
**BALBUCEOS Y PRIMEROS PASOS DE LA
HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA**

FIRST STEPS OF ACCOUNTING HISTORY IN SPAIN

José María González Ferrando

RESUMEN

El presente artículo pasa revista a los primeros escritos españoles tocando el tema de la historia de la contabilidad, desde unas simples menciones al mismo intercaladas en textos dedicados a otras materias hasta tratados dedicados a esta disciplina. Al efecto, se distinguen tres etapas: la primera que describe las primeras y vacilantes incursiones en la cuestión, etapa que va desde el año 1783 hasta el año 1880 y comienza con la publicación del libro de Sebastián de Jócana y Madarías; la segunda, incluyendo estudios ya algo más decididos y acertados, que abarca desde 1880 hasta 1900; y la tercera, que ya marca los comienzos de un incipiente cultivo sistemático de la historia de la contabilidad en España, comprendiendo los años 1900 a 1933, en que se publica la obra de José María Cañizares Zurdo.

ABSTRACT

Present paper reviews the first Spanish papers dealing with accounting history. The study covers from simple mentions to the subject interspersed in texts devoted to other matters up to treatises expressly consecrated to the discipline. To serve this purpose, the paper distinguishes three different stages. The first one describes the first faltering steps and embraces from 1783 up to 1880. The stage begins with the publication of Sebastián de Jócana y Madarías's book. The second stage begins in 1880 and ends in 1900. It shows more advanced and right studies. The third one marks the beginning of an incipient systematic cultivation of accounting history in Spain. This stage goes from 1900 up to 1933. This year was published the book by José María Cañizares Zurdo, which ends the period under review.

PALABRAS CLAVE:

Textos sobre historia de la contabilidad, España, siglo XVIII, siglo XIX, siglo XX.

KEY WORDS:

Accounting history texts, Spain, 18th century, 19th century, 20th century.

Como dice Fernando López y López en el Prólogo del traductor de su versión al español -completada en 1901 y publicada en 1902- de la monografía de Karl Peter Kheil que se tituló en castellano *Historia de la Contabilidad*:

Con ser muchas las obras didácticas de Contabilidad escritas en España, ninguna trae una explicación conveniente acerca del origen e historia de la partida doble. Algunas, las menos, se limitan a consignar que este maravilloso

invento fue ideado en Venecia hacia el siglo XV y que nuestros comerciantes aunque lo conocían desde esta época, no lo utilizaron hasta principios del presente¹; otras mencionan que el inventor de tal sistema de cuenta y razón fue un Dominicano, fray Lucas Pacioli, y las más pasan por alto cuestión tan importante (Kheil, 1902: 7)

Y que esto era cierto lo vemos confirmado poco tiempo después por lo que José Rogina, otro autor coetáneo de López y López, nos indica acerca del origen del método de partida doble, como resumen de lo que por diversos autores se había venido manifestando desde finales del siglo XVII (Rogina, 1902: 30-31):

La opinión más generalizada es que dicho sistema se debe a los italianos, sin que pueda precisarse la época en que se empezó á aplicar.

Parece que ya en el siglo XIII hacían uso de él los comerciantes de Génova, Venecia, Florencia y otras ciudades de Italia; pero hasta 1495 [sic] no apareció el primer tratado de Partida doble, debido al R.P. Fray Lucas Paciolo, monje italiano. Por esto se llamó en un principio método italiano, nombre con el cual se le designa todavía.

Supónese con fundamento, dadas nuestras relaciones mercantiles en aquella época, que los españoles fuimos los primeros en adoptarlo, y que de nosotros lo tomaron las demás naciones.

A principios del siglo XVI era ya conocido en España, y a mediados del mismo siglo, por ley y Pragmática insertas en el libro IX, título IV, ley XII de la Novísima Recopilación, se mandó a los hombres de negocios que llevasen sus libros por este orden y no por otro, pues aunque no se hace mención precisamente del Método de Partida doble, es por que entonces no se conocía con este nombre.

En 1564 se ordenó también por las Cortes de Monzón su observancia en el Reino de Valencia.

La primera obra de contabilidad por este sistema que se publicó en España, año de 1590, fue la dedicada a Felipe II por su autor D. Bartolomé Salvador de Solórzano, natural de Rioseco, con el título de Libro de Caja y Manual de mercaderes y otras personas [sic].

El desarrollo del comercio, particularmente en América, Flandes y Holanda, en el siglo XVII, contribuyó a perfeccionar el método italiano, conocido después con el nombre de Partida doble que le dieron los franceses.

Esta denominación se empleó en España por primera vez, en las Ordenanzas de la Universidad y Casa de contratación de Bilbao, aprobadas en 1737 por Felipe V, en cuyo capítulo IX, números I al VIII se explica detalladamente la forma y modo con que debe ser adoptado; reglas que sirvieron más tarde de base á las prescripciones sobre el particular del Código de Comercio.

Pero realmente hasta el primer tercio del siglo XIX próximo pasado, no tomó carta de naturaleza en nuestra nación. D. José M^a Brost, que empezó en 1815 la

¹ López y López está aludiendo evidentemente al siglo XIX y no al XX, que acababa de comenzar.

enseñanza, publicó algunos años después, en 1825, su obra titulada Curso Completo de Teneduría de libros por Partida doble.

El mismo año de 1825 se expidió por nuestro Gobierno una Real orden, previniendo que cierto número de empleados en las provincias fuesen á la capital del Reino para estudiar el nuevo sistema de cuenta y razón.

En 1838 D. Manuel Víctor Christantes publicó su notable Tratado de este sistema con aplicación al comercio y á las Rentas públicas.

En 20 de Noviembre de 1845 se mandó que las Diputaciones provinciales y los Municipios lleven la contabilidad por Partida doble, orden que se reprodujo en 31 de Mayo de 1886, publicándose en 1º de Junio siguiente las correspondientes instrucciones y modelos.

No haremos mención, para abreviar, de otras disposiciones relativas a la adopción del referido sistema por las oficinas públicas y particulares, ni de las muchas obras acerca del mismo publicadas en los últimos años; solo añadiremos, que merced a unas y otras el método de Partida Doble ha llegado a popularizarse en nuestro país, y pocas casas importantes de comercio habrá que no lo hayan adoptado.

También en el extranjero se halla muy extendido, especialmente en Francia donde son numerosas las publicaciones sobre esta materia.

Vamos, pues, a comprobar lo fundado de estas afirmaciones pasando revista en orden cronológico –y para no alargar demasiado la exposición- a una selección de los autores que, a mi juicio, han contribuido en nuestro país, en mayor o menor grado, al conocimiento y difusión de la Historia de la Contabilidad, y cuyos trabajos han podido suponer la aportación de algún detalle o aspecto de interés para la misma, aunque en determinados casos ello pudiera no haber sido acertado o positivo.

Así, iremos viendo cómo hasta mediados del siglo XIX sus contribuciones no suelen pasar de simples balbuceos, y cómo en los umbrales del siglo XX -aun avanzando todavía lentamente y con algún que otro altibajo- se empiezan ya a dar pasos más firmes, y se sientan las bases para trabajos más elaborados o de más amplio contenido, hasta que por fin, en las postrimerías del primer tercio del siglo, aparece una primera y notable obra española que puede calificarse de verdaderamente equilibrada.

1. Balbuceos (1793-1880)

1.1. Sebastián de Jócana y Madarúa

He de comenzar destacando a un autor español de finales del siglo XVIII, Sebastián de Jócana y Madarúa, Oficial de la Contaduría de Indias y notable erudito en materia de contabilidad -pública y comercial- que en época bien temprana hizo para su tiempo una más que discreta incursión en la historiografía contable, por lo que se le puede considerar como el primer investigador de la Historia de la Contabilidad en España (Ramos Cerveró, 1996: 306).

Este autor, en su *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razon* publicada en Madrid en 1793 y recientemente reimpresa, no sólo da cuenta de la legislación

promulgada en España en materia de partida doble desde mediados del siglo XVI hasta finales del XVIII² tanto para su aplicación a mercaderes y banqueros en el reino de Castilla (Jócana, 1793: 37; 39; 57 y 63-67) e incluso en el de Valencia (1793: 37 y 39) -tomando esta última y discutible información de Pedro Luis de Torregrosa, el censor de la obra de Salvador de Solórzano³- cuanto a la Hacienda de Indias (1793: 34; 39 y 59), sino que, además de referirse a 'fray Lucas'⁴ hace repetidas citas de las obras de Salvador de Solórzano, de de la Porte, de Gobain, del autor de los *Intereses de las naciones de Europa* -que desconoce sea Accarias de Sérionne porque el traductor, Domingo de Marcoleta, lo ha omitido- y en especial del Barón de Bielfeld, ya que el libro está redactado precisamente para refutar la opinión de dicho Barón, contraria a la aplicación de la partida doble a las cuentas de la Hacienda pública "porque duplica el trabajo del que lleva la cuenta".

Alude también, de pasada, a los tratados de Sousa Brito, de La Rue y de Luque y Leyva, así como al de Hevia y Bolaños, a quien menciona indirectamente como "el Autor de la Curia Filípica".

En apoyo de la persistencia de la aplicación de la partida doble en la práctica contable española de los siglos XVII y XVIII, nos da cuenta Jócana (1793: 60-61) de que había visto en poder de un amigo suyo los Borradores y Manuales de 1698 a 1713 -los Mayores se habían vendido al peso a un confitero de Madrid-, de la cuenta de la administración de un asiento, libros que considera bastante coincidentes con lo explicado por Salvador de Solórzano, al que por cierto considera difusor del 'método italiano'.

Completa la obra con un Apéndice en el que enumera a los diecisiete escritores de obras de contabilidad que conoce directamente: dos españoles -Bartolomé Salvador de

² Se refiere Jócana a las conocidas Pragmáticas de 1549 y 1552, dadas en Cigales y Madrid, respectivamente, así como a las Ordenanzas del Consulado de Bilbao de 1737.

Como es sabido, ambas Pragmáticas fueron posteriormente refundidas en una sola ley en las sucesivas ediciones de la *Recopilacion de las leyes de estos Reynos* hasta la última de 1805 -ley 12, título 4, libro 9-, y cuando son recordadas por la mayoría de los autores del siglo XIX, más de uno lo hace sin sospechar siquiera que se refieren a la llevanza en partida doble de los libros de cuentas de mercaderes y banqueros al ordenar que esto se haga por 'deve y a de aver', ya que así es como se denominaba en terminología jurídica a la partida doble entre los siglos XV y XVII (*González Ferrando*, 1988: 188-189).

A este respecto conviene advertir que hasta aproximadamente finales del primer tercio del siglo XIX no se introdujo en España el término de 'contabilidad', galicismo que vino a sustituir al castizo de 'cuenta y razón', cuya expresión se mantuvo todavía por algún tiempo en las contabilidades administrativas.

Pero desde finales del siglo XVIII ya se había empezado a utilizar -también tomada del francés- la de 'teneduría de libros'.

³ La alusión que hace Jócana (1793: 36-38 y 95) a Fr. Lucas, procede del prefacio a *Le Guide des Négocians et Teneurs de lívres* publicado por primera vez en París en 1673 por Mathieu de La Porte -obra de la que parece haber leído con atención la edición de 1712-, y acierta al suponer que el 'fray Luc', autor hacía 1495 de un tratado de teneduría de libros al que se refiere *de La Porte* (1712: xiiij) pudiera ser el 'Lucas Paciolo' que cita el abate Carlos Denina en sus *Cartas Críticas* (Jócana, 1793: 36).

⁴ No parece que Torregrosa estuviera muy acertado en la afirmación que hace de que, a petición de los tres estados del Reino de Valencia, se le concediese en las Cortes de Monzón de 1564 que se hiciera uso del 'libro de Caxa' para llevar la 'cuenta y razón' de los hombres de negocios, ya que lo que se demandaba era que en las cuentas de la Generalidad valenciana, además del 'libre de compte y raó' ya existente, se estableciera otro libro que se denominara 'contralibre de compte y raó' y se llevaría por 'estilo mercantil'; esto es, por partida doble (Pérez Bustamante, 1979: 97).

Solórzano, en Madrid, y Luis de Luque y Leyva⁵ en Cádiz-, un portugués que escribe en español -Gabriel de Sousa y Brito, en Amsterdam-, tres italianos -Luca Pacioli, Giovanni Domenico Peri y Pietro Paolo Scali-, cuatro de los Países Bajos -Jacob van Lintz, Abraham de Graaf, Pieter Ripke y Mathieu de Laporte- y siete franceses -Samuel Ricard, Jean-Baptiste La Rue, Pierre Giraudeau, Claude Boyer, Bertrand-François Barrême, Henri Desaguliers y Gobain-, junto con otros cuatro de los que ha tenido noticia de manera indirecta por el tratado de Laporte -Rogier y Adrianus de Konninck, Burgert Hermansz Geestevelt y Dirk de Hollander-, dando así lugar al primer catálogo bibliográfico de obras de contabilidad y teneduría de libros que se haya publicado en España.

Hay que destacar finalmente en cuanto respecta a Sebastián de Jócana y Madarí que su obra pasó de hecho a ser la principal fuente de información -primero directa y muy pronto indirecta- de la mayor parte de los autores españoles del siglo XIX que en sus tratados de contabilidad o de teneduría de libros dedicaron algún espacio a la Historia de la Contabilidad.

1.2. José Canga Argüelles

Mención aparte merece el ilustre hacendista y miembro de la Real Academia de la Historia, José Canga Argüelles, que bien podría ser considerado como el iniciador de la investigación de la Historia de la Contabilidad pública en España, con la particularidad de que no sólo se interesó por su regulación y funcionamiento sino que es muy posible que fuera el primero que incluso llegara a examinar los libros del siglo XVI en que se llevaron las cuentas públicas del reino de Valencia.

Concretamente, en la *Memoria sobre la Cuenta y Razon en España* que leyó en las Cortes generales y extraordinarias reunidas en Cádiz el día 29 de Junio de 1811, en su calidad de Secretario interino del Despacho Universal de Hacienda de España, y aunque su exposición estaba dirigida a mostrar la situación de la Contabilidad del Estado en España a comienzos del siglo XIX, dedica un amplio espacio a la Historia de la Contabilidad pública en los reinos de Aragón y Castilla (Canga, 1811: 6-18), destacando que el Maestre Racional llevaba las cuentas por el método del 'debe y debo'; es decir, por partida doble, posiblemente en cumplimiento de la petición de las Cortes del Reino de Valencia celebradas en Monzón en 1564 a que se refiere en incorrecta interpretación Luis de Torregrosa, el censor de la obra de Salvador de Solórzano.

Con ligeros retoques, incluye este autor en su *Diccionario de Hacienda*, dentro de la voz 'Cuenta y razón del Estado' (Canga: 1826-27, II, 230; y 1833-34: I, 311), gran parte del texto de dicha *Memoria* de 1811, y en especial la alusión que hace a la partida doble respecto de las cuentas de la Corona de Aragón referidas a la Generalidad valenciana, extremo al que ya se había referido incidentalmente en su tratado sobre la *Ciencia de la Hacienda* (Canga, 1825: 217).

⁵ Interrumpiendo el vacío de más de 180 años sin que se publicara en España ningún otro tratado que se ocupara de la partida doble después de la aparición del de Salvador de Solórzano, y desconociendo la existencia de esta obra, Luis de Luque y Leyva imprimió en Cádiz en 1774 un manual que tituló *Arte de Partida Doble*, en la creencia de que este método era una innovación en España y de que él era el primer autor que había escrito en nuestro país sobre el 'Arte de llevar las cuentas de Comercio en Partidas Dobles'.

Por desgracia, su interesante aportación a la Historia de la Contabilidad -en particular la referida a la Hacienda pública- pasó bastante inadvertida para las generaciones posteriores, ya que los escasos autores que utilizaron su información omitieron citar la fuente.

1.3. Ramón Valdés

También se puede considerar como precursor de la Historia de la Contabilidad en España a Ramón Valdés, Oficial del Giro Real⁶ de la Tesorería General del Reino, que en 1817 publica en Madrid un *Método teórico-práctico de Cuenta y Razón* dirigido a exponer la aplicación del método de partida doble a la contabilidad comercial así como -por primera vez en España en un manual editado con fines didácticos- a la contabilidad pública.

En el extenso prólogo de cuarenta y seis páginas reproduce gran parte del texto del tratado de Salvador de Solórzano, aderezado con abundantes notas aclaratorias -no siempre acertadas- (Valdés, 1817: VI-XLVIII), y hace una introducción de contenido histórico en la que sigue muy de cerca a Jócana y Madarúa en su cita de la legislación existente en materia de partida doble referida a mercaderes y banqueros e incluso a la Real Hacienda de Indias, y menciona las obras de Luis de Luque y Leyva y del propio Sebastián de Jócana y Madarúa, al que dedica merecidos elogios.

Asimismo hace referencia a las cuatro obras en que dice haberse inspirado, que son las de M. de La Porte y J. B. La Rue -ya citadas por Jócana- y las de P. Migueret [*sic*] y J. Rodrigues, publicadas con posterioridad a la aparición del libro de Jócana y Madarúa. Y en verdad tanto se ha inspirado en la de J. Rodrigues, que el tratado de Valdés resulta ser en su mayor parte un plagio del muy didáctico y doctrinal libro publicado en 1810 por el bordelés Rodrigues, por lo que constituye de hecho una versión española del mismo.

Lamentablemente, no parece que el texto de Salvador de Solórzano así recuperado -aunque lo fuera sólo en lo esencial- tuviese muchos lectores, por lo que al poco tiempo volvió a caer en el olvido, si bien es cierto que esta vez no lo fuera tanto como en los siglos XVII y XVIII⁷.

1.4. José M^a Brost

Siete años después -1825- de la publicación del tratado de Valdés, edita José M^a Brost un *Curso completo de Teneduría de Libros*, en el que en las breves páginas de la Introducción incluye una concisa noticia de carácter histórico basada en lo manifestado por Jócana y

⁶ El 'Giro Real' era una especie de oficina bancaria estatal, promovida hacia 1745 por el Marqués de la Ensenada, la cual se encargaba de situar fondos en el extranjero para hacer frente a las obligaciones de la Real Hacienda en el exterior -pago a embajadores y ministros del rey en las Cortes extranjeras, etc.-, en cuya contabilidad intervenía la partida doble desde su creación (González Ferrando, 1996: 242-243).

⁷ Por lo que respecta a los autores posteriores a Valdés que citan a Salvador de Solórzano, hay que indicar que incluso alguno lo confunde con el jurisconsulto Juan de Solórzano Pereira, sin tener en cuenta que en 1590 apenas tenía éste 15 años de edad y que el primer apellido de aquél era el de 'Salvador'.

Karl Peter Kheil (1898: 49, nota 1) señala como ejemplo de tal error a Eusebio Freixa y Rabasó (1879: 83), pero -entre otros- incide también en el mismo equívoco Víctor G. López-Cerezo (1892: 3), el cual por cierto considera que desde el siglo XVIII el método de partida doble se halla casi generalizado entre nosotros (López-Cerezo, 1892: 4).

Madaría y seguido por Valdés, aunque lo amplía con la presunción de que España pudiera haber sido la primera en adoptar el método italiano y que de nosotros lo adquirieran las demás naciones.

1.5. Manuel Víctor de Christantes y Cañedo

En 1838, y desde luego sin proponerse hacer una reseña histórica, Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda, en la Introducción -que él llama 'Media-Confesión'- a su *Tratado de Cuenta y Razón*, da cuenta de que por Real Orden de 2 de Septiembre de 1825 se prevenía que un cierto número de empleados de la Real Hacienda en las provincias fuese a Madrid para aprender el sistema de cuenta y razón de partida doble, de cuyo sistema dice ignoraba el origen "(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 esto en el año de 1590, y eso que sabía que *la Cuenta y Razon era y es señora de todas las demas artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie*"; y concluye señalando que no es cierto que en Francia se haya adoptado en las Oficinas de Hacienda antes que en España, porque en ésta y en sus posesiones de Ultramar se estableció en el siglo XVIII y en Francia lo ha sido en el XIX, y hace pocos años (Christantes, 1838: 5-6).

Más adelante, ya en el cuerpo del tratado, indica que el sistema es aplicable a todos los ramos de la Hacienda pública, y que se había establecido en las Oficinas generales de la Dirección de Minas, Contaduría de Valores, Contaduría de Distribución, Hacienda militar, y últimamente en la Dirección general de Loterías, que ya había presentado sus voluminosas cuentas generales de 1837, y cuya Instrucción de Loterías dice haber formado él mismo (Christantes, 1838: 51).

2. Primeros pasos (1880-1900)

Tras estos balbucesos de la historiografía contable patria, las referencias históricas se van ampliando con la cita de los autores que se consideraban más destacados de entre los que les precedieron, así como de las nuevas disposiciones reguladoras de la contabilidad mercantil y de la pública.

Pero en las postrimerías del siglo XIX y comienzos del XX se van a producir varios hechos que tendrán una positiva influencia en lo que podríamos calificar ya de primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España, pasos que por desgracia presentan enseguida una solución de continuidad puesto que la semilla así sembrada no empezó a dar fruto apreciable hasta bien entrado el primer tercio del siglo XX.

2.1. Mariano Pardo de Figueroa

El primero de ellos fue la publicación en 1880 de un artículo en el que por una feliz casualidad se hacía una amplia reseña bibliográfica del tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano, que fortuitamente había llegado a manos del erudito polígrafo gaditano Mariano Pardo de Figueroa, más conocido por el seudónimo de Doctor Thebussem, a cuyo trabajo le dio el título de *Vamos a Cuentas*' y más tarde lo incluyó en una recopilación de artículos de los que el primer tomo salió a la luz en 1892 con la denominación de *Primera Ración de Artículos del Doctor Thebussem* (Pardo de Figueroa, 1892: 48-62).

En la extensa recensión que del libro de Salvador de Solórzano hiciera Mariano Pardo de Figueroa, no sólo detalla y comenta largamente el contenido del mismo -hasta incluye muestras de un folio del Diario y otro del Mayor-, sino que relaciona a cinco autores de textos de aritmética -Pedro Ciruelo, Juan Gutiérrez, Marco Aurel, Juan de Iciar y Juan de Ortega [sic]-, a dos tratadistas de moral económica -Cristóbal de Villalón y Saravia de la Calle-, a un jurisconsulto -Diego del Castillo, por su *Tratado de Cuentas*-, a un autor de una obra mixta de aritmética y teneduría de libros -Gaspar de Texeda y su *Suma de Arithmetica practica y de todas mercaderias con la horden de contadores*- y asimismo añade una información que constituye una auténtica primicia al destacar a un séptimo autor de un tratado de aritmética -Antich Rocha- del que apunta que publicó juntamente con dicho tratado un manual de teneduría de libros, traducido del francés y sin mención de autoría, del cual dice Pardo de Figueroa desconocer el autor y titularse *Compendio para tener y regir los libros de Cuenta* -como anuncia Rocha en la portada de su *Arithmetica*-, para llegar por último a la conclusión de que ninguno de los expresados autores, ni otros de obras semejantes, se ocupan de las cuentas mercantiles del modo concreto, especial y determinado que lo verifica Solórzano.

Pero aún hay más en su artículo, ya que incidentalmente aporta una segunda primicia al señalar que el conocido cronista de las Indias, Gonzalo Fernández de Oviedo, en su *Libro de la Cámara Real del Príncipe Don Juan*, referido al último tercio del siglo XV y cuyo manuscrito se acababa de publicar en 1870, habla de los libros de 'cuenta y razón' que se llevaban en dicha Cámara y que Fernández de Oviedo describe en un apartado que específicamente les dedica, libros que por cierto tuvieron aún que esperar algo más de cien años para que se estudiaran con algún detenimiento (González Ferrando, 1993).

2.2. José Barés Molina

El segundo viene dado por la publicación en la recién creada *Revista Pericial Mercantil*, editada por el Colegio Pericial Mercantil de Madrid, de un corto artículo titulado "La Partida Doble en el siglo XVI", en el que como si de un Guadiana se tratara, resurge otra vez el *Libro de Caja y Manual de Mercaderes* de la mano de José Barés Molina (1897: 261-264), el cual -con desconocimiento del artículo del Doctor Thebussem- se limita a aceptar que se trata de la obra de teneduría de libros más antigua dada a la estampa en lengua española acerca del estilo y método para la cuenta y razón de todo linaje de negocios y contrataciones, que no es otro que el de partida doble, aunque estos vocablos no se mienten en el tratado.

Hace Barés una presentación más técnica pero menos amplia, que la de Pardo de Figueroa, y así señala que no llegan a más de dos los libros que Solórzano prescribe: *Manual del libro de Caja*, que viene a ser el que llamamos Diario, y el de *Caja*, que no es otro que nuestro Mayor. Destaca asimismo que Salvador de Solórzano conoce la personificación de los objetos y la emplea con la *Caja y Mercaderías* y para la *Hacienda* -cuya cuenta incluye directamente también las partidas de Pérdidas y Ganancias-, pero no registra los títulos de crédito en cuentas abiertas para estos valores, sino que los contiene en las personales, y no hace buenas -abona- ningunas mercaderías, ni dineros, ni otra cosa en los libros hasta haberlas recibido. Por todo ello considera Barés que sólo en lo apuntado y en algún detalle de menos importancia difiere el *Libro de Caja y Manual* de los tratados en que en aquellos días se aprendía la teneduría de libros, por tal manera que, vestido a la moda de los tiempos y

acomodado a la peculiar índole de las contrataciones al uso, si no alcanzaba a hacer buenos *contables*, no haría malos *tenedores de libros*

Para dar idea de la práctica de Solórzano, presenta en cuanto al *Manual = Diario* la transcripción del asiento de apertura con la aportación del capital -Hacienda- y la de la entrega de numerario a un banquero en cuenta corriente, y en cuanto al pase al libro de *Caxa = Mayor*, pone como ejemplo la transcripción del de la aportación de capital, contrastándolos con la práctica de finales del siglo pasado, y con ello da por concluido el trabajo, que califica de 'artículo'.

2.3. José M^a Cañizares Zurdo

El tercer hecho está constituido por la aparición en la citada *Revista Pericial Mercantil* de dos breves artículos del por entonces catedrático de la Escuela de Comercio de Málaga, José M^a Cañizares Zurdo, que en 1933 publicaría un libro titulado *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*, del cual hemos de insistir en que constituye la primera obra de carácter general y genuinamente española dedicada a esta materia.

En el primero de los dos artículos, que denomina "Notas Bibliográficas" (Cañizares, 1897: 31-33), nos da una muestra de su amplio conocimiento de la historiografía contable -inglesa sobre todo-, pues luego de destacar que justamente cuatro siglos antes un estudioso monje italiano llamado Luca Paciolo publicaba un libro titulado *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità, arte maggiore, etc.* [sic], "cuyo libro pasa por ser el primero dado a luz sobre el sistema de las dobles partidas, impreso en Venecia en 1494 y reeditado en la misma ciudad [sic] en 1523", indica que desde la mencionada fecha de 1494 hasta 1800 se conocen como publicados en todos los países más de ochocientos volúmenes sobre esta clase de conocimientos, entre los que figuran como más antiguos los dieciocho editados entre 1543 y 1800 que detalla en un cuadro en el que recoge la fecha y lugar de edición, nombre del autor y el título de cada una de las obras seleccionadas.

Destacaremos de entre ellas las de Oldcastle (1543), Ympyn (1543), Peele (1553), Mennher (1565), Salvador de Solórzano (1590), van den Dycke (1598), Petri (1613), Monteage (1683) y Mair (1741), y cabe señalar que no incluye el *Compendio* de 1565 de Antich Rocha, pese a que un ejemplar de la *Arithmetica* de este autor se conservaba en la Biblioteca de la Sociedad Económica de Amigos del País de Málaga, como en 1933 indica él mismo en su *Ensayo Histórico*.

El segundo y último artículo, claramente inspirado en la monografía de Karl Peter Kheil publicada en 1896 -de cuya traducción española nos ocuparemos en breve- aparece en 1898 y lo titula "La Contabilidad en 1543" (Cañizares, 1898: 204-206) por estar referido al tratado de teneduría de libros del antuerpiense Jan Ympyn.

Lo inicia exponiendo el nada corto título de la versión francesa del libro, y señala que la *Nueva Instrucción* está dividida en dos partes: teórica la primera y práctica la segunda, desarrollando aquella en los capítulos destinados a la *información e instrucción*, en los cuales se advierte una gran semejanza con el *Tractatus* de Paciolo, y dedicando la segunda a la manera en que deben sentarse y registrarse las operaciones realizadas.

Presenta a continuación dos asientos del Diario y una cuenta del Mayor, lo cual le sirve además para mostrar cómo se rectificaban las equivocaciones padecidas en sus libros, y resalta que en el cierre y reapertura de las cuentas abiertas a las diferentes clases de

mercaderías se sigue un sistema especial, del que ofrece ocuparse en alguno de los trabajos sucesivos que sobre 'Contabilidad antigua' se propone remitir a la *Revista Pericial Mercantil*, pero sin que infortunadamente haya cumplido esta promesa, tal vez por falta de interés en estas materias por parte de los lectores y editores de dicha revista.

2.4. Enrique de Irigoyen

Un cuarto hecho lo constituye la sucinta pero suficientemente instructiva reseña bibliográfica aparecida en el número de 15 de Noviembre de 1898 de la *Revista Pericial Mercantil* (1898: 437-439), firmada por E. Irigoyen, de la monografía que con el título de *Valentin Mennher und Antich Rocha* acababa de publicar en Praga Karl P. Kheil, y de la que había enviado un ejemplar dedicado al director de dicha revista.

Empieza Irigoyen por destacar la excepcional importancia e interés que presenta el libro de Kheil por estudiar en él una "materia nueva para los españoles, pues ninguno hasta entonces se había ocupado de la historia de la Teneduría de libros y del estado de esta útil arte en nuestro país en el siglo XVI, y con especialidad en los años de 1550 a 1565".

Indica a continuación que Kheil habla primeramente de *Jan Ympyn* de Amberes, del que se editó en 1543 la *Nueva Instrucción* en flamenco y en 1547 su traducción al inglés; y que más adelante cita las obras de Domenico Manzoni, Luca Paciolo y los nombres de otros varios autores que desde 1521 a 1754 se aplicaron al estudio de la aritmética y la teneduría de libros, como Henricus Grammateus, Girolamo Cardano, Jakob Kaltenbrunner, John Mellis, Nicolaus Petri Daventriensis, etc.

Señala también que después se dedica -fin primordial de la publicación- a exponer con bastante extensión las obras de Valentin Mennher y Antich Rocha, a los que califica de notables publicistas, iniciadores y propagadores de la partida doble, dando a conocer varios de sus trabajos, entre ellos la '*Práctica abreviada para contar y llevar libros de cuentas*' de Mennher, publicada en Amberes en 1550, y el '*Compendio y breve instrucción para llevar libros de cuentas*' de Rocha, traducción del anterior e impreso en Barcelona en 1565.

Por último, pone de relieve que al tratar Kheil de los matemáticos y autores españoles que desde 1505 en adelante cultivaron el arte de la Teneduría de libros, cita entre otros a Diego del Castillo con su *Tratado de Cuentas* (1522), a Gaspar de Texeda con su *Aritmética práctica y de todas las mercancías* (1542), a Bartolomé Salvador de Solórzano con su *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración de ellos* [sic], y a varios más, y recalca que merece apuntarse el honor de que incluya entre los contemporáneos los nombres y tratados de Esquivel y Laguilhoat (1871) y de Torrents y Monner (1885).

2.5. Emilio Oliver Castañer & al.

En contraposición al esquema generalmente aceptado de la evolución de la partida doble a que nos hemos referido al principio de este trabajo, cabe resaltar lo manifestado en 1883 por Emilio Oliver Castañer, director de la por lo demás notable obra colectiva -repetidamente reeditada- que se denominó *El Consultor del Tenedor de Libros*, pues pese a señalar (Oliver, 1883, I: 5-6) que los primeros vestigios que se conservan de la partida doble se remontan al siglo XIII, en cuya época ya era conocida en Génova, Venecia, Florencia y en algunas otras ciudades de Italia, por lo que se llamó '*método italiano de partida doble*', admite

sin embargo que los alemanes fueron los primeros en organizar sus libros por el sistema de partida doble, pues indica que se había encontrado en una biblioteca privada de la ciudad de Augsburgo el libro Mayor llevado en 1419 por Antonio Fugger⁸, cuyo registro estaba dispuesto casi como los que se usaban a finales del siglo XIX.

Destaca también que la partida doble ya era conocida en Inglaterra al promulgar su famosa Acta de Navegación [1651] y aventura que no fue aceptada generalmente en Francia hasta últimos del siglo XVII. Y en cuanto a España, considera que puede decirse que hasta el primer tercio del siglo XIX el sistema de partida doble no fue adoptado por algunas casas de comercio, si bien reconoce que su uso estaba ya muy generalizado a finales de ese siglo.

De esta opinión de Oliver Castañer acerca de que la partida doble no se introdujo en España hasta principios del siglo XIX, pero matizando que se realizó por algunas casas de comercio de Barcelona y de Madrid, se hacen eco otros dos autores de finales del XIX: Antonio Torrents y Monner e Ignacio Inza y Cuartero que parecen tener menos conocimiento de los antecedentes históricos de la práctica contable en nuestro país que alguno de los autores de finales del XVIII, como es el caso de Sebastián de Jócana y Madarúa.

El primero llega a creer que tenía en su poder una copia manuscrita de los primeros apuntes de clase que se conocieron en Barcelona para el estudio de la teneduría de libros por partida doble (Torrents y Monner, 1885, III: 479, nota 1), y el segundo indica que en lo que había más conformidad [?] era en afirmar que en España no se escribió tratado alguno de partida doble hasta 1774, fecha en la que publicó en Cádiz el Bachiller Luis de Luque y Leyva su *Arte de Partida Doble* (Inza, 1895: 13, nota 1).

2.6. Diccionarios Bibliográficos

Otro elemento importante para el estudio de la Historia de la Contabilidad en nuestra nación lo representa la publicación, coincidiendo con el final del siglo XIX y principios del XX, de sendos diccionarios bibliográficos que vienen a llenar el vacío existente desde la aparición del Apéndice a la obra de Jócana y Madarúa en 1793, ya que en ellos se recogen -entre otras materias- obras dedicadas a la contabilidad y a la teneduría de libros.

Entre 1897 y 1900, Pablo Terrón publica una *Bibliografía Mercantil* de obras dedicadas a materias mercantiles editadas en España a lo largo del siglo XIX, que primero aparece en las páginas de la *Revista Pericial Mercantil* y luego lo hace en forma de libro. Este trabajo resulta ser de hecho el primer catálogo bibliográfico de nuestro país que incluye manuales que tratan de la contabilidad y teneduría de libros, si exceptuamos el Apéndice a la obra de Jócana y Madarúa.

⁸ La información acerca del Mayor de Antonio Fugger parece proceder, directa o indirectamente, de Andreas Wagner, que dice haber visto en una biblioteca particular de Augsburgo un libro Mayor de Antonius Fugger correspondiente a los años 1413-1427 (Wagner, 1801: 51), registro que no se ha podido volver a localizar después.

Esto hace pensar a Balduin Penndorf (1913: 46) que, o bien se ha perdido o que no es más que una fabulación de Wagner, tal como parece ocurrir con la mítica *Scuola Perfetta dei Mercanti* de Paciolo, descrita igualmente por Wagner (1801: 47-48) a la vista del ejemplar que aseguraba tener en su poder y que hasta ahora tampoco se ha vuelto a encontrar, pese a la referencia a la existencia de un ejemplar de dicha obra en la Biblioteca Imperial de Viena que hace R. Beigel en su libro sobre la contabilidad de los romanos (Beigel, 1904: 79, nota 1).

Pese a ser la primera bibliografía que comprende esta materia, la obra es bastante completa en lo que a autores se refiere, aunque presente un cierto número de duplicidades debidas a la diversa grafía de un mismo apellido y exista imprecisión o ausencia de la fecha de edición de algunas de las obras catalogadas, lo que no es de extrañar en un trabajo sin precedentes en España y con medios de información limitados.

Por su parte, Antonio Torrents y Monner publica en 1902 su más completo *Diccionario Bibliográfico Mercantil* en el que -junto con obras de otras materias- recoge gran parte de las que tratan de contabilidad y teneduría de libros aparecidas en España desde el siglo XVI -Antich Rocha- hasta 1902, así como un número apreciable de extranjeras, tanto traducidas como en su idioma original.

Pero resulta por demás sorprendente que entre los libros españoles haya ausencias tan notorias como las de Diego del Castillo, Sebastián de Jócana y Madaría, Francisco Muñoz de Escobar, Bartolomé Salvador de Solórzano y Gaspar de Texeda. Tal vez por culpa de este desconocimiento sea por lo que este autor afirmaba pocos años antes que en España no se introdujo la partida doble hasta principios del siglo XIX (Torrents y Monner, 1885, III: 479).

3. Pasos más firmes (1900-1933)

3.1. Fernando López y López

Con los albores del siglo XX, los balbuceos y primeros pasos que hasta ese momento se habían venido dando en nuestro país en materia de Historia de la Contabilidad se van ya a transformar en pasos más firmes de la mano de Fernando López y López, a la sazón Tenedor de Libros en la Intervención de Hacienda de Alicante y fundador y director de la revista *La Contabilidad*, pronto convertida en órgano oficial del recién creado -1897- Colegio Pericial Mercantil de Alicante.

En efecto, Fernando López y López estaba tratando por esas fechas de investigar los orígenes de la partida doble sin mucho éxito, ya que lo que escuetamente se mencionaba en los manuales de contabilidad, revistas especializadas y algún que otro artículo periodístico, era bien poco y las más de las veces de dudosa fuente, con la excepción del artículo del Doctor Thebussem ya citado y de algunos breves y aislados trabajos que igualmente se han descrito.

Pero por una de tantas felices casualidades, a finales de 1899 o principios de 1900, el profesor Kheil, que había sabido de la publicación en Alicante de la revista *La Contabilidad*, solicitó suscribirse a ella y envió a su director -Fernando López y López- sendos ejemplares de sus dos monografías más importantes: la relativa a los tratados de teneduría inspirados en el de Paciolo -*Über einige Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli*-, editada en 1896, y la comparativa de las obras sobre esta materia de Mennher y Rocha -*Valentin Mennher und Antich Rocha*-, publicada en 1898, trabajos de los que más adelante le autorizaría la traducción al español y subsiguiente publicación, pero de los que no llegó a editarse mas que la del primero de ellos.

Así, cuando a principios de 1901 estaba López y López en Alicante dedicado a la traducción de la primera monografía, su padre, el renombrado catedrático zaragozano Fernando López Toral se encontraba por su parte preparando en Zaragoza la segunda edición de su *Tesoro de la Contabilidad Mercantil*, publicado inicialmente en 1883, en cuyo texto

indicaba erróneamente que los 'manuales de mercadería' de Pegolotti y Uzzano -redactados respectivamente en los siglos XIV y XV pero no publicados hasta el XVIII- contenían noticias acerca de la teneduría de libros, y manifestaba -no menos errónea y confusamente- que para unos el verdadero inventor de la partida doble fue el banquero lionés Francisco Sachetti en 1494, en tanto que otros atribuían tal invención a Lucas Paciolo en 1495, aunque había -siempre según López Toral- quien decía que también en el mismo año de 1495 escribió en Italia un tratado de Contabilidad por partida doble un fraile dominico conocido con el nombre de Fray Lucas (López Toral, 1901: 30-31).

Posiblemente al enterarse Fernando López y López de que su padre tenía ya en imprenta la segunda edición de la mencionada obra e iba a reproducir unos datos tan erróneos y confusos acerca de la Historia de la Contabilidad, lo comentaría con él y este último debió animarle a redactar un breve texto en el que expusiera correctamente los inicios de la partida doble en España y en el resto de Europa, y esto diera origen al 'post scriptum' que para la segunda edición del *Tesoro de la Contabilidad Mercantil* concluyó en Julio de 1901 Fernando López y López.

En este 'post scriptum', que constituye el primer trabajo serio, aunque breve, sobre Historia de la Contabilidad que se ha publicado en España, presenta López y López de manera realmente amena -a imitación de Alonso de la Torre en el proemio a su *Visión delectable de la Filosofía*- a Luca Pacioli y a Jan Ympyn como autores extranjeros y a Antich Rocha -traductor de Mennher- y a Bartolomé Salvador de Solórzano como españoles, aparte de citar incidentalmente a otros que si no trataron de la contabilidad o teneduría de libros propiamente dichas, al menos se ocuparon de materias relacionadas de algún modo con ellas.

Para la redacción de este elaborado trabajo de síntesis, López y López ha tomado de las monografías de Kheil las referencias a Paciolo, Ympyn y Rocha; los detalles de Salvador de Solórzano y de su obra proceden del artículo del Doctor Thebussem, ya que al parecer en aquella fecha aún no había tenido ocasión de leer el tratado, pues la cita que hace del autor riosecano está tomada de dicho artículo (Pardo de Figueroa, 1892: 59), cuya cita no se atiene por cierto a la literalidad del texto de Solórzano (1590 y 1990: fol. 1, recto), pese a ser correcta en su esencia.

De los restantes autores que relaciona por ocuparse de materias más o menos afines a la teneduría de libros, recoge todos los citados por Pardo de Figueroa -incluso en Juan de Ortega respeta la vieja ortografía de Horteiga utilizada por Thebussem- y agrega, tomados de Kheil, otros seis autores de obras de aritmética y otro más de moral económica -Luys de Alcalá-, pero sin llegar a conocer las distintas aportaciones a la contabilidad hechas por Diego del Castillo y por Gaspar de Texeda al no haber tenido todavía acceso a sus obras.

En 1902, un año después de este primer ensayo y continuando su labor de pionero, Fernando López y López editó en Alicante la versión al español de la primera monografía de Karl Peter Kheil con el título genérico ya mencionado -algo pretencioso pero no falto de razón- de Historia de la Contabilidad, lo que supuso un importante hito para los países hispanoparlantes en la divulgación de esta rama de la historia, puesto que Kheil no se limita a analizar en ella algunos tratados antiguos de teneduría de libros, sino que viene a hacer una especie de introducción a la Historia de la Contabilidad, pues pasa revista a una larga serie de antiguos autores que se han ocupado de la partida doble en distintos países europeos, de los que destacamos:

- Italia: Cotrugli (1458/1573), Paciolo (1494), Tagliente (1525), Manzoni (1534), Cardano (1539), Casanova (1558), Flori (1636) y Venturoli (1666);
- Países Bajos: Ympyn (1543), Mennher (1550), Cloot (1582), Petri (1588), Mellema (1590), de Renterghem (1592), van den Dycke (1598), van Damme (1606) y Stevin (1607);
- Alemania: Grammateus (1523), Gottlieb (1531), Schweicker (1549) y Goessens (1594);
- Inglaterra: Oldcastle (1543), Ympyn (1547), Peele (1553), Mellis (1588), Carpenter (1632) y Dafforne (1635); y
- Francia: Savonne (1591).

con gran copia de citas y referencias a autores alemanes e italianos que se habían dedicado a la investigación de la historiografía contable, y deteniéndose especialmente en el estudio de los tratados de Jan Ympyn y de Wolfgang Schweicker.

Además, con motivo de los comentarios que hace al empleo de la numeración romana en los registros contables, divulga la existencia de diversos libros de cuentas de los siglos XIII al XV, correspondientes a mercaderes y banqueros centroeuropeos, y aun cuentas públicas, que habían sido estudiados o al menos dados a conocer por algunos historiadores económicos y archiveros de finales del siglo XIX.

La traducción de la segunda monografía referida a Mennher y Rocha -de la que Enrique de Irigoyen hizo una sucinta reseña- no sabemos si llegara a realizarse, pero desde luego no se publicó.

López y López no dio a la luz nuevos trabajos sobre Historia de la Contabilidad hasta después de 1925, como tendremos ocasión de comentar más adelante.

3.2. Constantino de Horta y Pardo

Prosiguiendo el impulso dado en nuestro país a comienzos del siglo XX por López y López a la divulgación de la Historia de la Contabilidad, Constantino de Horta y Pardo, catedrático de la Escuela de Comercio de La Habana, incluye en 1907 en su *Tratado Universal de Teneduría de Libros* una lección sobre la Historia de la Contabilidad (Horta, 1907: 475-482) que divide en dos partes: la primera, dedicada a los precursores de la partida doble; la segunda, a la reseña histórica de la contabilidad en España.

Para el estudio de los precursores se basa sin la menor duda en la traducción de la monografía de Kheil que acababa de publicar Fernando López y López, lo que le permite dar una ligera idea -no excesivamente fiel- del contenido de las obras de Luca Pacioli, Jan Ympyn y Wolfgang Schweicker, así como referirse a los primeros seguidores de estos autores en Italia, Alemania e Inglaterra.

Por lo que atañe a la reseña histórica de la contabilidad en España, se puede deducir que su información bibliográfica procede del 'post scriptum' redactado en 1901 por López y López para el libro de su padre, por lo que no sólo hace referencia a la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano, sino también a la traducción de Antich Rocha, e incluso a varios de los autores aludidos por López y López que, pese a no haber tratado propiamente de teneduría de libros, se ocuparon de materias próximas a ella. Del siglo XVIII desconoce la existencia de Sebastián de Jócana y Madarúa, y en relación con el XIX, destaca como autores más

importantes a José M^a Brost y a Manuel Víctor de Christantes, a los que supone franceses. Y en cuanto se refiere a disposiciones legales, su relación es bastante completa.

De todos estos antecedentes llega Horta y Pardo (1907: 481) a la conclusión de que España fue la primera nación en adoptar la partida doble después de las Repúblicas italianas, y de que de España se fue difundiendo a los países del centro de Europa que tenía 'sojuzgados', así como a los del continente americano que acababa de descubrir Cristóbal Colón.

3.3. Luis Ruiz Soler

Han de transcurrir diez años más hasta que en 1917 Luis Ruiz Soler recoja en su *Tratado de Contabilidad General* (1917: 9-10) una sumaria noción histórica de esta materia, en cuyo desarrollo -siguiendo a Clitofonte Bellini (1908)- distingue tres períodos: uno primero, que abarca desde los tiempos más remotos hasta 1494, y que denomina de la 'Contabilidad de los cálculos'; otro segundo, que se inicia con la 'invención' de la partida doble por Paciolo y se cierra en 1867, año en que Francesco Marchi, con su trabajo de crítica, entiende que lleva los estudios de contabilidad al terreno científico, y lo llama por ello de la 'Contabilidad de las cuentas'; y un tercero, aún no cerrado, al que da el título de 'Contabilidad en la Administración económica'.

3.4. Antonio Sacristán y Zavala

A partir de 1918, año de la primera edición de su conocido tratado de contabilidad y administración, Antonio Sacristán y Zabala incluyó en él un resumen histórico (Sacristán, 1918: 63-65) que resulta ser, por una parte, un extracto de la lección que Horta y Pardo había integrado desde 1907 en su manual de teneduría de libros y, por otra, la repetición de las ideas de Brost (1825) acerca de la difusión de la partida doble en Europa a partir de Italia y España.

Pero, sin duda, por lo que presenta mayor interés para la historiografía contable, es porque al final del tratado recoge una amplia bibliografía de obras de contabilidad y teneduría de libros de autores españoles y extranjeros, presentada por orden alfabético (Sacristán, 1918: 587-592).

3.5. Fernando López y López

Nuevamente en 1926, Fernando López y López, siguiendo principalmente las pistas facilitadas por *Karl Peter Kheil* en su monografía sobre Valentin Mennher y Antich Rocha, y en menor grado en el texto de la que tradujo en 1902 con el título de *Historia de la Contabilidad*, a lo largo de dicho año y en los primeros meses de 1927 publica en la revista *Administración y Contabilidad* una serie de dieciocho artículos cortos, de carácter divulgador e irregular calidad, bajo el título general de 'Apuntes para constituir una Historia de la Contabilidad por partida doble'.

Se ocupa en ellos sucintamente de los cuatro autores españoles que en el siglo XVI trataron de la contabilidad desde muy diferentes puntos de vista: Bartolomé Salvador de Solórzano, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y Diego del Castillo; dedica un artículo a Luca Pacioli y en otro hace una escueta presentación de algunos de los escritores que en el resto de Europa se inspiraron en mayor o menor medida en el tratado de Paciolo.

Examina también las obras del calígrafo Juan de Iciar y del moralista Luys de Alcalá, pasa revista a diversos matemáticos y aritméticos españoles como *Pedro Ciruelo*, *Juan Ventallol*, *Juan de Ortega*, *Marco Aurel Alemán*, *Juan de Timoneda*, *Juan Martínez Silíceo*, *Miguel de Eleyzalde*, *Miguel Gerónimo de Santa Cruz*, e incluso *Antich Rocha*, al que ya había considerado en su aspecto de traductor de una de las obras de Mennher.

En los dos años siguientes -1928 y 1929- vuelve a publicar en la citada revista sendos trabajos aislados relacionados indirectamente con la historiografía contable, con lo que concluye la nueva e interesante aportación de López y López a la Historia de la Contabilidad, tras haber permanecido casi un cuarto de siglo en el silencio.

3.6. Ramón Cavanna Sanz

En la introducción histórica a la partida doble que hace en 1929 Ramón Cavanna Sanz en sus *Lecciones de Contabilidad* (Cavanna, 1929: 19-22), admite que la partida doble nació en Italia aunque haya quien suponga que su origen sea alemán, pues frente a tal aseveración contraponen que Cornelio Desimoni (1889: 600-601) dice que se han hallado en el Archivo del Estado de Génova varios libros Mayores del Registro de los 'Massari', de 1340 en adelante⁹, de cuyo examen puede deducirse que ya entonces se aplicaba la partida doble.

De aquí supone que, iniciado el sistema entre los mercaderes de Venecia, Génova y Florencia, irradiaría a modo de producto de exportación al resto de las plazas europeas con las que mantenían relaciones comerciales.

Se explica por ello que fuera un italiano el que en 1494 escribiera el primer tratado que expone la partida doble, al cual suceden en el siglo XVI publicaciones de este género, incluso en España, como intenta demostrar citando las obras de Diego del Castillo, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y muy especialmente Bartolomé Salvador de Solórzano, aparte de la del calígrafo y aritmético Juan de Iciar.

Por último, no puede dejar de destacarse que facilita al final del libro una extensa y selecta bibliografía de obras de contabilidad de autores nacionales y extranjeros, ordenada por año de publicación, de 1901 en adelante (Cavanna, 1929: 295- 301).

3.7. Associació de Comptables de Catalunya

En Diciembre de 1932, a iniciativa de la Associació de Comptables de Catalunya, se celebró en Barcelona una exposición retrospectiva de documentos mercantiles -de la que se editó un interesantísimo catálogo en 1933-, exposición en la que se consiguió exhibir todos los libros de cuentas conservados de la "Taula de Canvi" de Barcelona (1401-1867, con

⁹ Los dos 'Massari' o tesoreros municipales de la ciudad de Génova llevaban sin duda los registros contables -cartulari dei massari- de la Hacienda municipal en partida doble, con las cuentas de los Mayores presentadas 'a la veneciana' - secciones contrapuestas- y los asientos redactados en latín.

La serie de registros conservados se inicia en 1340, si bien su origen es anterior -se supone que 1327-, pues con motivo del levantamiento popular de 1339, tras la elección del dux Simón Bocanegra, se quemó en la plaza de San Lorenzo prácticamente toda la documentación existente en aquella fecha.

El primero en describirlos -1889- fue, como indica Cavanna, el a la sazón Director del Archivo del Estado de Génova, Cornelio Desimoni, mas posteriormente se ocuparon de ellos Heinrich Sieveking (1898 y 1909)), Fabio Besta (1909), Edward Peragallo (1938), Federigo Melis (1950), Tommaso Zerbi (1952) y Raymond de Roover (1956), entre otros.

grandes huecos), diversos libros de cuentas de la Generalidad de Cataluña o relacionados con ella, así como del Consejo de dicha ciudad, de los siglos XV al XVII; varios registros de los Gremios barceloneses y, finalmente, gran cantidad de libros de cuentas de empresas mercantiles catalanas del siglo XVIII y -sobre todo- del XIX, numerosos de ellos llevados en partida doble.

Cabe señalar que en el Catálogo se expresa la opinión (Associació, 1932: 12), precisamente basada en los libros de la 'Taula', de que la partida doble comenzó a usarse en el siglo XV, cuando está comprobado que en la 'Taula de Canvi' de Barcelona los libros no empiezan a llevarse por ese método hasta bastante más tarde, en torno a finales del siglo XVII.

3.8. José M^a Cañizares Zurdo

José M^a Cañizares Zurdo, libre ya en su jubilación de los agobios del trabajo diario, vuelve a ocuparse a partir de 1931 de la historiografía contable y da a la prensa en 1933 una obra que modestamente denomina *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*, pero cuyo contenido supera con creces lo que podía esperarse de un mero ensayo, aparte de alcanzar un nivel más que notable, como lo demuestra el que hoy se pueda todavía sacar provecho de su lectura.

En efecto, partiendo de una bibliografía bastante bien escogida -predominantemente de autores en lengua francesa e italiana-, dedica los primeros cuatro capítulos (pp. 15-40) a presentar el origen de las cuentas en la antigüedad, y en los dos siguientes -V y VI- comenta la lenta gestación de la partida doble, que culmina con la impresión del tratado de Luca Pacioli en el año de 1494 (pp. 41-76).

Los siguientes tres capítulos -V a VIII- los dedica a repasar con cierto detalle la literatura contable italiana (pp. 77-84) y la francesa (pp. 85-111), y ya con menor detenimiento, la de los restantes países de Europa -Austria, Alemania, Bélgica, Holanda, Suiza y Rusia-, llegando en la cita de autores hasta alcanzar las obras publicadas en el primer cuarto del siglo XX.

Se detiene en el décimo capítulo (pp. 122-145) a examinar la literatura contable de nuestro país, pasando revista previamente y con gran minuciosidad a la legislación española sobre la llevanza de cuentas desde el Código de las Siete Partidas hasta el de Comercio de 1885. Cita a continuación las obras de los dos autores patrios más antiguos que se conocen: Diego del Castillo y Gaspar de Texeda, sin poder criticarlas porque sabe de ellas sólo por referencia indirecta de Karl Peter Kheil; destaca el *Compendio* de Antich Rocha, que describe con cierta amplitud pues ya ha tenido ocasión de examinarlo, y se refiere al tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano, que tampoco parece haya podido consultar.

Enumera por último las obras menos alejadas en el tiempo como son las de Luis de Luque y Leyva (1774) -que resume en breves líneas-, y de Sebastián de Jócana y Madarúa (1793), la *Instrucción para la Teneduría de libros* (1800) de Miteau de Blainville, que cita por su traductor, Josef de Cabredo, y las de Brost y Christantes, así como las de otros autores más recientes que carecen de relevancia para nuestros efectos.

Los últimos capítulos (XI-XIII) los destina a dar una idea de la evolución progresiva de la contabilidad y del desarrollo de las doctrinas contables, además de resaltar la importancia social de la contabilidad por partida doble.

Ha de señalarse que ante el escaso conocimiento que de la práctica contable española de los siglos XV al XVIII se tenía en el primer cuarto del siglo XX, Cañizares, -como destaca Esteban Hernández Esteve (1981: 143-144)- concede una excesiva confianza a la afirmación de Torrents y Monner (1885, III: 479) de que la teneduría de libros por partida doble no se introdujo en España hasta principios del siglo XIX, frente a la opinión -acertada en el fondo pero discutible por estar basada en los libros de la “Taula de Canvi” de Barcelona- de la, de que este sistema de contabilidad comenzó a usarse en el siglo XV.

Cabe por último señalar que resulta curioso observar, por una parte, que Cañizares Zurdo parece haberse olvidado de sus artículos de juventud y, por otra, de que hace caso omiso tanto de la traducción de Karl P. Kheil hecha por *Fernando López y López*, como de las aportaciones de este último, cuando ello le hubiera permitido profundizar algo más en las obras de algunos de los primeros autores españoles en materia de contabilidad.

* * *

Y así concluyen a mi entender, a grandes rasgos, los primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España, pues tras la pausa impuesta por nuestra Guerra Civil, el interés por este campo de estudio se fue reavivando paulatinamente a partir de la década de los cuarenta.

Este renacer comenzó con la aparición esporádica de artículos cada vez más elaborados y siguió otra vez con la publicación de traducciones de obras generales que se continuaron con obras del mismo carácter pero ya de autores españoles y, en los últimos tiempos, con la edición de obras específicas e incluso con la reedición de textos clásicos, entre otras manifestaciones.

Pero esto ya es materia que sobrepasa el alcance de este trabajo.

BIBLIOGRAFIA

Accarias de Sérionne, Jacques (1774): *Historia, y descripción general de los Intereses de Comercio de todas las Naciones de Europa...* Traducido del francés por Don Domingo de Marcoleta. Madrid; Miguel Escribano (tomo IV)

Alcalá, Luys de (1543): *Tratado en que a la clara se ponen y determinan las materias de los prestamos que se usan entre los que tratan y negocian...* Toledo; Juan de Ayala, 1543

Associació de Comptables de Catalunya (1933): *Catàleg de l'exposició retrospectiva de Documents mercantils (Barcelona, Desembre 1932)*. Barcelona; Quintilla y Cardona.

Aurel Alemán, Marco (1541): *Tratado muy util y provechoso; para toda manera de tratantes, y personas aficionadas al contar...* Valencia; Francisco Díaz Romano.

Barés Molina, José (1897): “La partida doble en el siglo XVI. Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras peronas, con la declaración dellos. Compuesto por Bartolomé Salvador de Solórzano. En Madrid. MDXC”, en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año 1, 30.09.1897, nº 18, 261-264.

Barrême, Bertrand François (1721): *Traité des parties doubles ...* Nyon; Jean-Geofroy.

-
- Beigel, R** (1904): *Rechnungswesen und Buchführung der Römer*. Karlsruhe; G. Brauschen, 1904. Vaduz; Sändig Reprint, 1984 (reimpresión)
- Bellini, Clitofonte** (1908): *Trattato di ragioneria applicata alle aziende private*. Milán; Ulrico Hoepli.
- Besta, Fabio** (1909-1916, 1922): *Corso di Ragioneria*. Milán; F. Vallardi, 1909-1916 (3 vols. en 5 tomos); y 1922 (3 vols)
- Bielfeld, Jacob Friedrich von** (1768): *Instituciones Políticas ... Escrito en Idioma Francés y Traducido al Castellano por Don Domingo de la Torre y Mollinedo* (tomo II). Madrid; Vda. de Manuel Fernández.
- Blainville, Miteau de** (1900): *Instrucción para la Teneduría de Libros en Partida Doble... Escrita en frances por Mr. Miteau Blamville [sic] y traducida al castellano por D. Josef de Cabredo*. Madrid; Viuda de Ibarra.
- Boter Maurí, Fernando** (1959): *Las Doctrinas Contables*. Barcelona; Ed. Juventud.
- Boyer, Claude** (1627): *Briefve methode, et instruction pour tenir livres de raison par parties doubles ...*, Lyon; Jacques Gaudion.
- Brost, José M^a** (1825): *Curso Completo de Teneduría de Libros ...* Madrid; E. Aguado,
- Canga Argüelles, José** (1811): *Memoria sobre la Cuenta y Razon en España. Leida en las Cortes generales y extraordinarias el dia 29 de junio de 1811 ...*, Cádiz; Imprenta Real.
- Canga Argüelles, José** (1825): *Elementos de la Ciencia de la Hacienda*. Londres; A. MacIntosch, 1825. Madrid; I.E.F., 1961 (reproducción)
- Canga Argüelles, José** (1826-27): *Diccionario de Hacienda...*, Londres; Imprenta española de M. Calero, 1826-27 (5 vols.). Madrid; Marcelino Calero y Portocarrero, 1833-34 (2 vols.); e Instituto de Estudios Fiscales, 1968 (2 vols.) (edición facsimilar de la de 1833-34)
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1897): "Notas bibliográficas", en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año 1, 28.02.1897, n° 4, 31-33.
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1898): "La contabilidad en 1543", en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año II, 15.05.1898, n° 31, 204-206.
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1933): *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*. Málaga; Imp. del Asilo de San Bartolomé, 1933. Madrid; AECA, 1996 (reproducción facsimilar)
- Cardano, Girolamo** (1539): *Practica Arithmetice, & mensurandi singularis*. Milán; Io. Antonius Castellioneus.
- Carpenter, John** (1632): *A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants books of accounts, by way of debtor and creditor...*, Londres; James Boler.
- Casanova, Alvise** (1558): *Specchio lucidissimo, nel quale si vedono essere diffinito tutti i modi, & ordini de scrittura, ...*, Venecia; Comin Trino.
- Castillo, Diego del** (1522): *Tratado de cuentas ...*, Burgos; Alonso de Melgar.
- Cavanna Sanz, Ramón** (1929): *Lecciones de Contabilidad*. Madrid; La Enseñanza.

-
- Christantes y Cañedo, Manuel Víctor** (1838): *Tratado de Cuenta y Razon...*, Madrid: Imprenta Nacional.
- Ciruelo, Pedro** (1516): *Cursus quattuor mathematicarum artium liberalium...*, Alcalá; Arnaldo Guillermo de Brocar.
- Cloot, Bartholomeus** (1582): *Corte Maniere ende Stijl om Boeck te houden, op de Italiaensche wyse ende maniere ...*, Amberes; N. Soolmans.
- Cotrugli, Benedetto** (1573): *Della Mercatura et del Mercante perfetto ...*, Venecia; All'Elefante.
- Dafforne, Richard** (1635): *The Merchants mirrour: or directions for the perfect ordering and keeping of his accounts ...*, Londres; Nicolas Bourne.
- Damme, Michel van** (1606): *Maniere la plus industrieuse suptile el briefve qu'on pourra voir et qui n'a encore esté imprimée a tenir justement, et parfaitement, livres de caisse, de comptes ou de raison...*, Ruán; Nicollas Dugort.
- Denina, Carlos Jacobo María** (1788): *Cartas Críticas ... traducidas por Don Manuel de Urquillu*, Madrid; Plácido Barco López.
- Desaguliers, Henri** (1721): *Nouvelle instruction abrégé sur les livres en parties doubles ou a l'italienne*. Amsterdam; Viuda Desbordes.
- Desimoni, Cornelio** (1889): "Christoforo Colombo ed il Banco di San Giorgio", en *Atti della Società Ligure di Storia Patria*. Génova., vol. XIX, fasc. 3, 585-623.
- Dycke, Martin van den** (1598): *Claer ende cort bewijs om te leeren Boek-houden, nae de maniere van Italien...*. Amberes; Anthoni de Ballo, 1598
- Eleyzalde, Miguel de** (1579): *Guia de Contadores...*, Madrid; Pierres Cosin.
- Esquivel y Reboulet, Vicente y Fernández Laguilhoat, Enrique** (1891): *Tratado de Contabilidad y Teneduría de Libros*. Madrid; Felipe Pinto.
- Fernández de Oviedo y Valdés, Gonzalo** (1870): *Libro de la Camara Real del Principe Don Juan e offiçios de su casa e servicio ordinario*. Madrid; Sociedad de Bibliófilos Españoles.
- Flori, Lodovico** (1636): *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare...*, Palermo; Decio Cirillo.
- Freixa y Rabasó, Eusebio** (1879): *Guía teórico-práctica de Contabilidad Municipal y Partida Doble*. Madrid; Montegrifo y Cía.
- Geestevelt, Burgert Hermansz** (1663): *Italiaens Boekhouders Spieghel...*, Amsterdam; El autor.
- Giraudeau, Pierre** (padre) (1700): *L'art de tenir les livres en parties doubles*. Lyón; El Autor.
- Gobain, Pierre** (1702): *Le commerce en son jour ou l'art d'apprendre en peu de tems à tenir les livres de comptes à parties doubles et simples par débit et crédit*. Burdeos; Matthieu Chappuis.
- Goessens, Passchier** (1594): *Buchhalten fein kurz zusammen gefasst und begriffen, nach arth und weise der Italianer*. Hamburgo; Henrich Binder.

- González Ferrando, José M^a** (1956): “Gaspar de Texeda, precursor de la teneduría de libros en España”. *Técnica Económica*. Madrid, mayo, n^o 2, 36-43.
- González Ferrando, José M^a** (1958, 1960): “Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre la contabilidad por partida doble”. *Técnica Económica*. Madrid, Mayo 1958, n^o 5, 149-154 y Marzo 1960, n^o 3, 73-82.
- González Ferrando, José M^a** (1988): “De las tres formas de llevar 'cuenta y razón' según el Licenciado Diego del Castillo, natural de Molina”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XVIII, n^o 55, enero-abril, 183-222.
- González Ferrando, José M^a** (1991): “Bartolomé Salvador de Solórzano, adelantado de la 'contabilidad aplicada' en España”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XX, n^o 68, julio-septiembre, 713-755.
- González Ferrando, José M^a** (1992): “El sevillano Luis de Luque y Leyva, 'reintroducido' de la Partida Doble en la bibliografía española”. *Cuadernos de Investigación Contable*. Sevilla, vol. 4, n^o 1-2, Primavera-Otoño, 81-148.
- González Ferrando, José M^a** (1993): “La contabilidad de la Casa Real del Príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XXII, n^o 77, octubre-diciembre, 757-790.
- González Ferrando, José M^a** (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”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XXIII, n^o 80, julio-septiembre, 647-674.
- González Ferrando, José M^a** (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*; Madrid, AECA, 191-295.
- González Ferrando, José M^a**: véase **Vlaemminck, Joseph-H**.
- Gottlieb, Joann** (1531): *Ein Teutsch verstandig Buchhalten für Herren oder Geselschafter...*, Nuremberg; Friedrich Peypus.
- Graaf, Abraham de** (1688): *Instructie van het Italiaens Boekhouden...*, Amsterdam; Barent van Lier.
- Gutiérrez de Gualda, Juan** (1531): *Arte breve y muy provechosa de cuenta Castellana y Arismetica...*, Toledo; Fernando de Santa Catalina.
- Hernández Esteve, Esteban** (1981): *Contribución al estudio de la Historiografía Contable en España*. Madrid; Servicio de Estudios del Banco de España.
- Hernández Esteve, Esteban** (1994): *Luca Pacioli. De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita; Venecia, 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve. Con una reproducción fotográfica del original*. Madrid; AECA.
- Hernández Esteve, Esteban**: véase **Salvador de Solórzano, Bartolomé**.
- Hevia y Bolaños, Juan de** (1644): Primera y Segunda parte de la Curia Filípica. Madrid; Carlos Sánchez.

-
- Hollander, Dirk de** (1664): *Den onwissen Italiaenschen Boekhouder B. H. Geestevelt...*, Amsterdam; Gerrit van Goedesberg.
- Horta y Pardo, Constantino de** (1907): *Tratado Universal de Teneduría de Libros ...*, La Habana; Avisado Comercial.
- Hortega, Juan de**: véase **Ortega, Juan de**.
- Iciar Vizcaíno, Juan de** (1559): *Libro subtilissimo, por el qual se enseña a escrevir y contar perfectamente...*, Zaragoza; Vda. de Esteban de Nágera.
- Inza y Cuartero, Ignacio de** (1895): *Teneduría de Libros*. Logroño; Ricardo M. Merino.
- Irigoyen, Enrique de** (1898): "Reseña del libro titulado 'Valentin Mennher und Antich Rocha', publicado en Praga por Karl Peter Kheil", en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año II, 15.11.1898, nº 45, 437-439.
- Jócano y Madaríá, Sebastián de** (1793): *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razon contra la opinion del Baron de Bielfeld*. Madrid; Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra, 1793; y AECA, 1988 (reproducción fotográfica).
- Kaltenbrunner, Jakob** (1565): *Ein new gestellit künstlich Rechenbüchlein*. Nuremberg; Christoff Heussler.
- Kheil, Karl Peter** (1896): *Über einige Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*. Praga; Bursik & Kohout.
- Kheil, Karl Peter** (1898): *Valentin Mennher und Antich Rocha, 1550-1565. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*. Praga; Bursik & Kohout.
- Kheil, Karl Meter** (1902): *Historia de la Contabilidad, versión al castellano de la obra alemana de Karl Peter Kheil "Estudio de algunos trabajos antiguos referentes al tratado de Teneduría de libros de Luca Pacioli, impreso en 1494", por Fernando López y López*. Alicante; Moscat y Oñate.
- La Porte, Mathieu de** (1673): *Le Guide des Negocians & Teneurs de livres ...*, Lyon y París; Libraires associés.
- La Porte, Mathieu de** (1712): *La Science des Négocians et Teneurs de livres ...*, París; Guillaume Cavelier.
- La Rue, Jean-Baptiste** (1758): *Bibliothèque des jeunes negocians, ou Méthode nouvelle pour apprendre ... à tenir en Parties-Doubles les livres des Marchands & des Banquiers*. Lyon; Jean-Baptiste Reguilliat, 1758 (tomo II)
- Linz, Jacobus van** (1714): *Italiaans of Koopmans Boekhouden...*, Amsterdam; Joannes Loots.
- López-Cerezo, Víctor G.** (1892): *Teneduría de libros por Partida Doble...*, Valladolid; Hijos de J. Pastor.
- López y López, Fernando** (1926-1927): "Apuntes para constituir la Historia de la Contabilidad por partida doble", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 393 -mayo 1926- al nº 403 -marzo 1927-.
- López y López, Fernando** (1928): "Reproducción de una interesante obra de arte: Un retrato de Lucas Pacioli", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 407, octubre, 12-14.
- López y López, Fernando** (1929): "Documento curioso: Testamento de Luca Paciolo", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 410, junio, 4-9.

López y López, Fernando: véase **Kheil, Karl Peter.**

López y López, Fernando: véase **López Toral, Fernando.**

López Toral, Fernando (1901): *El Tesoro de la Contabilidad Mercantil o Tratado teórico-práctico de Teneduría de libros por partida doble.* Zaragoza; Tomás Blasco, 1901 (2ª edición con un 'Post Scriptum' de **Fernando López y López**)

Mair, John (1741): *Book-keeping methodiz'd...*, Edimburgo; W. Sands.

Manzoni, Domenico (1534): *Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetia.* Venecia; Comin da Trino di Monferrato.

Manzoni, Domenico (1540): *Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto...*, Venecia; Comin da Trino di Monferrato.

Marchi, Francesco (1867): *I Cinquecontisti, ovvero la ingannevole teoria che viene insegnata negli Istituti Tecnici del Regno, intorno al sistema della scrittura a partita doppia...*, Prato; Giochetti.

Martínez Silíceo, Juan (1514): *Ars Arithmetica...*, París; Ioannis Fabris.

Melis, Federigo (1590): *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonte piú significative della storia economica.* Bolonia; Cesare Zuffi.

Mellema, Elcius Edouardus Leon (1590): *Boekhouder na de conste van Italien, met twee partyen, als Debituur ende Crediteur...*, Francker; Gielis vanden Rade.

Mellis, John (1588): *A briefe Instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor...*, Londres; Iohn Winden.

Mennher de Kempten (1550): *Practique brifve pour Cyfrer et tenir Livres de Compte touchant le Principal train de Marchandise,* Amberes; Jan Loe.

Mennher de Kempten : véase **Rocha, Antich.**

Migneret, P. J. (1798): *La Science des jeunes Negocians et Teneurs de Livres...*, París; Richard (2 vols).

Monteage, Stephen (1682): *Debtor and Creditor made easie...*, Londres; Benjamin Billingsley.

Muñoz de Escobar, Francisco (1603): *De Ratiociniis Administratorum et aliis variis Computationibus Tractatus ...*, Medina del Campo; Cristóbal Lasso Vaca.

Oldcastle, Hugh (1543): *A Profitable Treatyce called the Instrument of Boke to learne to knowe the good order of the keeping of the famouse reconyng called in Latyn, Dare and Habere, and in Englyshe, Debitor and Creditor.* Londres; John Gough.

Oliver Castañer, Emilio (director) (1883): *El Consultor del Tenedor de Libros.* Barcelona; Jaime Molins (2 vols).

Ortega, Juan de (1542): *Tratado subtilissimo de Arismetica y de Geometria.* Sevilla; Jacobo Cromberger.

-
- Pacioli, Luca** (1494): *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita*. Venecia; Paganino de Paganini, 1494. Toscolano; Paganino de Paganini, 1523
- Pacioli, Luca** (1994): *De las Cuentas y de las Escrituras. Título Noveno Tratado XI de la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita*, Venecia, 1494. Madrid; AECA, 1994 (estudio introductorio, traducción y notas por **Esteban Hernández Esteve**).
- Pardo de Figueroa y Serna, Mariano** (1892): *Primera Ración de Artículos del Doctor Thebussem*. Madrid; Sucesores de Rivadeneyra.
- Peele, James** (1553): *The Maner and fourme how to kepe a perfect reconyng, after the order of the most worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour...*, Londres; Richard Grafton.
- Pegolotti, Francesco Balducci** (1766): *La Pratica della Mercatura*. Lisboa y Lucca; Gian-Francesco Pagnini dal Ventura, 1766. Cambridge (Mass); The Mediaeval Academy of America, 1936 (editada por Allan Evans)
- Penndorf, Balduin** (1913): *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*. Leipzig; G.A. Gloeckner.
- Peragallo, Edward** (1938): *Origin and Evolution of Double Entry Bookeeping...*, Nueva York; American Institute Publishing 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*; Madrid, marzo, nº 148, 89-102.
- Peri, Giovanni Domenico** (1638): *Il Negotiante*. Génova; Pier Giovanni Cadenzano.
- Petri Daventriensis, Nicolaus** (1583): *Practique om te Leeren, Rekenen, Cypheren ende Boeckhouden...*, Amsterdam; Cornelius Claesz.
- 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*. Madrid, AECA, 297-314.
- Renterghem, Bartholomeus de** (1592): *Instruction nouvelle pour tenir le livre de compte, ou de raison, selon la façon & manière d'Italie...*, Amberes; Guislain Janssens.
- Ricard, Samuel** (1709): *L'Art de bien tenir les Livres de comptes en parties doubles, a l'italienne...*, Amsterdam; Paul Marret.
- Ripke, Piter** (1730): *De Sleutel des Koopmans ...*, Amsterdam; El Autor.
- Rocha, Antich** (1564): *Arithmetica ... Va añadido un Compendio, para tener y regir los libros de Cuentas; traducido de lengua Francesa en Romance Castellano*. Barcelona; Claudio Bornat.
- Rocha, Antich** (1565): *Compendio y breve instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaderia, muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio...*, Barcelona; Claudio Bornat.
- Rocha, Antich**: véase **Mennher de Kempten, Valentin**.
- Rodrigues, J.** (1810): *La tenue des Livres théorique et pratique...*, Burdeos; André Raclé.
- Rogina, José** (1902): *Tratado de Contabilidad General o Teneduría de Libros*. La Coruña; Viuda de Ferrer e Hijo.

-
- Roover, Raymond de** (1956): "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Medieval Merchants", en *Studies in the History of Accounting*. Londres; Sweet & Maxwell, 714-174.
- Ruiz Soler, Luis** (1917): *Tratado elemental teórico y práctico de Contabilidad General*. San Sebastián.
- Sacristán y Zabala, Antonio** (1918): *Teorías de Contabilidad General y de Administración Privada*. Madrid; Hijos de Reus.
- Salvador de Solórzano, Bartolomé** (1590): *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*. Madrid; Pedro Madrigal, 1590; e ICAC, 1990 (reproducción facsimilar con prólogo de **Esteban Hernández Esteve**)
- Santa Cruz, Miguel Gerónimo de** (1594): *Dorado contador...*, Madrid.
- Saravia de la Calle, Fernando** [?] (1541): *Instrucion de mercaderes muy provechosa. En la qual se enseña como deven los mercaderes tractar*. Medina del Campo; Pedro de Castro.
- Savonne, Pierre** (1567): *Instruction et maniere de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles....*, Ambers; Christofle Plantin.
- Scali, Pietro Paolo** (1755): *Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppie*. Liorna; Gio. Paolo Fontechi e Compagni.
- Schreiber, Heinrich** (1518): *Ayn new kunstlich Buech welches gar geviss ... Weytter ist hierjnnen begriffen buechhalten durch das Zornal, Kaps, und schuldbuch*. Nuremberg; Johannes Stüchs.
- Schweicker, Wolfgang** (1549): *Zwifach Buchhalten, sampt seiner Giornal ...*, Nuremberg; Johann Petreius.
- Sievekking, Heinrich** (1898): *Genueser Finanzwesen vom 12. bis 14. Jahrhundert*. Friburgo i.B., Leipzig y Tubinga; J. C. B. Mohr.
- Sievekking, Heinrich** (1909): *Aus genueser Rechnungs- und Steuerbüchern*. Viena; Alfred Hölder.
- Sousa Brito, Gabriel de** (1706): *Norte mercantil, y Crisol de cuentas....*. Amsterdam; Cornelio Hogenuysen.
- Stevin, Simon** (1607): *Vorstelicke Boeckhouding op de Italiaensche wyse....*, Leyden; Ian Bouwensz.
- Tagliente, Giovanni Antonio** (1525): *Luminario di Arithmetica, libro doppio....*, Venecia; Giovann'Antonio di Nicolini de Sabio.
- Terrón, Pablo** (1900): *Bibliografía mercantil....*, Madrid; Ricardo Rojas.
- Texeda, Gaspar de** (1546): *Suma de Arithmetica pratica y de todas Mercaderias con la Horden de contadores*. Valladolid; Francisco Fernández de Córdova.
- Timoneda, Juan de** (1575): *Timon de Tratantes ...*, Valencia; Pedro de Huete.
- Torre, Alonso de la** (1493): *Vision deleytable de la filosofia et de las otras sciencias*. Tolosa; Juan Parix y Estevan Cleblat, 1493. Madrid; Espasa-Calpe, 1983 (edición facsímil de la de 1493)
- Torre y Mollinedo, Domingo**: véase **Bielfeld, Jacob Friedrich von**.

-
- Torrents y Monner, Antonio** (1885): *Tratado Completo teórico-práctico de Contabilidad Mercantil, Industrial y Administrativa...*, Barcelona; Mariano Solá-Segalés (tomo III).
- Torrents y Monner, Antonio** (1902): *Diccionario Bibliográfico Mercantil, Económico y Marítimo*. Barcelona; José Casamajó.
- Uzzano, Giovanni Antonio da** (1766): *Pratica della Mercatura*. Lisboa y Lucca; Gian-Francesco Pagnini dal Ventura.
- Valdés, Ramón** (1817): *Método de Cuenta y Razon...*, Madrid, Mateo Repullés.
- Valdés, Ramón** (1821): *Adicion a los principios de Cuenta y Razon*. Madrid; Mateo Repullés, 1821 (texto de cuatro páginas incorporado a algunos ejemplares de la obra anterior).
- Ventallol, Juan** (1521): *Practica mercantil* ..., Lyón; Jean de la Place.
- Venturoli, Giacomo** (1666): *Scorta di economia ...*, Bolonia; Eredi di Evangelista Dozza.
- Villalón, Christóbal de** (1542): *Provechoso tratado de cambios, y contrataciones de mercaderes, y reprovacion de usuras*. Valladolid; Francisco Hernández de Córdoba.
- Vlaemminck, Joseph-H.** (1961): *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Madrid; EJES, 1961 (versión española revisada y ampliada por **José M^a González Ferrando**).
- Wagner, Andreas** (1801): *Edward T. Jones neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhalterey...*, Leipzig; Sommerschen Buchdruckerey.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1543): *Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks ...*, Amberes; Giles Copyns.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1543): *Nouvelle Instruction et Remonstration de la tres excellente science du Livre de Compte...*, Amberes; Giles Copyn.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1547): *A notable and very excellent woorke, expressyng and declaryng the maner and forme to kepe a boke of Accomptes or Reconynges ...*, Londres; Richard Grafton.
- Zerbi, Tommaso** (1952): *Le origini della Partita Doppia. Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV*. Milán; Marzorati, 1952

José María González Ferrando es Intendente Mercantil. Es el decano de los investigadores españoles de historia de la contabilidad actualmente en activo. Es miembro de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AEXA y ha participado en numerosos Congresos sobre la materia.

José María González Ferrando is Master of Science in Commerce. He is the doyen of the Spanish accounting historians on active service. He is member of the Accounting History Commission of AECA and has participated in numerous Congresses on the subject.