, editado por B. Yamey and J. R. Edwards.
- MATTESSICH, RICHARD (1996a): "Accounting from Mesopotamian Tablets to India's Maurya Dynasty: 3000 B.C. to 300 B.C.". Comunicación presentada en el *7th World Congress of Accounting Historians*, agosto, Queen's University, Kingston, Ontario.
- MATTESSICH, RICHARD (1996b): "Academic Research in Accounting: The Last 50 Years", en *Asia-Pacific Journal of Accounting*, vol. 3, núm. 1, junio.
- MATTESSICH, RICHARD (1998a): "Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B.C. - Successor to Token Accounting", en *Accounting Historians Journal*, núm. 25, junio.
- MATTESSICH, RICHARD (1998b): "Follow-Up to: Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B.C.", en *Accounting Historians Journal*, núm. 25, diciembre.
- MATTESSICH, RICHARD (2000): *The Beginnings of Accounting - Accounting Practice in the Middle East (from 8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (ca. 300 B.C. and the Middle Ages)*, Nueva York: Garland Publishing, Inc.
- MATTESSICH, RICHARD (2002): "Rechnungswesen--Frühgeschichte: Praxis in Mesopotamien und Ansätze zur Theorie in Indien", en H. U. Küpper and A. Wagenhofer, editores: *Handwörterbuch Unternehmungsrechnung und Controlling*, Stuttgart: Poeschel Verlag.
- MATTESSICH, RICHARD (2008): *Two Hundred Years of Accounting Research. An International Survey of Personalities, Ideas and Publications*, Abingdon - New York: Routledge.
- MATTIOLI, CESARE (1887): *Saggio di Ragioneria: Della natura della partita doppia*. Discorso letto all'adunanza dei Ragionieri in Bologna il 10 giugno 1887, Bologna: Società Tipografica dei Compositori.
- MAYER-SOMMER, ALAN P. (2010): "So many controls; so little control: The case of Isaac Henderson, Navy Agent at New York, 1861-4", *Accounting History*, vol. 15, núm. 2.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2001a): "Legislación Administrativa y Contable de la Banca Valenciana en la Edad Media". Comunicación presentada en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2001b): "El sistema contable del Banco Público Municipal de Valencia (Siglos XVI y XVII). Estudio de sus libros principales", en *XI Congreso AECA*, Madrid, 26, 27 y 28 de septiembre.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2002): *La Taula de Canvis. Aportación a la historia de la contabilidad valenciana (siglos XIII-XVII)*, Valencia: Universitat de València.

- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2003a): “Normativa reguladora de la gestión, control y revisión contables del Banco Público Municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVII”, en *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, nº 11, enero-junio.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2003b): “Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del Banco Municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII”, en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2 a 4 de diciembre.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2005a): “La evolución de las normas administrativas y contables del Banco de San Carlos en la época de Cabarrús (1782-1790)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2005b): “Las competencias legales del Racional en la organización administrativa y contable el municipio de Valencia (comienzos del siglo XVII)”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2008): “Normas de control interno para la Dirección de Provisiones del Banco de San Carlos (1782-1789)”. Comunicación presentada en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2009): “Normas de control interno recogidas en el Reglamento de la Dirección del Giro del Banco de San Carlos (1789)”, en *De Computis*, núm. 11, diciembre.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO (2011): “Las funciones contables del Racional de Valencia según los Capitols del quitament de 1669. Estudio de la última década de su oficio (21697-1707)”, en *De Computis*, núm. 156, diciembre.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO Y ENCARNACIÓN PEYRÓ VILAPLANA (2007a): “La Real Cédula de fundación del Banco de San Carlos: un incipiente manual de control interno del siglo XVIII”. Comunicación presentada en el *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre de 2007.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, FRANCISCO Y ENCARNACIÓN PEYRÓ VILAPLANA (2007b): “La reglamentación del control interno del Banco de San Carlos entre 1782 y 1789: funciones de la Junta General, la Junta de Dirección y la Teneduría General de Libros”, en *De Computis*, núm. 7, diciembre.
- MCKINLAY, ALAN Y KEN STARKEY (1998): “The ‘Velvety Grip’: Managing Managers in the Modern Corporation”, en McKinlay Alan y Ken Starkey (Ed): *Foucault, Management and Organization Theory: From Panopticon to Technologies of Self*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- MELIS, FEDERIGO (1950): *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della Storia Economica*, Bologna: Dott. C. Zuffi ed.
- MELLIS, JOHN (1588): *A briefe instruction and maner to how to keepe, bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor, & as well for proper Accompts partible, etc. By the three bookes named the Memorial, Journall & Leager, etc.*, Londres.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1550a): *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte touchant le principal train de marchandise*, Bruselas.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1550b): *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte a la guise et maniere italiana*. Amberes. Una segunda edición de esta obra se publicó asimismo en Amberes el año 1556. Por otra parte, J. G. Ch. Volmer editó una reimpresión de la misma, con el título *Valentin Mennher de Kempten, Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte a la guise et maniere italiana*, en Utrecht el año 1894.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1555): *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte*, Lyon.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1558): *L'Arithmetique ... povr briefvement apprendre à Ciffrer, & tenir Liure de Compte*, Lyon.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1560): *Buechhalten*, Amberes. En 1563 tuvo lugar una segunda edición en la misma ciudad.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1563): *Buech halten Kurtz begriffen durch zway Buecher*, Amberes.

- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1564): *Practique des Triangles spheriques*, Amberes.
- MENNHER DE KEMPTEN, VALENTIN (1565): *Practique povr brievement apprendre à Ciffrer, & tenir Liure de Comptes, avec la Regle de Coss, & Geometrie*, Amberes.
- MENNINGER, KARL (1969): *Number Words and Number Symbols*, Cambridge, Mass.: The MIT Press.
- MERCADER RIBA, JOAN (1969): *Felip V i Catalunya*, Barcelona.
- MERCADER RIBA, JOAN Y ANTONIO DOMÍNGUEZ ORTIZ (1971): "La época del Despotismo Ilustrado", en J. Vicens Vives (director): *Historia de España y América*, tomo IV, *Los Borbones. El siglo XVIII en España y América*, 2ª edición, Barcelona: Editorial Vicens-Vives.
- METODO DE LIBROS DE COMERCIO, FABRICAS, Y COMPAÑIAS; Y ALGUNAS CIRCUNSTANCIAS QUE DEBEN OBSERVAR LAS PERSONAS QUE LAS ESTABLEZCAN, Ò QUE PONGAN CASA, LONJA, TIENDA, Ò ALMACEN DE MERCADERÍAS, CONSTRUYAN, Ò COMPREN EMBARCACIONES DE MAS DE CIEN TONELADAS: CONFORME A ACUERDO DEL EXCMO. SEÑOR PRIOR, Y SRS. CONSULES, Y CONSILIARIOS, CON EL SEÑOR ASESOR TITULAR DEL REAL CONSULADO DE LA CORUÑA EN SU ILUSTRE JUNTA DE GOBIERNO DE 28. DE MAYO DE 1790 (1790), Santiago de Compostela: Ignacio Aguayo.
- METZ, JACOB DE (1697): *Sendero Mercantil. Que contiene 240 preguntas fundamentales con sus Respuestas, para saber distinguir entre DEBE a HA DE AVER, Y absolver en algunas ocasiones las Dudas, que se podran ofrescer en asentar las partidas en el MANUAL Para de ahi ser transportado, al LIBRO GRANDE de CAXA*, Ámsterdam: En Casa de Juan Eweutzl.
- MEYER, JOHN W. Y BRIAN ROWAN (1977): "Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony," *American Journal of Sociology*, vol. 83, núm. 2.
- MILLARES CARLO, AGUSTÍN Y MANUEL HERNÁNDEZ SUÁREZ (1987): *Biobibliografía de escritores canarios (siglos XVI, XVII y XVIII)*, La Palma: Cabildo Insular de Gran Canaria.
- MILLÁS VALLICROSA, J. M. (1931): *Assaig d'Història de les idees Físiques i Matemàtiques a la Catalunya Medieval*, Estudis Universitaris Catalans, Sèrie Monogràfica 1, vol. 1, Barcelona: Institució Patxot.
- MILLER, PETER, TREVOR M. HOPPER Y RICHARD C. LAUGHLIN (1991): "The New Accounting History: An Introduction", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, núms. 5-6.
- MILLER, PETER Y C. J. NAPIER (1993): "Genealogies of Calculation", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, núms. 7-8.
- MILLS, PATTI A. (1986): "Financial Reporting and Stewardship Accounting in Sixteenth-Century Spain", en *Accounting Historians Journal*, Fall.
- MILLS, PATTI A. (1987): "The Probative Capacity of Accounts in Early-Modern Spain", en *Accounting Historians Journal*, Spring.
- MILLS, PATTI A. (1988): *The Legal Literature of Accounting. On Accounts by Diego del Castillo*, New York & London: Garland Publishing, Inc.
- MINAUD, GÉRARD (2005): *La comptabilité à Rome. Essai d'histoire économique sur la pensée comptable commerciale et privée dans le monde antique romain*, Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes.
- MINGUIJÓN ADRIÁN, SALVADOR (1933): *Historia del Derecho Español*, Barcelona, Editorial Labor, S.A.
- MINISTERIO DE COMERCIO, INSTRUCCIÓN Y OBRAS PÚBLICAS (1850): *Boletín oficial del Ministerio de Comercio, Instrucción y Obras Públicas*, IX.  
[http://es.wikipedia.org/wiki/Real\\_Fábrica\\_de\\_Lencercía\\_de\\_San\\_Ildelfonso](http://es.wikipedia.org/wiki/Real_Fábrica_de_Lencercía_de_San_Ildelfonso)
- MIQUEL VILANOVA, ALFONSO (1925): *Contabilidad de representaciones*, Barcelona: Editorial Cultura.
- MIQUEL VILANOVA, ALFONSO (1944): *Introducción al estudio de la contabilidad*, Barcelona: Editorial Cultura.
- MIQUEL VILANOVA, ALFONSO (1946): *Curso moderno de contabilidad*, Barcelona: Editorial Cultura Este libro alcanzó en total 17 ediciones, siendo la última conocida, la 17ª, de Barcelona: Editorial Miquel.

- MIRÓN MURCIANO, PEDRO, BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ Y JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO (2011a): "Las cuentas públicas de ultramar en la segunda mitad del siglo XIX: normativa y procedimiento de fiscalización referidos al caso de Puerto Rico (año 1880-81)", en *De Computis*, no. 14, junio.
- MIRÓN MURCIANO, PEDRO, BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ Y JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO (2011b): "La administración económica española de Puerto Rico: Las cuentas públicas de los años 1879-1883", *X Congreso Internacional AEHE*, Carmona, 8 a 10 de septiembre de 2011.
- MIRÓN MURCIANO, PEDRO, JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO, Y BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ (2011c): "Las reformas de los Tribunales de Cuentas ultramarinos durante el siglo XIX", *XVI Congreso AECA*. Granada, del 21 al 23 de septiembre.
- MIRÓN MURCIANO, PEDRO, JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO, Y BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ (2012): "Las operaciones del Tesoro de la Isla de Puerto Rico a finales del dominio español", en *VIII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- M.O. Y P.F. (1837): "Tratado teórico-práctico de contabilidad o sea la teneduría de libros por partida doble. Partida doble simplificada perfeccionada y aplicada a toda clase de contabilidad particular o pública", tomo II del *Tesoro del Comercio o sea Biblioteca Mercantil que comprende todos los conocimientos útiles y necesarios a los comerciantes*, Barcelona: Imprenta de Juan Oliverres y Gavarró.
- MOLAS RIBALTA, PEDRO (1978): "La Junta General de Comercio y Moneda. La institución y sus hombres", en *Cuadernos de Historia*. Anexos de la revista *Hispania*, núm. 9: Estudios sobre el siglo XVIII.
- MOLAS RIBALTA, PEDRO (2004): "La compañía como proyecto (siglos XVII-XVIII)", en *Anuario de Estudios Atlánticos*, núm. 50. Puede consultarse el texto completo en el sitio web: <http://mdc.ulpgc.es/cdm/singleitem/collection/aea/id/2007/rec/1>
- MOLINA, LUIS DE (1593): *De iustitia et iure*, Cuenca.
- MOLINA MARTÍNEZ, MIGUEL (1985): "La Real Compañía de Granada para el comercio con América", en *Actas de las IV Jornadas de Andalucía y América: Andalucía y América en el Siglo XVIII*, (2 volúmenes), tomo I, celebradas en Santa María de La Rábida, marzo de 1984. Edición preparada por Bibiano Torres Ramírez y José Hernández Palomo. Publicadas en Sevilla: Escuela de Estudios Hispano-Americanos, Sevilla. Texto completo en sitio web: <http://dspace.unia.es/bitstream/10334/419/1/09JIVTI.pdf>
- MOLINÉ Y BRASES, ERNEST (1914): *Les Costums Marítimes de Barcelona universalment conegudes per Llibre del Consolat de Mar, ara de nou publicades en sa forma original, ilustrades ab notícies bibliogràfiques, històriques y llingüístiques y ab un apèndix de notes y documents inèdits relatius a la Historia del Consolat y de la Llotja de Barcelona*, Barcelona: Estampa d'Henrich y Co.
- MOLLAT, MICHEL (1990): *Los exploradores del siglo XIII al XVI. Primeras miradas sobre nuevos mundos*, México, Fondo de Cultura Económica.
- MONTLUC, BLAISE (1592): *Commentaires de Messire Blaise de Montluc*, Burdeos. Reimpreso en *Nouvelle Collection pour servir a l'Histoire de France depuis le XIIIe siècle jusqu'a la fin du XVIIIe; précédés de notices pour caractériser chaque auteur des mémoires et son époque suivis de l'analyse des documents historiques qui s'y rapportent; par MM. Michaud de l'Académie Française et Poujoulat*. Tome septième. Montluc. François de Rabutin. A Paris, chez l'éditeur du commentaire analytique du Code Civil, 1838.
- MONTESINOS JULVE, VICENTE (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la Contabilidad", en *Técnica Contable*, Vol. 30, págs. 81, 135, 171, 219, 253, 285, 351 y 373.
- MONTOYA CHINCHILLA, JOSÉ LUIS, E ISIDORO GUZMÁN RAJA (2010): "El ferrocarril de Asturias, Galicia y León (A.G.L.): un estudio de contabilidad comparado (1900-1925)", comunicación presentada en *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, León, 10 a 12 de noviembre de 2010.

- MONTOYA CHINCHILLA, JOSÉ LUIS (2011): *Contabilidad, eficiencia y cambio productivo: el caso del ferrocarril español de vía ancha (1900-1925)*. Tesis doctoral dirigida por Isidoro Guzmán Raja, presentada en la Universidad Politécnica de Cartagena el 25 de febrero de 2011.
- MONTRONE, ALESSANDRO, Y CECILIA CHIRIELEISON (2008): "I prodromi della partita doppia in una corporazione monastica: la contabilità dell'Abbazia di San Pietro in Perugia dal 1461 al 1464", *Contabilità e Cultura aziendale*, núm. 1. Publicado posteriormente en *De Computis*, núm. 10, junio de 2009.
- MORALES CAPARRÓS, M<sup>a</sup> JESÚS, M<sup>a</sup> AMPARO BENTABOL MANZANARES Y HELENA BENITO MUNDET (2010): "Relación entre contabilidad y fiscalidad de la amortización desde finales del siglo XIX hasta 1940: un estudio empírico en Harinera La Monserrat de Girona", comunicación presentada en *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, León, 10 a 12 de noviembre.
- MORENO AGUAYO, ALONSO (2012): *Análisis de contenido de la información cualitativa, El Alcázar (1928-93). Un enfoque institucional*. Tesis doctoral dirigida por Macario Cámara de la Fuente, y presentada en la Universidad de Jaén el 23 de marzo.
- MORENO FERNÁNDEZ, RAFAEL (2006): *El Banco de España y sus predecesores: más de una centuria de historia, contabilidad y riesgos (1782-1890)*. Tesis doctoral dirigida por Esther Fidalgo Cerviño, presentada en la Universidad Complutense de Madrid el día 18 de diciembre de 2006.
- MORENO FERNÁNDEZ, RAFAEL (2007): "Las disputas contables en el Banco de España en 1859: valoración a precios de mercado vs. valoración a precio de adquisición, el devengo y otras cuestiones", en *De Computis*, no. 6, junio.
- MORENO FERNÁNDEZ, RAFAEL (2008a): "Una contabilidad especial para una actividad no bancaria. La recaudación de contribuciones en el Banco de España (1867-1888)", en *De Computis*, no. 8, junio.
- MORENO FERNÁNDEZ, RAFAEL (2008b): "Información financiera al servicio de la imagen. Estados contables del nuevo Banco Español de San Fernando y su sucesor el Banco de España, en la etapa previa al privilegio de emisión (1847-1873)". Comunicación presentada en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008. Publicado posteriormente en *De Computis*, núm. 9, diciembre de 2008.
- MORETA VELAYOS, S. (1971): *El monasterio de San Pedro de Cardeña. Historia de un dominio monástico castellano (902-1338)*, Universidad de Salamanca.
- MORETA VELAYOS, S. (1974): *Rentas monásticas en Castilla. Problemas de método*, Universidad de Salamanca.
- MOSCHETTI, GIOVANNI ANTONIO (1610): *Dell'universal trattato di libri doppii*, Venecia: Appresso Luca Valentini. Puede consultarse una reproducción facsímil de este libro en el sitio web: <http://www.ub.uni-koeln.de/cdm4/document.php?CISOROOT=/schmalbach&CI-SOPTR=56475&REC=1>
- MOZAS MESA, MANUEL (1924): *Don José de Carvajal y Lancáster. Ministro de Fernando VI. (Apuntes de su vida y labor política)*, Jaén: Edición de autor. Tipografía del Hospicio de Hombres. En su Apéndice documental se incluye el texto: *Mis pensamientos / de Don Josef de Carvajal y Lancaster*.
- MUÑOZ DE ESCOBAR, FRANCISCO (1619): *De ratiociniis administratorum et alliis variis computationibus tractatus. Omnibus quidem iuri operam dátibus, tam in theorica, quàm in Praxi perutilis: & non minus Iudicibus, quàm Advocatis valdè necessarius*, Lerma. 1<sup>a</sup> edición: Medina del Campo, 1603.
- MURRAY, DAVID (1930): *Chapters in the History of Bookkeeping. Accountancy and Commercial Arithmetic*, Glasgow: Jackson, Wylie & Co., Publishers to the University.
- NADAL I OLLER, JORDI (1975): *El fracaso de la Revolución Industrial en España, 1814-1913*, Barcelona: Ariel.
- NADAL I OLLER, JORDI (Director) (2003): *Atlas de la industrialización de España, 1750-2000*, Barcelona: Editorial Crítica.



- NAKANISHI, AKIRA (1979): "On the Life of Luca Pacioli", *The Accounting Historians Journal*, vol. 6, núm. 2, otoño.
- NAPIER, C. J. (1989): "Research Directions in Accounting History", en *British Accounting Review*, vol. 21, núm. 3.
- NAVARRO, JUAN DE DIOS (1856): CONTABILIDAD EN GENERAL. ESCUELA TEÓRICO-PRÁCTICA. RECOPIACIÓN DE DIFERENTES TRATADOS y sistemas originales, que comprende desde las nociones elementales de la Aritmética, simplificación de operaciones numéricas y sus aplicaciones a todos los ramos de la administración civil, industrial, mercantil particular y general del Estado. Sistemas especiales de contabilidad para todas las clases de la sociedad y la general del Reino, Madrid: Imprenta y Litografía del Agente Industrial Minero, a cargo de D. V. Maldonado, 3 vols. Pueden consultarse estos tres volúmenes en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1838885.xml&vs=1358514917114~893&locale=es&search\\_terms=&adjacency=&VIEWER\\_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=4&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1838885.xml&vs=1358514917114~893&locale=es&search_terms=&adjacency=&VIEWER_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY_RULE_ID=4&usePid1=true&usePid2=true)
- NEGOCIACIÓN DE CAMBIOS (1633): impreso anónimo, fechado en Madrid a 15 de abril de 1633, Biblioteca Nacional, sign.: U/81247 (ff.231-249).
- NICKLISCH, HEINRICH (1920): *Der Weg aufwärts!: Organisation; Versuch einer Grundlegung* (¡El camino hacia arriba!: Organización; Ensayo para sentar los fundamentos), Stuttgart: Poeschel.
- NIETO SORIA, JOSÉ MANUEL, E ILUMINADO SANZ SANCHO (2002): *La época medieval: Iglesia y cultura*, Madrid: Ediciones Istmo, S.A.
- NIRMHEIM, HANS (1895): *Das Handlungsbuch Vickers von Geldersen*, Hamburgo/Leipzig: Verlag von Leopold Voss.
- NISSEN, HANS J., PETER DAMEROW Y ROBERT K. ENGLUND (1990): *Frühe Schrift und Techniken der Wirtschaftsverwaltung in alten Vorderen Orient: Informationsspeicherung und -verarbeitung vor 5000 Jahren*, Berlín: Verlag Franz Becker. Existe traducción al inglés bajo el título:
- NISSEN, HANS J., PETER DAMEROW Y ROBERT K. ENGLUND (1993): *Archaic Bookkeeping. Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East*, Chicago y Londres: The University of Chicago Press, 1993.
- NOKE, CHRISTOPHER (1994): "Agency and the Excessus balance in manorial accounts", en R. H. Parker y B. S. Yamey (eds.): *Accounting History: Some British Contributions*, Oxford: Clarendon Press.
- NORES, PIETRO (1847): *Storia della guerra di Paolo IV, sommo pontefice, contro gli Spagnuoli*. Manuscrito del siglo XVII, publicado en 1847 en la revista *Archivio Storico Italiano*, volumen XII. Florencia.
- NOUVEAU COMMENTAIRE SUR LES ORDONNANCES DES MOIS D'AÔÛT 1669. & MARS 1673. ENSEMBLE SUR L'EDIT DU MOIS DE MARS 1673. TOUCHANT LES ÉPICES (1756), París: Jean Debure.
- NOUVELLE COLLECTION POUR SERVIR A L'HISTOIRE DE FRANCE DEPUIS LE XIII<sup>E</sup> SIÈCLE JUSQU'A LA FIN DU XVIII<sup>E</sup>; PRÉCÉDÉS DE NOTICES POUR CARACTÉRISER CHAQUE AUTEUR DES MÉMOIRES ET SON ÉPOQUE SUIVIS DE L'ANALYSE DES DOCUMENTS HISTORIQUES QUI S'Y RAPPORTENT; PAR MM. MICHAUD DE L'ACADÉMIE FRANÇAISE ET POUJOLAT. Tome septième. Montluc. François de Rabutin. A Paris, chez l'editeur du commentaire analytique du Code Civil, 1838.
- NOVICK, PETER (1988): *That Noble Dream: the "Objectivity Question" and the American Historical Profession*, Cambridge: Cambridge University Press.
- NOVÍSIMA RECOPIACION DE LAS LEYES DE ESPAÑA. DIVIDIDA EN XII. LIBROS. EN QUE SE REFORMA LA RECOPIACION PUBLICADA POR EL SEÑOR DON FELIPE II. EN EL AÑO DE 1567, REIMPRESA ÚLTIMAMENTE EN EL DE 1775: Y SE INCORPORAN LAS PRAGMÁTICAS, CÉDULAS, DECRETOS, ÓRDENES Y RESOLUCIONES REALES, Y OTRAS PROVIDENCIAS NO RECOPIADAS, Y EXPEDIDAS HASTA EL DE 1804. MANDADA FORMAR POR EL SEÑOR DON CARLOS IV (1805), Madrid.
- NÚÑEZ DE AVENDAÑO, PEDRO (1543): *De exequendis mandatis regum Hispaniae*, Alcalá de Henares.
- NÚÑEZ DE AVENDAÑO, PEDRO (1569): *Quadraginta responsa*, Salamanca.

- NÚÑEZ ROMERO-BALMAS, GREGORIO, Y DIONISIO BUENDÍA (2008): "Información financiera en España durante la primera mitad del siglo XX. Las cuentas anuales de la sociedad de tranvías eléctricos de Granada", en *De Computis*, núm. 8, junio.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (1996): *Cambio contable y teoría institucional: el caso de la pólvora en Nueva España en el siglo XVIII*. Trabajo de investigación para la obtención de la suficiencia investigadora. Universidad de Sevilla, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Sevilla, septiembre.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (1999a): *El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: el caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-1787)*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Sevilla, Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (1999b): "EL PAPEL DE LOS INDIVIDUOS EN LA INSTITUCIONALIZACIÓN DE PRÁCTICAS CONTABLES: el caso de la Renta de la Pólvora en Nueva España (1757-1787)". Comunicación presentada en el *Ciclo de Seminarios* organizado por la Universidad Carlos III de Madrid, mayo de 1999.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (1999c): "El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: el caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-1787)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Tesis doctorales (resumen), vol. XXVIII, núm. 102.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (2000): "Estudios de costes en la Renta de la Pólvora de Nueva España ante la implantación de un nuevo sistema de gestión", en *Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad. II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones, Madrid, Universidad de Castilla La Mancha, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, marzo.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (2002a): "Estudio de costes en la renta de la pólvora de Nueva España ante la implantación de un nuevo sistema de gestión (1766-1785)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXI, núm. 111, enero-marzo.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM (2002b): "Organizational Change and Accounting: The Gunpowder Monopoly in New Spain, 1757-87" en *Accounting, Business and Financial History*, vol. 12, núm. 2.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM, FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ (2002c): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain", en *The 25th Annual Congress of the European Accounting Association*, Copenague, 25 a 27 de abril.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM, FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ (2002d): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain", en *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka*, Burgos, 2 a 4 de mayo.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM, FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO, CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ (2002e): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain", en *Accounting, Business & Financial History Annual Conference*, Cardiff, 17 a 18 de septiembre.
- NÚÑEZ TORRADO, MIRIAM, FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO Y CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ (2003): "An Institutional Analysis of Cost Accounting Practices in Eighteenth Century Spain", en *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2 a 4 de abril.
- O'CONNOR, JOHN J., Y EDMUND F. ROBERTSON (2012): "Abu Ja'far Muhammad ibn Musa Al-Khwarizmi", en *The MacTutor History of Mathematics archive*.  
<http://www-history.mcs.st-andrews.ac.uk/index.html>
- OLDCASTLE, HUGH (1543): *Here ensueth a profitable treatyce called the instrument or boke to learne to knowe the good order of the keypyng of the famous reconyng, called in latyn Dare and Habere, and in Englyshe Debitor and Creditor*, Londres.
- OLIVA MELGAR, JOSE MARÍA (1983): "La Real Compañía de Comercio de Barcelona a Indias. El comercio privilegiado de Cataluña con América en la segunda mitad del siglo XVIII", en *Pedralbes: revista d'història moderna*, 1983, núm. 3. El artículo puede consultarse en el sitio web:  
<http://www.raco.cat/index.php/Pedralbes/article/viewFile/100488/151549>

- OLIVA MELGAR, JOSE MARÍA (1987): *Cataluña y el comercio privilegiado con América en el siglo XVIII: la Real Compañía de Comercio de Barcelona a Indias*, Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona.
- OLIVARES GALVÁN, PEDRO (2005): *Historia de la seda en Murcia*, Murcia: Editora Regional de Murcia.
- OLIVEIRA, JOSÉ MIGUEL DE (2003): *A Contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*. Tesina de Master en Ciencias Empresariales presentada en la Universidade do Porto.
- OLIVER CASTAÑER, EMILIO (director) (1883-1884): *El Consultor del Tenedor de Libros. Estudios prácticos de contabilidad por partida doble, aplicados a los principales ramos de la Industria y el Comercio*, 1ª edición, Barcelona: Jaime Molinas, editor; 2 vols., vol. 1º. 2ª edición, 1885. La última conocida, la 5ª, fue publicada en Barcelona, 1895. Se puede consultar un facsímil de este libro en el siguiente sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1838873.xml&dv\\_s=1357385312400~895&locale=es&search\\_terms=&adjacency=&VIEWER\\_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=4&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1838873.xml&dv_s=1357385312400~895&locale=es&search_terms=&adjacency=&VIEWER_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY_RULE_ID=4&usePid1=true&usePid2=true)
- OLIVER CASTAÑER, EMILIO (1885-1886): *Manual Práctico del Comerciante y del Dependiente de Comercio*, 2 vols., Barcelona: Jaime Molinas, Editor. Se puede consultar un facsímil de este libro en el siguiente sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=2976675.xml&dv\\_s=1357386439634~978&locale=es&search\\_terms=&adjacency=&VIEWER\\_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=4&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=2976675.xml&dv_s=1357386439634~978&locale=es&search_terms=&adjacency=&VIEWER_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY_RULE_ID=4&usePid1=true&usePid2=true)
- OLIVER CASTAÑER, EMILIO (1898): *La Partida Doble. Estudios teórico-prácticos de contabilidad comercial al alcance de todos*, 2 vols., Barcelona: Luis Tasso, Impresor y Editor, s.f. La última edición conocida es de 1921. Se puede consultar un facsímil de este libro en el siguiente sitio web:  
<http://bdh.bne.es/bnsearch/CompleteSearch.do?field=autor&text=Oliver+Castañer%201er%20c+Emilio+&showYearItems=&exact=on&textH=&advanced=false&completeText=&pageSize=1&pageSizeAbrv=10&pageNumber=2>
- OLIVER CASTAÑER, EMILIO (1904): *Guía de peritos y contadores mercantiles para la revisión judicial o extrajudicial de libros de contabilidad del comercio*, Barcelona: José Espasa, Editor.
- ONIDA, PIETRO (1944): *Elementi di Ragioneria*, Milán: Giuffrè, 1944.
- ORDENANZA DE PERTRECHOS, de 1772.
- ORDENANZA DE S. M. PARA EL SERVICIO DEL CUERPO DE INGENIEROS DE MARINA EN LOS DEPARTAMENTOS Y A BORDO DE LOS NAVÍOS DE GUERRA, de 1772.
- ORDENANZA DE S. M. PARA EL GOBIERNO MILITAR Y ECONÓMICO DE SUS REALES ARSENALES DE MARINA, de 1776.
- ORDENANZA DE S. M. PARA EL GOBIERNO ECONÓMICO DE LA REAL HACIENDA DE MARINA, de 1799.
- ORDENANZA, E INSTRUCCION DE ESCRIVANOS, Y MAESTRES DE LOS VAGELES DE EL REY; FORMADA PARA LA CUENTA, Y RAZÓN, QUE SE DEVE LLEVAR Á SUS BORDOS EN VIAGE, Y EN PUERTO. APROBADA POR SU MAGESTAD EN 19. DE JULIO DE 1735. MANDANDO, SE OBSERVE EXACTAMENTE POR TODOS LOS OFICIALES GENERALES, Y PARTICULARES, Y MINISTROS DE LA ARMADA, Cádiz: Geronymo de Peralta, Imp. May., (s.a.).
- ORDENANZAS DE CONTABILIDAD DE MARINA (1720): Ver *Reales Ordenanzas que han de observar el Intendente General de Marina, los Contadores, Comisarios y Oficiales del Sueldo*.
- ORDENANZAS DE LA ILUSTRE UNIVERSIDAD, CASA DE CONTRATACIÓN, Y CONSULADO DE LA M. NOBLE, Y M. LEAL CIUDAD DE SAN SEBASTIÁN: APROBADAS, Y CONFIRMADAS POR EL REY NUESTRO SEÑOR D. CARLOS TERCERO (DIOS LE GUARDE) AÑO DE 1766 (1768): San Sebastián: Ilustre Universidad, Casa de Contratación y Consulado.
- ORDENANZAS DE EL REAL TRIBUNAL DE EL CONSULADO MARITIMO Y TERRESTRE DE ESTA CIUDAD DE SEVILLA Y PUEBLOS DE SU ARZOBISPADO (1794), manuscrito custodiado en el Archivo General de Indias, sección de Consulados, leg. 1796.

- ORDENANZAS DE LA ILUSTRE UNIVERSIDAD Y CASA DE CONTRATACION DE LA M.N. Y M.L. VILLA DE BILBAO, APROBADAS Y CONFIRMADAS POR LAS Magestades de los SRES. D. FELIPE V EN 2 DE DICIEMBRE DE 1737, Y D. FERNANDO VII EN 27 DE JUNIO DE 1814... (1819): Madrid: Imprenta de D. Miguel de Burgos.
- ORDENANZAS DE SU Magestad PARA EL GOBIERNO MILITAR, POLÍTICO Y ECONÓMICO DE SU ARMADA NAVAL, de 1748.
- ORDENANZAS E INSTRUCCIONES GENERALES, FORMADAS DE REAL ORDEN, DE LO QUE SE DEBE OBSERVAR POR LOS INTENDENTES, Y DEMÁS MINISTROS DE MARINA, Y DEPENDIENTES DEL MINISTERIO DE ELLA, SEGÚN LO RESPECTIVÉ AL EMPLEO, Y ENCARGO DE CADA UNO, PARA LA MEJOR ADMINISTRACION DE LA REAL HAZIENDA, Y CUENTA, Y RAZON DE ELLA (1736), Decreto de 1 de enero de 1725. Cádiz: Gerónimo de Peralta, Impresor Mayor, [El ejemplar consultado se halla en la Biblioteca Central de Marina, Madrid].
- ORDENANZAS GENERALES DE LA ARMADA NAVAL, de 1793.
- ORELLANA, ELMO ANTONIO (2007): *Evolución de la contabilidad desde los incas hasta la partida doble*, Buenos Aires: E.C. Ediciones Cooperativas.
- ORTS-RAMOS, RAMÓN (1898): *Tratado completo de teneduría de libros por partida doble, teórico y práctico*, Barcelona: Alejandro Martínez-Buenos Aires: Clereci, Maucci y Restelli, s.f.
- OSCHINSKY, DOROTHEA (1947): "Medieval treatises on estate accounting", *The Economic History Review*, Volume a17, no. 1, abril.
- OSCHINSKY, DOROTHEA (1971): *Walter of Henley and other Treatises on Estate Management and Accounting*. Clarendon Press, Oxford.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE (s. f.): *Razonamiento tenido con su majestad*. Manuscrito custodiado en la Biblioteca Nacional de Madrid, signatura moderna: Mss.7384.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE (1571): *Chroniques et annales de Flandres: contenant les heroicques et tres victorieux exploits des forestiers, & comtes de Flandres, & les singularités & choses mémorables advenues auditc flandres, depuis l'an de nostre seigneur Iesus Christi VIC. & XX, jusques a l'an 1476*, Amberes: Jean Withagen, por cuenta de Christophe Plantin.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE (1583): *Las proposiciones echas a su magestad por Pedro de Oudegherste sobre la yntroducion de los herarios en todos sus Reynos*. Manuscrito custodiado en la Biblioteca Nacional de Madrid, signatura moderna: Mss.7384. Existe copia en la Biblioteca del Monasterio de El Escorial, sign. L-I-5.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE (1591?): *Proposición*. Comienza de la siguiente forma: "El negocio que propone Pedro de Oudegherste mira derechamente a quatro fines...". Manuscrito custodiado en La Real Academia de Historia, Madrid, signatura moderna: Mss. 9-3636, documento 76.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE (1591?): Comienza así: "Cuanto al gobierno de estos erarios...". Manuscrito anexo a la *Proposición*, custodiado asimismo en La Real Academia de Historia, Madrid, signatura moderna: Mss. 9-3636, documento 76.
- OUDEGHERSTE, PEDRO DE, Y PEDRO DE ROTIS (1576): *Dictamen de Pedro de Rotis y de Pedro Oudegherste sobre los medios de impedir la usura estableciendo erarios perpetuos*. Manuscrito conservado en el Archivo General de Simancas, sección de Estado, legajo 536.
- PACIOLI, LUCA (1494): *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita*, Venecia: Paganino de Paganini. Puede consultarse una versión completa en facsimil de esta obra en el sitio web:  
[www.ub.uni-koeln.de/cdm4/document.php?CISOROOT=inkunabeln&CISOPTR=40429&REC=1](http://www.ub.uni-koeln.de/cdm4/document.php?CISOROOT=inkunabeln&CISOPTR=40429&REC=1)
- PACIOLI, LUCA (1994): *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita*, Venecia 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve, con una reproducción fotográfica del original, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- PALAU Y DULCET, ANTONIO (1919...): *Manual del librero hispano-americano*, Barcelona, 1919-1928, 7 vols.; Barcelona, 1948-1973, 24 vols.
- PALOMAR ANEJO, FRANCISCO (1934): *Lecciones y Prácticas de Teneduría de Libros*, Barcelona: Librería Bosch.

- PANDO Y PEDROSA, LUIS (1892): *Nociones de Contabilidad del Personal de la Marina, Presas Marítimas y Testamentos militares*, San Fernando: Establecimiento Tipográfico de G. Valdes.
- PANDO VILLARROYA, JOSÉ LUIS DE (1977): *La Administración en la Armada Española*, Madrid: Instituto de Administración Pública.
- PANDO VILLARROYA, JOSÉ LUIS DE (1982): *La Intendencia de la Armada*, Madrid: Pando Ediciones.
- PARADÍS, JAUME Y ANTONI MALET (1982): “500 aniversari. El primer llibre de matemàtiques a Catalunya”, en *L'Avenç*, 51.
- PARKER, R. H. Y B. S. YAMEY (eds.) (1994): *Accounting History: Some British Contributions*; Oxford: Clarendon Press.
- PARRA CONTRERAS, ANICETO DE LA (1857): *Prontuario de Contabilidad*, Madrid, Estab. Tip. de F. de P. Mellado. Puede consultarse una versión facsimilar del libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358516297335-167&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358516297335-167&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- PASCUAL, ADOLFO (1880): *Lecciones de contabilidad pública y militar*, Cádiz: Imprenta de la Revista Médica, de D. Federico Joly.
- PASCUAL DE AZPEITIA, JUAN (1665?): Ver Azpeitia.
- PASEO POR MADRID O GUÍA DEL FORASTERO EN LA CORTE (1815), Madrid: Imprenta de Repullés, 1815.
- PASSOLA, JOSEP MARIA (1999): *Els Orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi Municipals*, Sabadell: Editorial AUSA.
- PASSOLA, JOSEP MARIA (2001): “La Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (936-1934)”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Santo Domingo de Silos, junio. Publicado en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Burgos: Excma. Diputación Provincial de Burgos, 2008.
- PATERNOSTRO, SERGIO (2008): “L'applicazione della partita doppia in Italia e in Spagna nel XVI secolo documentata dalle opere di due autori: Angelo Pietra e Salvador Bartolomé de Solorzano”, *VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008.  
[http://www.aeca.es/vi\\_encuentro\\_trabajo\\_historia\\_contabilidad/pdf/18\\_paternostro.pdf](http://www.aeca.es/vi_encuentro_trabajo_historia_contabilidad/pdf/18_paternostro.pdf)
- PEELE, JAMES (1553): *The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of the moste worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour*, Londres.
- PEETERS-FONTAINAS, J. (1933): *Bibliographie des Impressions Espagnoles des Pays-Bas, 1520-1799*, Amberes.
- PELLOS, FRANCES (1492): *La art de arithmetica et semblantment de ieuometria dich ho nominatus Compendion de lo abaco*, Turín: Nicolo Benedeti y Jacobino Suigo de Sancto.
- PENNDORF, BALDUIN (1913): *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig: Verlag von G.A. Gloeckner.
- PEÑA GUTIÉRREZ, ALBERTO DE LA, Y JULIO MATA MELO (2008): “Contabilidad de gestión municipal en los siglos XVIII y XIX: El caso del Ayuntamiento de Villadiego”. Comunicación presentada en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- PECOQUEUR, CHRISTIAN (2005): *La méthode du tour des fruitières. Système coopératif, méthode comptable et contrôle de gestion sur bâtons de bois*, Paris : Turnos.
- PERAGALLO, EDWARD (1938): *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A Study of Italian Practice from the Fourteen Century*, Nueva York: American Institute Pub. Co.
- PÉREZ-BUSTAMANTE, ROGELIO (1979): “Un intento de reforma contable en la Hacienda española durante el reinado de Felipe II. El Libro de Caja”, en *Moneda y Crédito*, núm. 148, mayo.

- PÉREZ-BUSTAMANTE, ROGELIO (1982): "Del sistema de Contadurías al Consejo de Hacienda, 1433-1525. (Una perspectiva institucional)", en *Historia de la Hacienda Española* (épocas antigua y medieval). Homenaje al Profesor García de Valdeavellano, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PÉREZ DEL BARRIO ANGULO, GABRIEL (1613): *Dirección de Secretarios de señores, y las materias, cuidados, y obligaciones que les tocan, con las virtudes de que se han de preciar, estilo, y orden del despacho y expediente, manejo de papeles de ministros, formularios de cartas, provisiones de oficios, y un compendio en razon de acrecentar estado, y hazienda, oficio de Contador, y otras curiosidades que se declaran en la primera hoja*, Madrid: Alonso Martín de Balboa.
- PÉREZ MARTÍN, ANTONIO (2007): "La recepción de la obra de Baldo en España", en *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, núm. 25.
- PÉREZ PICAZO, MARÍA TERESA (1991): "Riqueza Territorial y Cambio Agrícola en la Murcia del Siglo XIX. Aproximación al Estudio de una Contabilidad Privada (1800-1902)", *Agricultura y Sociedad*, núm. 61.
- PÉREZ-PONS JOVER, FRANCISCO (1940): *Contabilidad elemental*, 2ª edición corregida y mejorada), Bilbao: Imprenta Moderna. La primera edición tuvo lugar en Bilbao: Pérez Malumbres, 1934.
- PÉREZ-PONS JOVER, FRANCISCO (1947): *Contabilidad general*, Bilbao: Imprenta Editorial Moderna.
- PÉREZ DE ÚRBEL, FRAY JUSTO (1945): *Los monjes españoles en la Edad Media*, Madrid: Ediciones "Ancla", 2ª edición.
- PETRI DAVENTRIENSIS, NIKOLAUS (Claes Pietersz van Deventer) (1583): *Practicque om te Leeren Rekenen cijpheren ende Boeckhouwen / met die Regel Coss ende Geometrie seer profijtelijcken voor allen Coopluyden*. Amsterdam.
- PEZZI, E. (1993): *Libro de Cuentas del Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora (1670-1693)*, Unicaja, Almería.
- PIERGIOVANNI, VITO (1991): "Un trattatello sui mercanti di Baldo degli Ubaldi", en Mario Ascheri (ed.): *Scritti di storia del diritto offerti dagli allievi a Domenico Maffei, Medioevo e umanesimo*, Padua: Antenore.
- PIETRA, ANGELO (1586): *Indirizzo degli economi o sia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio*, Mantua: Francesco Osanna.
- PIQUÉ BATLLE, RICARDO (1935): *Revisió de Comptabilitats*, Barcelona: Artes Gráf. F. Camps Calmet.
- PIQUÉ BATLLE, RICARDO (1936): *Revisión técnica de contabilidades*, Barcelona: Tip. Galve. Se conocen cinco ediciones de este libro; la segunda de 1941; la tercera de 1945, Barcelona: Editorial Labor.; y la última de 1958, revisada y ampliada, Barcelona: Editorial Labor.
- PIQUÉ BATLLE, RICARDO (1939): *Cómo se lee y examina un balance*, Barcelona: Librería Bosch. Se conocen cinco ediciones, la última, la 5ª, ampliada, de Barcelona: Librería Bosch.
- PIQUÉ BATLLE, RICARDO (1947): *La ficción de los grandes beneficios*, Barcelona: Bosch, Casa Editorial.
- PIQUET, JULES (1939): *Des banquiers au Moyen Age, les Templiers. Étude de leurs opérations financières*. Préface de M. Henri Lévy-Bruhl, Paris: Hachette.
- PLANA, JOSEP (¿): *Viatge a Xipre de Joan Benet*. Tesina de Licenciatura presentada en la Facultad de Geografía e Historia, Universidad de Barcelona, Barcelona.
- PLANAS, JORDI Y ENRIC SAGUER (2005): "Accounting Records of Large Rural Estates and the Dynamics of Agriculture in Catalonia (Spain), 1850-1950", *Accounting, Business & Financial History*, vol. 15, núm. 2.
- PLINIO EL VIEJO (ca. 77): *Historia naturalis*, Parmae: Andreas Portilia, 8 julio, 1481. Puede verse una versión digital en el sitio web:  
[http://alfama.sim.ucm.es/dioscorides/consulta\\_libro.asp?ref=X531436380&idioma=0](http://alfama.sim.ucm.es/dioscorides/consulta_libro.asp?ref=X531436380&idioma=0)

- PLINIO EL VIEJO (ca. 77): *Histoire naturelle de Pline, traduction nouvelle par M. Ajasson de Grand-sagne*, edición bilingüe latín-francés, vol. 10, París: C. L. F. Panckoucke, membre de l'Ordre Royal de la Legion d'Honneur, 1831. Hay una reproducción digital en el sitio web:  
<http://libsysdigi.library.illinois.edu/oca/Books2007-12/histoirenaturell/histoirenaturell10plin/histoirenaturell10plin.pdf>.
- PLINIO EL VIEJO (ca. 77): *Pline l'Ancien Histoire Naturelle*, édition d'Émile Littré, París: Dubochet, 1848-1850. Hay una edición digital en el sitio web:  
<http://remacle.org/bloodwolf/erudits/plineancien/index.htm>
- PLINIO EL VIEJO (ca. 77): *Historia Naturalis*, traducción al inglés efectuada y editada por John Bostock y H. T. Riley, Londres: Henry G. Bohn, 1855. Existe una reproducción completa de la obra en internet:  
[www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0137%3Abook%3D16%3Achapter%3D31](http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0137%3Abook%3D16%3Achapter%3D31).
- PLINIO EL VIEJO (ca. 77): *Historia Natural de Plinio el Viejo*, en sitio web:  
[http://www.historia-del-arte-erotico.com/Plinio\\_el\\_viejo/index.htm](http://www.historia-del-arte-erotico.com/Plinio_el_viejo/index.htm)
- POLO, MARCO (1981): *Viajes*, Madrid: Espasa Calpe, 7ª edición. Existe una reproducción completa de los Viajes de Marco Polo en internet:  
[www.todoebook.net/ebooks/Varios/Marco%20Polo%20-%20Viajes%20-%20v1.0.pdf](http://www.todoebook.net/ebooks/Varios/Marco%20Polo%20-%20Viajes%20-%20v1.0.pdf)
- POMAR CASTELLANO, CARLOS, MARÍA LLOMPART BIBILONI Y JAUME SASTRE MOLL (1994): "Los libros de Fábrica de la Catedral de Mallorca", *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Madrid.
- PORTE, MATTHIEU DE LA (1685): *Le Guide des Négocians & Teneurs de Livres*, Lyon y París.
- PORTOLÁ, GASPARD DE, ANGELA CANO SANCHEZ, NEUS ESCANDELL TUR Y ELENA MAMPÉL GONZÁLEZ (1984): *Crónicas del descubrimiento de la Alta California, 1769*, Barcelona: Edicions Universitat Barcelona.
- POSTLES, DAVID (1981): "The 'excessus' balance in manorial accounts", *Bulletin of the Institute of Historical Research*, vol. 54, núm. 129.
- POSTLES, DAVID (1993): "Some Differences between Seignorial Demesnes in Medieval Oxfordshire", *Oxoniensia*, vol. LVIII, The Oxfordshire Architectural & Historical Society.
- POSTLES, DAVID (1994): "The perception of profit before the leasing of demesnes", en R. H. Parker y B. S. Yamey (eds.), *Accounting History: Some British Contributions*; Oxford: Clarendon Press.
- POSTLES, DAVID (2008): *Oseney Abbey Studies*, Leicester: [s.n.]
- PRATS Y AYMERICH, JOSÉ (1904): *Apuntes de contabilidad general*, (s.a., s.l.).
- PRATS Y AYMERICH, JOSÉ (1907): *Contabilidad comercial*, 3ª edición, Barcelona: Suc. de Manuel Soler, Manuales Soler. La séptima edición, última conocida, en Madrid: Editorial Espasa-Calpe, 1941, Manuales Gallach.
- PRESCOTT, WILLIAM H. (1855-58): *History of the Reign of Philip the Second, king of Spain*, 3 vols., Boston, Phillips, Sampson and Company.
- PREVITS, GARY JOHN (1972): *Critical evaluation of comparative financial accounting thought in America 1900 to 1920*, Tesis doctoral, University of Florida. Existe versión digital en:  
[www.archive.org/search.php?query=creator%3A%22Previts%2C+Gary+John%2C+1942-%22](http://www.archive.org/search.php?query=creator%3A%22Previts%2C+Gary+John%2C+1942-%22)  
Publicada en 1980 en Nueva York: NYT Arno Press. A New York Times Company.
- PREVITS, GARY JOHN Y PETER WALTON (editores) (2010): *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe*, Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, vol. 14A, Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
- PREVITS, GARY JOHN, PETER WALTON Y PETER WOLNIZER (editores) (2011): *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: The Americas*, Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, vol. 14B, Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
- PREVITS, GARY JOHN, PETER WALTON Y PETER WOLNIZER (editores) (2011): *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Asia and Oceania*, Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 14C, Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.

- PREVITS, GARY JOHN, PETER WALTON Y PETER WOLNIZER (editores) (2012): *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa*, Serie: Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 14D, Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
- PRIESTLEY, HERBERT INGRAM (1916): *José de Gálvez Visitor-General of New Spain (1765-1771)*, University of California Publications in History, Volume V, Berkeley, University of California Press.
- PRIETO MORENO, MARÍA BEGOÑA (1981): *Estudio económico financiero de la Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray*. Tesina de licenciatura defendida en marzo de 1981 en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valladolid.
- PRIETO MORENO, BEGOÑA (1996): "Cost accounting and organizational failure: the case of the textile factory of Ezcaray". Comunicación presentada en el *EIASM Workshop on Accounting and Management in Historical Perspective*, Bolonia.
- PRIETO MORENO, BEGOÑA Y CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ (2001): "Cost Accounting in Eighteenth Century Spain: The Royal Textile Factory of Ezcaray", *Accounting History*, vol. 6, núm 2.
- PRIETO MORENO, MARÍA BEGOÑA (2005): "La Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray: Un caso de manipulación contable", en *La contabilidad como magisterio: Homenaje al profesor Rafael Ramos Cerveró*, Sevilla-Valladolid: Universidad de Sevilla/ Universidad de Valladolid.
- PRIETO, M. B., MATÉ, L. Y TUA, J. (2006): "The Accounting Records of the Monastery of Silos throughout the XVIII Century: the accumulation and Management of its Patrimony in the light of its Accounts Books". *Accounting History*, Special Issue Accounting and Religion in Historical Perspective, mayo.
- PULIDO BUENO, ILDEFONSO (1996): *La Real Hacienda de Felipe II*, Huelva.
- PULLAN, J.M. (1968): *The History of the Abacus*, Nueva York: Frederick A. Praeger.
- QUADERNO DE ALCABALAS (1484): Tarazona. Manuscrito, Archivo General de Simancas, Escribanía Mayor de Rentas, leg. 24, núm 11.
- QUATTRONE, PAOLO (2004): "Accounting for God: accounting and accountability practices in the Society of Jesus (Itay, XVI-XVII centuries)", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29.
- QUESNAY, FRANÇOIS (1766a): "Analyse de la formule arithmétique du tableau économique de la distribution des dépenses annuelles d'une nation agricole". Con un preámbulo explicativo titulado "Tableau Économique", en *Journal de l'agriculture, du comerce et des finances*, vol. V, tercera parte, junio, págs. 4-10 y 11-41, respectivamente. Puede consultarse una versión en facsímil del preámbulo y del artículo en el sitio web:  
[http://books.google.es/books?id=VHURAAAAYAAJ&pg=RA2-PA25&lpg=RA2-PA25&dq=Journal+de+l'agriculture,+du+commerce+%26+des+finances,+juin+1766,+tome+II&source=bl&ts=B8NqcR7prh&sig=izKMkPKgHBbZeLRRbN7GJCH\\_0Hw&hl=es&sa=X&ei=rT7YUOfUB8-Thgff04CICQ&ved=0CDsQ6AEwATgK#](http://books.google.es/books?id=VHURAAAAYAAJ&pg=RA2-PA25&lpg=RA2-PA25&dq=Journal+de+l'agriculture,+du+commerce+%26+des+finances,+juin+1766,+tome+II&source=bl&ts=B8NqcR7prh&sig=izKMkPKgHBbZeLRRbN7GJCH_0Hw&hl=es&sa=X&ei=rT7YUOfUB8-Thgff04CICQ&ved=0CDsQ6AEwATgK#)
- También puede consultarse la versión incluida en Quesnay, François (1888): *Oeuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay,....: accompagnées des éloges et d'autres travaux biographiques sur Quesnay par différents auteurs, publiées avec une introduction par Auguste Oncken*, Frankfurt am Main: J. Baer, págs. 305-328. Existe un facsímil completo de esta obra en el sitio web:  
<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k72832q/f1.image>
- QUESNAY, FRANÇOIS (1766b): "Premier problème économique", en *Journal de l'agriculture, du commerce et des finances*, tomo VI, segunda parte, agosto, págs. 98-137. También puede consultarse la versión incluida en Quesnay, François (1888): *Oeuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay,....: accompagnées des éloges et d'autres travaux biographiques sur Quesnay par différents auteurs, publiées avec une introduction par Auguste Oncken*, Frankfurt am Main: J. Baer, págs. 494-515. Puede consultarse un facsímil completo de esta obra en el sitio web:  
<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k72832q/f1.image>



QUESNAY, FRANÇOIS (1888): *Oeuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay,....: accompagnées des éloges et d'autres travaux biographiques sur Quesnay par différents auteurs, publiées avec une introduction par Auguste Oncken*, Frankfurt am Main: J. Baer. Puede consultarse un facsímil completo de esta obra en el sitio web:

<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k72832q/f1.image>

QUINEY, J.S. (1817): *Livre de raison ou nouvelle méthode théorique et pratique de la tenue des livres en parties double et simple, entièrement différente de toutes celles qui ont paru jusqu'à ce jour, appropriée à la comptabilité des administrations publiques et particulières, et de tous les genres de commerce, avec dix tableaux ou modèles de registres analogues contenant des exemples d'application et des moyens infallibles de comparaison ou de contrôle qui complètent la théorie de cette méthode, en facilitent l'étude et en rendent la pratique prompte et exempte de toute erreur*, París: el autor, Henry Grand.

QUINTANA Y PAMIES, F. (Francisco) (1858): *La Teneduría de Libros o Tratado teórico-práctico de contabilidad general y aplicada a todos los principales ramos de comercio, industria y administración, ampliado y basado en los principios de derecho mercantil*, Madrid: Gaspar y Roig, Editores.

RABUTIN, FRANÇOIS DE (1574): *Commentaires des dernières guerres en la Gaule Belgique, entre Henry second du nom, très-chrestien Roy de France et Charles cinquième, empereur, et Philippes son fils, roy d'Espagne*. Reimpreso en *Nouvelle Collection pour servir a l'Histoire de France depuis le XIIIe siècle jusqu'a la fin du XVIIIe ; précédés de notices pour caractériser chaque auteur des mémoires et son époque suivis de l'analyse des documents historiques qui s'y rapportent*; par MM. Michaud de l'Académie Française et Poujoulat. Tome septième. Montluc. François de Rabutin. A Paris, chez l'editeur du commentaire analytique du Code Civil, 1838.

RAMONET Y RIU, JOSÉ (1892): *Borrador de operaciones para la enseñanza práctica de la Contabilidad por Partida doble*, Palma de Mallorca: Academia de Instrucción Comercial.

RAMOS CERVERÓ, RAFAEL (1996): "La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana", en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Estudios de Historia de la Contabilidad n° 2, Madrid: AECA.

RAMOS STOLLE, ASUNCIÓN, M<sup>a</sup> DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ (2003a): "La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)" *XII Congreso AECA*, Cádiz, septiembre.

RAMOS STOLLE, ASUNCIÓN, M<sup>a</sup> DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ (2003b): "La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: información regulada en el Libro de Estados (1614-1832)", *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, diciembre.

RAMOS STOLLE, ASUNCIÓN, DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ Y ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ (2007): "Situación económica del Monasterio de Santa María la Real de Oseira en el siglo XVIII". Comunicación presentada en el *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre.

RAQUEJO ALONSO, ANTONIO (s.a.): *Los cuerpos militares de intendencia e intervención* (inédito). Se ha consultado un ejemplar mecanografiado que se halla en la Biblioteca Central de Marina, Madrid, sign: 36.141.

REAL CÉDULA DE BARCELONA, del 20 de noviembre de 1542.

REAL CEDULA DE 18 DE AGOSTO DE 1596, DADA POR FELIPE II EN FUENSALIDA, SOBRE LOS LIBROS DE CUENTAS A LLEVAR EN LA CAJA REAL DE LA ISLA MARGARITA. Archivo General de Indias, Indiferente General, legajo 606, 1.2, folios 30 a 36.

REAL CEDULA DE APROBACION DE ORDENANZAS, PARA EL ESTABLECIMIENTO, REGIMEN, Y GOBIERNO DE UN CUERPO GENERAL DE COMERCIO EN ZARAGOZA, BAXO LA PROTECCION DEL SEÑOR S. JOACHIN (1762), Zaragoza: Imprenta del Rey nuestro Señor.

REAL CEDULA DE CONFIRMACION, Y NUEVAS ORDENANZAS DEL CONSULADO, UNIVERSIDAD, Y CASA DE CONTRATACION DE LA M.N. Y M.M.L. CIUDAD DE BURGOS, CABEZA DE CASTILLA, Y CAMARA DE S.M. (1766): Madrid: Imprenta de la Viuda de Eliséo Sanchez.

- REAL CEDULA DE SU MAGESTAD, POR LA QUAL SE DECLARAN LAS CAUSAS Y NEGOCIOS EN QUE DEBE CONOCER LA REAL JUNTA DE COMERCIO Y MONEDA, Y LAS EN QUE DEBEN ENTENDER LOS DEMAS TRIBUNALES DEL REYNO, CON LO DEMÁS QUE CONTIENE* (1770), Madrid, Oficina de Don Antonio Sanz, Impresor del Rey nuestro Señor, y su Real Consejo.
- REAL CEDULA DE CONFIRMACIÓN DE ORDENANZAS, PARA EL REGIMEN, Y GOBIERNO DEL CUERPO GENERAL DE COMERCIO DE ZARAGOZA, BAXO LA PROTECCION DEL SR. SAN JOAQUIN* (1771), Zaragoza: Imprenta del Rey nuestro Señor.
- REAL CEDULA DE SU MAGESTAD DE 24. DE DICIEMBRE DE 1772. MANDANDO QUE TODOS LOS MERCADERES, Y COMERCIANTES DE POR MAYOR Y MENOR, NATURALES, Y EXTRANGEROS, OBSERVEN LA LEY DEL REYNO QUE SE INSERTA, Y PREVIENE LLEVEN SUS LIBROS EN IDIOMA CASTELLANO* (1772), [Madrid].
- REAL CEDULA DE SU MAGESTAD, DE 19 DE SEPTIEMBRE DE 1783. APROBANDO LAS ORDENANZAS CON QUE SE HAN DE GOBERNAR LOS CINCO GREMIOS MAYORES DE MADRID EN SU GIRO Y COMERCIO* (1783), Madrid: Imprenta de Blas Roman, Impresor de la Real Academia de Derecho Español y Público.
- REAL CEDULA EXPEDIDA POR S. M. PARA LA ERECCIÓN DE UN CONSULADO MARÍTIMO Y TERRESTRE, COMPREHENSIVO DE ESTA CIUDAD DE SEVILLA, Y PUEBLOS DE SU ARZOBISPADO* (1784), Sevilla: Imprenta Mayor de la Ciudad, y de la Real Intendencia.
- REAL CÉDULA EXPEDIDA POR S.M. PARA LA ERECCIÓN DE UN CONSULADO MARÍTIMO Y TERRESTRE COMPREHENSIVO DE ESTA CIUDAD DE ALICANTE Y PUEBLOS DEL OBISPADO DE ORIHUELA* (1785), Valencia: Joseph y Thomas de Orga.
- REAL CÉDULA DE S.M. PARA LA ERECCION DEL CONSULADO DE MAR Y TIERRA DE LA M.N. Y M.L. CIUDAD DE SANTANDER* (1786), Madrid: Imprenta Real.
- REAL CÉDULA EXPEDIDA POR SU MAGESTAD PARA LA ERECCIÓN DE UN CONSULADO MARÍTIMO Y TERRESTRE COMPREHENSIVO DE LA CIUDAD DE SAN CRISTOVAL DE LA LAGUNA DE TENERIFE, SU PUERTO Y DEMÁS ISLAS CANARIAS Y PUEBLOS DE SU OBISPADO. AÑO DE 1786* (1787), Madrid: Blas Roman, Impresor de la Real Junta General de Comercio, Monedas y Minas.
- REAL DECRETO DE SU MAGESTAD, DE 13. DE JUNIO DE 1770. DECLARANDO LOS ASUNTOS SOBRE COMERCIO, ARTES, Y MANUFACTURAS EN QUE HA DE ENTENDER LA JUNTA GENERAL DE COMERCIO, Y MONEDA, Y LOS QUE RESPECTIVAMENTE TOCAN À EL CONSEJO DE CASTILLA, Y À JUSTICIAS ORDINARIAS* (1770), Madrid: Imprenta de Blas Roman.
- REAL FÁBRICA DE TAPICES: [www.realfabricadetapices.com/#/esp/historia](http://www.realfabricadetapices.com/#/esp/historia).*
- REAL INSTRUCCIÓN PARA EL GOBIERNO DE LOS ARSENALES Y DE LOS GASTOS DE MARINA EN SUS DEPARTAMENTOS*, de 1803.
- REAL ORDEN* de 18 de enero de 1746.
- REAL ORDEN* de 25 de octubre de 1787.
- REAL ORDEN, Y DECRETO DE SU MAGESTAD DE 8. DE ENERO DE 1777. MANDANDO: QUE DE LOS MINISTROS QUE COMPONEN LA JUNTA GENERAL DE COMERCIO, MONEDA, Y MINAS, SE FORMEN DOS SALAS: UNA DE GOBIERNO, Y OTRA DE JUSTICIA* (1777), Madrid: Imprenta de Blas Roman.
- REAL ORDENANZA DE S. M. PARA EL ESTABLECIMIENTO DEL CUERPO DE INGENIEROS DE MARINA*, de 1770.
- REALES CEDULAS DE ERECCION, Y ORDENANZAS DE LOS TRES CUERPOS DE COMERCIO DE EL PRINCIPADO DE CATHALUÑA, QUE RESIDEN EN LA CIUDAD DE BARCELONA* (1763), Barcelona: Francisco Suriá, Impresor.
- REALES CEDULAS DE ERECCION, Y ORDENANZAS DE LOS TRES CUERPOS DE COMERCIO, QUE RESIDEN EN LA CIUDAD Y REYNO DE VALENCIA* (1777), Madrid: Imprenta de Blas Roman.
- REALES FÁBRICAS: [http://es.wikipedia.org/wiki/Manufacturas\\_Reales](http://es.wikipedia.org/wiki/Manufacturas_Reales).*
- REALES ORDENANZAS DEL CONSULADO DE SANLÚCAR DE BARRAMEDA Y SU PROVINCIA* (1806), Madrid: Imprenta Real.
- REALES ORDENANZAS QUE HAN DE OBSERVAR EL INTENDENTE GENERAL DE MARINA, LOS CONTADORES, COMISARIOS Y OFICIALES DEL SUELDO*, 1720 [Manuscrito de la Colección Vargas Ponce, custodiado en el Museo de Marina, Madrid, tomo 11, documento 50, folios 151-181].

- RECOPILACIÓN DE LAS LEYES DESTOS REYNOS HECHA POR MANDADO DE LA MAJESTAD CATOLICA DEL REY D. FELIPE SEGUNDO NUESTRO SEÑOR (1640), Madrid: Catalina de Barrio y Angulo J. Diego Díaz de la Carrera.
- RECOPILACIÓN DE LEYES DE LOS REYNOS DE LAS INDIAS MANDADAS IMPRIMIR, Y PUBLICAR POR LA MAJESTAD CATÓLICA DEL REY DON CARLOS II, NUESTRO SEÑOR. VA DIVIDIDA EN QVATRO TOMOS, CON EL INDICE GENERAL, Y AL PRINCIPIO DE CADA TOMO EL INDICE ESPECIAL DE LOS TITULOS, QUE CONTIENE (1681), 4 vols., Madrid: Ivlian de Paredes.
- REGISTRO DE LA PROPIEDAD EXPROPIABLE DEL INSTITUTO DE REFORMA AGRARIA (1933): Elaborado por el Instituto de Reforma Agraria. 254 volúmenes, depositados en el Organismo Autónomo Parques Nacionales (OAPN).
- REGLAMENTO Y ARANCELES REALES PARA EL COMERCIO LIBRE DE ESPAÑA A INDIAS DE 12. DE OCTUBRE DE 1778 (s.a.): Madrid: Imprenta de Pedro Marín.
- REISCH, GREGOR (1503): *Margarita philosophica*, Freiburg.
- RELACIÓN DE LA ORDEN QUE A DE TENER EL BANCO PÚBLICO QUE EN NOMBRE DESTA CIUDAD DE SEVILLA SE HA DE PUBLICAR Y TENER (1577). Instituto de Valencia de Don Juan, Madrid, envío 33, caja 46.
- RELACIÓN DE LA ORDEN QUE SE HA DE TENER EN LA ADMINISTRACIÓN DEL BANCO QUE POR MANDADO DE SU MD. SE HA DE HAZER EN SEVILLA EN CONFORMIDAD DE LAS CONSTITUCIONES Y ORDENANZAS QUE DESTO TRATAN (1577). Instituto de Valencia de Don Juan, Madrid, envío 33, caja 46.
- RELACION DE LO QUE PASSO, SOBRE LA INTRODUCCION DEL LIBRO DE CAXA DE LA REAL HAZIENDA (s.a.), en la Biblioteca de la Real Academia de la Historia, colección Salazar, volumen T-53, 9-1.349. Copia del manuscrito con algunas diferencias que se conserva en el Archivo Zabálburu, sign. 182-27.
- RELACION DE LOS LIBROS DE CAXA Y MANUALES, Y OTROS LIBROS QUE AY ENCUADERNADOS EN EL OFICIO DEL CONTADOR PEDRO LUIS DE TORREGROSA. Archivo General de Simancas, sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3ª época, leg. 912.
- RELACIÓN DE LOS LIBROS DE MERCEDES DE SU MAGESTAD DE TODOS LOS JUROS QUE YO JOAN VAZQUEZ DECEINOS CONTADOR DE MERCEDES DE SU MAGESTAD TENGO EN MY OFFICIO. Manuscrito custodiado en el Archivo Zabálburu, signatura 156-59.
- RELACION DEL ESTILO DE CONTADORES DEL CONSEJO DE HACIENDA, CONTADURÍA MAYOR. Manuscrito custodiado en la Biblioteca Nacional, sign. 18.7315, folios 307 a 333.
- RELACIONES QUE SE DIERON EN CONSEJO REAL DE LOS DERECHOS QUE LLEVAN LOS OFFICIALES DE LA CONTADURIA MAYOR. Manuscrito custodiado en el Archivo General de Simancas, Libros de Copias de Documentos, leg. 18.
- REPRESA RODRÍGUEZ, AMANDO (1980): “Un libro de banca y noticia de un banquero”, en *Banco de Bilbao: Libro mayor del “Banquero de Corte” de los Reyes Católicos, Ochoa Pérez de Salinas (1498-1500)*, Bilbao.
- REQUENA FRAILE, ÁNGEL (2004): “El Cronicón Albeldense en la encrucijada medieval de los números”, en Luis Español González, José Javier Escribano Benito, María Angeles Martínez García (editores): *Actas VIII Congreso de la Sociedad Española de Historia de las Ciencias y de las Técnicas, 16-20 de septiembre de 2004*, Logroño: Universidad de la Rioja, Vol. 1.
- RENOUARD, YVES (1949): *Les hommes d'affaires italiens au Moyen Age*, París: Librairie Armand Colin.
- REY PASTOR, JULIO (1926): *Los matemáticos españoles del siglo XVI*, s.l.
- RICO LINAGE, RAQUEL (1978): “La Real Compañía de Fábricas y Comercio de Granada: Su Cédula de creación”, en *Actas del I Congreso de Historia de Andalucía. Andalucía Moderna*, diciembre de 1976, tomo II. Córdoba.
- RICO LINAGE, RAQUEL (1983): *Las reales compañías de comercio con América. Los órganos de gobierno*. Sevilla: Escuela de Estudios Hispano-Americanos, Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Presentada originalmente como tesis doctoral en la Universidad de Sevilla, 1978.
- RICHARDSON, H. O. (1939): “An Oxford Teacher of the fifteenth century”, *Bulletin of the John Rylands Library Manchester*, vol. XXIII, núm. 2, octubre.

- RICHARDSON, H. O. (1941): "Business training in medieval Oxford", *American Historical Review*, vol. 46, núm. 2.
- RIEGER, WILHELM (1928): *Einführung in die Privatwirtschaftslehre* (Introducción a la economía privada), Nuernberg: Krusche.
- RIES, ADAM (1522): *Rechnung auff der Linhien und Federn*, Erfurt: Matthes Maler.
- RIESCO ROCHE, SERGIO (2005): *La lucha por la tierra: reformismo agrario y cuestión yuntera en la provincia de Cáceres (1907-1940)*. Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid. Se puede consultar on-line en:  
<http://eprints.ucm.es/tesis/ghi/ucm-t28450.pdf>. En 2006 fue publicada en un CD-Rom por el Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid.
- RIESCO ROCHE, SERGIO (2006): *La reforma agraria y los orígenes de la Guerra Civil: cuestión yuntera y radicalización patronal en la provincia de Cáceres (1931-1940)*, Madrid: Biblioteca Nueva.
- RIPIA, JUAN DE LA (1675): *Practica de testamentos, y modos de subceder*, Cuenca : Antonio Núñez Enrique.
- RIPIA, JUAN DE LA (1676): *Práctica de la Administracion y Cobranza de las Rentas Reales, y Visita de los Ministros que se ocupan de ellas*, Madrid: Mateo de Espinosa y Arteaga.
- RIVERO FERNÁNDEZ, DOLORES, ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ, ASUNCIÓN RAMOS STOLLE Y JORGE TUA PEREDA (2005): *Economía y contabilidad monástica en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira, Ourense*, Deputación Provincial.
- RIVERO FERNÁNDEZ, DOLORES Y ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ (2005): "Regulación contable en las Congregaciones de San Benito de Valladolid y del Cister de Castilla. Análisis comparado", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- ROBERTS, ALFRED R. (1974): "International Accounting History Symposium", en *Accounting Historians Journal*, Vol. 1, No. 1.
- ROBLES PARAMIO, MARÍA PAZ (2008): "Proyecto de estudio económico-contable y administración de los Colegios Mayores en el siglo XX: Colegio Mayor Santa Cruz en Valladolid". Proyecto de tesis doctoral presentado en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, Valladolid, 5 a 7 de noviembre.
- ROBLES PARAMIO, M<sup>a</sup> PAZ (2010): *Organización, Gestión Económico-contable y Administración de los Colegios Mayores: El Caso del Colegio Mayor Santa Cruz en Valladolid (1942-1982)*. Tesis doctoral inédita. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Valladolid. 2010.
- ROBLES PARAMIO, MARI PAZ, Y RICARDO RODRÍGUEZ GONZÁLEZ (2012): "Aproximación a la Cuenta de Resultado del colegio Mayor Santa Cruz (1968-1981)", en *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- ROCHA, ANTICH (1564): *Arithmetica por Antich Rocha de Gerona compuesta y de varios auctores recopilada; provechosa para todos estados de gentes. Va añadido un Compendio para tener y regir los libros de cuenta, traducido de lengua francesa en romance castellano*, Barcelona: En casa de Claudio Bornat al Aguilafuerte.
- ROCHA, ANTICH (1565): *Compendio y breue instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaderia: muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio, traduzido de Frances en Castellano*, Barcelona: En casa de Claudio Bornat al Aguilafuerte.
- RODERO Y AGUDO, SANTIAGO (1886): *Tratado teórico práctico de contabilidad por partida doble: seguido de un modelo de contabilidad de un caudal privado*, Madrid: Imp. de Alfonso Rodero.
- RODERO Y AGUDO, SANTIAGO Y CASTOR CALVO RODERO (1900): *Tratado teórico práctico de contabilidad por partida doble : seguido de un modelo de contabilidad de un caudal privado*, Madrid: Tipografía de los hijos de M. G. Hernández. Puede consultarse una versión completa en facsímil del libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358616487692~513&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358616487692~513&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)

- RODRÍGUEZ CASADO, V. (1969): "La política del Reformismo de los primeros Borbones en la marina de guerra española", en *Las rutas del Atlántico. IX Coloquio Internacional de Historia Marítima*, Sevilla.
- RODRÍGUEZ GARCÍA, MARGARITA EVA (2005): *Compañías privilegiadas de comercio con América y cambio político (1706-1765)*, Madrid: Banco de España. Se puede consultar la versión completa en el sitio web:  
<http://www.bde.es/ffweb/bde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/Estudios-HistoriaEconomica/Fic/roja46.pdf>
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, RICARDO (1990): *Los libros de cuentas del mercader Simón Ruiz. Análisis de una década (1551-1560)*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, VI tomos.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, RICARDO (2012): "La contabilidad de la construcción de un tramo del ferrocarril Madrid-Valladolid", en *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre de 2012.
- RODRÍGUEZ MARÍN, FRANCISCO (1889): *Apuntes y documentos para la historia de Osuna*, Osuna: Imprenta de M. Ledesma Vidal.
- RODRÍGUEZ PÉREZ, ALICIA, BELÉN MORALA GÓMEZ, CRISTINA GUTIÉRREZ LÓPEZ Y YOLANDA FERNÁNDEZ SANTOS (2010): "La contabilidad en los libros de la Catedral de León durante la restauración del siglo XIX: cobros y pagos de la última etapa (1880-1901)", *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, León, 10 a 12 de noviembre.
- RODRÍGUEZ PITA, EMIGDIO (1945a): *Fundamentos de Contabilidad moderna*, Barcelona: Lib. Hispano-Americana.
- RODRÍGUEZ PITA, EMIGDIO (1945b): *Curso de contabilidad general*, Barcelona, publicado por el autor.
- RODRÍGUEZ PITA, EMIGDIO (1947): *Contabilidad y organización de empresas*, Barcelona, publicado por el autor.
- RODRÍGUEZ PITA, EMIGDIO Y JOSÉ M. RODRÍGUEZ FLÓREZ DE QUIÑONES (1956): *Ciencia de la Contabilidad: técnica, práctica y organización*, Barcelona, publicado por los autores.
- RODRÍGUEZ VARELA, E. (1973): "El Real Consulado de Comercio de La Coruña y la apertura del comercio indiano", en *Actas de las I Jornadas de Metodología aplicada a las Ciencias Históricas, III. Historia Moderna*, Santiago de Compostela: Universidad de Santiago de Compostela.
- RODRÍGUEZ VILLA, ANTONIO (1882): *Patiño y Campillo. Reseña histórico-biográfica de estos dos ministros de Felipe V formada con documentos y papeles inéditos y desconocidos en su mayor parte*, Madrid: Establecimiento Tipográfico de los Sucesores de Rivadeneyra, Impresores de la Real Casa.
- ROGINA, JOSÉ (1902): *Tratado de Contabilidad general o Teneduría de libros*, La Coruña: Viuda de Ferrer e Hijo. Se conoce una 5ª edición de 1925, publicada en La Coruña: Litografía e Imprenta Roel.
- ROJAS, ANTONIO DE (1623): [Memorial dirigido al conde-duque de Olivares con fecha 20 de mayo de 1623]. Conservado en el Archivo de la Real Academia de la Historia, con la signatura: Papeles de Jesuitas, tomo 93, núm. 87.
- ROOVER, RAYMOND DE (1928): "Jan Ympin. Contribution à l'histoire de la comptabilité", en *Bulletin d'études et d'informations de l'École Supérieure de Commerce Saint-Ignace*, Amberes, abril.
- ROOVER, RAYMOND DE (1928): *Jan Ympin; essai historique et technique sur le premier traité flamand de comptabilité, 1543*, Amberes: Veritas.
- ROOVER, RAYMOND DE (1937): "Aux origines d'une technique intellectuelle: La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", en *Annales d'Histoire Economique et Sociale*, Vol. IX.
- ROOVER, RAYMOND DE (1942): "The Commercial Revolution of the Thirteenth Century", comentario inserto al final del artículo de N.S.B. Gras, titulado "Capitalism - Concepts and History", publicado en el número 2 del volumen XVI, año 1942, del *Bulletin of the Business Historical Society*.

- ROOVER, RAYMOND DE (1952): "Le rôle des Italiens dans la formation de la banque moderne", en: *La revue de la Banque*, vol. 16.
- ROOVER, RAYMOND DE (1956): "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account Books of Medieval Merchants", en A. C. Littleton y Basil S. Yamey (editores): *Studies in the History of Accounting*, Londres, 1956; y reimpresso en Julius Kirshner (editor): *Business, Banking, and Economic Thought in Late Medieval and Early Modern Europe. Selected Studies of Raymond de Roover*, Chicago, 1974.
- ROOVER, RAYMOND DE (1963a): "The Organization of Trade", en volumen III: *Economic organization and policies in the Middle Ages*, editado por M. M. Postan, E. E. Rich and E. Millar, de *The Cambridge Economic History of Europe*, Cambridge: Cambridge University Press.
- ROOVER, RAYMOND DE (1963b): "Recensión del libro de Gilbert S. Rosenthal: Banking and Finance among Jews in Renaissance Italy, Nueva York, 1962", en *Business History Review*, vol. 37.
- ROSEN, FREDERICK (1831): *The Algebra of Mohammed ben Musa*, London: Oriental Translation Fund.
- ROSENTHAL, GILBERT S. (editor y traductor) (1962): *Banking and Finance among Jews in Renaissance Italy: A Critical Edition of "The Eternal Life" (Haye Olam), by Yehiel Nissim da Pissa*, Nueva York: Bloch Pub. Co.; Raymond de Roover hizo una recensión de esta obra en: *Business History Review*, vol. 37, 1963.
- ROSSI, GIOVANNI (1896): *La computisteria dei Romani e l'invenzione della scrittura doppia a proposito di una opinione dello storico G.B. Niebuhr*, Roma: Società Editrice Dante Alighieri.
- ROSSY, HIPÓLITO, GERARDO COLL Y EDUARDO COLL (1935): *Tratado de Contabilidad bancaria. Obra indispensable para los empleados de Banca y para los aspirantes*, Orense: Imprenta y Papelería "La Región".
- ROWE, T., Y G. GIROUX (1986): "A Diocesan Financial Disclosure: A Quality Assessment", *Journal of Accounting and Public Policy*, primavera.
- RUBIO, J. (1950): *Sáinz de Andino y la codificación mercantil*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- RUBIO, J. (1969): *Introducción al Derecho mercantil*, Barcelona.
- RUBIO, JOSÉ ANTONIO (1948): "La fundación del Banco de Amsterdam (1609) y la Banca de Sevilla", en *Moneda y Crédito*, núm. 24, marzo.
- RUIZ LLOPIS, AMPARO (2003): "Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2 a 4 de diciembre.
- RUIZ LLOPIS, AMPARO (2005): *Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía (1838-1926)*. Tesis doctoral dirigida por el Prof. Dr. Rafael Donoso Anes y la Prof. Dra. Begoña Giner Inchausti, leída en la Universitat de València, el 19 de octubre.
- RUIZ MARTÍN, FELIPE (1969): "Los planes frustrados para crear una red de erarios y montes de piedad (1576-1626)", en *Cuadernos Hispanoamericanos*, núms. 238-240, octubre-diciembre.
- RUIZ MARTÍN, FELIPE (1970): "La banca en España hasta 1782", en *El Banco de España. Una historia económica*, Madrid.
- RUIZ MARTÍN, FELIPE (1980): "La primitiva banca en los reinos de la corona de Castilla", en *Banco de Bilbao: Libro mayor del "Banquero de Corte" de los Reyes Católicos, Ochoa Pérez de Salinas (1498-1500)*, Bilbao.
- RUIZ Y PABLO, ANGEL (1919): *Historia de la Real Junta Particular de Comercio de Barcelona (1758 a 1847)*, Barcelona: Talleres de Artes Gráficas Henrich y C<sup>a</sup>.
- RUIZ SOLER, LUIS (1917): *Tratado elemental teórico-práctico de Contabilidad general*, San Sebastián: Tip. y Lib. de A. Bueno Oliván. 1<sup>a</sup> edición. Esta obra alcanzó por lo menos cinco ediciones en total, habiendo sido publicada la última de ellas conocida, la 5<sup>a</sup>, edición corregida y aumentada, en 1950, San Sebastián: Imprenta de la Diputación de Guipuzcoa.
- RUIZ SOLER, LUIS (1924): *Elementos de Administración y Contabilidad de Empresas*, Irún: J. Sagarzazu. En total esta obra alcanzó en total cinco ediciones, por lo menos. La última de ellas conocida se publicó en 1945, Madrid: Gráf. Yagües.

- RUIZ ZAPATERO, JOSÉ LUIS (2008): "Una aproximación a la información económico-financiera en la empresa Gonzalo Ruiz (1923-1939)". Comunicación presentada en el *XIII Encuentro ASEPUC*, Albacete, 4 a 6 de junio.
- RUIZ ZAPATERO, JOSÉ LUIS (2010a): "La empresa Barreiros Diesel S.A.: Algunas consideraciones contables de la crisis financiera de 1962". Trabajo presentado en el *XIV Encuentro ASEPUC*, La Coruña, 2, 3 y 4 de junio.
- RUIZ ZAPATERO, JOSÉ LUIS (2010b): "Barreiros Diesel SA y Chrysler International SA: apuntes contables de una alianza empresarial (1963-1969)", comunicación presentada en *VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, León, 10 a 12 de noviembre.
- SACRISTÁN Y ZAVALA, ANTONIO (1918): *Teorías de Contabilidad General y de Administración Privada*, 1ª edición, Madrid: Hijos de Reus. Aparte de esta edición, se conocen otras dos: la 2ª, de 1925, Madrid: Sucesores de Rivadeneyra; y la 3ª, de 1932, Madrid: Editorial Reus.
- SALAVERT, GABRIEL DE (sin datos de impresión, 1): *Respuesta de .... caballero Catalan vezino de Barcelona a lo que le ha preguntado el Reyno acerca de las incommodidades del Rey nuestro Señor, y destos Reynos*, Colección Salazar, volumen T-53, folios 23 rº a 26 vº, Real Academia de la Historia, Madrid.
- SALAVERT, GABRIEL DE (sin datos de impresión, 2): *Medio para que las personas de negocios naturales, y otras inteligentes manifesten por menor, y en individuo lo que han trabajado, y se les ofrece para reparo, y remedio de las incommodidades del Rey, nuestro Señor, y destos Reynos*, catalogado en la biblioteca de la Real Academia de la Historia, Madrid.
- SALOMON, FRANK (2004): *The Cord Keepers: Khipus and Cultural Life in a Peruvian Village*. Duke University Press.
- SALVADOR Y AZNAR, FELIPE (1855): *Manual de Teneduría de libros por partida doble, aplicada al Comercio, la Industria, Empresas, Bancos, Fondos provinciales y Oficinas del Estado*, 5ª edición, Madrid: Imprenta de José Rodríguez. La primera edición fue publicada en Madrid el año 1846, mientras la última conocida, la 19ª, fue publicada también en Madrid: Librería de Perlado, Páez y Compañía, 1910. En este trabajo, aparte de la 5ª edición, se han utilizado también la 15ª edición, Madrid: Hernando, 1899, y la 17ª, Madrid: Imp. del Asilo de Huérfanos del S.C. de Jesús, 1900.
- SALVADOR Y AZNAR, FELIPE (1867): *Prácticas de Contabilidad mercantil y administrativa*, Madrid: Ginesta. La última edición conocida, la 7ª, fue publicada en Madrid, 1924.
- SALVADOR DE SOLÓRZANO, BARTOLOMÉ (1590): *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*, Madrid: Pedro Madrigal.
- SAN ISIDORO DE SEVILLA (615-618): *Liber De Viris Illustribus*, capítulo 31.
- SÁNCHEZ, GALO (1952): *Curso de Historia del Derecho. Introducción y Fuentes*, Madrid: Instituto Editorial Reus.
- SÁNCHEZ-APELLÁNIZ Y VALDERRAMA, M. (1962): "El proyecto de Compañía de Comercio con Indias aprobado por la Junta de Comercio 1683" en *Revista de Derecho Mercantil*, vol. XXXIII, núm. 83.
- SÁNCHEZ BARRIOS, MARIANO, Y FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO (2005): "Evolución en los Contenidos y de las Técnicas de Comunicación de Telefónica a través de sus Informes Anuales (1924-2004)", en el Seminario *La Contabilidad como una Práctica Social*, Universidad Pablo de Olavide, Carmona, 10 de febrero.
- SÁNCHEZ BARRIOS, MARIANO, Y CARMEN SÁNCHEZ MONTAÑÉS (2011): "Aspectos históricos de las relaciones Iglesia-Estado en la contabilidad presupuestaria, período 1935-1940", *II International Conference Before and after Luca Pacioli*, Sansepolcro, Perugia, Florencia, 17 a 19 de junio.
- SÁNCHEZ BATALLA MARTÍNEZ, CARLOS (s.a.): *La colonización de Sierra Morena: un logro del equipo ilustrado de Carlos III*, en: [www.realsociedaddeconomicajaen.com/I\\_Congreso\\_Ilustracion/la\\_colonizacion\\_de\\_sierra\\_morena.htm](http://www.realsociedaddeconomicajaen.com/I_Congreso_Ilustracion/la_colonizacion_de_sierra_morena.htm)
- SÁNCHEZ BELLA, ISMAEL (1968): *La organización financiera de las Indias (siglo XVI)*, Sevilla: Escuela de Estudios Hispano-Americanos.

- SÁNCHEZ BELLA, ISMAEL (compilador) (1999): *Textos Clásicos de Literatura Jurídica Indiana*. Madrid: Fundación Histórica Tavera: Digibis. Publicaciones Digitales. [CD-Rom].
- SÁNCHEZ MARCOS, FERNANDO (2009): *Tendencias historiográficas actuales*, publicado online en: [http://www.culturahistorica.es/sanchez\\_marcos/tendencias\\_historiograficas\\_actuales.pdf](http://www.culturahistorica.es/sanchez_marcos/tendencias_historiograficas_actuales.pdf)
- SÁNCHEZ RODRÍGUEZ DE CASTRO, MARÍA DEL CARMEN (1973): *El Real Consulado de La Coruña a través de sus Actas. (17851808)*, Santiago de Compostela.
- SÁNCHEZ RODRÍGUEZ DE CASTRO, MARÍA DEL CARMEN (1992): *El Real Consulado de La Coruña: impulsor de la Ilustración (17851833)*, La Coruña: Edicios do Castro.
- SANCLIMENTE, FRANCISO (sic) (1486?): *Compilatio de arismetica sobre la arte mercantivol*, Zaragoza: Pablo Hurus?
- SANCT CLIMENT, FRANCESCH (1482): *Suma de la art de Arismetica*, Barcelona: Pere Posa.
- SANCT CLIMENT, FRANCESCH (1998): *Summa de l'art d'aritmètica. Introducció, transcripció i notes de Antoni Malet*, Vic: Eumo Editorial.
- SANTOS CABALGANTE, BEATRIZ, MÓNICA SANTOS CEBRIÁN Y ESTHER FIDALGO CERVIÑO (2011): "La actividad empresarial y la representatividad de las cifras contables: el caso de MZA en sus inicios (1856-1858)", en *II International Conference Before and after Luca Pacioli*, Sansepolcro, Perugia, Florencia, 17-19 de junio.
- SANTOS CABALGANTE, BEATRIZ; ESTHER FIDALGO CERVIÑO Y MÓNICA SANTOS CEBRIÁN (2012): "Construcción de la infraestructura ferroviaria en España a través de la Contabilidad: Estudio histórico-contable de MZA (1856-1874)", en *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- SAPORI, ARMANDO (1932): *Una compagnia di Calimala ai primi del Trecento*, Florencia.
- SAPORI, ARMANDO (1937): "La cultura del mercante medievale italiano", en: *Rivista di Storia Economica*, vol. II, núm. 2.
- SARRION GUALDA, JOSÉ Y MARÍA JESÚS ESPUNY TOMAS (1989): "Las Ordenanzas de 1766 del Consulado de Comercio de Cataluña y el llamado Proyecto de Código de Comercio de 1814 de la Diputación Provincial de Cataluña", en *Documentación Jurídica*, tomo XVI, núm. 62, abril-junio.
- SASTRE CENTENO, JOSÉ MANUEL, Y ELENA INGLADA GALIANA (2012): "Luces y sombras en la Historia de la formación de una empresa eléctrica", en *VIII Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- SASTRE MOLL, JAUME (2010): "El finançament de les obres de la Seu de Mallorca", *De Computis*, núm. 12, junio.
- SASTRE MOLL, JAIME, Y MARIA LLOMPART BIBILONI (2008): "La organización de las finanzas para la construcción de la Seu de Mallorca, siglo XIV-XV". *XIII Encuentro AECA*, Aveiro, 25 y 26 de septiembre.
- SASTRE MOLL, JAIME Y MARÍA LLOMPART BIBILONI (2010): "La estructura de la documentación relativa al diezmo eclesiástico percibido por el Obispo y Cabildo de Mallorca. (Siglos XIV, XV, y XVI)", *XIV Encuentro AECA*, Coimbra, 23-24 de septiembre.
- SATO, SHOICHI (2000): "The merovingian accounting documents of Tours: form and function", en la revista *Early Medieval Europe*, año 2000, núm. 9.
- SAURA PACHECO, ANTONIO (1947): *Nuevo sistema de Contabilidad municipal*, Madrid: Colegio Nacional de Secretarios, Interventores y Depositarios de Administración Local.
- SAVONNE, PIERRE (1567): *Instruction et maniere de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles*, Bruselas.
- SCELLE, GEORGE (1906): *La traite négrière aux Indes de Castille*, 2 tomos, París: L. Larose & L. Tenin.
- SCHÄFER, ERNESTO (1935-1947): *El Consejo Real y Supremo de las Indias. Su historia, organización y labor administrativa hasta la terminación de la Casa de Austria*, tomo I, *Historia y organización del Consejo y de la Casa de la Contratación de las Indias*, Sevilla, 1935; tomo II, *La labor del Consejo de Indias en la Administración colonial*, Sevilla, 1947.
- SCHÄRLIG, ALAIN (2006): *Compter du bout des doigts. Cailloux, jetons et bouliers de Périclès à nos jours*, Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes.



- SCHERBER, J. (1873): *Compendium der Buchhaltung*, 1ª parte, Viena.
- SCHILLER, RUDOLF (1895): *Vier Jahrhunderte Buchhaltung. Ein Rückblick auf die Entwicklung der Buchhaltung seit des Erscheinen von Lucas Paccioli's "Summa de Arithmetica" im Jahre 1494* (Cuatro siglos de teneduría de libros). Vortrag gehalten im Wiener kaufmännischen Vereine am 12. November 1894 (Separat-Abdruck aus den Nummern 2-4 der "Kaufmännischen Zeitschrift" vom Jahre 1895), Viena: Verlag des Wiener kaufmännischen Vereines.
- SCHMALENBACH, EUGEN (1922): *Goldmarkbilanz* (Balance oro), Berlin: J. Springer Verlag.
- SCHMALENBACH, EUGEN (1925): *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* (Fundamentos del cálculo del precio de coste y de la política de precios), 2ª ed., Leipzig: Goeckner.
- SCHMALENBACH, EUGEN (1926): *Dynamische Bilanz*, Leipzig: G.A. Goeckner. Es la cuarta edición, notablemente ampliada, del artículo original titulado "Grundlagen dynamischer Bilanzlehre" (Fundamentos del balance dinámico) publicado en la *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* (Revista de investigación en Ciencias Comerciales), año XIII, 1919; y tenía sólo 96 páginas. La segunda edición fue publicada en 1920 en la misma revista, como reimpresión de la primera. La tercera edición, de 1925, ya constituyó un libro, considerablemente ampliado, aunque no tanto como el de la cuarta edición, que fue la primera en recibir el nombre definitivo. Fue publicada asimismo en Leipzig por G. A. Goeckner.
- SCHMALENBACH, EUGEN (1927): *Der Kontenrahmen* (Cuadro de cuentas), Leipzig: G. A. Goeckner.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1978): "The Earliest Precursor of Writing", en *Scientific American*, vol. 238, núm. 6.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1980): "An Archaic Recording System Prior to Writing", en *Popular Culture Before Printing*, editado by F. E. H. Schroeder. Bowling Green University Press.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1988a): "From Accounting to Writing", en *The Social Construction of Written Communication*, editado por Bennett A. Rafoth y Donald L. Rubin, Norwood, New Jersey: Ablex.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1988b): "Accounting in Prehistory", en *Proceedings of the Fifth World Congress of Accounting Historians*.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1989a): "Two Precursors of Writing in One Reckoning Device", en *The Origins of Writing*, editado por Wayne M. Senner, Lincoln, Nebraska: University of Nebraska Press.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1989b): "Conto e Contabilità nel Medio Oriente preistorico", en *Prima Dell'Alphabeto*, editado por F. Mario Fales, Studi e Documenti, 4, Venecia: Erizzo Editrice.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1990): "Accounting in the Prehistoric Middle East", en *Archaeo-materials*, núm. 4, 1.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1992a): *Before Writing*. Vol. 1: *From Counting to Cuneiform*. Austin: University of Texas Press.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1992b): *Before Writing*. Vol. 2: *A Catalog of Near Eastern Tokens*. Austin: University of Texas Press.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1998): "Accounting Before Writing in the Ancient Near East", en *Porocilo*, núm. 24.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1999a): "Tokens: The Cognitive Significance", en *6th Neolithic Seminar, Ljubljana, Slovenia. Documenta Praehistorica*, núm. XXVI.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (1999b): *The History of Counting*, Nueva York: Morrow Junior Books.
- SCHMANDT-BESSERAT, DENISE (2006): *Accounting with Tokens in the Ancient Near East*, sitio web: <http://www.utexas.edu/cola/centers/lrc/numerals/dsb/dsb.html>
- SCHMIDT, FRITZ (1921): *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft* (El balance orgánico en el marco de la economía), Leipzig: G. A. Goeckner.

- SCHMIDT, FRITZ (1923): "Geldentwertung und Bilanz" (La depreciación de la moneda y el balance), en *Geldentwertung und Unternehmung*, 3 Votr., geh. auf d. 13. Verbandstage d. Verbandes deutscher Bücherrevisoren, eingetragenen Vereins, beeidigter od. behördlich geprüfter kaufm. Sachverständiger am 9. u. 10. Sept. zu Würzburg, Berlin: Industrieverlag Spaeth & Linde.
- SCHNEIDER, DIETER (1981): *Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie. Allgemeine Betriebswirtschaftlichelehre für das Hauptstudium* (Historia de la teoría de la economía de la empresa. Economía de la empresa general como asignatura principal), München-Wien: R. Oldenbourg Verlag.
- SCHNEIDER, ERICH (1934): *Theorie der Produktion* (Teoría de la producción), Wien: J. Springer.
- SCHNEIDER, ERICH (1939): *Einführung in die Grundfragen des industriellen Rechnungswesens* (Introducción a las cuestiones fundamentales de la contabilidad industrial), Kjøbenhavn: I kommission hos G. E. C. Gad's forlag.
- SCHNELDER, WAYNE A. (1989): "Financial management in church operations", *The CPA Journal on Line*, abril.
- SCHREIBER, HEINRICH (Grammateus) (1518): *Ayn new kunstlich Buech welches gar gewiss und behend lernet... Buechhalten durch das Zornal, Kaps, und schuldbuch* (Un libro nuevo y adecuado para enseñar eficazmente teneduría de libros por medio del Diario, Mayor y libro de Deudas), Nuremberg.
- SCHUBERT, ADRIAN (1991): *Historia social de España (1800-1990)*, Madrid: Editorial Nerea.
- SCHUERE, JACOB VAN DER (1600): *Arithmetica, oft Rekenconst*, Haarlem: G. Kooman.
- SCHULZE, GERHARD (1933): *Urkunden zur Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfung. Herrn Professor Dr. Penndorf, Direktor des Instituts für Revisions- und Treuhandwesen an der Handelshochschule Leipzig, zum 60. Geburtstage gewidmet von Wirtschaftsprüfer Gerhard Schulze* (Fundamentos de la historia de la revisión de cuentas; Dedicado al profesor Dr. Penndorf, Director del Instituto de Revisión y Asesoramiento de Cuentas de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Leipzig, en su 60 cumpleaños), 2 vols., Leipzig.
- SCHWEICKER, WOLFFGANG (1549): *Zwifach Buchhalten, sampt seine Giornal des selben Beschlus auch Rechnung zuthun &c.* (Teneduría doble de libros, con su Diario con su cálculo y cierre, etc.), Nürnberg.
- SCHWEITZER, MARCELL (1992): *Eugen Schmalenbach as the founder of cost accounting in the German-speaking world* (Eugen Schmalenbach, fundador de la contabilidad de costes en el mundo de habla alemana), Tübingen: Wirtschaftswissenschaftliches Seminar der Eberhard-Karls-Universität.
- SCORGIE, MICHAEL (1994): "Medieval Traders as International Change Agents", *The Accounting Historians Journal*, vol. 21, núm. 1, junio.
- SCORGIE, MICHAEL E. Y CARMEL CAPITANIO (1997): "Transportation of double entry bookkeeping to early New South Wales", *Accounting History*, vol. 2, núm. 2.
- SCORGIE, MICHAEL E. Y SOMENDRA CHANDRA NANDY (1992): "Emerging Evidence of Early Indian Accounting", *Abacus*, Volume 28, núm 1, marzo.
- SCORGIE, MICHAEL E. Y J. A. REISS (1997): "The impact of naval experience on accounting in colonial Australia from 1788 to 1792", *Accounting History*, vol. 2, núm. 2.
- SEGURA HIDALGO, MANUEL (1908): *Aclaraciones de la Contabilidad y Teneduría de Libros Teórica y Práctica*, Sevilla: Escuelas Profesionales de Artes y Oficios.
- SEMPERE Y GUARINOS, JUAN (1785-1789): *Ensayo de una Biblioteca española de los mejores escritores del reinado de Carlos III*, Madrid, 6 volúmenes.
- SEMPERE Y GUARINOS, JUAN (1801-1821): *Biblioteca española económico-política*, Madrid, 4 volúmenes.
- SERRANO PINEDA, FRAY LUCIANO ILDEFONSO (1918): "Las causas de la guerra entre el Papa Paulo IV y Felipe II". *Cuadernos de trabajos de la Escuela Española de Arqueología e Historia en Roma*, IV, Madrid: Junta para Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas.
- SESIANO, JACQUES (1984): "Une Arithmétique médiévale en langue provençale", en *Centaurus*, vol. 27, 1, abril.

- SEZGIN, FUAT, EDITOR (2006): *Al-Kitâb al-mukhtasar fî hisâb al-jabr wa-l-muqâbala by Muhammad ibn Mûsâ al-Khwârizmî: Western Translations and Adaptations. Texts and Studies. Collected and Reprinted*, colección *Historiography and Classification of Science in Islam*, Frankfurt am Main: Institute for the History of Arabic-Islamic Science.
- SEZGIN, FUAT, EDITOR (2006): *The Book on Arithmetic by Muhammad ibn Mûsâ al-Khwârizmî: Western Translations and Adaptations. Texts and Studies. Collected and Reprinted*, 2 volúmenes, pertenecientes a la colección *Historiography and Classification of Science in Islam*, Frankfurt am Main: Institute for the History of Arabic-Islamic Science.
- SIEVEKING, HEINRICH (1898-1899): *Genueser Finanzwesen mit besonderer Berücksichtigung der Casa di San Giorgio* (Finanzas genovesas con especial atención a la Casa di San Giorgio), Friburgo: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 2 vols.
- SIEVEKING, HEINRICH (1901-1902): "Aus venetianischen Handlungsbüchern. Ein Beitrag zur Geschichte des Grosshandels im 15. Jahrhundert" (Sobre libros de cuentas venecianos), en *Gustav Schmoller's Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich*, núm. 4, año 25, y núm. 1, año 26, 1901 y 1902.
- SIEVEKING, HEINRICH (1902): *Bestandes an Handlungs- und sonstigen Geschäftsbüchern grosser Handlungshäuser in italienischen Archiven* (Existencias de libros de cuentas y otros libros de negocios de grandes casas comerciales en archivos italianos), Viena: Holzhausen.
- SIEVEKING, HEINRICH (1905): *Die Handlungsbüchern der Medici* (Los libros de cuentas de los Medici), Viena: Carl Gerold's Sohn.
- SIEVEKING, HEINRICH (1909): *Aus genueser Rechnungs- und Steuerbüchern. Ein Beitrag zur mittelalterlichen Handels- und Vermögensstatistik* (Sobre libros de cuentas y de impuestos. Una aportación a la estadística comercial y patrimonial de la Edad Media), Viena: A. Hölder.
- SIMÓN SEGURA, FRANCISCO (1973): *La desamortización española del siglo XIX*, Madrid IEP, 1973.
- SMITH, DAVID EUGENE (1908): *Rara Aritmética*, Boston: Ginn.
- SMITH, ROBERT SYDNEY (1940): *The Spanish Guild Merchant. A History of the Consulado, 1250-1700*, Durham, North Carolina, Duke University Press. Existe traducción española con el título *Historia de los Consulados de Mar (1250-1700)*, Barcelona, Ediciones Península, 1978.
- SOLÁ, MIGUEL (1801): *Arismetica, teorico-practica y mercantil*, Barcelona, s.i.; 2ª ed., Barcelona: Libr. De Gaspar y Casas, 1808.
- SOLANO, PEDRO JOSÉ (1868): *Curso completo de contabilidad mercantil y general para uso de los alumnos de las cátedras de comercio y todos los dependientes de España*, Madrid : Establecimiento Tipográfico de D. Ramón de Soler.
- SOLANO, PEDRO JOSÉ (1887): *Tratado completo de contabilidad mercantil y general: para uso de los dependientes de comercio y alumnos de las Escuelas Mercantiles, 2ª ed. notablemente corr. y aum.*, Peñaflo: Imp. de "El Combate". La 1ª edición se tituló *Curso completo de contabilidad mercantil y general*, y fue publicada en Madrid el año 1868. Puede consultarse una versión en facsímil de este libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358778373946-464&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1358778373946-464&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)
- SOLÓRZANO PEREIRA, JUAN DE (1647): *Política indiana*, Madrid: Diego Díaz de la Carrera. De la 3ª edición, realizada también en Madrid, el año 1739 en la imprenta de Gabriel Ramírez pueden consultarse los dos tomos íntegros en los siguientes sitios web:  
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=ucm.5319464918#page/n0/mode/1up>  
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=ucm.5319464927#page/n0/mode/1up>
- SOMBART, WERNER (1919): *Der moderne Kapitalismus* (El capitalismo moderno), Munich: Duncker & Humblot.
- SOTO, DOMINGO DE (1553-54): *De iustitia et iure libri decem*, Salamanca.
- SOUSA CONGOSTO, FRANCISCO (2007): *Introducción a la historia de la indumentaria en España*, Madrid: Ediciones ISTMO.
- SOUZA BRITO, GABRIEL DE (1706): *Epitome cosmografico*, Amsterdam.

- SOUZA BRITO, GABRIEL DE (1770): *Norte mercantil y crisol de quantas. Dividido en tres libros. En los quales se tratan por modos muy fáciles, y breves, de la arithmética mercantil, y especulativa, con todas las reglas y secretos de essa arte, y de los giros de cambios de una plaça a otra, y las monedas corrientes que hay en Europa, y fuera de ella; y la declaración del libro de caja y su manual de quantas de marcadeles, obra muy provechoza tanto para la juventud como para toda suerte de tratantes. Recopilada, y puesta en buen estilo y orden por Gabriel de Souza Brito. Y agora nuevamente reimprimido con mucha exactitud, por su hijo Ishac de Souza Brito, con licencia de los Señores del Mahamad*, 2ª edición, 3 vols. en 1, Amsterdam: Juan ten Houten. 1ª edición, 1706.
- SOUZA BRITO, GABRIEL DE (1782): *Instrução de doutrina dos principias artigos da fé judaica com sumária confissão deles*, La Haya.
- SPIESSER, MARYVONNE (s.f.): "Nombre et pratiques calculatoires dans la tradition commerciale du XVe siècle: l'exemple des 'arithmetiques' du sud de la France".  
<http://www.peiresc.org/New%20site/Actes.Dhombres/Spiesser.pdf>
- SPIESSER, MARYVONNE (2003a): *Une arithmétique commerciale du XVe siècle: 'Le Compendy de la pratique des nombres' de Barthélemy de Romans*. Brepols: De Diversis Artibus.
- SPIESSER, MARYVONNE (2003b): "Les manuels d'arithmétique pour les marchands dans la France du XVe siècle", en *Bulletin de l'APMEP*, núm. 444.
- SPIESSER, MARYVONNE (2008): "L'Aritmétique pratique en France au seuil de la Renaissance: Formes et acteurs d'un enseignement", en *Llull*, vol. 31.
- STANFORD, MICHAEL (1994): *A companion to the study of history*, Oxford: Blackwell. Puede consultarse en la siguiente dirección de internet:  
[http://ebookey.org/A-Companion-to-the-Study-of-History\\_728962.html](http://ebookey.org/A-Companion-to-the-Study-of-History_728962.html)
- STANFORD, MICHAEL (1995): *The Nature of Historical Knowledge*, Oxford, UK, and Cambridge, USA: Basil Blackwell. La primera edición inglesa fue publicada en 1986; la norteamericana en 1987. Reimpresiones en 1990, 1993, 1994 y 1995.
- STANFORD, MICHAEL (1998): *An introduction to the philosophy of history*, Oxford y Malden, MA: Blackwell.
- STATUTI DELL'ARTE DEL CAMBIO DI FIRENZE (1299), Florencia.
- STATUTI DELL'ARTE DE' CAMBI (1299), Venecia.
- STEVELINCK, ERNEST (1970): *La Comptabilité à Travers les Âges*. Exposition à la Bibliothèque Royale Albert 1er, Bruxelles, Bruselas.
- STEVELINCK, ERNEST Y ROBERT HAULOTTE (1956-1968): "Galerie des Grands Auteurs comptables", en *Documentation commercial et comptable*, Bruselas, octubre de 1956, vol. 12, núm. 142 a volumen 24, núm. 277, 1968.
- STEVELINCK, ERNEST Y ROBERT HAULOTTE (1958): "Les études historiques et théoriques de la comptabilité", en *Le comptable et la comptabilité en 1958, Travaux des journées de la comptabilité, Exposition internationale et universelle de Bruxelles*, Bruselas: UNPC (Union Nationale des Professionnels de la Comptabilité), A 10/1-16.
- STEVELINCK, ERNEST Y ROBERT HAULOTTE (1962): *Luca Pacioli, sa vie - son œuvre et la première traduction en français du premier traité de comptabilité*, Bruxelles: Editions Comptabilité et Productivité.
- STEVIN, SIMON (1605-1608): *Wisconthige Ghedachtenissen, inhoudende t'ghenedaer hem in gheoffent heeft... Naurits Prince van Oraengien*, Leiden.
- STEVIN, SIMON (1607): *Vorstelicke bovchovding op de Italiaensche wyse...*, Leiden.
- STEVIN, SIMON (1608): *Livre de compte de prince à la manière d'italie*, Leiden.
- STONE, E. (1962): "Profit-and-loss accountancy at Norwich Cathedral Priory", *The Royal Historical Society*, 5th series, vol. XII.
- STONE, LAWRENCE (1979): "The revival of the narrative: reflections on a new old history", en *Past and Present*, no. 85. Reimpreso como capítulo 3, de su libro *The Past and the Present*, Boston-Londres: Routledge, 1981. Existe traducción española de este libro, donde su artículo figura con el título "El resurgimiento de la narrativa: reflexiones acerca de una nueva y vieja historia", en su libro: *El pasado y el presente*, México: Fondo de Cultura Económica, 1986. Puede consultarse en internet el artículo original en:  
[www.jstor.org/discover/10.2307/650677?uid=3737952&uid=2&uid=4&sid=21101138628383](http://www.jstor.org/discover/10.2307/650677?uid=3737952&uid=2&uid=4&sid=21101138628383)

- STRACCHA, BENVENUTO (1556): *Tractatus de mercatura, seu mercatore, Benvenuto Straccha, patrio anconitano, iureconsulto clarissimo auctore. Huc accessit petri santernae lusitani tractatus, de sponsonibus & assecurationibus mercatorum*, Lvgdvni: Apud Sebastianum Bartolomaei Honorati.
- STRIEDER, JACOB (1905): "Die Inventur der Firma Fugger aus dem Jahre 1527", en *Zeitschrift für die Gesamte Staatswissenschaft*, Cuaderno complementario XVII, Tübingen.
- STRUJK, DIRK (1968): "The Prohibition of the Use of Arabic Numerals in Florence", en *Archives internationales d'histoire des sciences*, vol. 21.
- STRUZZI, ALBERTO (1623): (Memorial oponiéndose firmemente a la creación de los Erarios Públicos). El memorial se encuentra en la Biblioteca Nacional, con la signatura Mss. 10.441, folios 29-32 y 234-241.
- SUÁREZ DE RIBEIRA, MANUEL (1569): *Thesaurus receptarum sententiarum utriusque juris, quas vulgus communes opiniones vocat in alphabeti seriem digestarum*, Venecia.
- SUTER, HEINRICH (1892): *Das Mathematiker-Verzeichniss im Fihrist. Abhandlungen zur Geschichte der Mathematik* (La lista de matemáticos de Fihrist. Tratados de historia de las matemáticas), Vol. VI, Leipzig.
- SUTER, HEINRICH (1986): *Beiträge zur Geschichte der Mathematik und Astronomie im Islam. Nachdruck seiner Schriften aus den Jahren 1892-1922* (Aportaciones a la historia de las matemáticas y la astronomía en el Islam. Reimpresión de sus escritos de los años 1892-1922), 2 vols. Hrsg. von Fuat Sezgin, Frankfurt am Main: Institut für Geschichte des Arabisch-Islamischen Wissenschaften an der Johann Wolfgang Goethe-Universität.
- SWARTE, VICTOR DE (1885): "Essai sur l'histoire de la comptabilité publique en France", en *Journal de la Société de Statistique de Paris*, agosto.
- TABARRINI, M. (1846): "Cenno illustrativo di alcune tavolette scritte in cera ritrovate al signor Camillo Marjorfi in una antica Torre di Porta Rossa in Firenze", en *Archivio Storico ossia Raccolta Di Opere E Documenti Finora Inediti O Divenuti Rarissimi Rissguardanti La Storia D'Italia* Appendice, Tomo III, Florencia.
- TAGLIENTE, GIOVANNI ANTONIO (1525): *Luminario de arithmetica*, Venecia.
- TALBOT, PHILIP A. (2010): "Colonel William Henry Sykes: His contribution to statistical accounting", *Accounting History*, vol. 15, núm. 2.
- TARRACÓ, PBRO., JAIME (1947): *Formación cultural de Gerberto (Silvestre II) en San Geraldo de Aurillac y en la Marca Hispánica*. Tesina de licenciatura en Historia de la Iglesia presentada en la Universidad Gregoriana de Roma el 5 de mayo de 1947 y publicada en *Annals del C.E.C.R.*, 1997-1998.
- TEDDE DE LORCA, PEDRO (1998): *El Banco Nacional de San Carlos (1782-1829)*, Madrid: Banco de España. Alianza Editorial.
- TEJEDOR Y GONZÁLEZ, FRANCISCO (1876): 1ª edición, 1876: *Tratado completo de contabilidad. Abraza tantas materias, así elementales como superiores, constituyen el importante estudio de la teneduría de libros por partida doble aplicada a las diferentes empresas industriales y mercantiles*, Madrid: Manuel Rodríguez Editor. Se puede consultar una edición facsímil completa de este libro en el sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1853032.xml&vs=1357325235446~131&locale=es&search\\_terms=&adjacency=&VIEWER\\_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=4&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/nmets.do?DOCCHOICE=1853032.xml&vs=1357325235446~131&locale=es&search_terms=&adjacency=&VIEWER_URL=/view/action/nmets.do?&DELIVERY_RULE_ID=4&usePid1=true&usePid2=true)  
 2ª edición 1877, *Tratado completo de contabilidad, estudio de la teneduría de libros por partida doble*, Madrid: Manuel Rodríguez, 1877. 3ª edición, 1882: *Tratado completo de contabilidad*, Madrid: M. Minuesa de los Rios.
- TERRÓN, PABLO (1898): *Bibliografía mercantil. Reseña crítico-bibliográfica de las obras publicadas en España durante el presente siglo para la enseñanza mercantil*, Madrid: Impenta de Ricardo de Rojas.
- TEXEDA, GASPARD DE (1546): *Suma de aritmética pratica y de todas mercaderias con la horden de contadores*, Valladolid: Francisco Fernández de Córdoba.
- THE NATIONAL UNION CATALOG. PRE-1956 IMPRINTS (1978), vol. 559, Londres, 1978.
- THOMPSON, EDWARD P. (1981): *Miseria de la teoría*, Barcelona: Crítica, D.L.

- TINKER, ANTHONY M. (1984): "Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory", en *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 3, Spring.
- TINKER, ANTHONY M. (1985): *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, Nueva York: Praeger Special Studies.
- TINKER, ANTHONY M., BARBARA D. MERINO Y MARYLIN D. NEIMAK (1982): "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought", en *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, núm. 2.
- TINKER, ANTHONY M., C. LEHMAN Y MARILYN NEIMARK (1988): "Marginalizing the Public Interest: A Critical Look at Recent Social Accounting History", en K. Ferris (editor): *Behavioral Accounting Research*, Nueva York.
- TINOCO RUBIALES, SANTIAGO (1979): MERCADERES, BANQUEROS Y BANCOS PÚBLICOS. APROXIMACIÓN A LA PROBLEMÁTICA *del trato y la banca en la Sevilla del siglo XVI*. Tesis para el Grado de Licenciatura presentada en la Universidad de Barcelona, Facultad de Filosofía y Letras, Sección de Historia, bajo la dirección del Profesor Doctor Don Carlos Martínez Shaw, Barcelona, octubre de 1979. Inédita.
- TOLBERT, PAMELA S. Y LYNN G. ZUCKER (1996): "The Institutionalization of Institutional Theory", en S. Clegg, C. Hardy y W. Nord (Eds.): *Handbook of organization studies*, London: SAGE.
- TOMÁS Y VALIENTE, FRANCISCO (1978): "El proceso de desamortización de la tierra en España", *Agricultura y Sociedad*, núm. 7.
- TOMÁS Y VALIENTE, FRANCISCO (1979): *Manual de Historia del Derecho Español*, Madrid, Editorial Tecnos.
- TORMO, MIGUEL (1949): *La Armada en el reinado de los Borbones*, Barcelona: Librería Editorial Argos, S.A.
- TORÓN Y VILLEGAS, LUIS (1930): *Contabilidad Comercial*, Madrid: Juan Ortiz.
- TORRE MUÑOZ DE MORALES, IGNACIO (2003): *Actividades financieras de la Orden del Temple*. Tesis doctoral presentada en la Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- TORREGROSA, PEDRO LUIS DE (?) (1592 ?): *El liçençiado Ramirez de Prado*. Manuscrito sin título que comienza así. Se custodia en el Archivo Zabálburu, Madrid, sign. 182-27.
- TORREJÓN CHAVES, JUAN (2008): "El Contador del buque en la Armada española en el siglo XVIII, con especial mención de lo dispuesto en las Reales Ordenanzas de 1793", en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores) (2008): *Nuevos estudios sobre la historia de la contabilidad: Orare et rationem reddere: Ponencias y comunicaciones presentadas en el III Encuentro de Trabajo celebrado en el Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos con ocasión de su Milenario. 28, 29 y 30 de junio de 2001*, Burgos: Diputación Provincial de Burgos.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1884-1885): *La Enciclopedia Comercial: tratado completo de geografía, estadística, historia, economía, aritmética, contabilidad, teneduría, cálculo y legislación mercantiles, administrativos e industriales, con demostraciones prácticas de todas las operaciones de la banca, del comercio, etc., redactado por catedráticos, profesores y peritos mercantiles, ordenado y dirigido por D. Antonio Torrents Monner*, Barcelona: Evaristo Ullastres, 3 tomos, tomo 3: *Tratado completo teórico-práctico de contabilidad mercantil, industrial y administrativa*, por D. Antonio Torrents y Monner. Se conoce una reimpresión, editada asimismo en Barcelona, por Solá-Sagalés, Editor, en la que el tomo I se publicó en 1884 y el II en 1888.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1886): *Instrucciones teórico prácticas para la aplicación de la teneduría de libros por partida doble a la contabilidad provincial y municipal : con arreglo a la Real Orden de 31 de mayo y circular de 1º de junio de 1886 y demás disposiciones vigentes*, Barcelona: Tip. de la Casa Provincial de Caridad. Puede consultarse una reproducción completa en facsímil de esta obra en el siguiente sitio web:  
[http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1359310712417~817&locale=es&VIEWER\\_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY\\_RULE\\_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true](http://bibliotecadigitalhispanica.bne.es/view/action/singleViewer.do?dvs=1359310712417~817&locale=es&VIEWER_URL=/view/action/singleViewer.do?&DELIVERY_RULE_ID=10&frameId=1&usePid1=true&usePid2=true)

- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1887): *Atlas de la enciclopedia comercial: colección de modelos y cuadros demostrativos de contabilidad mercantil, industrial y administrativa*, Barcelona: Mariano Solá-Sagalés, s.f.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1890): *Concepto de la contabilidad administrativa: su importancia y desarrollo : aplicación de la misma á toda clase de corporaciones*, Barcelona: Establecimiento Tipográfico La Academia, Viuda é Hijos de E. Ullastres y Cía. Puede consultarse una reproducción facsímil de este libro en el siguiente sitio web:  
<http://mdc.cbuc.cat/cdm/ref/collection/fulletsAB/id/3031>
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1891): *Programa de Contabilidad y Teneduría de libros aplicadas a toda clase de empresas*, Barcelona: Tip. La Academia.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1894): *Contabilidad de Asociaciones benéficas, científicas, artísticas, literarias y de recreo*, Barcelona: Impr. de la Casa Provincial de Caridad.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1895): *Tratado de Teneduría de Libros para uso de los alumnos de 1ª y 2ª Enseñanza, Escuelas de Comercio y de Artes y Oficios*, Barcelona: Imprenta de la Casa P. de Caridad. La última edición conocida de esta obra fue publicada en 1953 a cargo de J. A. Torrents y Ballester.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1902a): *Diccionario bibliográfico, mercantil, económico y marítimo*, Barcelona: José Casamajó.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1902b): *Vademecum del comerciante. Cálculo, Teneduría y Legislación mercantil*, Barcelona : Impr. Casa Provincial de Caridad.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1904): *Nuevo sistema de Contabilidad demostrativa Torrents-Monner de fácil aplicación al comercio, industria, agricultura y administración*, Barcelona. Hay otra edición de 1914, cuyas pruebas fueron corregidas por D. Luis Tintoré y Torrents, publicada también en Barcelona: Imprenta de Bayer Hermanos y Cª.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1910a): *Prácticas mercantiles. Bolsa para el estudio práctico de la Teneduría, o sean colecciones sistemáticas de problemas, formularios de documentos comerciales, correspondencia y libros rayados de contabilidad*. 7 vols., 6ª edición. Barcelona: Viuda de José Miguel y Rius.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1910b): *Curso de Hacienda pública y su aplicación teórico-práctica a la Hacienda y Contabilidad municipal y provincial*, 2 vols., Barcelona: Imprenta de Bayer Hermanos y Cª.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1913): *Curso Teórico-Práctico de Teneduría de libros por partida doble, aplicada al Comercio, Banca, Bolsa, Industria, Artes y Oficios, Agricultura, Ganadería, Transportes, Compañías o Sociedades, Administración pública, etc.* 4ª edición., Barcelona: Imprenta de Bayer Hermanos y Cª.
- TORRENTS Y MONNER, ANTONIO (1916): *Curso de Teneduría de libros por partida doble aplicada al comercio, industria, agricultura y administración*, Barcelona: Imp. de Bayer Hermanos y Cª.
- TORRES LÓPEZ, M. (1931): "El proceso de formación de las Ordenanzas de Bilbao de 1737", en *Las Ordenanzas del Consulado de Bilbao*, Bilbao.
- TORTELLA, GABRIEL (1973): *Los orígenes del capitalismo en España. Banca, industria y ferrocarriles en el siglo XIX*, Madrid: Tecnos.
- TRATADO DE UTRECHT. TRATADO DE PAZ Y AMISTAD ENTRE ESPAÑA Y GRAN BRETAÑA DE 1713. Puede consultarse el texto completo de este Tratado en el sitio web:  
[http://es.wikisource.org/wiki/Tratado\\_de\\_Paz\\_y\\_Amistad\\_de\\_Utrecht\\_entre\\_Espa%C3%B1a\\_y\\_Gran\\_Breta%C3%B1a](http://es.wikisource.org/wiki/Tratado_de_Paz_y_Amistad_de_Utrecht_entre_Espa%C3%B1a_y_Gran_Breta%C3%B1a)
- TRATADO DEL ASIENTO DE NEGROS CONCLUIDO EN MADRID ENTRE ESPAÑA É INGLATERRA, Y SU ACLARATORIO DE ALGUNOS ARTÍCULOS, 26 de marzo de 1713. Puede consultarse una versión de este Tratado en el sitio web:  
<http://constitucionweb.blogspot.com.es/2012/02/tratado-de-asiento-de-negros-de-espana.html>
- TREPO, MARIO DEL (1976): *Els mercaders catalans i l'expansió de la Corona catalano-aragonesa al segle XV*. Traducción de Jaume de Riera i Sanz, Documentos de Cultura, Barcelona: Editorial Curial.

- TUA PEREDA, JORGE (1988): "Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones", en *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, homenaje al Dr. D. Mario Pifarré Riera*, Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (1998): "La contabilidad en el Monasterio de Santo Domingo de Silos: Análisis de las constituciones de la congregación benedictina de San Benito de Valladolid (siglo XVIII)", ponencia presentada en el *II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad "La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad"*, Mairena del Aljarafe (Sevilla), septiembre.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (1999): "El Libro de la Obra de la Iglesia de Santo Domingo de Silos". Comunicación presentada en el *X Congreso AECA*, Zaragoza.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (2000): "Accountancy in the Monastery of Santo Domingo de Silos (18th Century): Analysis Through the Accounting Books of the Building Work on the Church", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (2001): "Economía y Contabilidad Monástica en el siglo XVIII: el caso del Monasterio de Silos", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Monasterio de Santo Domingo de Silos, junio.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (2001): "Contabilidad y Gestión Económica en los Monasterios Benedictinos (Siglo XVIII)", *Congreso Internacional sobre la Abadía de Santo Domingo de Silos*, Universidad de Burgos.
- TUA PEREDA, JORGE, LORENZO MATÉ SADORNIL Y BEGOÑA PRIETO MORENO (2003): "Los libros de expolios en el Monasterio de Santo Domingo de Silos", *XII Congreso AECA*, Cádiz.
- TUA PEREDA, JORGE, BEGOÑA PRIETO MORENO Y LORENZO MATÉ SADORNIL (2005): "Verificación de cuentas y control interno en el monasterio benedictino de San Martín. Especial mención de algunas irregularidades" *XII Congreso AECA*, Oviedo.
- TUA PEREDA, JORGE, Y DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ (2003): "Los registros contables de la casa comercial y bancaria 'Simeón García y Compañía de Orense'", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, 2-4 de diciembre.
- TYSON, T. (1990): "Accounting for Labor in the Early 19th Century: The US Arms Making Experience", en *The Accounting Historians Journal*, vol. 17, núm. 1.
- TYSON, T. (1993): "Keeping the Record Straight: Foucauldian Revisionism and Nineteenth Century US Cost Accounting History", en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6, núm. 2.
- TYSON, T. (1995): "An Archivist Responds to the New Accounting History: the Case of the US Men's Clothing Industry" en *Accounting, Business and Financial History*, vol. 5, núm. 1.
- ULLOA, MODESTO (1986): *La Hacienda Real de Castilla en el reinado de Felipe II*, Madrid: Fundación Universitaria Española.
- URGORRI CASADO, FERNANDO (1950): "Ideas sobre el gobierno económico en el siglo XVII. La crisis de 1627, la moneda de vellón y el intento de fundación de un Banco Nacional", en *Revista de la Biblioteca, Archivo y Museo del Ayuntamiento de Madrid*, año 1950, núms. 1-2.
- URIARTE MERLO, CLARA (2001): "La contabilidad de la compañía de García y Miguel de Salamanca de 1551 a 1574", en CD del *XI Congreso AECA*, Madrid, 26-28 de septiembre.
- URTON, GARY (2003a): *Signs of the Inka Khipu: Binary Coding in the Andean Knotted-String Records*. Austin: University of Texas Press. Spanish edition: *Signos del Khipu Inka: Código Binario*, Cuzco: Centro Bartolomé de las Casas, 2005.
- URTON, GARY (2003b): *Quipu: Contar Anudando en el Imperio Inka / Knotting Accounts in the Inka Empire*. Bilingual exhibition catalog for a joint Harvard University / Museo Chileno de Arte Pre-Colombino (Santiago de Chile) exhibit of khipu (Quipus): (August, 2003). Pub. by the MCAP and Harvard University.
- USHER, ABBOT P. (1931): "Deposit Banking in Catalonia, 1300-1700", en *Journal of Economic and Business History*.



- USHER, ABBOT P. (1943): *The Early History of Deposit Banking in Mediterranean Europa, I. Banking in Catalonia, 1240-1723*, Harvard Economic Studies, vol. 75, Cambridge, Mass.: Harvard University Press. Existe una reimpresión, New York: Russell & Russell 1967.
- UZTÁRIZ, GERÓNIMO DE (1742): *Theorica, y Practica de Comercio y de Marina, en diferentes discursos, y calificados exemplares que, con específicas providencias, se procuran adaptar a la Monarchia Española, para su prompta restauracion, beneficio universal, y mayor fortaleza contra los émulos de la Real Corona, mediante la soberana protección, segunda impressiion, corregida, y enmendada por el autor*, Madrid: En la imprenta de Antonio Sanz, Impresor del Rey N. Señor, y de su Real Consejo. Puede consultarse una edición completa en facsímil en el sitio web:  
[http://books.google.es/books?id=O8tGMjR\\_UMC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs\\_g\\_e\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.es/books?id=O8tGMjR_UMC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_g_e_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
- VALASCO, ÁLVARO (1591): *Quaestionum juris emphyteutici liher primus, sive prima pars*, Lisboa.
- VALDEÓN, JULIO (2001): “Pluma, azada y espada”, en *La Aventura de la Historia*, año 3, núm. 29, marzo de 2001. *Dossier: Hace mil años los monjes hicieron Europa*, págs. 63-67. Edición digital:  
<http://www.caritasto.com/Libros/Dossier%20Los%20monjes%20hicieron%20europa.pdf>
- VALLE DE LA CERDA, LUIS (s.f.): *En el discurso de mi libro me alargue de propósito...* Manuscrito que se custodia en la Biblioteca Nacional, de Madrid, con la signatura Mss. 12.179, folios 64 r. a 66 v.
- VALLE DE LA CERDA, LUIS (1593): *Fundacion de los Erarios públicos, y Montes de Piedad, para el desempeño universal del Rey, y del reyno, sacado de la subtil invencion y aviso del Doctor Pedro Doudegherste, por Luis Valle de la Cerda, Contador, y del Consejo de la Santa Cruzada por S. M.* Se desconoce hoy su paradero.
- VALLE DE LA CERDA, LUIS (1600): *Desempeño del patrimonio de Su Majestad, y de Los Reynos, sin daño del Rey y vasallos, y con descanso y alivio de todos, por medio de los Erarios públicos y Montes de Piedad*, Madrid. Segunda edición en 1618.
- VALLS I TAVERNER, FERRAN (1930-1933): *Consolat de Mar*, 3 vols., Barcelona: Editorial Barcino.
- VARELA RODRÍGUEZ, ELISA (1985): *Estudio del Libro de Cuentas de Jaume Tarascó 1334-1338. Algunos aspectos del comercio marítimo*. Tesina de Licenciatura presentada en la Facultad de Geografía e Historia. Universidad de Barcelona, Barcelona.
- VÁZQUEZ DE PRADA, VALENTÍN (1978): “Los siglos XVI y XVII”, vol. III de *Historia económica y social de España*, dirigida por él mismo, Madrid, 1978, capítulo 17, *La Banca y sus actividades*.
- VÁZQUEZ DE PRADA, VALENTÍN (coordinador) (1986): *Historia General de España y América*, tomo VI: *La época de plenitud. Hasta la muerte de Felipe II (1517-98)*, Madrid: Ediciones Rialp, S.A.
- VEGA GONZÁLEZ, JESUSA (2010): *Ciencia, arte e ilusión en la España ilustrada*. Madrid: Ediciones Polifemo.
- VEGUÍN CASAS, M<sup>a</sup> VICTORIA (s. a. [2006]): “La vida de los números”, en *Ábaco*, Revista digital: [www.matematicas.profes.net/apieaula2.asp?id\\_contenido=47763](http://www.matematicas.profes.net/apieaula2.asp?id_contenido=47763)
- VEITIA LINAGE, J. DE (1672): *Norte de la Contratación de las Indias Occidentales*, Sevilla.
- VERLINDEN, C. (1965): “Markets and Fairs”, en: *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. III, chapter 3. Cambridge: Cambridge University Press.
- VERNET, JUAN (1979): *Estudios sobre la historia de la ciencia medieval*, Barcelona: Univ. Autònoma de Barcelona.
- VIANA, FRANCISCO LEANDRO DE (1765): *Demostración del mísero deplorable estado de las Yslas Philipinas: de la necesidad de abandonarlas, o mantenerlas con fuerzas respetables, delos inconvenientes delo primero y ventajas de los 2o, deloque pueden producir a la Real Hazienda.. / por Dn. Francisco Leandro de Viana, Colegial del Viejo de Sn. Bartholome, el maior dela Universidad de Salamanca*. El manuscrito original se encuentra en la Biblioteca de Koldo Mitxelena Kulturunea, Diputación Foral de Gipuzkoa. Puede consultarse un facsímil completo de este manuscrito en el sitio web:  
<http://82.116.160.16:8080/handle/10690/2923>

- VIANELLO, VINCENZO (1895): "Antichi Codici e libri di computisteria e di scrittura doppia", en *Rivista di amministrazione e contabilità*, Como, mayo.
- VIANELLO, VINCENZO (1896): *Luca Paciolo nella Storia della Ragioneria, con documenti inediti*, Messina: Libreria Internazionale.
- VICENS VIVES, JAIME (1964): *Manual de Historia económica de España*, 3ª edición, Barcelona: Ed. Vicens Vives.
- VICENS VIVES, J. (director) (1971): *Historia de España y América*, 5 tomos, 2ª edición, Barcelona: Editorial Vicens-Vives.
- VICENS VIVES, JAIME, JORGE NADAL Y ROSA ORTEGA (1971): "Los siglos XIX y XX", en Vicens Vives, J. (director): *Historia de España y América*, Tomo V, *Los siglos XIX y XX. América independiente. Burguesía. Industrialización. Obrerismo*, 2ª edición, Barcelona: Editorial Vicens-Vives.
- VICTOR PARET, L. (1942): *Contabilidad de empresas*, Madrid: Dossat.
- VIGILA (976): *Codex Conciliorum Albeldensis seu Vigilanus*, manuscrito custodiado en el Monasterio de San Lorenzo de El Escorial, Madrid, con la signatura: Escorialensis d 1 2.
- VILAR, PIERRE (1962): *La Catalogne dans l'Espagne moderne*, 3 vols., París: S.E.V.P.E.N.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL (2012a): "El tratado hacendístico de un autor español del siglo XIX; relevante en sus contenidos contables, novedoso en su exposición", en *De Computis*, núm. 16, junio.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL (2012b): "Defensa de la aplicación de la partida doble por un autor del siglo XIX: Manuel Victor de Christantes y Cañedo", en *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Soria, 14 a 16 de noviembre.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL Y TOMÁS MARTÍNEZ VARA (2009): "Aproximación al sistema contable de los talleres ferroviarios de MZA durante el siglo XIX". Artículo publicado en *De Computis*, núm. 11, diciembre de 2009.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (1998): "El cambio de la partida simple a la doble en la Contaduría de la "Santa Iglesia de Toledo" (hacia 1553)", *II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Dos formas de entender la Historia de la Contabilidad*, Mairena del Aljarafe, Sevilla, septiembre.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2001): "La administración del patrimonio capitular de la Catedral de Toledo en el Siglo XVI", en el *XI Congreso AECA*, Madrid, septiembre.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2004): *La Catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: Organización Administrativa, Rentas y Contabilidad*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Castilla-La Mancha.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2005a): "La aparición de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539", *De Computis*, núm. 3, diciembre.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2005b): "La primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo. El Manual y Mayor del Racionero Gutierre Hurtado (1535-1536)", *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2009): "La remuneración y el control del servicio cultural en la Iglesia de Toledo (S. XVI)", *Pecunia*, núm. 8.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2010a): "Antecedentes y reforma en la Administración de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo (1591-1613)", *De Computis*, núm. 12, junio.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2010b): "La retribución a la Residencia Anual de los Canónigos en la Iglesia de Toledo (S. XVI)", *Pecunia*, núm. 10.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2010c): "El arca de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo. El Manual y Mayor de 1591 a 1621", *XIV Encuentro ASEPUC*, A Coruña, 2, 3 y 4 de junio de 2010.
- VILLALUENGA DE GRACIA, SUSANA (2010d): "Supervisión y control físico y contable del patrimonio eclesástico: visitadores y contadores del Cabildo Catedral de Toledo", *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, León, 12 a 10 de noviembre.

- VILLANI, GIOVANNI (1991): *Cronica*. (1ª edición completa, Florencia, Giunti di Firenze, 1559). Edición de referencia: *Nuova Cronica, a cura di G. Porta*, Fondazione Pietro Bembo/Guanda, Parma, 1991.  
[http://www.letteraturaitaliana.net/pdf/Volume\\_2/t48.pdf](http://www.letteraturaitaliana.net/pdf/Volume_2/t48.pdf).
- VILLAZO, VICENTE DE (1847): *Método simplificado de llevar los libros de cuentas claro, fácil y seguro, por el cual se pueden balancear en pocas horas el diario y el libro mayor, cada fin de trimestre, o el día que se quiera*, Vitoria: Imp. Ignacio Egaña.
- VILLAZO, VICENTE DE (1860): *Manual de teneduría de libros en la nueva forma de partida doble, aumentada y mejorada exenta de estudios y declarada de texto para las escuelas normales y superiores de primera enseñanza por real orden de 9 de marzo de 1860*, Madrid: Imprenta de T. Fortanet.
- VILLAR ORTIZ, COVADONGA (1988): *La renta de la pólvora en Nueva España (1569-1767)*, Sevilla: Publicaciones de la Escuela de Estudios Hispano-Americanos de Sevilla.
- VILLAVARDE SASTRE, MARÍA DOLORES (1981): "La real fábrica de paños y la ciudad de Guadalajara", en *Wad-al-Hayara. Revista de estudios de Guadalajara*, vol. 8:  
<http://biblioteca2.uclm.es/biblioteca/CECLM/ARTREVISTAS/Wad/wad08Villaverde.pdf>.
- VIÑAS MEY, C. (1921): "Felipe II y el problema económico español", en *Revista Nacional de Economía*, V, tomo IX, núm. 28.
- VITALE, FERDINANDO (1896): *Storia della ragioneria in Italia dalle origini ai nostri tempi. Studi, note ed appunti*, Aversa: Tipografia Francesco Fabozzi.
- VLAEMMINCK, JOSEPH-H. (1956): *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruselas: Dunod et Éditions du Treurenberg. Este libro fue reimpreso en 1979 en Vesoul: Edition Pragnos. Por otra parte, existe una versión española, traducida, revisada y ampliada por José M<sup>o</sup> González Ferrando con el título: *Historia y doctrinas de la contabilidad*, Madrid: E.J.E.S., 1961.
- VLAEMMINCK, JOSEPH-H. (1961): *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Versión española, revisada y ampliada por José María González Ferrando, Madrid, 1960.
- VOGEL, KURT (1963): *Mohammed Ibn Musa Alchwarizmi's Algoritmus: Das früheste Lehrbuch zum Rechnen mit indischen Ziffern, nach der einzigen (lat.) Handschrift (Cambridge Un. Lib. Ms. I i. 6.5) in Faksimile mit Transkription und Kommentar hrsg. von Kurt Vogel (Algoritmo de Mohammed Ibn Musa Alchwarizmi: El primer libro de texto para calcular con cifras indias, según el único manuscrito latino (Cambridge Un. Lib. Ms. I i. 6.5) en facsímil con la transcripción y comentario de...)*, Aalen: Otto Zeller.
- VOIGT, MORITZ (1887): *Über die Bankiers, die Buchführung und die Litteralobligation der Römer* (Sobre los banqueros, la contabilidad y la obligación literal de los romanos), Leipzig: S. Hirscl.
- VOLMER, J. G. CH. Y C. VAN RIJNBEEK (1896): *Pacioulo's Verhandeling over de Koopmansboekhouding in het Nederlandsch overgebracht*, Rotterdam: W.Kreukniet.
- VOLTES, PEDRO (1991): *Felipe V, fundador de la España contemporánea*, Madrid: Espasa-Calpe, S. A.
- WAAL, P. G. A. DE (1927): *Van Paciolo tot Stevin. Een bijdrage tot de Leer van het Boekhouden in de Nederlanden*, Ruremonde: J.J. Romen & Zonen.
- WAGNER, ULRICH (1482): [*Rechenbuch* (Libro de cálculo)], Bamberg: Heinrich Petzensteiner.  
[WAGNER, ULRICH] (1483): *Rechenbuchlein* (Librito de cálculo), Bamberg: Heinrich Petzensteiner.
- WAGNER, ULRICH (1988): *Das Bamberger Rechenbuch von 1483. Mit einem Nachwort von Eberhard Schröder* (El libro de cálculo de Bamberg de 1483, con un comentario de Eberhard Schröder), Weinheim: VCH.
- WALKER, GEOFFREY J. (1979): *Política española y comercio colonial, 1700-1789*, Barcelona: Ariel.
- WANINGHEN, HENRICK (1609): *Tresoor vant Italiaens boeckhouden*, Amsterdam: Willem Jansz Stam.
- WATSON, ROBERT (1777): *The history of the reign of Philip the Second, king of Spain*, 2 vols., Londres: W. Strahan.

- WEBSTER, WILLIAM (1758): *Essays on book-keeping wherein the art is fully explained, and reduced to practice, by a variety of pertinent examples, in all its different branches / by William Webster; to which is added, a large appendix, containing, a variety of specimens in company accompts, both in the common method, and in a new one; together with factorage accompts, and a method of keeping accompts proper for shopkeepers or retailers / by a Teacher of book-keeping*, Glasgow: J. Orr.
- WEITNAUER, ALFRED (1931): *Venezianischer Handel der Fugger. Nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz* (Comercio de los Fugger con Venecia, según el libro de cuentas de Mateo Schwarz), Munich y Leipzig: Duncker & Humblot.
- WIDMAN, JOHANNES (1489): *Behende und hubsche Rechenung auff allen kauffmanschafft* (Eficaz y atractivo modo de cálculo para todos los comerciantes), Leipzig: Conradus Kacheloffen.
- WILLIAMS, ROBERT, Y WARWICK FUNNELL (2000): "The Chapel and the Counting House: Is there a place for religion in accounting history?", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- WÖHE, GÜNTER (1974): *Betriebswirtschaftslehre, Entwicklungstendenzen der Gegenwart* (Economía de la empresa. Tendencias actuales), en Grochla, E. et al. (ed.): *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft* (Diccionario de Economía de la empresa), Stuttgart.
- WOLFF, PHILIPPE (1968): *The Awakening of Europe*, Nueva York.
- WOODS, THOMAS E. (2007): *Cómo la Iglesia construyó la Civilización Occidental*, Madrid.
- WOOLF, ARTHUR H. (1912): *A Short History of Accountants and Accountancy. With a Bibliography compiled by Cosmo Gordon*, Londres: Gee & Co.
- WOOTEN, THOMAS C., JOHN W. COKER Y ROBERT C. ELMORE (2003): "Financial control in religious organizations: A status report", *Nonprofit Management and Leadership*, núm. 4.
- WORTHINGTON, BERESFORD (1895): *Professional Accountants: An Historical Sketch*, Londres.
- YAMEY, BASIL S. (1940): *The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping*, Londres: Gee & Co.
- YAMEY, BASIL S. (1949): "Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism", en *The Economic History Review*, New Series, vol. 1, núm. 2-3. Reimpreso en Basil S. Yamey (ed.): *Essays on the history of accounting*, New York: Arno Press, 1978.
- YAMEY, BASIL S. (1962): "Some Topics in the History of Financial Accounting in England, (1500-1900)", en W. T. Baxter y Sidney Davidson (editores): *Studies in Accounting Theory*, Londres.
- YAMEY, BASIL S. (1971): "Jacob de Metz's Sendero Mercantil. An Unrecorded Book on Accounting, 1697", en *Accounting and Business Research*, Spring. Reimpreso en su libro *Essays on the History of Accounting*, Nueva York: Arno Press, 1978.
- YAMEY, BASIL S. (1989): "Books on bookkeeping and the spread of the double entry system", en *Historic Accounting Literature*. Colección de reproducciones fotográficas de textos antiguos de contabilidad, segunda serie, vol. 1, editada por Basil S. Yamey, y publicada por Yushodo Company Limited, Tokyo, y Pickering & Chatto, Reino Unido, 1989.
- YAMEY, BASIL S. (editor) (1989): *Historic Accounting Literature*. Colección de reproducciones fotográficas de textos antiguos de contabilidad, segunda serie, vol. 1, editada por Basil S. Yamey, y publicada por Yushodo Company Limited, Tokyo, y Pickering & Chatto, Reino Unido, 1989.
- YAMEY, BASIL S. (1996): "Historia de la Contabilidad: un inventario", en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Ponencias presentadas en el I Encuentro de Trabajo celebrado en la Residencia "La Cristalera" de la Universidad Autónoma de Madrid los días 24 a 26 de septiembre de 1992*, Madrid: AECA, Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales.
- YMPYN CHRISTOFFELS, JEHAN (1543): *Nouvelle Instruction et Demonstration de la tres excellente science du livre de compte, pour compter & mener compte, a la maniere d'Italie moult profitable & necessaire, a tous Marschands... Translatte a grande diligence d'Itallian en Flameng, ecc., Imprime aux despens de Anne Swinter, Amberes*.
- ZAPPA, GINO (1927): *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Milán: Giuffrè.
- ZAPPA, GINO (1962): *L' Economia delle Aziende di Consumo*, Milán: Giuffrè.

ZAVALA Y AUÑÓN, MIGUEL DE (1732): *Representación al Rey Don Felipe V para el más seguro aumento del Real Erario, y conseguir la felicidad, mayor alivio y abundancia de su monarquía*. Manuscrito custodiado en la Biblioteca Pública de Mallorca, Palma de Mallorca. Versión digital en Biblioteca Virtual del Patrimonio Bibliográfico:

[http://bvpb.mcu.es/es/consulta/busqueda\\_referencia.cmd?campo=idautor&idValor=6852](http://bvpb.mcu.es/es/consulta/busqueda_referencia.cmd?campo=idautor&idValor=6852)

ZEVALLOS, JERÓNIMO DE (1623): *Arte real para el buen gobierno de los Reyes, Principes, y de sus vassallos. En el qual se refieren las obligaciones de cada uno, con los principales documentos para el buen gobierno*, Toledo.

ZORRILLA, PEDRO DE LA CONCEPCIÓN (1807): *Marco real de fanegas de tierra: y manual de labradores y agrimensores*, Madrid: Imprenta Real.



