



Un paseo por la historia de la contabilidad en España para entender su contribución al desarrollo de nuestro país.

José Manuel Santos Jaén.

Profesor de la Universidad de Murcia (España).

María Teresa Tornel Marín.

Profesora de la Universidad de Murcia (España).

Resumen:

Hoy en día la contabilidad es una ciencia que, con el objetivo de reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de cualquier organización, resulta imprescindible para el normal desarrollo de nuestro sistema económico. No obstante, hasta alcanzar nuestro maduro y robusto sistema contable actual, ha debido recorrerse un largo camino, siempre influenciado por las características socio-económicas de cada momento. El objetivo del presente trabajo es realizar un recorrido por la evolución experimentada por nuestro sistema contable, desde la edad antigua hasta finales del siglo XIX, a través de las aportaciones de historiadores en la materia, prestando especial atención al método contable utilizado en cada momento de nuestra historia, así como a la contribución de la contabilidad al desarrollo de nuestra nación.

Palabras clave: contabilidad, partida doble, historia.

Abstract:

Accounting nowadays is a science whose aim is to give a faithful picture of the patrimony, the financial situation and the results of any organization, being therefore essential for the normal development of our economic system. Nevertheless, a long path has been followed to get to our mature and robust accounting system, over which the socio-economic characteristics of each moment have played a role. The aim of the present paper is to take a journey through the evolution of the accounting system, from ancient times to the end of the 19th century, through the contributions of historians on the field, paying special attention to the accounting method used at each moment of our history and the contribution of accounting to the development of our nation.

Keywords: Accounting, double-entry, history.

Introducción

Todo sistema económico requiere de una adecuada certidumbre que garantice el buen fin de las operaciones comerciales y financieras realizadas. Para alcanzar esta seguridad, la

contabilidad se propone como ciencia encargada de suministrar a todos los grupos de interés la información económico-financiera de cualquier entidad de manera fiable y relevante.

Esto ha sido así desde el comienzo de la humanidad y ha ido perfeccionándose a lo largo del tiempo, al igual que el resto de ciencias. De esta manera, la contabilidad ha ido adaptándose a las necesidades sociales y económicas de las distintas etapas por las que ha vivido España, a la vez que le ha permitido a nuestro sistema económico contar con una información valiosa a la hora de adoptar las decisiones oportunas en cada momento del tiempo.

En el presente trabajo se ha utilizado las investigaciones realizadas por historiadores en contabilidad para mostrar cómo ha sido el desarrollo de esta ciencia y su aportación al desarrollo del Reino de España.

Inicio de la contabilidad

La *Academy of Accounting Historians* define Historia de la Contabilidad como “el estudio de la evolución en el pensamiento contable, las prácticas y las instituciones como respuesta a los cambios en las necesidades del entorno y la sociedad” (Fernández-Roca & Gutiérrez Hidalgo, 2016).

Los estudios acerca de la historia de la Contabilidad la sitúan en diferentes conceptos, desde la llamada álgebra del comercio, pasando por la economía de empresa, la administración patrimonial hasta la responsabilidad social, y atribuyéndole la inclusión en escuelas desde las clásicas (contista, del propietario, lombarda, personalista, controlista), las económicas (neocontista, economía de empresa, escuela patrimonialista), los enfoques en torno a la utilidad, hasta los enfoques actuales (Escobar, 2016).

A pesar de la existencia de numerosas pruebas arqueológicas que demuestran que la contabilidad puede remontarse más de 10.000 años, según (Hatfield, 1979) se considera al monje Fray Luca Bartolomeo de Pacioli como el padre de la contabilidad moderna. Su *Summa*, publicada en 1494, contenía también el primer texto sobre la Teneduría de Libros por Partida Doble, su útil y corto tratado titulado *De computis et Scripturis*, propiciando un trascendental cambio en la organización del comercio internacional en Europa en el siglo XIII (Ochoa et al., 2015).

En base a este inicio de la partida doble, la contabilidad en España ha pasado por varias etapas las cuales se pueden agrupar de la siguiente manera (Esteve, 1993):

- Siglos XIII-XV: Etapa pre moderna; aplicación de la partida doble.
- Siglos XVI-XVII⁹⁸: Implantación de la contabilidad por el método de la partida doble.
- Siglos XVII-XVIII¹: Olvido de la partida doble.
- Siglos XVIII-XIX: Reaparece la partida doble.
- Siglos XX-XXI: Etapa contemporánea.

98 Primer tercio.

Si bien la partida doble es el método actual de representación contable, quizás el más adecuado para nuestra sociedad, es erróneo pretender reducir el análisis y la historia de la contabilidad a la partida doble como método superior. Métodos de representación diferentes a éste existen y han existido en el mundo, siendo adecuados para sus contextos económicos y sociales (Martín, 2006). De ahí, que algunos historiadores también establecen otra etapa, denominada partida simple que abarca desde la antigüedad a la alta Edad Media (Ochoa et al., 2015).

Siglos XVI y XVII

Los europeos, y entre ellos los españoles, a partir del siglo XI comenzaron a tener unas ventajas comparativas en relación con los demás pueblos conocidos hasta el momento: chinos, árabes o indios. Eran mejores administradores y organizadores del conocimiento, lo que provoca que si bien la organización de los negocios tiene una base árabe, son los europeos los que le dan otra dimensión. Con la ruptura del orden feudal se comienza a crear nuevas necesidades sociales y económicas de información, las cuales ponen el énfasis en la cuantificación (Villa Monsalve, 2007).

Desde la baja Edad Media hasta una vez avanzado el siglo XIV, en los principales ayuntamientos españoles los contadores se encargaron del control y fiscalización de los ingresos y gastos municipales. Así por ejemplo, en Murcia en 1371 fueron nombrados dos contadores, uno por el regidor y otro por el jurado. Su función consistió en examinar las cuentas de los Mayordomos. En el siglo XVII los contadores murcianos fueron generalmente jurados que adquirieron el título de tales por compra a la Corona. Un siglo después la ciudad poseía en propiedad cuatro contadurías u oficios de cuentas y particiones del número (Ruipérez, 2006).

Felipe II profesó siempre una gran admiración por las prácticas mercantiles, lo que le llevó a confiar los asuntos financieros a la gente más entendida en la materia: los grandes mercaderes y hombres de negocios. Así en 1592 introdujo la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda española, como primera gran nación en el mundo que lo hacía. Hecho que se demuestra con el primer caso de implantación de la contabilidad por partida doble en asuntos de la Real Hacienda pues los contadores de los tres Factores nombrados, aparte de los usuales libros del Cargo y Data, típicos de la Administración pública en esa época, debían llevar sus cuentas por partida doble en los dos libros clásicos de este sistema: Manual o Diario, como diríamos hoy, y Libro de Caja o Mayor. Este amor por los usos mercantiles le acarreó al monarca serios problemas y disgustos con los altos funcionarios de su Hacienda, que se veían desplazados por unos advenedizos a los que desde su elevada jerarquía administrativa contemplaban con cierto desdén (Esteve, 2010).

Durante estos años, España era considerada después de Roma la sede más rica de la cristiandad. Siendo la sede principal de la Iglesia Católica en España la ciudad de Toledo, en la misma su catedral disfrutaba de un elevado número de rentas, procedentes de la explotación de un importante patrimonio (donaciones reales y privadas) y del cobro de los diezmos. Su

elevado estatus financiero pudo ser una cuestión significativa para influir en el proceso de desarrollo de su sistema de gestión y en la adopción de prácticas contables novedosas. Esto dio lugar a la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo y la primera muestra conocida, hoy por hoy, en el mundo para una entidad eclesiástica. Dicha muestra la componen un diario y tres mayores (1533-1539). La persona responsable fue un receptor de rentas en la Catedral, el racionero Gutiérrez Hurtado. De su gestión se substraen una contabilidad altamente sofisticada y avanzadas técnicas de gestión en esa época por parte de la Iglesia Católica (De Gracia, 2006).

En relación a las catedrales católicas como punto central de la organización de la vida religiosa de las distintas ciudades, muchos historiadores económicos han acudido al estudio de sus sistemas contables obteniendo un conocimiento muy preciso de la organización económica de la catedral, de la mecánica administrativa y de las estrategias de gestión desarrolladas por su cabildo a lo largo del tiempo, permitiendo por lo tanto la contabilidad reconstruir el funcionamiento de estas catedrales a lo largo de la historia (Fatjó Gómez, 2001).

Entre los muchos ejemplos de gestión eficiente de las catedrales españolas mediante el uso de la contabilidad, podemos citar a la Catedral de Segovia. En ella, sus libros principales que recogían las cuentas generales de la Fábrica (órgano encargado de la administración de las rentas) de la catedral segoviana debían ser presentados al obispo para su aprobación. En ellos se han podido observar ciertos usos contables anteriores al método de la partida doble, pero recogidos más tarde por ella (de Santos, 2008).

En referencia a otro estamento de la época, la nobleza, en 1590 se produjo un hecho importante como fue la intervención por parte del Consejo de Castilla de la Casa Ducal de Osuna, debido a sus graves problemas provocados por un excesivo endeudamiento. Estos problemas financieros era típicos en las casas nobiliarias, pero la ausencia de una correcta contabilidad no permite a día de hoy alcanzar un adecuado conocimiento sobre lo acaecido en muchos casos. En el que nos ocupa, como consecuencia del uso de un sistema de cargo y descargo, la contabilidad no jugó un papel relevante en las decisiones tomadas sobre la forma de gestión del patrimonio intervenido ni se produjeron cambios importantes en los flujos de información contable durante los años del embargo patrimonial (Manjón, 2007).

Durante los siglos XVI y XVII la gestión contable de la Taula de Canvis de Valencia, banco municipal de la ciudad, fue llevada a cabo por dos notarios públicos y tres mercaderes. Estos últimos se responsabilizaban de la contabilidad, por ello se les requería ser expertos en el *art mercantil*. Para su adecuada gestión se desarrollaron una serie de ordenanzas contables, por parte del *Consell Secret*, las cuales persiguieron adaptarse a las circunstancias económicas y sociales de cada momento, buscando así que el equilibrio financiero de la Taula permitiera el adecuado comercio de la ciudad (García-Chicote, 2000).

En Ultramar tuvo un acontecimiento importante a finales del siglo XVI, el año 1596 supone un punto de inflexión en el desarrollo de los distintos métodos que se llevaron en Indias; por primera vez se ordenaba llevar tres libros: Libro Manual, Libro Mayor y Libro de Caja, Sin

distinción de oficios y común a los Oficiales Reales de las Caxas, implantándose un nuevo método totalmente común o general (Donoso Anes, 2008).

El uso de la contabilidad para buscar la eficiencia de las organizaciones no es en absoluto algo novedoso, un claro ejemplo lo encontramos en la Santa Capilla de San Andrés en Jaén, institución benéfica que desde sus orígenes en 1515 y en especial desde 1650 ha buscado la eficiencia mediante un adecuado sistema para la rendición de cuentas. En sus inicios su sistema se basó en el método de cargo y data y en diversos libros necesarios, tales como los de hacienda, de gastos de meses o el cuaderno de no cobrados. Destacándose la función de cobro de rentas del receptor y la eficiencia en el desempeño de la misma, así como la legitimación conseguida por los principales promotores de cambios en orden a su mejora. Resultado a la vez muy significativos los sistemas de remuneración al receptor y, en particular, en el cambio producido desde un escenario de empleo a sueldo fijo a otro de comisionista con retribución variable (Criado & López, 2006).

Continuando con instituciones religiosas, la rendición de cuentas por parte de los monasterios de las diferentes órdenes religiosas constituye uno de los elementos más importantes de la contabilidad monástica. El análisis de sus sistemas contables pone de manifiesto una clara correlación entre las exigencias de información y el objetivo de control por parte de los órganos de gobierno. Así del estudio de las *Definiciones Cistercienses de la Sagrada Congregación de San Bernardo y Observancia de Castilla*, se constata un importante desarrollo del control interno y la verificación externa de las cuentas, poniéndose de manifiesto la importancia para esta orden del desarrollo de unos instrumentos de control para evaluar la administración del patrimonio monacal (Fernández et al., 2005).

Siglo XVIII

Durante el siglo XVIII tuvo en España un notable desarrollo de establecimientos de beneficencia y con ello la creación de hospitales cuya gestión económico-financiera giraba en torno a las figuras de los encargados de Hospital, los comisionados, el tesorero y el contador, como fue el caso del Hospital de la Caridad en La Coruña. Ante la ausencia de los conocimientos contables necesarios para poder aplicar la partida doble, esta institución optó por un sencillo método de caja. Además, la información ofrecida era exclusivamente en relación a su tesorería, sin referencia a bienes y posesiones del hospital en sus libros de cuentas (Salvador Montiel & Ruiz Lamas, 2011).

En el otro extremo del país el sistema hospitalario de Albacete y en concreto el seguido por el Hospital de San Julián, revela una situación similar; es decir, se estuvo aplicando el método de cargo y data hasta finales del siglo XVIII en el que se tiene ya constancia de la aplicación de la partida doble (Pérez & Morote, 2007).

Durante el siglo XVIII no solo destacaron los hospitales, sino que también cobraron relevancia los hospicios, destacando como instituciones centralizadoras de la actividad asistencial pública organizada de acuerdo con el pensamiento ilustrado del país. Del estudio de sus sistemas contables y de las Reales Ordenanzas reguladoras se obtienen evidencias sobre la

aplicación inicial de la contabilidad a la rendición de cuentas y un desarrollo posterior cada vez más amplio de sus posibilidades en cuanto a la gestión. Fueron determinantes en este sentido el bagaje comercial y contable de los vocales de la junta, los conocimientos previos respecto al concepto de coste unitario y los problemas financieros. Sin embargo, la contabilidad no fue una técnica neutral, reflejando la estructura social de la época y probablemente reforzándola. Además, se comprueba la conciencia que el contable tiene respecto al potencial social de la contabilidad, inhibiéndose de aplicar herramientas contables en la gestión de la misión social más ambiciosa del hospicio (Capelo, 2014).

La importante transformación militar y administrativa sufrida por la Armada Española a consecuencia de la llegada en 1700 al trono de Felipe V, derivó en la publicación de diversa normativa administrativa. Este esfuerzo legislativo dio como resultado un control minucioso de y profundo de las provisiones, para garantizar el correcto abastecimiento de víveres en los buques de guerra, a través del método de *cargo y data*, hasta que en 1850 se optó por aplicar la partida doble implantada por el Reglamento de Contabilidad de la Marina (Raja, 2006).

El moderno Estado de Flujos de Efectivo, que tiene como objetivo informar sobre la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, tuvo un claro precursor en las anotaciones de carácter monetario registradas en el libro de estados del Monasterio de Santa María la Real de Oseira (Ourense, España) a lo largo del siglo XVIII y XIX. Este registro del origen y aplicación de fondos de la abadía, refleja claramente la idoneidad de la información financiera suministrada por aquel entonces por la institución religiosa durante el período comprendido entre 1750-1835 (Fernández et al., 2005).

En las Indias, las reformas iniciadas por el Marqués de Ensenada en el control contable es inseparable de su reorganización de la vía reservada, que tiende a transformar al Secretario de Indias en un Ministro de Hacienda de Indias. Asimismo, se inscribe en una visión de conjunto de lo que debe ser el control en el conjunto de la monarquía española, descubriéndose analogías entre lo proyectado para los territorios indianos y los peninsulares. Estas analogías conciernen tanto la naturaleza de la información contable solicitada y sus usos, como el esquema institucional promovido por el Ministro. Aunque Ensenada no se propone renunciar a la teneduría de libros en cargo y data, los cambios iniciados en las modalidades de la rendición de cuentas, las vías de circulación de la información contable y la forma de los instrumentos contables son significativos y no dejan de suscitar conflictos políticos, suscitando la resistencia de los grupos afectados (Dubet, 2016).

Durante el siglo XVIII la contabilidad despierta de su letargo, a través de la influencia francesa y mediante un plan meditado para defender los intereses reales y perseguir el bienestar social, se produjo un gran avance de la contabilidad, mediante el desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos que consolidaron el uso del método de la partida doble (Anes, 2003).

En este siglo llama la atención en la normativa contable publicada por los Consulados de Comercio en el siglo XVIII, una utilidad importante de la contabilidad, como un aspecto de su

capacidad probatoria, fue la de poner de manifiesto la responsabilidad del dueño de los libros en caso de quiebra (Esteve, 2017).

Siglo XIX

En el siglo XIX tuvo lugar la desamortización de bienes eclesiásticos en países como España y Francia, lo que no tardó en cruzar a Latinoamérica. Durante los años 1861 a 1888 un gran número de derechos y bienes de la Iglesia católica y otras corporaciones pasaron a ser propiedad del Estado. Esto requirió de una enorme infraestructura gestora para dar cuenta de la ejecución de las disposiciones desamortizadoras establecidas, desarrollando para ello un complejo sistema contable de la desamortización. La labor ejecutora fue encomendada a la Agencia General de Bienes Desamortizados y tras su decadencia, a la Secretaria del Tesoro (Bonilla, 2010).

En este siglo, tuvieron en la economía de nuestro país una gran importancia las Casas Nobiliarias, las cuales tuvieron que a través de la contabilidad adaptarse al nuevo entorno socio-económico en que debían desenvolverse y en el que otras organizaciones estaban modificando sus mecanismos de gestión contable. La aparición de nuevas alternativas de inversión como los bancos, la industrial, la bolsa, etc., y la Ley de 1841 que abolía los mayorazgos que permitió la desmembración del patrimonio nobiliario, provocó una enorme crisis económico-financiera de estas casas aristocráticas. Para intentar mejorar la gestión de sus patrimonios algunas de estas casas recurrieron a cambios en sus sistemas contables, coincidiendo con importantes cambios en los sistemas contables usados por otras organizaciones en el país como los introducidos por el Código de Comercio en 1829 para los mercaderes y en la Ley de Administración y Contabilidad de 1850 para las cuentas públicas (López-Manjón, 2009).

En esta época cobró especial importancia la labor de los Tribunales de Cuentas de Ultramar, en el ocaso de la gestión contable y administrativa de las últimas colonias españolas. Estos Tribunales fueron reorganizados por una ordenanza y reglamento publicados en el reinado de Isabel II (1855), lo que demuestra el esfuerzo por regular y homogenizar la actividad fiscalizadora en las islas de Cuba, Puerto Rico y Filipinas en la segunda mitad del siglo XIX, justo años antes de su independencia del Reino de España (Hidalgo, 2009).

La contabilidad también fue testigo privilegiado del desarrollo de importantes infraestructuras en nuestro país. Así, reflejo adecuadamente el proceso de inversión de las primeras compañías ferroviarias en la mitad del siglo XIX, a través de un modelo contable que permitió la expansión del negocio. Destacándose la utilización de un sistema estructurado para poder diferenciar las dos actividades fundamentales desarrolladas: la construcción de la infraestructura y la gestión de la explotación del servicio de transporte ferroviario. Esta diferenciación se pone de manifiesto contablemente a través de la publicación de documentos independientes: con un enfoque patrimonialista, en la Cuenta de Establecimiento se recogen los costes de construcción de las líneas ferroviarias y sus infraestructuras, y las fuentes de financiación aplicadas; y, por otro, con un enfoque económico en la Cuenta de Explotación se

recogen los ingresos y los gastos generados a partir de la actividad de prestación del servicio de transporte ferroviario (Cabalgante et al., 2012).

Otro aspecto fundamental para el desarrollo nuestro país en el siglo XIX fue el crecimiento de la actividad bancaria. Del estudio realizado por Lloréns & Ballesta, (2007) sobre la revelación de información realizada por los bancos de emisión en los estados contables publicados en la Gaceta de Madrid entre 1848 y 1868, se detrae, a través de las prácticas de revelación contable utilizadas por estas entidades, un alto grado de desagregación, y que las variaciones en los patrones de revelación vinieron motivados por el aumento y diversificación de la propia actividad económica de los bancos de emisión.

En referencia a las Administraciones Públicas, fue a partir de 1850 cuando se promulgó la primera Ley de Administración y Contabilidad (LAC) promovida por el ministro Bravo Murillo que, junto con el Decreto de 24 octubre de 1849 y la Instrucción sobre contabilidad de 25 de junio de 1850, vinieron a instaurar, al menos en teoría, el citado método contable como el operante para el registro de las operaciones de la Administración Pública. No obstante, el nivel de exigencia de la legislación citada contribuyó a un importante retraso en la liquidación de las cuentas del Estado, motivo por el cual fue derogada y sustituida por la Ley Provisional de Administración y Contabilidad (LPAC) de 1870, auspiciada por el ministro Figuerola, que, sin embargo, avanzó poco en el problema existente en cuanto al retraso de las cuentas públicas por diversos motivos, entre los que destacan la falta de implantación del mentado método de partida doble, así como la carencia de personal cualificado para la llevanza de dicha técnica de registro contable, que en opinión de varios tratadistas de la época hubiera paliado la demora en la liquidación de las cuentas del Estado (Guzmán-Raja & Gutiérrez-Hidalgo, 2019).

Conclusiones

Desde el inicio del desarrollo moderno de la contabilidad esta ciencia ha acompañado a los grandes proyectos económicos de nuestro país, tanto en los órdenes religioso y militar como en las grandes empresas públicas y privadas. Siendo relevante para el control y la eficiencia durante la mayor época de esplendor de nuestro Reino, y sirviendo de garantía de una correcta y eficiente gestión de nuestras posesiones en ultramar.

En el desarrollo de la contabilidad en nuestro país han influido tanto las condiciones sociales como políticas, siendo testigo del auge y decadencia de nuestro imperio militar y económico.

Referencias

- Anes, A. D. (2003). Doctrina contable del siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(118), 797-832.
- Bonilla, C. O. R. (2010). Confiscación de bienes eclesiásticos en Colombia. La contabilidad de la Agencia General de Bienes Desamortizados (1861-1888). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 7(12), 41-83.

- Cabalgante, B. S., Cerviño, E. F., & Cebrián, M. S. (2012). Construcción de la infraestructura ferroviaria en España a través de la contabilidad: estudio histórico-contable de MZA (1856-1874). *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 9(17), 158-186.
- Capelo, M. (2014). La contabilidad de una organización benéfica en tiempos de la ilustración. El hospicio " Casa de Misericordia" de Cádiz (1784-1790). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 11(20).
- Criado, J. L. L., & López, J. M. C. Á. (2006). Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 3(4), 68-118.
- De Gracia, S. V. (2006). La aparición de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 2(3), 147-216.
- de Santos, M. Á. C. (2008). La contabilidad de los Libros de Fábrica de la Catedral de Segovia durante su edificación: 1524-1685. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 5(9), 3-47.
- Donoso Anes, A. (2008). Organización y funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda de Indias en tiempo de los Austrias a la luz de la legislación aplicable. *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 9, 48-96.
- Dubet, A. (2016). El control del "Ministro de Hacienda" de Indias: el Marqués de Ensenada, las cuentas y las cajas americanas (1743-1754). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 13(25), 35-64.
- Escobar, M. E. (2016). Historia de la Contabilidad. *Apuntes Contables*, 18, 155-176.
- Esteve, E. H. (1993). Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 21-22, 26-92.
- Esteve, E. H. (2010). La Historia de la Contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Fr. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 7(13), 1-140.
- Esteve, E. H. (2017). Aproximación al estudio del pensamiento contable español. De la Baja Edad Media a la consolidación de la Contabilidad como asignatura universitaria. PARTE 2. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 12(23), 434-862.
- Fatjó Gómez, P. (2001). *La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico*. Universitat Autònoma de Barcelona. Unitat d'Història Econòmica.
- Fernández-Roca, F. J., & Gutiérrez Hidalgo, F. (2016). Buscando la complementariedad: Historia de la contabilidad vs Historia empresarial (2000-2014). *X Encuentro Esteban Hernández*

de Historia de La Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria: AECA.

- Fernández, D. R., Rodríguez, E. G., & Stolle, A. R. (2005). La rendición de cuentas en la Orden del Cister de Castilla: El libro de estados del Monasterio de Oseira (1614-1832). *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 2(2), 181–198.
- García-Chicote, F. M. (2000). Los contables de la Taula de Canvis de Valencia (1519-1649). Su formación teórica y práctica. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 3(6), 115–133.
- Guzmán-Raja, I., & Gutiérrez-Hidalgo, F. (2019). Accounting, politics and state: proposals for the implementation of the double-entry method in spanish public accounting and the negative consequences of its rejection (1849-1894). *Innovar*, 29(71), 127–142.
- Hatfield, H. R. (1979). Defensa histórica de la contabilidad. *M. Chatfield, Estudios Contemporáneos Sobre La Evolución Del Pensamiento Contable*, 1–14.
- Hidalgo, F. G. (2009). Organización y actividad de los tribunales de cuentas de Ultramar (1851-1893). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 6(11), 3–29.
- Lloréns, M. B., & Ballesta, J. P. S. (2007). La información contable publicada por los bancos de emisión en España a mediados del siglo XIX. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(133), 31–53.
- López-Manjón, J. D. (2009). Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 6(11), 30–52.
- Manjón, J. D. L. (2007). La contabilidad de la Casa Ducal de Osuna durante la intervención real de su patrimonio (1591-1633). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 4(6), 32–54.
- Martín, F. L. Q. (2006). Historia de la Contabilidad: Una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de historiografía contable. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 14(1), 187–201.
- Ochoa, Y. G., Quintanilla, A. S., & Bermúdez, Y. M. (2015). Evolucion historica de la contabilidad. *Ekotemas*, 1(1), 111–122.
- Pérez, M. del M. L., & Morote, R. P. (2007). El sistema de información contable del hospital San Julián de Albacete entre 1838 y 1859. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 4(6), 55–117.
- Raja, I. G. (2006). Normativa contable en la Armada española durante el período 1700-1850: especial referencia a la administración de provisiones. *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 3(5), 65–146.
- Ruipérez, M. G. (2006). Los contadores municipales en la Corona de Castilla (siglos XIV-XVIII). *De Computis-Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 2(2), 53–100.
- Salvador Montiel, M., & Ruiz Lamas, F. C. (2011). El régimen administrativo y contable del

hospital de caridad de La Coruña en el siglo XVIII.(Stewardship and accountancy in the charity hospital of La Coruña during the XVIII century). *De Computis" Revista Española de Historia de La Contabilidad". De Computis" Spanish Journal of Accounting History".*, 14, 156–178.

Villa Monsalve, O. O. (2007). *Apuntes para una introducción a la historia de la contabilidad en la época moderna.*