

**CONTRIBUCION AL ESTUDIO  
DE LA HISTORIOGRAFIA CONTABLE  
EN ESPAÑA**

por

**ESTEBAN HERNÁNDEZ ESTEVE**  
*Doctor en Ciencias Económicas*

*Recientemente se ha celebrado en Barcelona, en los locales del I.E.S.E., The Fourt Annual Congress of the Europeen Accounting Association, con asistencia de cerca de doscientos participantes, procedentes de todos los países de Europa occidental, así como Polonia y Hungría, de Europa oriental, y Estados Unidos de Norteamérica, Japón, Australia y Libia, con el siguiente programa:*

- Sesión I: *Accounting and Economic Systems I.*  
*Accounting and Capital Markets.*  
*Inflation Accounting.*  
*Social Accounting.*
- Sesión II: *Multinational Accounting I.*  
*Accounting Policy Government; Regulation of Account-*  
*ing Practices.*  
*Accounting and Management Science.*
- Sesión III: *Multinational Accounting II.*  
*Methodology.*  
*Internal Accounting.*  
*Accounting and Economic Systems II.*  
*Cash-flow Accounting.*
- Sesión IV: *E.E.C. Directives.*  
*Accounting History.*  
*Comparative Accounting.*  
*Open Forum.*

*Además de una sesión Plenaria sobre Harmonization of International Accounting Standard: The Fores at play, a cargo del Prof. Stephen A. Zeff de Houston, Texas (U.S.A.).*

Como puede apreciarse, todas las sesiones ofrecen títulos del máximo interés, y fueron muy concurridas, incluso la dedicada a la Historia de la Contabilidad, en la que, entre otros trabajos, se presentó uno del Dr. Esteban Hernández Esteve, cuyo título encabeza estas líneas, y que coincide con el de un volumen de más de doscientas páginas que ha editado el Servicio de Estudios del Banco de España, en la colección de Estudios de Historia Económica, n.º 3 - 1981, y que vio la luz la semana anterior al Congreso.

Por ser materia muy poco estudiada en España, y ofrecer este volumen una considerable cantidad de material histórico, que se recibió con gran interés por los expertos extranjeros, destacamos este hecho, y ofrecemos un resumen del mismo, que el Dr. Hernández Esteve expuso, igualmente, en la correspondiente sesión.

Antes de proceder a la transcripción de este trabajo, deseamos mencionar que en el mencionado IV Congreso Anual de la Asociación Europea de Contabilidad, la University of Strathclyde, de Glasgow, presentó y distribuyó entre los asistentes un documento titulado Spanish Accounting, in the Past & Present, realizado en base a los trabajos que solicitó al Dr. Esteban Hernández Esteve (Spanish Accounting - the Past) y al Catedrático Don Enrique Fernández Peña (Spanisch Accounting - The Present), que para su realización dispuso de la colaboración de los profesores Prado Caballero y Esteo, de su cátedra de Contabilidad de Sociedades y de Costes.

La traducción, realizada en Glasgow, se ha realizado sobre los puntos más destacados del material enviado, al que el editor ha añadido, por su cuenta, algunos comentarios propios. Los apartados en que se divide todo el documento son:

- Editorial and Background to the history with illustration.
- Spanisch Accounting - The Past  
witer special referente to the 14th to 16th Century.
- Introduction.
- Early Record in Catalonia.
- Record in Spain.
- Legal Requirements.
- Accounting text Books.
- Two Authors of the 17th Century.
- Later texts.
- Bibliography.
- Spanisch Accounting today.

- *Accounting Education.*
- *Accountants and Auditors.*
- *Spanish Association of Accountancy and Administration in Business (A.E.C.A.).*
- *Institute of Accounting Planing.*
- *The General Accounting Plan.*
- *Revalutaions and fiscal law.*
- *The Commercial Code in general, and with referente to S.A. and to S.R.L.*
- *Fiscal dispositions on the consolidation of Balance sheets.*

\* \* \*

La historia de los orígenes y primeros tiempos de la contabilidad moderna en la España de las postrimerías de la Edad Media y comienzos de la Edad Moderna está todavía por escribir, aunque no han faltado, por supuesto, esforzados escritores que se han ocupado, con mayor o menor fortuna, de aspectos concretos de la problemática, legándonos contribuciones interesantes y, en algunas ocasiones, notables y hasta valiosas, que, cual hitos aislados, nos sirven de puntos de referencia y nos señalan el camino a recorrer. Pero no alcanzan estas aportaciones a proporcionarnos ni siquiera una panorámica de conjunto de los primeros tiempos de la contabilidad en España.

Ni aun están recogidas estas contribuciones, ni ordenadas y estudiadas sistemáticamente, de forma que se tenga, por lo menos, una visión clara de su importancia relativa, de los elementos originales que cada una de ellas contiene, del campo que, en conjunto, desbrozan y de cuáles son los vacíos más urgentes y aparentes que dejan entre sí.

El volumen que se les ha entregado va dirigido precisamente a cubrir este objetivo. No se propone, consiguientemente, incidir en el estudio del material histórico-contable que presenta, sino que tan sólo pretende ofrecer una visión panorámica de la historiografía contable en España en relación con los orígenes y primeros tiempos de la contabilidad moderna, tiempos tópicamente conectados por los más distinguidos historiadores de la materia con el surgir de la contabilidad por partida doble.

A este respecto hay que hacer dos puntualizaciones. La primera: Por pura convención, aunque no ayunos de razones objetivas, hemos fijado

el término de estos primeros tiempos de la contabilidad en España en el final del siglo XVI. De esta manera, los trabajos aparecidos en el siglo siguiente no han sido ya considerados como material histórico-contable propiamente dicho, aunque indudablemente lo son, sino en su dimensión historiográfica, en lo que tienen de cita, estudio o referencia a materiales histórico-contables anteriores, cayendo así de lleno en la órbita de nuestra investigación.

Segunda puntualización: Este estudio aborda la temática de la historiografía contable con el convencimiento de que la historia de la contabilidad es más que la historia de unas técnicas y unas prácticas o costumbres de anotación contable. Parte, así, de la base, que quiero asumir firmemente, de que la historia de la contabilidad es parte integrante de la historia económica. Y ello no sólo por la insustituible fuente de datos sobre los negocios de la época que proporcionan los libros o apuntes contables; o por la luz que pueden arrojar para la correcta comprensión de la concepción, mecánica e instrumentación de las operaciones comerciales, crediticias y financieras; ni siquiera por la magnífica información de primera mano que suministran acerca de la forma, organización y control de las empresas mercantiles, dentro ya del campo de la historia empresarial; sino, sobre todo, por su íntimo concate namiento con los eventos, vicisitudes y evolución toda del comercio y sus instituciones, de la vida económica en su conjunto. De tal manera, cada episodio de la historia de la contabilidad no es más que una faceta, no hace sino constituir un aspecto original de una realidad económica más rica y abarcante.

Una advertencia final: Al hablar de los orígenes y primeros tiempos de la contabilidad, nos estamos refiriendo, por supuesto, a la contabilidad comercial, es decir, de los mercaderes y negociantes, así como de las personas y entidades que adoptaban sus métodos para llevar las cuentas. El problema de la contabilidad pública es distinto y no afecta frontalmente a nuestro círculo de intereses, excepto cuando la Hacienda real y los entes públicos quieren apropiarse del «estil mercantil» para dotar a su contabilidad de mayor eficacia y operatividad. Sólo en este caso nos interesamos también por las vicisitudes de la contabilidad pública.

## II

Probablemente la primera persona en interesarse en serio y con cierto método por la historia de los orígenes de la contabilidad en España fue el profesor checoslovaco Karl Peter Kheil.

Apoyándose en el conocido repertorio de Picatoste sobre los libros científicos españoles del siglo XVI, confeccionó una lista de veintiocho autores, con obras, la mayoría de aritmética y cálculo mercantil, que, en su opinión y a juzgar por el título y las noticias ofrecidas por Picatoste, podían tratar de contabilidad.

Ofreció la lista de autores, con los años de edición de las obras consideradas, en su artículo, publicado en 1898: «Valentin Mennher und Antich Rocha», sirviendo todavía hoy dicha lista de punto de partida de no poca cita y consideración equivocadas, a pesar de que Kheil dejó bien claro que se trataba de una simple preselección.

De este elenco de obras, el profesor checoslovaco seleccionó sólo cuatro, con tanta fortuna como certero instinto: las de Diego del Castillo, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y Bartolomé Salvador de Solórzano, que son todavía los cuatro pilares en que se apoyan los estudios sobre la contabilidad española en el siglo XVI. De estas cuatro obras, las dos únicas que revisten el carácter de tratados técnico-contables son las de Antich Rocha y de Bartolomé Salvador, mientras la de Diego del Castillo es un tratado jurídico, con un capítulo referido a la rendición de cuentas, y la de Gaspar de Texeda constituye un estudio aritmético, también con un capítulo destinado a explicar la forma de llevar las cuentas en una casa señorial.

No se echó a la vista Karl Peter Kheil ninguna de las obras antiguas que menciona, excepto la de Antich Rocha, de la que en seguida hablaremos. Pero sí conocía, a través de contactos españoles, la principal bibliografía contable de la época en España, bastante escasa y deficiente, pero suficiente para proporcionarle algunos datos. Así cita ya las célebres pragmáticas de 4 de diciembre de 1549, de Cigales, y de 11 de marzo de 1552, de Madrid, refundidas luego en la ley 10, título 18, libro 5, de la Nueva Recopilación, transformada a su vez en la ley 12, título 4, libro 9, de la Novísima Recopilación.

Después de establecido este marco general, acomete Kheil lo que en realidad constituía el auténtico objeto de su artículo: el análisis del trabajo de Antich Rocha, que al compararlo con el libro de Valentin Mennher, aparece como una simple traducción de éste. Bien es cierto

que Rocha hace constar en la portada de su «Compendio» que es la versión en romance castellano de una obra francesa, pero omite, en cambio, dar cualquier dato sobre esta obra y su autor.

Kheil es el primero, no sólo en identificar la obra original francesa, sino también en dar a conocer el libro de Rocha, que desde su impresión no había sido citado en relación expresa con su contenido contable. Y sin embargo, el «Compendio» publicado por Rocha en 1565 constituye el primer tratado técnico-contable impreso en español.

También es Kheil el primero en citar la obra de Gaspar de Texeda en el contexto que nos ocupa. A Diego del Castillo le había citado ya Francisco Muñoz de Escobar, y Bartolomé Salvador de Solórzano constituía un tópico desde que Sebastián de Jócana y Madaria se fijara en él.

### III

Pocos años antes de que Kheil publicara su trabajo, un erudito cronista español, Mariano Pardo de Figueroa, que escribía sobre toda suerte de materias bajo el seudónimo de Doctor Thebussem, había redactado en 1880 un artículo: «Vamos a cuentas», sobre el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, que comenta y describe con aires de gran descubrimiento, cuando en realidad había sido citado ya muchas veces durante el transcurso de este siglo, XIX, y del anterior, en los círculos contables. Se comprende, sin embargo, la sorpresa de Pardo de Figueroa y de sus amigos, al considerar su alejamiento de aquellas esferas profesionales, vinculados como estaban a los círculos elitistas de la intelectualidad española de la época.

Es interesante el artículo de Pardo de Figueroa sobre Bartolomé Salvador de Solórzano, a quien pondera extraordinariamente. Pero todavía es más interesante la aportación que realiza al introducir y dar a conocer en su artículo la obra del cronista de Indias, Gonzalo Fernández de Oviedo y Valdés, titulada *Libro de la Cámara Real del príncipe Don Juan*, publicado en Madrid en 1870.

El manuscrito parece que fue escrito en una primera versión, muy corta, el año 1535. Luego fue rehecho totalmente en 1547, siendo corregido y ampliado en diversas versiones escritas en años sucesivos, hasta que vio la luz pública en 1870 a iniciativa de la Sociedad de Bibliófilos Españoles. La mención que del artículo del Dr. Thebussem hizo Fernando López y López en sus «Apuntes» introdujo a este libro en los

medios contables, convirtiéndose en la quinta obra del siglo XVI sobre contabilidad, al tener un capítulo titulado «De los libros de la cámara», en el que trata de esta materia.

Varios autores más tratan de este tema de la historia de la contabilidad durante el siglo XIX, aunque todos lo hacen de pasada, como simple mención o forma de introducirse en materia al comenzar sus obras de enseñanza de la contabilidad. Esto es lo que hacen Ramón Fernández y Parreño, así como Eusebio Freixa y Rabasó, autores que conoce y cita Karl Peter Kheil. Lo mismo cabe decir de Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, y, por último, de José María Brost.

De todos ellos, el único que trata con cierta amplitud y voluntad de rigor el estudio de los orígenes de la contabilidad en España es José María Brost. Lástima que la mayoría de sus ideas y de los datos que aporta no sean originales, sino recogidos de un autor del siglo XVIII, Sebastián de Jócana y Madaria, al que no cita.

#### IV

Todo el siglo XVIII lo llena precisamente, dentro de nuestro contexto, esta figura de Sebastián de Jócana y Madaria, el Oficial de la Contaduría de Indias, que en 1793 escribió su interesante *Disertación*, en la que intentaba salvar el honor de la contabilidad por partida doble frente a los ataques del Barón de Bielfeld, que no la consideraba apropiada para llevar las cuentas públicas.

No debe engañar acerca del valor real de este trabajo el tono declamatorio y de dignidad ofendida con que el autor se arroja a lavar la ofensa proferida a su disciplina. Gracias a él sabemos muchos datos históricos sobre la contabilidad, que en parte serán transmitidos a las generaciones posteriores a través de José María Brost, cuyas obras fueron mucho más conocidas que la de Jócana.

Por primera vez desde su publicación es citada la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano con todos los detalles, que luego serán repetidos veces y veces: las pragmáticas de 1549 y 1552, que le hacen exclamar a Jócana que España fue el primer país en imponer legalmente la partida doble en la contabilidad de sus comerciantes, como realmente parece que así fue; la petición de las Cortes de Monzón de 1564, interpretada erróneamente hasta el momento, en el sentido de que por ella se había impuesto a los mercaderes valencianos la obligación de llevar sus obras por partida doble, etc. Piensa también este autor que España



fue presumiblemente la primera nación en adoptar el método italiano, que no tardaría en difundir entre las naciones del norte y centro de Europa, dado su influjo político.

Una aportación muy interesante de Jócano es la relativa a las etapas en la evolución histórica de la contabilidad. Para él deben distinguirse tres etapas: Una, la primera, en que las cuentas se llevarían de un modo natural o primitivo, sin ninguna conexión entre sí, en uno o varios libros. Corresponde esta etapa, en España, al sistema de «libro común» u «horadado», de que hablan diversos autores de la época. Otra, segunda, en que las diversas cuentas y libros se integrarían, al registrarse y formularse los asientos, antes que nada, en un libro manual o diario, también llamado borrador en este estadio. De ahí se pasarían las partidas al libro de caja o mayor, que solamente recogería, sin embargo, los asientos pertenecientes a cuentas personales, es decir, deudores y acreedores. Las demás partidas, correspondientes a cuentas de valores, mercaderías, dinero, etc., se pasarían a otro libro aparte, el libro de facturas; esta etapa corresponde a la partida simple. La tercera etapa, finalmente, que recoge el surgir de la partida doble, representa la culminación del proceso, al integrar los dos libros mayor y de facturas en uno solo, que recoge absolutamente todas las cuentas utilizadas para registrar las operaciones del negocio, al igual que antes lo había hecho, por orden cronológico, el libro diario.

Lo interesante de la aportación de Jócano a este respecto es que el gran jalón lo sitúa en la aparición del libro diario, y no en la transformación de la partida simple en doble. Para él, aquella no es más que una aplicación incompleta e imperfecta de ésta, bien por falta de evolución, bien por degradación posterior, y representa una etapa por la que el desarrollo de la contabilidad hacia la partida doble no tiene por qué pasar necesariamente. Las noticias históricas que tenemos de la España del siglo XVI nos permiten presumir que el mayor hincapié legal se hacía asimismo en la implantación del libro diario, comprensivo de todas las operaciones del negocio; que podía ser así fácilmente controlado, tanto a efectos empresariales como también fiscales y cambiarios.

Aporta asimismo Jócano datos sobre legislación contable de Indias, según los cuales se ordenó en 1596 a los Oficiales Reales que llevaran sus cuentas por partida doble. Son también interesantes las especulaciones que hace el autor con respecto al inventor de la contabilidad por partida doble, comentando que, según el abate Denina, fue un sabio italiano, llamado Lucas Paciolo, quien tal vez pudiera ser el «Frere Luc», de que hablaba Matthieu de la Porte.

Antes de Sebastián de Jócana y Madaria escribieron de contabilidad en esta centuria Gabriel de Souza Brito, un judío portugués afincado en Amsterdam, donde enseñaba, que publicó en castellano su *Norte mercantil* en 1706, y Luis de Luque y Reiva, que en 1773 publica en Cádiz un *Arte de Partida Doble*. Ninguno de ellos hace referencia a los comienzos de la contabilidad, y el último tiene, incluso, la audacia de manifestar que ha sido el primero en escribir sobre esta materia en España. A los dos les conoce y cita Sebastián de Jócana.

No conoce, en cambio, a Manuel de Zubiaur y Eyzaga, que desde que fue citado por David Murray, pasa infundadamente por el autor de un capítulo sobre contabilidad en su libro: *Arithmetica practica para instruir la Jubentud*.

## V

En el siglo XVII sólo encontramos cuatro autores que hagan referencia a la problemática contable, con o sin cita de escritores o datos del siglo anterior: los dos comúnmente conocidos, Juan de Hevia Bolaños y Francisco Muñoz de Escobar; Gabriel de Salavert, caballero barcelonés, autor de dos escritos ignorados hasta la fecha, en los que se hace breve alusión a nuestra temática, y Jacob de Metz.

Jacob de Metz fue un judío de origen hispánico o portugués, según estima Basil S. Yamey, que es quien dio a conocer su libro *Sendero mercantil*, impreso en lengua castellana el año 1697, en Amsterdam, donde su autor residía. Es una obrita de 69 páginas, totalmente teórica, sin ningún ejemplo práctico de asiento contable, que adopta la forma catequística de preguntas y respuestas. No hace referencia ninguna a noticias histórico-contables.

Muy poco era lo conocido en los medios contables sobre la vida y obra de Juan de Hevia Bolaños, autor de la *Curia Philippica* y del *Laberinto de comercio terrestre y naval*, dados ambos a la luz en Lima en 1603 y 1617, respectivamente. Gracias a la investigación de Guillermo Lohmann y a los datos aportados por otros autores, conocemos hoy algo más sobre la vida de este importante escritor judío que publicó los primeros tratados de derecho procesal y derecho mercantil conocidos en nuestro país.

En efecto, el *Laberinto* recoge en sus tres libros, con quince capítulos cada uno, todas las materias importantes relacionadas con el derecho comercial de la época, proporcionando interesantes conocimientos

sobre las instituciones, usos y prácticas mercantiles. Supone en este aspecto una fuente de valor difícilmente exagerable, con el rigor, precisión y exactitud propias de un texto jurídico.

Contiene un capítulo en el que trata de los libros de cuentas, desde el ángulo propio de la obra, así como otro en el que se estudian las cuentas, consideradas no como elementos contables, sino como resultado de una gestión administrativa que se presenta a examen y aprobación.

Muy importantes resultan, a estos efectos, las noticias que da sobre la regulación legal de los libros de cuentas, su capacidad probatoria, etcétera, así como sobre los autores jurídicos del siglo xvi que trataron en sus obras de aspectos concernientes a la contabilidad, aunque fuera de pasada y desde su peculiar óptica profesional.

Lo mismo cabe decir del libro de Francisco Muñoz de Escobar: *De ratiociniis administratorum*, publicado en latín en 1603. El nombre de este autor suena más en los círculos histórico-contables gracias a los trabajos que ha dedicado Pierre Jouanique a su obra; sobre su vida se conoce menos todavía que sobre la de Juan de Hevia.

El libro de Muñoz de Escobar recoge, también desde un punto de vista jurídico, materias relativas a las cuentas y su rendición, administradores y administrados, obligaciones y derechos de ambos, etc. Dentro de esta temática, se dedica un capítulo a los libros de contabilidad, como forma de presentación de las cuentas. Su valor como fuente de aspectos legales de la contabilidad del siglo xvi, de textos de leyes tocantes a este tema, y de tratadistas jurídicos de esa época es también inestimable. Máxime cuando este aspecto histórico-contable, que, por supuesto, no nos va a descubrir novedades sustanciales, pero que sí representa un enfoque nuevo y complementario, ha sido hasta el presente gravemente descuidado en nuestro país.

Gabriel de Salavert hace referencia en uno de sus escritos, de 1603, al intento de establecer la partida doble en las cuentas de la Hacienda real, que fue instrumentado por Felipe II, como en seguida veremos. Con este motivo pondera las ventajas de este sistema frente al «libro común» o de «pliego horadado». Anuncia también su propósito de escribir un libro sobre la materia, que no ha podido ser hallado, al objeto de demostrar la mala doctrina de otro «que anda por ahí impreso». Se referirá posiblemente al de Rocha, publicado en Barcelona, que, como sabemos, presenta una contabilidad llevada por el imperfecto «sistema del factor».

## VI

Pero pasemos ahora al siglo xx, después de haber repasado el planteamiento de Karl Peter Kheil, visto a la luz de las aportaciones de aquellos que escribieron antes que él sobre el tema, al objeto de examinar cómo a partir de estos planteamientos se ha seguido construyendo el conocimiento histórico-contable.

En la primera mitad del siglo xx encontramos algunos autores que, partiendo del trabajo de Karl Peter Kheil, ofrecen estudios con más conciencia global de la temática.

Este es el caso de Fernando López y López, Tenedor de libros del Estado, que habiendo entrado casualmente en contacto con el profesor checoslovaco, tradujo una de sus obra al castellano, en 1902. Años más tarde, en 1926 y 1927, escribió una serie de artículos, bajo el título genérico de «Apuntes para constituir la historia de la contabilidad por partida doble». En ellos examina varios de los autores preseleccionados por Kheil, llegando a la conclusión de que sólo los cuatro que él indica, Diego del Castillo, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y Bartolomé Salvador de Solórzano, tratan de contabilidad en sus obras, y eso con las salvedades que ya hemos apuntado.

Otro autor importante de esta época es José María Cañizares Zurdo, que escribe un *Ensayo histórico sobre contabilidad*, que publica en Málaga en 1933. Dedicar un capítulo a España, en el que examina primero la legislación comercial, buscando la relativa a la contabilidad. Señala las pragmáticas de 1549 y 1552 como normas legislativas referidas específicamente a esta materia, aunque no cree, equivocadamente a nuestro juicio, que el sistema de «debe y ha de haber» propugnado aludiese a la partida doble.

Al pasar al estudio de los autores antiguos, se apoya fundamentalmente en las obras de José María Brost y de Antonio Torrents y Monner. Como éste, opina que España no fue una adelantada en el empleo de la partida doble, que se empezaría a emplear en Madrid y Barcelona, dice, sólo a primeros del siglo xix. Creencia totalmente equivocada y opuesta a la que sostenía Brost, inspirado en Jócana.

Descarta que los libros de Diego del Castillo y Gaspar de Texeda contengan nada de interés para el estudio de la contabilidad, y pondera, en cambio, el de Antich Rocha, comentando que Kheil había dicho que era casi una reproducción de una obra de Valentín Mennher.

Cita también a Bartolomé Salvador, pero sin dar detalles ni nombrar siquiera el título de su libro.

Antonio Torrents y Monner, escritor catalán, publicó varias obras para la enseñanza de la contabilidad, a fines del siglo XIX y comienzos del XX, dando de pasada alguna noticia histórica, que no aportó nada nuevo.

Durante esta primera mitad del siglo, y apoyándose en el trabajo de Kheil, comienzan los autores extranjeros a citar noticias sobre legislación y escritores del siglo XVI relacionados con los primeros tiempos de la contabilidad en España. De ellos, el único que demuestra un interés mayor por el tema es David Murray.

Al finalizar el primer tercio del siglo empiezan las noticias y estudios sobre libros de cuentas de la época que nos interesa. Así, Pere Pujol i Tubau presenta en 1933 un estudio sobre dos libros de cuentas, un manual y un mayor, de Antoni Janer i Cata. Abbot P. Usher da cuenta en 1943 del hallazgo de trece libros pertenecientes a una banca privada barcelonesa, la de Pere des Caus y Andreu de Olivella, que corresponden a los años 1372 a 1383. Finalmente, en 1947, el Banco Español de Crédito edita una obra, con un prólogo de Agustín Durán y Sempere, en la que reproduce unas páginas del libro mayor de la *Taula de Cambis* de Barcelona, referido a los años 1401-1402.

Todo ello no basta, empero, para modificar la pesimista opinión expresada por Raymond de Roover en 1937, en el sentido de que se conocía poco menos que nada en relación con los primeros tiempos de la contabilidad en España. Y que sin un conocimiento mayor de los acontecimientos en la Península Ibérica, era vaná la pretensión de componer un estudio global de la historia de la contabilidad en el siglo XVI.

## VII

En lo que va de la segunda mitad del siglo XX se aprecia un mayor movimiento en relación con nuestra materia, sobre todo en lo que se refiere al estudio y presentación de libros de cuentas.

Comienza Felipe Mateu Llopis presentando dos libros de la familia Juliá, mercaderes valencianos. Uno, un diario, de Baltasar Juliá, referido al año 1565, y otro, un copiator de cartas, de Joan Bautista Juliá, correspondiente a los años 1592-1595.

La figura central de esta etapa es, sin embargo, Henri Lapeyre, que reporta sobre los libros de Antich Rocha y Bartolomé Salvador de So-

lórzano, y, sobre todo, estudia los libros de cuentas de la familia Ruiz, de Medina del Campo, años 1551 en adelante, de la *Taula de Canvis* de Valencia (años 1564 en adelante) y el de Baltasar Juliá, ya citado. Hace además inventario de los libros de cuentas conocidos hasta ese momento, dando a conocer el de Martín Cruzat, el mayor de Rodrigo de Echávarri (1501-1505), el de Pelegrín Danyes (1519-1520), los de Miguel y García de Salamanca (1551-1554), los de la «Tabla» o banco municipal de Zaragoza (1565-1581), el de Juan Augier (1567-1613), y el de Giovanni Carpenero (1537-1590).

En la vertiente relativa al estudio de textos, son interesantes en esta segunda mitad del siglo xx los trabajos de José María González Ferrando, que escribe sendos artículos sobre Gaspar de Texeda y Antich Rocha, al tiempo que traduce, corrige y amplía la obra de Vlaemminck, acopiando la mayor cantidad de noticias conocidas hasta ahora sobre los primeros tiempos de la contabilidad en nuestro país.

Fernando Boter Mauri publica también un ensayo histórico sobre la contabilidad, de poco interés a nuestros efectos. Lo mismo ocurre, años más tarde, con el de Antonio Goxens Duch, pues se refiere sólo a la Barcelona del siglo xix. El opúsculo del mejicano Federico Gertz Madero tampoco aporta novedades importantes. Igual debe decirse de la tesis doctoral de Francisco Javier Luna Luque, dedicada a Bartolomé Salvador de Solórzano, aunque con objetivos que le trascienden tanto a él, como al ámbito histórico-contable.

José María Madurell Marimón publica en 1965 la transcripción del libro de cuentas de la compañía barcelonesa Pere de Mitjavila, Arnau Espaser y Bernat de Puigmoradell, correspondiente a los años 1334-1342.

Tito Antoni es otro de los historiadores de la contabilidad que trabaja sobre libros de cuentas españoles. Así, publica entre 1970 y 1977 unos estudios sobre los libros mallorquines del *Lou dels Pisans*, referidos a los años 1304-1322 y 1353-1355.

Desde hace un par de años parece que el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valladolid, que dirige Rafael Ramos Cerveró, se encuentra activamente comprometido en tareas de investigación histórico-contables que abarcan desde el siglo xvi al xviii.

Una de las aportaciones más recientes e interesantes es la efectuada por Rogelio Pérez Bustamante en 1979, dando a conocer el intento de Felipe II de establecer la partida doble en los libros de su Hacienda real. Curiosamente, el contador encargado de tal misión era Pedro Luis de Torregrosa, el mismo que dio la aprobación al libro de Bartolomé Salvador de Solórzano.

Otra interesantísima contribución ha sido la edición, hace breves meses, del libro de cuentas del banquero de Corte de los Reyes Católicos, Ochoa Pérez de Salinas. El libro, magníficamente reproducido en facsímil, va seguido de su transcripción paleográfica a cargo de Amando Represa Rodríguez, que hace también, al comienzo, unas breves consideraciones comentando las características formales del manuscrito y facilitando datos sobre la personalidad de su propietario. Felipe Ruiz Martín introduce el volumen, editado bajo los auspicios del Banco de Bilbao, con unas interesantes páginas explicando el funcionamiento de los bancos y de las ferias en aquella época.

Expresamente para el final se dejan los trabajos, todavía inéditos, de Rafael Conde y Delgado de Molina, archivero facultativo del Archivo de la Corona de Aragón, de Barcelona, en la búsqueda, estudio y presentación de libros de cuentas de mercaderes catalanes. Gracias a él y a su director y maestro, Federico Udina Martorell, tenemos noticia del libro manual de Berenguer Fortuny, del año 1436; del libro mayor de Josepe Moradell, del año 1567; del manual de Barthomeu Ferrer, del año 1513; así como de otro manual, no identificado todavía, existente en el indicado archivo, y llevado en Barcelona el año de 1499.

También de Barcelona son precisamente dos importantes fondos de documentación histórico-contable todavía sin explotar: el del Archivo Capitular de la Catedral, con medio centenar de libros de cuentas de la Baja Edad Media y comienzos del Renacimiento, y el del Archivo del Instituto Municipal de Historia, catalogado por Pedro Voltes Bou.

## APENDICE

### FUENTES PRESENTADAS

#### A) LITERARIAS

1. Bartolomé Salvador de Solórzano: Libro de caja y manual de cuentas de mercaderes y otras personas con la declaracion dellas. Madrid 1590.
2. Antich Rocha: Compendio y breve instruccion por tener libros de cuentas, deudas y de mercaderia: muy provechoso para mercaderes, y toda gente de negocio. Traduzido de frances en castellano. Barcelona 1565.
3. Diego del Castillo: Tratado de cuentas hecho por el licenciado ...: natural de la cibdad de Molina. En el qual se contiene que cosa es cuenta: y a quien: y como an de dar la cuenta los tutores: y otros administradores de bienes agenos. Burgos 1522.
4. Gaspar de Texeda: Suma de arithmetica practica y de todas mercaderias con la horden de contadores. Valladolid 1546.
5. Gonzalo Fernández de Oviedo y Valdés: Libro de la cámara real del príncipe don Juan. Madrid 1870.
6. Alfonso de Acevedo: Commentarium juris civilis in Hispaniae regias constitutiones (Nueva Recopilación). Salamanca 1583.
7. Francisco de Avilés: Nova diligens ac per utilis expositio capitum, seu Legum Praetorum, ac Judicum Syndicatus Regni totius Hispaniae. Medina del Campo 1557.
8. Antonio Ayerve de Ayora: Tractatus de partitionibus bonorum communium inter maritum et uxorem et filios ac haeredes eorum. Granada 1586.
9. Martín de Azpilcueta (Doctor Navarro): Manual de confesores y penitentes. Coimbra 1553.
10. Gaspar de Baeza: De decima tutori hispanico jure praestanda ad interpretationem Leg. II, Tit. VII, Lib. III Fori Legum. Granada 1567.
11. Jerónimo Castillo de Bobadilla: Política para corregidores y señores de vassallos, en tiempo de paz, y de guerra. Madrid 1597.
12. Diego del Castillo: Las leyes de Toro glosadas. Burgos 1527.
13. Diego de Covarrubias y Leiva: Practicarum questionum liber unus. Salamanca 1556.
14. Diego de Covarrubias y Leiva: Variarum ex pontificio, regio et caesareo jure resolutionum libri IV. 1552.
15. Juan Bernardo Díaz de Lugo: Regulae juris. Lyon 1564.
16. Juan García de Saavedra: De expensis et meliorationibus. Alcalá de Henares 1578.



17. Antonio Gómez: *Variarum resolutionum juris civilis, communis et regii*. Salamanca 1552.
18. Juan Gutiérrez: *Tractatus de iuramento confirmatorio*. Salamanca 1574.
19. Juan Gutiérrez: *De tutelis et curis minorum*. Salamanca 1602.
20. Juan Gutiérrez: *Consilia sive response*. Salamanca 1587.
21. Juan Gutiérrez: *Practicarum quaestionum*. Salamanca 1589.
22. Gregorio López de Tovar: *Las Siete Partidas del sabio rey don Alonso el Nono (sic), nuevamente glosadas*. Salamanca 1555.
23. Juan de Matienzo: *Commentaria in librum quintum recolectiones legum Hispaniae*. Madrid 1580.
24. Luis de Molina: *De iustitia et iure*. Cuenca 1593.
25. Pedro Núñez de Avendaño: *De exequendis mandatis regum Hispaniae*. Alcalá de Henares 1543.
26. Pedro Nuñez de Avendaño: *Quadraginta responsa*. Salamanca 1569.
27. Domingo de Soto: *De iustitia et iure libri decem*. Salamanca 1553-54.
28. Manuel Suárez de Ribeira: *Thesaurus receptorum sententiarum utriusque juris, quas vulgus communes opiniones vocat in alphabeti seriem digestarum*. Venecia 1569.
29. Alvaro Valasco (Vaz): *Quaestionum juris emphyteutici liber primus, sive prima pars*. Lisboa 1591.

#### B) TEXTOS LEGALES

1. Pragmáticas de Cigales, de 4 de diciembre de 1549, y de Madrid, de 11 de marzo de 1552, refundidas en la ley 10, título 18, libro 5, de la Nueva Recopilación, transformada a su vez en la ley 12, título 4, libro 9, de la Novísima Recopilación.
2. Petición 96, de las Cortes del reino de Valencia, celebradas en Monzón el año 1564.
3. Ley 17, título 2, partida 3, del Código de las Siete Partidas.
4. Ley 120, título 18, partida 3, del Código de las Siete Partidas.
5. Ley 50, título 5, libro 2, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo una pragmática de 1534.
6. Ley 51, título 5, libro 2, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo una pragmática de 1566.
7. Ley 11, título 18, libro 5, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo una pragmática de 1552.
8. Ley 5, título 14, libro 9, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo la ley 80 del «Quaderno de las alcabalas», promulgado por los Reyes Católicos en 1491.
9. Ley 23, título 19, libro 9, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo la ley 100 del «Quaderno de las alcabalas», promulgado por los Reyes Católicos en 1491.
10. Ley 24, título 19, libro 9, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos, recogiendo la ley 110 del «Quaderno de las alcabalas», promulgado por los Reyes Católicos en 1491.
11. Ley 25, título 19, libro 9, de la Recopilación de las leyes de estos Reinos,

recogiendo asimismo parte de la ley 110 del «Quaderno de las alcabalas», promulgado por los Reyes Católicos en 1491.

### C) LIBROS DE CUENTAS

1. Libros de los armadores hermanos Pinzón (1490-1492), de los que no se poseen datos muy concretos ni fiables.
2. Libros diario y mayor de Antoni Janer i Cata, mercader de Seo de Urgel (Lérida), correspondientes respectivamente a los años 1587 a 1590, y 1587 a 1592.
3. Trece libros de cuentas de la banca privada de Barcelona Pere des Caus y Andreu de Olivella, de los años 1372 a 1383.
4. Diario del mercader valenciano Baltasar Juliá, correspondiente al año 1565.
5. Copiador de cartas, de poco interés contable, del mercader valenciano, de la misma familia que el anterior, Joan Bautista Juliá, referido a los años 1592 a 1595.
6. Fondos contables de la familia de mercaderes banqueros los Ruiz, de Medina del Campo (Valladolid), entre los que se cuentan 30 diarios y 26 mayores, 19 índices y multitud de libros auxiliares, 25 borradores, 61 cuadernos de ferias, etc., a partir de 1551 y hasta los primeros años del siguiente siglo.
7. Libros y registros de la «Taula de Cambis», de Barcelona, desde comienzos del siglo xv.
8. Libros de cuentas del comerciante gascón Martín Cruzat, establecido en la ciudad de Pamplona, referido al siglo xv.
9. Libro mayor de Rodrigo de Echávarri, correspondiente a los años 1501-1505.
10. Libro mayor de Pelegrín Danyes, relativo a los años 1519-1520.
11. Cuatro libros de cuentas, pertenecientes a los comerciantes de lanas Miguel y García de Salamanca, entre los cuales se halla un libro mayor comenzado en 1551.
12. Tres libros de la «Tabla» o banco municipal de Zaragoza, correspondientes a los años 1565-1581.
13. Colección de libros de cuentas pertenecientes a la «Taula de Canvis», de Valencia, abarcando desde el año 1564 hasta 1705, entre los cuales se hallan no menos de 59 diarios y 35 mayores correspondientes al reinado de Felipe II.
14. Libro de cuentas de Juan Augier, hombre de negocios valenciano, comprendiendo los años 1567 a 1613.
15. Libro de cuentas de Giovanni Carpenero, negociante italiano establecido en Alicante, referido a los años 1537 a 1590.
16. Libro de cuentas de la sociedad barcelonesa Pere de Mitjavila, Arnau Espaser y Bernat de Puigmoradell, correspondiente a los años 1334 a 1432.
17. Dos libros registro mallorquines del «Lou dels Pisans», correspondientes a los años 1304-1322, el primero, y 1353-1355, el segundo.
18. Libro de cuentas del banquero de Corte de los Reyes Católicos, Ochoa Pérez de Salinas, correspondiente a los años 1498 a 1500.

19. Libro diario del mercader barcelonés Berenguer Fortuny, comenzado el año 1436.
20. Libro mayor de Josepe Moradell, mercader catalán establecido en Sevilla, comenzado en 1567.
21. Libro diario de Barthomeu Ferrer, regente de la Tesorería Real en Barcelona, empezado en 1513.
22. Libro diario, sin identificar todavía, existente en el Archivo de la Corona de Aragón, en Barcelona, correspondiente al año 1499.

A estos libros hay que añadir los custodiados en el Archivo Capitular de la Catedral de Barcelona, así como en el Instituto Municipal de Historia de esta misma ciudad.