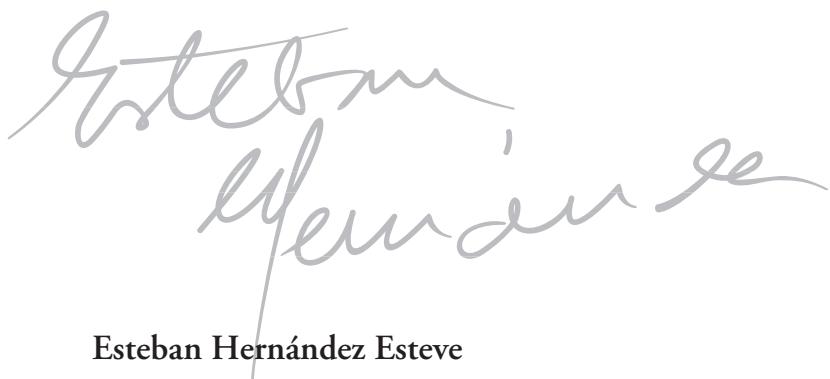


# Aproximación al estudio del pensamiento contable español

*De la Baja Edad Media  
a la consolidación  
de la Contabilidad  
como asignatura universitaria*



The image shows a handwritten signature in grey ink. The signature reads "Esteban Hernández Esteve". The "E" in "Esteban" is capitalized and has a horizontal line through it. The "H" in "Hernández" is also capitalized.

Esteban Hernández Esteve

**aeca**

Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

Reservados todos los derechos.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del copyright.

**© Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas**

Rafael Bergamín, 16-B · 28043 Madrid  
Tels.: 91 547 44 65 / 91 547 37 56  
Fax: 91 541 34 84  
[info@aec.es](mailto:info@aec.es)  
[www.aeca.es](http://www.aeca.es)

**Realización gráfica:**  
Rumor Estudio Gráfico

**Impresión:**  
Digital Agrupem

ISBN: 978-84-15467-75-5  
Depósito Legal: M-13099-2013

Publicación impresa en papel ecológico,  
con cubierta en cartulina y plastificado ecológicos

*Dedicado a Enrique Manuel Casas,  
un amigo de toda la vida, noble,  
generoso, leal, de recto criterio y justas  
palabras, que siempre he tenido  
ante los ojos como un ejemplo a seguir.*

# Índice

	<u>Pág.</u>
<b>PRÓLOGO</b>	11
<b>PRESENTACIÓN</b>	25
<b>PROLEGÓMENOS</b>	41
<b>Capítulo 1.</b> La historia de la contabilidad. Concepto y práctica.	
Evolución, desarrollo y ampliación de horizontes.....	42
1.1. Concepto y auge actuales. Asociaciones y revistas.....	42
1.2. Etapas en la evolución de la historia de la contabilidad.....	47
1.3. Desarrollo de la contabilidad y de su pensamiento en España.....	74
<b>PRIMERA PARTE</b>	
<b>ORIGEN Y NATURALEZA DE LOS SISTEMAS CONTABLES</b>	77
<b>Capítulo 2.</b> Inicio de los registros contables. Formas de entender la misión de la contabilidad y distintos sistemas originados en virtud de estas formas.....	78
<b>Capítulo 3.</b> Finalidad y naturaleza de la contabilidad de Cargo y Data.....	90
<b>Capítulo 4.</b> La contabilidad por partida doble: origen y naturaleza.....	98
<b>SEGUNDA PARTE</b>	
<b>INICIO DE LAS IDEAS SOBRE CONTABILIDAD EN ESPAÑA</b>	111
<b>Capítulo 5.</b> Primeros atisbos de pensamiento contable en la España de la Baja Edad Media.....	112
<b>Capítulo 6.</b> Primer texto doctrinal español: El tratado de cuentas de Diego del Castillo.....	118
<b>TERCERA PARTE</b>	
<b>PENSAMIENTO PRELIMINAR: TEXTOS Y REFERENCIAS CONTABLES EN LOS SIGLOS XVI Y XVII</b>	125
<b>Capítulo 7.</b> Primeros textos sobre contabilidad de Cargo y Data. Antecedentes de la contabilidad de costes en los siglos XVI y XVII.....	126
7.1. 'Suma de aritmética practica y de todas mercaderias con la horden de contadores' .....	126
7.2. 'Dirección de Secretarios de señores' .....	129
7.3. 'Arca limensis: Gazophilatium Regium Perubicum' .....	133
7.4. 'Práctica de la Administracion y Cobranza de las Rentas Reales, y Visita de los Ministros que se ocupan de ellas' .....	141
7.5. 'Luz, y Claridad para Contadores de Partidos' .....	145
7.6. Antecedentes de la contabilidad de costes en los siglos XVI y XVII.....	149
<b>Capítulo 8.</b> Primeros pasos hacia la contabilidad por partida doble: sistemas indefinidos, mixtos o incompletos.....	155
8.1. En camino hacia la partida doble hasta el siglo XV inclusive .....	155
8.2. Tratados doctrinales de carácter mixto o incompleto.....	161
8.2.1. 'Libro de la Camara Real del Principe Don Juan. Officios de su Casa e Servicio Ordinario' .....	162
8.2.2. 'Compendio y breue instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaduria' .....	167

<b>Capítulo 9.</b> La numeración indo-arábiga y la contabilidad por partida doble.....	174
9.1. Numeración romana y sistema arábigo .....	175
9.2. Gerberto de Aurillac y el monje Vigila .....	178
9.3. El 'Liber abaci' y las escuelas de ábaco .....	181
9.4. Resistencias a la aceptación de los numerales indo-arábigos.....	187
9.5. Incunables de aritmética comercial .....	190
<b>Capítulo 10.</b> Libros de cuentas del siglo XVI. Inicios de la partida doble.....	192
10.1. Algunos libros de cuentas conocidos .....	192
10.2. Primeras contabilidades por partida doble estudiadas .....	193
<b>Capítulo 11.</b> Establecimiento obligatorio de la partida doble como sistema contable de mercaderes y banqueros: Pragmáticas de Cigales (1549) y de Madrid (1552). Objetivos y comentarios legales suscitados .....	197
11.1 Pragmáticas de Cigales y de Madrid.....	197
11.2. Comentarios de los juristas a las normas contenidas en las pragmáticas .....	200
<b>Capítulo 12.</b> Primeras aplicaciones y propuestas conocidas de la contabilidad por partida doble en la Administración pública española .....	208
12.1. Factoría General de los Reinos de España .....	208
12.2. La Casa de la Contratación y el Ayuntamiento de Sevilla.....	214
12.3. Las Taules de canvi .....	217
12.4. La Tabla General de Sevilla .....	219
12.5. Los Erarios Públicos .....	228
<b>Capítulo 13.</b> Visión general de la organización y ordenamiento contable de la Real Hacienda de los Reinos de Castilla en los siglos XVI y XVII.....	244
13.1. Organización y funcionamiento generales de la Real Hacienda castellana.....	246
13.2. Estructura y organización de la Contaduría Mayor de Hacienda .....	253
13.2.1. Las Contadurías de Libros y sus funciones .....	256
13.2.1.1. Contaduría del Libro de Caja .....	259
13.2.1.2. Contaduría del Libro de la Razón .....	259
13.2.1.3. Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos .....	260
13.2.1.4. Contaduría del Libro de las Mercedes .....	262
13.2.1.5. Contaduría del Libro de Rentas, Salvado y Quitaciones .....	263
13.2.1.6. Contaduría del Libro de Relaciones .....	266
13.2.1.7. Otros oficios .....	267
13.2.2. Trámite y contabilización .....	268
13.3. Organización y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Cuentas .....	271
<b>Capítulo 14.</b> Planteamientos y reflexiones sobre la introducción de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda.....	277
<b>Capítulo 15.</b> La Contaduría del Libro de Caxa en la Contaduría Mayor de Hacienda.....	288
<b>Capítulo 16.</b> El 'Libro de Caxa y Manual de Cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaración dellos' (1590) .....	311
<b>Capítulo 17.</b> Textos y comentarios sobre partida doble en el siglo XVII y primeros años del XVIII .....	328
17.1. Los memoriales de Salavert, caballero catalán .....	329
17.2. Dos tratados jurídicos con alcance contable: Francisco Muñoz de Escobar y Juan de Hevia Bolaños .....	334
17.3. El opúsculo 'Negociación de Cambios' de 1633 .....	341
17.4. Dos tratados de autores judíos de raigambre española en Amsterdam .....	344

**CUARTA PARTE**

UN ALTO EN EL CAMINO: CONTABILIDADES ESPECÍFICAS CON NOMBRE PROPIO .....	351
<b>Capítulo 18.</b> Contabilidad de instituciones eclesiásticas .....	352
18.1. Introducción al tema .....	352
18.2. Estudios sobre contabilidades de la Iglesia secular .....	362
18.3. Estudios sobre contabilidades de la Iglesia regular .....	367
18.4. Observaciones sobre la contabilidad eclesiástica española en general .....	372
<b>Capítulo 19.</b> Contabilidad señorial .....	376
19.1. Inicio del interés y primeros trabajos históricos sobre contabilidad señorial .....	376
19.2. Estudio contextual: La propiedad agraria en España y los intentos de reordenación .....	382
19.2.1. Latifundios y terratenientes en el Antiguo Régimen .....	382
19.2.2. Supresión de privilegios jurisdiccionales, abolición de los mayorazgos y política de desamortizaciones. La Reforma Agraria de la República, 1932 .....	386
19.3. Investigaciones sobre la historia de la contabilidad señorial en España .....	394
<b>Capítulo 20.</b> Contabilidad militar .....	403
20.1. Creciente interés internacional por la historia de la contabilidad militar .....	403
20.2. La historia de la contabilidad militar en España .....	408

**QUINTA PARTE**

RENACIMIENTO DEL PENSAMIENTO CONTABLE ESPAÑOL.	
EL INTERESANTE SIGLO XVIII .....	417
<b>Capítulo 21.</b> Introducción al tema .....	418
21.1. El Asiento de negros .....	425
21.2. Repoblación de Sierra Morena .....	430
21.3. Los escasos tratados de contabilidad por partida doble del siglo XVIII .....	430
<b>Capítulo 22.</b> La Real Armada y su contabilidad .....	432
<b>Capítulo 23.</b> Introducción de la partida doble en las Cajas Reales de Indias (1784-1787) .....	443
<b>Capítulo 24.</b> Contabilidad de las Reales Fábricas .....	464
<b>Capítulo 25.</b> Los Consulados de Comercio y la normativa contable .....	479
25.1. Contenido contable de las 'Ordenanzas del Consulado de Comercio' de Bilbao. Comparación con la 'Ordonnance du Commerce' de Colbert. Legislación estatal española de la época en materia contable .....	490
25.2. El Consulado de Comercio del Principado de Cataluña y su 'Instrucción contable' de 1766 .....	503
25.3. Contenido contable de las Ordenanzas de otros Consulados y Asociaciones de mercaderes .....	512
<b>Capítulo 26.</b> Contabilidad del Banco Nacional de San Carlos .....	532
26.1. Creación, organización y funciones .....	532
26.2. Los libros de cuentas y el sistema contable .....	537
26.3. Ejemplos de contabilización .....	546
<b>Capítulo 27.</b> Contabilidad de las Compañías privilegiadas de comercio con las Indias .....	556

**SEXTA PARTE**

PENSAMIENTO MODERNO.....	567
<b>Capítulo 28.</b> Inicios del pensamiento moderno.....	568
28.1. Autores del siglo XIX que pusieron las primeras piedras del pensamiento contable moderno en España .....	572
- Miguel Solá.....	572
- Gregorio Cabañas y de la Cámara .....	573
- Francisco Antonio Martí y Antonio Alá .....	573
- Manuel Víctor de Christantes y Cañedo .....	574
- José María Brost .....	575
- Gerónimo Ferrer y Valls .....	580
- Antonio de Heras .....	580
- Antonio Guillén Suárez.....	582
- Fidencio Catalán .....	582
- Felipe Salvador y Aznar .....	582
- Vicente de Villaoz .....	586
- Francisco Cazcarra .....	586
- Pedro Jandet .....	588
- Juan de Dios Navarro .....	589
- Luis Catalán y Cortés .....	590
- Aniceto de la Parra Contreras.....	590
- Francisco Quintana y Pamies .....	590
- Pedro José Solano .....	592
- Emilio Gallur y Sala .....	593
- Francisco Castaño Diéguez.....	593
- Francisco Díez.....	601
- Ramón Fernández y Parreño .....	601
- Eusebio Freixa y Rabasó.....	602
- Matías Bravo de la Zarza.....	602
- Fermín de Antonio .....	602
- Francisco Tejedor y González .....	603
- Fernando López Toral .....	605
- Carlos Álvarez Malgorry .....	607
- Salvador de la Cámara .....	607
- Antonio Aravaca .....	607
- Adolfo Pascual.....	608
- Manuel Fernández Font .....	609
- Blas Goytre y Blasco .....	616
- Federico Casenave y López de Ontanar .....	616
- Emilio Oliver Castañer .....	617
- Antonio Torrents y Monner .....	619
- Eustaquio Bonel Echevarría .....	625
- Bonifacio González Ladrón de Guevara .....	625
- Santiago Rodero y Agudo .....	627
- Eloy Martínez Pérez.....	629
- José Mª Cañizares Zurdo .....	632
- Luis de Pando y Pedrosa.....	636
- José Ramonet y Riu .....	636
- Fernando López y López .....	637
- José M. García Ducazcal .....	639
- Fidencio Aguirre Ruiz .....	640
- Rafael Fernández y Esteban .....	640
- Ramón Orts-Ramos .....	643

28.2. Autores españoles de la primera mitad del siglo XX .....	643
- Juan Asúnsolo Martínez .....	644
- José Rogina .....	645
- José Prats y Aymerich .....	647
- Francisco Hurtado del Valle .....	647
- Francisco Jaén del Pino .....	649
- Domingo Domínguez Alfonso .....	650
- Anselmo Esplá Rizo .....	651
- Francisco Jainaga y Echeguren .....	651
- Manuel Segura Hidalgo .....	651
- Luis Chalbaud Errazquin .....	652
- Gabriel María Bruño .....	652
- Miguel Bofill y Trías .....	654
- Ignacio Inza .....	656
- Antonio Sacristán y Zavala .....	656
- Francisco Aced y Bartrina .....	659
- F. T. D. .....	661
- Luis Ruiz Soler .....	662
- José Martínez y Tristán .....	666
- Fernando Boter Mauri .....	667
- Luis Ballesteros Marín-Baldo .....	675
- Alfonso Miquel Vilanova .....	680
- José Gardó Sanjuán .....	681
- Javier Kühnel y Porta .....	686
- Juan Fernández Casas .....	687
- Emilio Campo Recio .....	692
- Jesús Cortés y Sabater .....	694
- Ramón Cavanna Sanz .....	695
- Luis Torón y Villegas .....	699
- Francisco Palomar Ancejo .....	700
- Francisco Pérez-Pons Jover .....	701
- Daniel Lázaro y López .....	704
- Hipólito Rossy .....	708
- Gerardo Coll Sánchez .....	708
- Ricardo Piqué Batlle .....	709
- Jesús de Aragón .....	711
- L. Victor Paret .....	711
- Juan José del Junco y Reyes .....	711
- Edelvives .....	714
- Enrique Casas Gaspar .....	714
- Ramiro Castañón Gutiérrez .....	716
- Emigdio Rodríguez Pita .....	716
- Antonio Saura Pacheco .....	720
- Pedro Lluch y Capdevila .....	722
- Antonio Lasheras-Sanz .....	725
- Conrado Cardús Rosell .....	725
- Antonio Goxens Duch .....	726
28.3. Revisión panorámica de los inicios del pensamiento contable español .....	730
<b>Capítulo 29.</b> Contabilidades del siglo XIX y primera mitad del XX .....	736
<b>Capítulo 30.</b> La revolución contable de comienzos del siglo XX. Incorporación de las nuevas ideas al pensamiento español .....	751
<b>A MODO DE CONCLUSIÓN GENERAL .....</b>	761
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	769

# Prólogo

## *Infraestructura organizativa e infraestructura conceptual en el espectacular desarrollo de la historia de la contabilidad en España*

Cuando se evalúa la trayectoria y la situación actual de la investigación en contabilidad es normal señalar un interesante fenómeno, quizás internacional, pero cuyas manifestaciones son especialmente intensas en nuestro país. Me refiero al auge del interés por la historia de la contabilidad y, en consecuencia, al crecimiento exponencial del número de trabajos de investigación publicados en los últimos años en esta área.

Abordo, como punto de partida de este prólogo, la síntesis de los acontecimientos acaecidos en la comunidad contable española en las últimas décadas, que han actuado como importantes, quizás decisivos mecanismos multiplicadores de aquel interés por la investigación en la Historia de nuestra disciplina. Estos hechos son abundantes, por lo que asumo decididamente que la selección de los incluidos en el relato no puede sino ser subjetiva, es decir, realizada desde el punto de vista y desde las vivencias personales de quien esto escribe.

Sin perjuicio de acontecimientos anteriores, a alguno de los cuales me referiré más adelante, creo que es en 1992 cuando tienen lugar los dos primeros hitos de auténtica trascendencia y de impacto decisivo en el devenir futuro de la investigación histórico contable: de un lado, la creación de la Comisión de historia de la contabilidad de AECA y, de otro, la celebración en Miraflores de la Sierra del I Encuentro de Historia de la Contabilidad.

Sin duda es ahora, más de veinte años después, cuando podemos evaluar el auténtico potencial de mecanismos multiplicadores de estos dos acontecimientos, a la vista de su papel como punto de apoyo en la consecución de importantes logros posteriores. Pero quien los concibió tuvo muy claro desde el primer momento la necesidad de actuar en un doble plano, en dos dimensiones o vertientes: estableciendo, por un lado, una plataforma institucional (la Comisión de Historia), soporte organizativo de futuras actuaciones y, por otro lado, diseñando una infraestructura conceptual e intelectual que actuara como un faro, en el sentido más estricto de la palabra, es decir, capaz de alumbrar a los investigadores en su trayectoria.

*La infraestructura organizativa se diseñó, como ya digo, a través de la Comisión de Historia de la Contabilidad, en el seno de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. La creación de esta Comisión se acordó en febrero de 1992<sup>2</sup> por la Junta Directiva de la Asociación y actuó desde entonces y hasta el presente bajo el patrocinio del Ilustre Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid. Entre sus cometidos, plasmados en el acuerdo fundacional, y llevados a cabo desde entonces con notable eficacia, el principal era, como es lógico, la promoción de la investigación en historia de la contabilidad, sin olvidar la difusión de los logros y productos de tales investigaciones.*

*Creada en un momento muy oportuno, en el que se gestaba la eclosión en España de la historia de la contabilidad, está claro que su aparición es el efecto del despertar de la investigación histórica en nuestra disciplina y, al mismo tiempo, es uno de los mecanismos multiplicadores que espolea de manera decisiva aquél auge. La creación de la Comisión de historia de la contabilidad de AECA tuvo lugar, por tanto, en el momento oportuno, a la vez que actuó, desde sus comienzos, como un importante motor de la investigación en esta área.*

*Una de las primeras realizaciones de la Comisión es el segundo de los hitos a los que me refería más arriba como mecanismos multiplicadores. Este otro acontecimiento se orientó a incidir de lleno en la vertiente conceptual del desarrollo de la investigación histórico contable.*

*Se trata del Encuentro de Trabajo En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España, evento pionero en nuestro país en el área que nos ocupa<sup>II</sup>. Su organización corrió a cargo del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid y AECA, con la colaboración de la Universidad Autónoma de Madrid. Tuvo lugar en septiembre de 1.992 en la Residencia "La Cristalería" de Miraflores de la Sierra (Madrid), sede de los cursos de verano de aquella Universidad.*

*Además de ser el marco para la presentación pública de la Comisión de historia de la contabilidad de AECA, el Encuentro sirvió, como ya he indicado, para diseñar una infraestructura conceptual que pudiera servir de guía para futuras investigaciones y, lo que me parece especialmente importante, para establecer un nexo de unión entre ellas, diseñando un mapa de las posibles áreas en las que puede moverse la Historia de nuestra disciplina.*

*Con ello se sentaban (y se alentaban) las bases para una posible elaboración de la historia de la contabilidad en España, con la configuración de sus líneas maestras y con el enunciado de la problemática específica que de antemano podía perfilarse en las distintas áreas<sup>III</sup>.*

---

I No puedo dejar de recordar que la propuesta fue de nuestro querido maestro Enrique Fernández Peña, q.e.p.d., como diré de nuevo más adelante.

II Este Encuentro fue la segunda reunión dedicada a la investigación histórico-contable en España, después del organizado en septiembre de 1990 por el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, a partir de la iniciativa del profesor Rafael Donoso Anes, q.e.p.d.

III Los trabajos presentados en este Encuentro fueron publicados en el volumen: *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Estudios de Historia de la Contabilidad N° 2, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) - Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid, 1996.

*Recuerdo muy nítidamente la imagen que me sugirió aquel desafío: se trataba de un enorme rompecabezas, algo así como un puzzle, a lo largo y a lo ancho de la Historia, pendiente de ser rellenado. Dicho de otro modo, un entramado o armazón, con forma de árbol de ramas todavía desnudas que, poco a poco, debería llenarse de hojas. La tarea era ardua, pero al menos me pareció que quedaba muy claro dónde y cómo poner las piezas del rompecabezas, así como la relación entre ellas.*

*Una vez puestos en marcha estos dos efectos multiplicadores, los frutos de este impulso inicial no se hicieron esperar. Citaré sólo algunas de las manifestaciones al respecto, las que me parecen más importantes, relativas a cuestiones tales como la organización de Congresos y eventos similares, la instauración de un galardón llamado a premiar anualmente un trabajo en historia de la contabilidad, la edición de publicaciones o la creación de De Computis, revista monográfica en esta área.*

*En primer lugar, la Comisión de historia de la contabilidad ha sido un vehículo importante para la realización de encuentros, seminarios y congresos sobre la materia<sup>IV</sup>. Así, el Encuentro de Miraflores de la Sierra se convirtió en el I Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, en la medida en que le han seguido otros, organizados con regularidad, llegando a su VIII edición con el celebrado recientemente, en noviembre de 2012, en Soria. Al mismo tiempo, los congresos convocados en España, tanto por AECA como por ASEPUC o por otras instituciones, contaron, desde temprana época, con una o varias secciones paralelas dedicadas a la historia de la contabilidad.*

*Como no podía ser de otra manera, la organización de jornadas y encuentros monográficos sobre historia de la contabilidad se proyectó también sobre el ámbito internacional. Así, en julio del año 2000 se celebró en Madrid, organizado por AECA a través de su Comisión de Historia de la Contabilidad, el 8th World Congress of Accounting Historians, con una importante participación de investigadores de todo el mundo, con representación de los cinco continentes.*

*También en el ámbito internacional cabe destacar la celebración del I Encuentro Internacional Luca Pacioli de Historia de la Contabilidad, el 19 de junio de 2009 en San Lorenzo de El Escorial (Madrid), al que ha seguido la II International Conference “Before and After Luca Pacioli”, organizada conjuntamente por la Comisión de historia de la contabilidad de AECA, el Centro di Studi “Mario Pancrazi” y la Società Italiana di Storia della Ragioneria.*

*Este último encuentro internacional tuvo lugar en junio de 2011 en tres sedes estrechamente relacionadas con Pacioli: Sansepolcro, ciudad en la que nació, en la que fue prior del convento de San Francisco y dónde falleció, y Perugia y Florencia, en cuyas universidades impartió docencia. La celebración de la III International Conference on Luca Pacioli in Accounting History está prevista en Estambul en junio de 2013.*

*En los tres casos, estas conferencias se han convocado en torno a la fecha del 19 de junio, aniversario del fallecimiento de Pacioli.*

*Con el impulso de Encuentros, Conferencias y eventos similares, monográficos sobre historia de la contabilidad, y una vez alentada la inclusión de esta materia en*

---

<sup>IV</sup> Entre los primeros, la Jornada de Commemoración del Quinto Centenario de la publicación de la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita de Luca Paccioli.

*los Congresos de AECA y de otras instituciones, como ASEPU, la Comisión de historia de la contabilidad había creado una eficaz y por tanto decisiva red de efectos multiplicadores, como pone de manifiesto el crecimiento exponencial de los trabajos que vieron la luz en esta área en los años posteriores a 1992, fecha de nacimiento de dicha Comisión.*

*A ello siguieron otros dos hitos importantes, impulsados también desde la Comisión de Historia de la Contabilidad: la convocatoria de un premio anual, concedido al mejor trabajo de investigación histórico contable y la creación de una revista monográfica, que sirviera como instrumento de difusión de las investigaciones en esta área.*

*Nació así el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad, instituido en 1995 por AECA a iniciativa de su Comisión de Historia, como homenaje al ilustre profesional y profesor del que toma el nombre, fundador de AECA y propulsor de dicha Comisión. El Premio se concede al trabajo sobre historia de la contabilidad, redactado en una cualquiera de las lenguas ibéricas o en inglés, por autores españoles y portugueses que a juicio del Jurado evaluador resulte el más destacado y haya hecho la mejor aportación a la disciplina entre todos los que se hayan publicado o presentado públicamente en Congresos, Universidades o Encuentros académicos durante los doce meses anteriores al de su concesión.*

*El premio entregado en 2012 con ocasión del Encuentro AECA en Esposende, Portugal, supone, por tanto, su decimoséptima edición, en una ya larga trayectoria, cuyo jurado ha visto cada vez más compleja la elección del trabajo premiado, ante el crecimiento, desbordante, en cantidad y, si cabe, en calidad de las investigaciones sobre historia de la contabilidad que ven la luz, año tras año, en lenguas ibéricas.*

*El repaso de las diecisiete obras premiadas hasta el momento es, por sí sólo, un claro exponente de lo acaecido en España en el área de la historia de la contabilidad. Todas ellas son aportaciones sólidas en su contenido, rigurosas en su planteamiento e importantes y, en un buen número de casos, novedosas en cuanto a su tema, de modo que la calidad de los trabajos sucesivamente galardonados avala el correlativo prestigio del premio, acrisolado año a año a lo largo de su existencia.*

*Creo que todos quienes estamos en torno a la historia de la contabilidad miramos con cariño este Premio, por el nombre que lleva, Enrique Fernández Peña, en recuerdo de un auténtico maestro; por lo que significa su otorgamiento como reconocimiento a la investigación más importante del año y, también, por cuanto se materializa en una escultura que reproduce el Exacedron Abscisus Vacuus, dibujado por Leonardo da Vinci como una de las láminas que ilustran el tratado De Divina Proportione de su amigo Luca Pacioli.*

*Este repaso de los acontecimientos acaecidos en España durante el período de algo más de dos décadas, que media entre 1992 y el momento actual, no puede concluir sin mencionar otro mecanismo multiplicador de suma importancia: la creación de la revista De Computis, monográfica en historia de la contabilidad, de formato electrónico, cuyo primer número se publicó en diciembre de 2004.*

*Su aparición fue todo un acontecimiento entre los investigadores, no sólo españoles, interesados en la historia de la contabilidad. No es extraño, porque no son demasiado numerosas las revistas en las que un investigador puede publicar y hasta*

*entonces no existía en nuestro país ninguna dedicada específicamente a esta materia, de modo que los autores que militaban en el campo de la historia de la contabilidad tenían que buscar un hueco en publicaciones que prestaban atención, a veces preferente, a otros temas de investigación, normalmente empírica, tales como la regulación contable o el papel de la información financiera en los mercados de capitales.*

*Con la creación de De Computis se pretende y, por supuesto, se consigue crear un vehículo capaz de acoger al menos una parte sustancial de los trabajos más importantes que se preveía fueran realizados en el futuro. Al mismo tiempo, se diseñaba con la revista un mecanismo multiplicador de notable potencial, en la medida en que, generando el cauce para su difusión, ello contribuiría, sin duda, a incrementar el número de trabajos de investigación en historia de la contabilidad. La periodicidad de la Revista es de dos números al año, en junio y diciembre, con lo que en diciembre de 2012 se ha publicado el número 17.*

*Ni que decir tiene que el rigor y la máxima calidad intelectual son los criterios con que se rige la Revista, cuyos artículos son sometidos a un exigente proceso de evaluación independiente. Aparte de la sección de aportaciones doctrinales, que suele incluir entre cuatro y seis trabajos en cada número, la revista publica también habitualmente, entre otras, secciones como noticias, crónicas, comentarios bibliográficos, resúmenes de tesis doctorales, noticias sobre archivos o sobre libros, etc. También me parece importante reseñar que la revista da cabida con frecuencia en sus páginas a artículos de autores extranjeros, redactados, en ocasiones, en otros idiomas.*

*La Revista se une así a la dilatada tarea editorial de la Comisión de Historia de la Contabilidad, de entre la que merece ser destacada su contribución a la reimpresión de libros que vieron la luz en el pasado y que, en su momento, constituyeron aportaciones importantes para la disciplina contable. El primero y, sin duda, el más trascendental, fue la publicación, en 1994, de la primera traducción en España del Tractatus Particularis de Computis et Scripturis de Luca Pacioli<sup>V</sup>, acompañada de un impresionante trabajo de investigación sobre la vida y obra del monje franciscano y sobre el entorno renacentista en el que desenvolvió su actividad. El autor de ambas contribuciones, trabajo introductorio y traducción, es Esteban Hernández<sup>VI</sup>.*

## ***La evolución del objeto de estudio de la historia de la contabilidad***

*Este es, sucintamente resumido, el marco de realizaciones en el área de la historia de la contabilidad en España en las dos dimensiones –institucional y conceptual– a las que me refería al comienzo. Es también, por tanto, el marco en que se inserta el libro al que contribuyo muy modestamente con este prólogo. Pero antes de referirme al libro y, en especial, a su autor, quiero poner de manifiesto una segunda*

V Una segunda edición de dicha obra fue publicada por AECA en 2009, con motivo del Encuentro Internacional Luca Pacioli de Historia de la Contabilidad, celebrado en San Lorenzo de El Escorial el 19 de junio de 2009.

VI Nunca agradeceré lo suficiente la dedicatoria que me hizo Esteban de la obra.

cuestión de no menos interés relativa a lo ocurrido en estos años: me refiero a la evolución del propósito y finalidad de la historia de la contabilidad.

Es un asunto que no quiero dejar de mencionar, si bien lo haré con brevedad, porque el lector interesado puede encontrar un relato relativamente detallado de esa evolución en este mismo libro. En efecto, como se indica en el epígrafe “1.2. Etapas en la evolución de la historia de la contabilidad”, en su nacimiento, a finales del siglo XIX, esta disciplina centra su interés en el estudio de la técnica contable empleada para el registro, normalmente a partir del análisis de aportaciones doctrinales, tales como libros de texto sobre materias contables. Lo que me parece importante destacar es la manera en que, tras ese punto de partida, la historia de la contabilidad se ha ido rediseñando a sí misma, ampliando el objeto de su investigación y centrándose en áreas de interés creciente, hasta consolidarse como un importante auxiliar de la Historia Económica. La evolución, como trataré de poner de manifiesto a continuación, es sugerente, y está sometida a una lógica coherente.

Tras los primeros pasos, no habría de transcurrir mucho tiempo para que se iniciara una segunda etapa. En ella, junto con la técnica empleada en los registros contables, los historiadores comenzaron a ocuparse también del contenido de los mismos, es decir, del análisis de la actividad económica descrita en los libros de cuentas. La evolución es, como decía, coherente, porque cada avance impulsa al siguiente. El estudio de las operaciones económicas pronto sugiere ampliar el campo objeto de atención al análisis, incluyendo en el mismo, en una tercera etapa, el contexto económico y social en que se realizan tales operaciones.

En consecuencia, la historia de la contabilidad alcanza, en esta tercera etapa, un propósito maduro y con una dimensión socioeconómica cada vez más importante. Así, como ya hemos indicado, su objeto principal, sin olvidar el estudio de la técnica empleada en los registros, es ahora el análisis de la actividad económica y de sus circunstancias que se refleja en los registros contables y que se deduce de ellos.

Pero no acaba aquí esta singladura del objetivo y propósito de la historia de la contabilidad. La evolución continúa con su secuencia lógica, porque el paso siguiente, en una cuarta etapa, es preocuparse por el efecto que puede tener la contabilidad en el entorno económico en el que opera y se desenvuelve. Es en esta fase cuando empieza a subrayarse algo que siempre he considerado de especial trascendencia: la constante contribución de la contabilidad al desarrollo económico a lo largo de su devenir histórico, desde la Revolución Comercial del siglo XIII hasta nuestros días.

Finalmente, lo que se ha denominado “la nueva historia de la contabilidad” aporta, en una quinta y por el momento última etapa, un área adicional de interés: el estudio de las influencias del entorno sociológico, con aplicación de las relaciones saber y poder y con la incorporación de motivaciones de control de personas y de su disciplina en la configuración de los sistemas contables y de su contexto.

En cualquier caso, lo que me parece más importante es subrayar la manera en que en esta evolución subyace, en todas las etapas partir de la segunda, la contribución de la historia de la contabilidad a la Historia Económica. Hoy por hoy es comúnmente aceptado que el cometido principal de la primera es su aportación a la

*segunda o, lo que es lo mismo, su potencial para el estudio y, con ello, la comprensión de los fenómenos económicos y sociales.*

*En la medida en que una unidad económica lleva libros de cuentas, en ellos queda recogida, paso a paso, su actividad cotidiana. En los libros de cuentas está la vida de las organizaciones y de las personas que forman parte de ellas. Para contemplar esa vida, no hay sino asomarse a los registros y leer los asientos que se plasmaron en ellos en su momento.*

### ***Esteban Hernández, protagonista destacado***

*Sin duda resulta interesante dilucidar cuáles son los motivos de este auge desbordante de la historia de la contabilidad en España y, con él, de la ampliación de su finalidad y propósito, hasta constituirse como un apoyo imprescindible de la Historia Económica. Pero, junto a esos motivos, me parece especialmente interesante preguntarse por los protagonistas del auge y, en especial, por sus impulsores.*

*Estoy seguro de que me va a reñir por decir lo que voy a decir, pero faltaría a la verdad si no lo dijera. Quien conozca la evolución de la investigación histórico contable en las tres últimas décadas en España, tanto desde el punto de vista de sus mecanismos multiplicadores como en cuanto a su propósito y finalidad, sin duda sabe que puede haber otros protagonistas, asimismo importantes; conoce seguramente el decisivo papel de AECA acogiendo en su seno el diseño de la infraestructura institucional aludida; pero también sabe, y de esto no me cabe ninguna duda, que el auténtico motor, el decidido impulsor, el principal efecto multiplicador y, en definitiva, el artífice del auge en España<sup>vii</sup> de la historia de la contabilidad, no es otro que Esteban Hernández Esteve.*

*Y me parece que ello es así en cada una de las dos dimensiones que mencionaba anteriormente: la vertiente institucional, entendida como la generación de una plataforma organizativa donde asentar y desde donde impulsar la investigación en historia de la contabilidad, y la vertiente conceptual, es decir, el diseño de herramientas intelectuales que permitan el progreso de aquella investigación y, con ello, hagan posible la evolución y el perfeccionamiento de la disciplina en sus contenidos y en su ámbito y objeto de estudio.*

*La decisiva participación de Esteban Hernández Esteve en la vertiente institucional es de sobra conocida. Desde su creación, es el Presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad, y desde esta eficaz plataforma ha gestado la creación, ha impulsado el despegue y luego ha mantenido con pulso firme y certero todos los mecanismos multiplicadores a los que he hecho referencia anteriormente, como los encuentros nacionales e internacionales, el Premio Enrique Fernández Peña de historia de la contabilidad o la revista De Computis, por solo citar algunos.*

*Y también es sobradamente conocida su decisiva aportación a la otra vertiente, la intelectual, tanto por lo que respecta al trazado de vías conceptuales y metodológicas que sirvan de guía de investigadores, como por lo que se refiere al impulso en la evolución –al que también me he referido– del objeto y propósito de la historia de la contabilidad, desde el inicial estudio de las técnicas contables hasta su decisiva contribución a la Historia Económica.*

---

VII E, incluso, también en otros países, como Portugal, así como algunos de América Latina, con especial referencia a Colombia.

*Todas y cada una de sus numerosas investigaciones constituyen una buena muestra de cuanto digo y, en especial, un ejemplo a seguir en cuanto a su profundidad y rigor intelectual. Siendo ello así, no me parece oportuno destacar ninguna de ellas sobre las demás. Pero lo que sí quiero es señalar al menos un ejemplo, como botón de muestra, de la manera en que con un trabajo de investigación se puede incrementar decisivamente el impulso en una determinada dirección del objeto de estudio de una disciplina, subrayándolo, disecciónándolo con hábil escarpelo, elevándolo al primer plano de la investigación y, en definitiva, potenciando y ampliando tal objeto de estudio hasta límites muy superiores, por su dimensión e importancia socioeconómica, a los que hubieran podido ser imaginados algunos años antes para la historia de la contabilidad.*

*La elección no es fácil entre la desbordante bibliografía de la que es autor Esteban Hernández, pero me quedo, como tal ejemplo, con el trabajo titulado La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559), discurso pronunciado en el acto de su toma de posesión como académico numerario de la Real Academia de Doctores de España en octubre de 2010. No hay que ir más allá del título del trabajo para encontrar aquella sugerente idea, que preside desde el inicio de su trayectoria todas las investigaciones histórico contables de Esteban Hernández y que difunde en todos los ámbitos en que tiene ocasión, con afirmaciones como las que transcribo a continuación:*

“La historia de la contabilidad es algo más que la historia de unas técnicas y unas prácticas o costumbres de anotación contable. Se asienta, pues, sobre la base firmemente asumida 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, ni por la luz que pueden arrojar para el correcto entendimiento 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, principalmente, y aunque todo lo anterior es muy importante, por su íntima concatenación con los eventos, vicisitudes y evolución en general del comercio y de sus instituciones de la vida económica en su conjunto...”

*Al margen de ello, y sin perder de vista que cada una de sus investigaciones es una lección de rigor metodológico, Esteban Hernández nos obsequia con frecuencia con algún artículo dedicado exclusivamente a verter expresamente sus siempre atinadas reflexiones sobre cuestiones metodológicas o, en general, sobre contenidos, en la Historia de la Contabilidad<sup>VIII</sup>.*

VIII Por ejemplo, “Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al futuro”, en *Revista de Contabilidad e Comercio*, Porto, vol. LIV, núm. 216, octubre. (1997); “Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación histórico-contable”, en *Partida Doble*, abril 2001.

## **Además, un impresionante trabajo personal de investigación**

*A su condición de motor en las dos dimensiones (institucional y conceptual), a las que me he referido hasta ahora, hay que añadir una desbordante contribución como historiador, con numerosas, incluso diría incontables aportaciones, todas ellas decisivas para el conocimiento del devenir histórico de la disciplina contable. La lectura de su currículum a este respecto no solo impresiona, sino que también trasluce un tesón infatigable y un entusiasmo contagioso que, sin duda, ha animado a no pocos investigadores a trabajar en el campo de la historia de la contabilidad.*

*Si se me permite de nuevo volver a mi planteamiento subjetivo, afirmaré que, a pesar de que mi contribución a la historia de la contabilidad no es significativa, tengo muy claro el haber sido tocado por ese entusiasmo que, como digo, resulta contagioso. Sin perjuicio de algunos recuerdos previos, también importantes<sup>IX</sup>, un momento que resultó decisivo en mi interés por la Historia se produjo con ocasión del Cuarto Congreso Anual de la European Accounting Association (EAA), celebrado en Barcelona en abril de 1981. En el mismo, Esteban Hernández Esteve, al que hasta entonces no tenía el gusto de conocer personalmente, presentó un trabajo, impresionante en calidad y en dimensión, con el título “Contribución al estudio de la historiografía contable en España”, publicado posteriormente por el Banco de España. Se trata de otro punto de partida importante, de un mecanismo multiplicador que nos abrió los ojos a muchos y que, como recopilación de fuentes, generó multitud de ideas y abrió muchos caminos, como puede comprobarse analizando la producción investigadora posterior de nuestro colectivo.*

*En el siguiente Congreso de la EAA (Aarhus, Dinamarca, 1982), asistí a la presentación de una comunicación que también me pareció realmente ilustrativa del atractivo que podía tener un buen trabajo de investigación en historia de la contabilidad: “Los libros de Fernán López del Campo, primer factor general de Felipe II (1556-1560)”. De los años sucesivos recuerdo con agrado aportaciones no menos importantes, que me llamaron poderosamente la atención, sobre otras cuestiones, de entre las que no puedo dejar de señalar, por el impacto que me produjeron, las relativas a Bartolomé Salvador de Solórzano, al Estudio sobre las Ordenanzas de los Reyes Católicos relativas a la Contaduría Mayor de Hacienda y sus oficios o a los Aspectos contables del Consejo de Hacienda de Castilla.*

*Efectivamente, todas ellas son obras de Esteban Hernández publicadas antes de 1990, junto con otras muchas que dio a conocer en el mismo período. Pero si buscamos en las bases de datos, vamos a encontrar que, si bien aparecen en España aportaciones importantes en la vertiente de la Historia Económica<sup>X</sup>, son escasos los*

---

IX No puedo dejar de mencionar la Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Negocios de Goxens Duch, publicada en cuatro tomos a comienzos de la década de los cincuenta, que dedica una parte significativa de su contenido a la historia de la contabilidad. Ni tampoco, entre otros, aquel artículo, completo y esclarecedor, de Vicente Montesinos, publicado en 1978 en el vol. 30 de *Técnica Contable* bajo el título “Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la Contabilidad”.

X Por ejemplo y entre otros muchos, Miguel Artola sobre *La Hacienda del Nuevo Régimen*, Adroer i Tais, A. M. y Gaspar Feliu i Montfort sobre *La Taula de Canvi de Barcelona*, Rafael Conde y Delgado de Molina sobre *La banca barcelonesa trecentista de Pere Descaus y Andreu d'Olivella*.

*autores que, además de Esteban Hernández, cultivan en la década de los ochenta la historia de la contabilidad propiamente dicha<sup>xi</sup>.*

*En definitiva, el período previo a 1992, año en que tiene lugar la creación de la Comisión de Historia de la Contabilidad y la celebración del Encuentro de Miraflores, se trata de una etapa decisiva en el despegue de la historia de la contabilidad. Pero entre las aportaciones de esta época destaca muy especialmente, en cuanto a su número e importancia, a una considerable distancia de las demás, las investigaciones de las que es autor Esteban Hernández. Es una prueba más de la trascendencia de su actividad en el auge de la historia de la contabilidad en España.*

*Posteriormente, a partir del comienzo de la década de los noventa, han visto la luz otras muchas aportaciones de nuestro autor, acompañadas de manera creciente por trabajos procedentes de otros investigadores. No voy a pasar revista a su desbordante producción intelectual en estos últimos años, pues el simple relato de sus títulos rebasaría la extensión lógica para un prólogo, pero no puedo dejar de subrayar que el ingente caudal de trabajos presentados a Congresos, publicados en revistas nacionales y extranjeras y, en definitiva, vertidos por Esteban Hernández a nuestro ámbito intelectual, me parece sin duda una muestra adicional, que tiene mucho de mecanismo multiplicador y, por tanto, de explicación del auge de la historia de la contabilidad en los últimos años en España.*

### ***El talante generoso y cordial es también un efecto multiplicador***

*A ello se une otra circunstancia de no menor trascendencia: el carácter, siempre generoso, cordial, abierto, afable, comprensivo, colaborador e, incluso, por qué no decirlo, tolerante, de Esteban Hernández. Estas características personales, seguramente innatas, pero también cultivadas con esmero, le predisponen a tener siempre la palabra adecuada, el estímulo necesario, el afecto oportuno para quien se acerca a él en busca de orientación y consejo en relación con algún proyecto, tema o intención de investigación en Historia.*

*Me parece que su manera de abordar las relaciones personales en nuestro entorno de expertos en contabilidad, además de gratificante para cualquier interlocutor, es también un claro estímulo a favor del crecimiento de la investigación en historia de la contabilidad.*

### ***Reconocimientos y distinciones***

*Esteban Hernández me honra con su amistad y con su afecto y yo me honro considerándole mi maestro, aunque no es extraño que intente corregir esta afirmación mía, incluso a veces airadamente, cuando se lo digo. Y, desde luego, no pretendo, ni mucho menos, ser el único. Porque Esteban Hernández es, sin duda, el maestro de*

XI En este apretado repaso no puedo dejar de mencionar a José María González Ferrando, autor de varios trabajos en la década de los ochenta como, por ejemplo, el dedicado (1982) a *Los Libros de Cuentas de la familia Ruiz, mercaderes-banqueros de Medina del Campo (1551-1606)*, o el relativo a *Las tres formas de llevar ‘cuenta y razón’ según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina (1988)*. Ni tampoco puedo olvidar la tesina de licenciatura, dedicada al *Estudio económico financiero de la Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray*, defendida en 1981 por Begoña Prieto Moreno y que constituye el comienzo de una fecunda carrera en el ámbito de la historia de la contabilidad.

*todos quienes de una manera o de otra, en mayor o menor medida, nos hemos acercado a la historia de la contabilidad. Por si quedara alguna duda de objetividad en mis apreciaciones, ahí están, como prueba de su magisterio, los muchos honores y galardones que ha recibido en los últimos años, en el panorama nacional y también en el internacional.*

*El listado es largo, por lo que me conformo con mencionar sólo alguno de estos reconocimientos, que me parece especialmente significativo. Por ejemplo, el otorgamiento, en 1984 por The Academy of Accounting Historians de los Estados Unidos de Norteamérica, del 'Hourglass Award', máxima distinción de dicha institución, en el 4th World Congress of Accounting Historians, galardón que con esta ocasión premió por primera vez a un autor de habla no inglesa. Esta distinción se repitió en 1995, con lo que solo tres investigadores en el mundo, Basil Yamey, Stephen Zeff y Esteban Hernández han sido galardonados dos veces con este premio.*

*Cabe señalar, además, que también ha sido Chairman of the Board of Trustees de la Academy of Accounting Historians norteamericana por el período de 2005 a 2010, primera vez que dicha Academia tiene un Chairman no estadounidense. También, en el ámbito internacional, es miembro del Consejo de Redacción de tres de las cinco revistas de historia de la contabilidad que existen en el mundo: del Journal of Accounting Historians, de los Estados Unidos, de la Accounting, Business and Financial History, del Reino Unido de Gran Bretaña, y de Contabilità e Cultura Aziendale. Rivista della Società Italiana di Storia della Ragioneria, sin olvidar su condición, ya comentada, de impulsor y editor de la revista electrónica española De Computis, publicada por AECA.*

*Además, en nuestro país, y entre otras muchas manifestaciones de reconocimiento, Esteban Hernández es Miembro de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, ha sido designado Titulado Mercantil y Empresarial del Año 1994 por el Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales y es académico numerario de la Real Academia de Doctores de España, como ya hemos indicado más arriba con ocasión del comentario de su discurso de ingreso. Desde 2002 la Universidad Autónoma de Madrid tiene al Dr. Hernández Esteve entre sus Profesores Honorarios.*

### ***El libro, una síntesis completa de lo que sabemos en torno a la historia de la contabilidad en España***

*A pesar de las muchas páginas que he ocupado hasta aquí en lo que llevo de este prólogo, me atrevo a pensar que quien conozca la trayectoria, realizaciones y talento de Esteban Hernández Esteve probablemente opinará que me he quedado corto en el relato. Y seguramente es cierto. Pero el responsable de la editorial de este libro me ha advertido, como suele ser habitual, de la conveniencia de no excederme en su longitud. Debería, por tanto, ir pensando en ponerle punto y final. Sin embargo, sería una excentricidad por mi parte concluir un prólogo sin dedicar al menos algunas líneas al libro prologado.*

*Voy a ser breve, porque el lector seguramente valorará mejor que yo la obra que ahora ve la luz. No en vano el viejo refrán afirma que el buen paño en el arca se vende. Me conformo con opinar en relación con el libro que Esteban Hernández, como*

suele ser habitual en todo lo que hace, ha sido también en esta ocasión sumamente modesto al ponerle título a esta su obra más reciente.

En efecto, me parece que no se trata de una “Aproximación” al estudio del pensamiento contable español como pretende el título, sino que constituye un compendio completo, incluso enclopédico, de la historia de la contabilidad en España. Ni tampoco es solo un estudio del pensamiento contable, como también dice el título sino que, sin dejar de serlo, es un tratado de otras muchas cuestiones relativas a la evolución de la contabilidad en España.

Por ejemplo, en esta aproximación, entreverada en sus páginas, se incluye un magnífico y muy completo relato sobre la evolución de la regulación contable española, desde el *Fuero Juzgo* hasta las ordenanzas de los Consultados de Comercio, que sirvieron de base para la redacción del primer Código de Comercio en 1829, con especial atención a disposiciones pioneras en el mundo en cuanto a la utilización de la partida doble, como son las *Pragmáticas de Cigales* y de Madrid.

No tengo duda de que este relato sobre la regulación contable española bien habría justificado por sí solo una publicación aparte. Lo mismo ocurre con el tratado, también completo, que se desarrolla a lo largo de varios capítulos, sobre los orígenes y la evolución de la contabilidad pública, ampliamente descrita, como no podía ser de otro modo, por Esteban Hernández en su libro. O sobre el desarrollo de la contabilidad industrial y, con ella, de la contabilidad de costes en las reales fábricas. Y un largo etcétera, sin olvidar la revisión, desde la perspectiva histórica, con un considerable nivel de detalle, de otras áreas, como la contabilidad monástica y eclesiástica, la contabilidad señorial o la contabilidad militar.

Además, el libro realiza frecuentes incursiones en el entorno de disciplinas que rodean a la contabilidad, con especial referencia, además del derecho, a la aritmética y otras manifestaciones de las matemáticas. No podía ser de otro modo, puesto que son relaciones clásicas, puestas de manifiesto con frecuencia en los tratados contables. Pero Esteban Hernández va mucho más allá, analizando en detalle aquella relación, desde los incunables, anteriores, por tanto, al comienzo del siglo XVI, de aritmética comercial, hasta las aportaciones de autores de los siglos XIX y XX, que de alguna manera han vinculado matemáticas con cuestiones contables. Pero en este ámbito, por encima de cualquier otro tema, destaca por su evidente atractivo la descripción que se hace del progreso en la tortuosa y lenta implantación de la numeración indo-arábiga en el mundo occidental y, con ello, en la llevanza de los registros contables, con manifestaciones en nuestro país muy anteriores a Fibonacci, como son las de Gerberto de Aurillac en Santa María de Ripoll y el *Codex Vigilanus* (en referencia a su autor, el monge Vigila), escrito en el monasterio de San Martín de Albelda (Rioja). Ambos códices fueron escritos antes de finalizar el primer milenio.

Por todo ello, creo que, más que una “aproximación”, se trata de una Suma, en el sentido más clásico del término, porque todo, absolutamente todo lo que sabemos sobre el devenir histórico de la contabilidad en nuestro país está en este libro, magistralmente sintetizado y hábilmente dotado de un hilo conductor en el que palpitá aquel propósito, motor de la tarea investigadora de Esteban, en busca de mostrar el potencial de la historia de la contabilidad en relación con la Historia Económica.

*A la vista del planteamiento y del contenido del libro, no puedo sino recordar el propósito de aquel Encuentro de Miraflores de 1992, que comentaba al principio. Como decía más arriba, en dicho Encuentro se diseñó un puzzle, un entramado, a modo de armazón, que debería ser rellenado progresivamente por la investigación en historia de la contabilidad. No voy a decir que la tarea se haya completado, porque no es así, pero no es menos cierto que el entramado tiene ahora un contenido tupido, abundante y consistente en profundidad y también en extensión a lo largo de las etapas de nuestra historia, desde la Baja Edad Media hasta la consolidación de la contabilidad como asignatura universitaria, como reza el subtítulo del libro.*

*Me impresiona la manera en que se cierra este primer ciclo o círculo de la espiral impulsada en Miraflores. Esteban Hernández lanzó primero la idea, creó luego un conjunto decisivo de mecanismos multiplicadores, tanto institucionales como intelectuales y, desde entonces, ha actuado permanentemente como eficaz motor de la investigación en historia de la contabilidad, contribuyendo a la causa, además, con sus abundantes y siempre valiosos trabajos de investigación. Finalmente, el ciclo, el primer círculo concéntrico de la espiral, se cierra con la elaboración por el propio Esteban Hernández de un compendio que permite una visión general, todo lo completa que puede ser en estos momentos (que no es poco), del devenir histórico de la contabilidad en España, sintetizando las contribuciones de otros investigadores y también las suyas aparecidas en este fecundo período que comenzó con el Encuentro de Miraflores.*

*Esteban pondrá de nuevo en tela de juicio estas afirmaciones mías, sosteniendo que es mucho lo que falta. Es un problema de valoración sobre lo que deba entenderse por poco o mucho, en el que no entro, porque es eminentemente subjetivo, aunque reconozco que nunca puede ponerse punto final a la investigación ni en historia ni en cualquier otra disciplina. Simplemente afirmo que, además del ingente contenido aportado al puzzle, ahora, con el libro, tenemos también un mapa que nos muestra los lugares, las etapas de nuestra historia, en los que el entramado está menos tupido.*

*Subrayo el término “primer” círculo que he utilizado más arriba. Efectivamente, se trata de una primera etapa, de un primer escalón, el que ahora se cierra, lo cual no le resta ni un ápice de importancia. La espiral sigue en marcha y los efectos multiplicadores generados en los últimos años continuarán sin duda propiciando el auge de la historia de la contabilidad, con la misma o, probablemente, con mayor velocidad que la experimentada en estos años a los que me he referido.*

*Sin embargo, a partir de ahora, a partir de este libro de Esteban Hernández, ya no se trata de armar un rompecabezas casi vacío, sino de completar espacios, de llenar posibles huecos, de colgar nuevas aportaciones, en un entramado coherente, bien diseñado y con un indudable potencial no sólo para orientar a los investigadores sino, también, para ilustrar (y deleitar) a cualquier interesado –con especial referencia a nuestros expertos contables– en la profesión o en las aulas, que quiera profundizar en el conocimiento de la historia de la contabilidad en España, es decir, de la historia de la disciplina que practican.*

## **Reflexión final sobre la riqueza intelectual de la contabilidad y agradecimiento por la contribución de Esteban Hernández a la misma**

Parece evidente y, aunque es de dominio público, lo he dicho siempre que he tenido ocasión, que la historia de la contabilidad contribuye de manera importante a la riqueza intelectual de nuestra disciplina. Primero, porque pone de manifiesto la manera en que la contabilidad, en cada período histórico, ha sido capaz de adaptarse a los nuevos requerimientos, evolucionando como respuesta a los cambios en los valores no sólo económicos, sino también culturales e intelectuales vigentes en todas y cada una de las etapas de la Historia. Es decir, porque pone de manifiesto la capacidad de servicio de nuestra disciplina al entorno en el que se desenvuelve.

Y, en consecuencia, porque desvela la medida en que nuestra disciplina ha contribuido en cada etapa a la actividad económica y, con ello, a la generación y distribución de renta y riqueza y, por tanto, al desarrollo económico. No hace falta recordar, en cuanto a esto último, que cuando hablamos de desarrollo económico hablamos también de bienestar colectivo, lo cual potencia considerablemente la dimensión social de la contabilidad y la responsabilidad social de quienes nos dedicamos a ella.

Tengo muchos motivos de agradecimiento a nuestro querido maestro Esteban Hernández. A buen seguro, mis colegas de la profesión contable española e internacional comparten ampliamente los que voy a mencionar. En primer lugar, su constante ejemplo como intelectual, como profesor, como investigador y como persona que derrocha bonhomía y bien hacer en todas las dimensiones de su actividad. Y, en segundo lugar, en cuanto a la contabilidad se refiere, su contribución, extensa, constante y eficaz, con su trayectoria, y ahora, con éste nuevo libro, a incrementar de manera decisiva la riqueza intelectual de nuestra disciplina y, con ello, la riqueza intelectual de todos y cada uno de quienes militamos en esta profesión.

Y, por descontado, también agradezco este inmerecido honor de prologar un libro que, estoy seguro, marcará un antes y un después en la historia de la contabilidad en España.

JORGE TUA PEREDA

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad  
de la Universidad Autónoma de Madrid

# **Presentación**

*Que no hagan callo las cosas ni en el alma ni en el cuerpo.  
Pasar por todo una vez, una vez sólo y ligero,  
ligero, siempre ligero.*

*No sabiendo los oficios los haremos con respeto.  
Para enterrar a los muertos  
como debemos  
cualquiera sirve, cualquiera... menos un sepulturero.*

León Felipe,  
farmacéutico ocasional de Almonacid de Zorita  
1919-1920

Una aclaración preliminar: La cita a León Felipe que encabeza este libro no se hace como un canto a la falta de profesionalidad y oficio. Todo lo contrario: es un toque de atención para no permitir que, en el desempeño concienzudo de nuestra profesión, la rutina y la inercia emboten nuestra sensibilidad.

Por otra parte, tiene mucho de recuerdo personal y familiar. Nuestros hijos pasaron los veranos y fines de semana de su infancia y primera juventud en las proximidades de Almonacid de Zorita, una villa y comarca encantadoras, con gentes sencillas, afables y hospitalarias; tanto es así que María de Austria, hermana de Carlos V y reina de Hungría, al regresar a España, quiso retirarse a Almonacid, aunque no pudo lograr su propósito, pues falleció en el camino de Valladolid a la villa<sup>1</sup>.

León Felipe Camino Galicia de la Rosa es uno de los poetas españoles de mayor y más profunda sensibilidad humana. En su azarosa vida llegó en el verano de 1919 a ejercer de farmacéutico, su carrera, en Almonacid de Zorita. Allí permaneció un año entero y escribió sus primeras poesías, publicadas en Madrid en 1920 en un volumen, su primer libro, titulado: *Versos y Oraciones del Caminante*. ¡Cuántas veces no habré estado yo en esa farmacia y habré mirado a través de la misma ventana por la que miraba el poeta y veía a la niña que, camino de la escuela, se quedaba frente a la ventana con “su cara en el cristal aplastada, con la barbillita sumida y la naricilla chata!”

Después de esta aclaración, ya puedo entrar en materia.

\* \* \*

Antes que nada desearía dirigir unos avisos a las personas que se acerquen a estas páginas con la idea de cerciorarse de si merece la pena o no adentrarse en ellas. Obviamente, ésta es una decisión que solamente a ellas les corresponde tomar. A mí me cabe aclarar simplemente algunas cuestiones que puedan ayudarlas a tomar esta decisión y esto es lo que voy a intentar.

En primer lugar, debo aclarar que este libro no se interesa sólo por el estudio de la evolución de las ideas que dieron lugar a la aparición de las prácticas, técnicas y planteamientos contables. En consecuencia, no es un libro estrictamente técnico. Al igual que la historia de la contabilidad en general, que es la disciplina ma-

1 Ver Antonio Herrera Casado: *Historia de Almonacid de Zorita*, Almonacid de Zorita: Excmo. Ayuntamiento de Almonacid de Zorita, 1990, pág. 58.

dre que la cobija, la historia del pensamiento contable ha variado y se ha desarrollado grandemente en los últimos tres o cuatro decenios, y por ello este libro abarca más campos de interés que los puramente técnicos.

En efecto, la historia de la contabilidad, que, hace tan sólo treinta o cuarenta años, era una actividad intelectual dedicada al estudio de la evolución y desarrollo de la ciencia contable a través de los tiempos, ha pasado a ser en la actualidad una vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica en general a partir del estudio y examen de los libros de cuentas y demás documentación contable.

Su misión, tal como se entiende ahora, es la de extraer todos los conocimientos que sea posible obtener del análisis de esta documentación, insertada en su adecuado contexto. Su característica distintiva, pues, es la metodología empleada, que se basa en el análisis de los libros de cuentas y demás documentación contable.

La gran variación con respecto al planteamiento anterior, un planteamiento que constituye la visión originaria y sensu stricto de la historia de la contabilidad, y que sigue siendo el núcleo de la disciplina, de imprescindible conocimiento, es la enorme ampliación de horizontes que la nueva visión o planteamiento lato sensu ha supuesto.

La razón y la justificación de la nueva visión están claras. Casi todas las actividades humanas tienen y han tenido siempre un aspecto económico. En este sentido los que las practicaban tenían necesidad de llevar cuentas, de mayor o menor enjundia y complejidad, ciertamente. Pero, al fin y al cabo, eran cuentas. La inmensa mayoría de estos libros de cuentas se ha perdido, sin duda, porque su utilidad se limitaba a sus dueños, y eso sólo en tanto duraba la vigencia de los apuntes. Pero, pese a ello, muchos de esos libros se han conservado y se conservan todavía en los archivos; son unos libros que apenas han sido tocados por los historiadores generales y económicos, por diversas razones, entre ellas por la falta de conocimientos contables y, sobre todo, por una falsa idea del valor de las enseñanzas que su contenido podía proporcionar. Resultan muy ilustrativas a este respecto las palabras de Marco Tabarrini, ilustre historiador y político italiano, presidente del Consejo de Estado, senador desde 1871 y presidente del Istituto Storico Italiano desde 1888, unas palabras que salen a relucir en un pasaje de nuestro relato: *“el registro de los negocios de un mercader bien poca luz histórica puede proporcionar, aparte de algunas nociones sobre el valor de las monedas y de las condiciones del comercio”*. Craso error, que todavía tiene vigencia en algunos pocos círculos de historiadores. Porque el hecho que las modernas investigaciones de historia de la contabilidad han venido a evidenciar ha sido, precisamente, que merced al estudio y al examen de los libros de cuentas, a la luz de los conocimientos proporcionados por la historia de la contabilidad, se han podido hacer avances en la historia de la política, la arquitectura, la guerra, la esclavitud, etc., etc., aparte lógicamente de en la historia económica y empresarial, entre cuyas disciplinas se cuenta la historia de la contabilidad. Más adelante tendremos ocasión de comprobar estas afirmaciones.

De igual manera, la ramificación de la historia de la contabilidad constituida por la historia del pensamiento contable ha ampliado mucho su campo de investigación, como antes se decía, pues ha extendido su curiosidad a las conexiones entre el pensamiento contable y el pensamiento intelectual y cultural, en general, y sobre todo en relación con el normativo, el jurídico y el matemático, con el surgimiento de los números indo-árabigos y su introducción en Europa, pero también

con el de los orígenes de la escritura, la invención de la imprenta, los aspectos económicos del Renacimiento, la organización del comercio medieval europeo, la política mercantilista y los movimientos de metales preciosos, el pensamiento esclavista, las teorías del conocimiento como instrumento de poder, la contabilidad como medio de disciplinamiento, etc., etc. Todos estos temas y relaciones encuentran eco en este libro, porque se piensa que insertar la historia de la contabilidad en su contexto amplio proporciona relieve a la disciplina contable y la hace trascender de la falsa visión que algunos tienen aún de ella como simple actividad registradora sin mayor significación. Insertada en el contexto, resulta más obvio situarla, con su auténtica naturaleza, en el lugar que le corresponde dentro del concierto de las disciplinas científicas. En general, en este libro se ha dedicado mucha atención al contexto, especialmente en algunos puntos concretos, pues el contexto es lo que sitúa a las materias, a los temas en su lugar, lo que los delimita e ilustra las conexiones e interacción que tienen con las demás materias que conviven con ellos. Como decía Ortega y Gasset, hay que considerar al hombre junto con su circunstancia, en el sentido de que no se puede conocer el hombre si no se conoce su circunstancia. Lo mismo puede decirse de los temas históricos, no se pueden conocer cabalmente si no se conoce su contexto, lo que los rodea. Esta es una de las facetas más fascinantes de la labor del historiador: conocer el contexto de los temas que estudia y descifrar las relaciones e interacciones mutuas.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, dada la índole de la contabilidad como disciplina que se basa en la anotación y registro de actos económicos, la separación rigurosa y estricta entre el pensamiento y la anotación de los hechos, entendiendo por ésta la forma en que estas anotaciones se realizan, resulta más difícil en la contabilidad que en otras ciencias, pues esta forma es precisamente la plasmación de las ideas y las normas que se tienen sobre ella, es decir, de su pensamiento. No quiero decir con esto que no sea posible la expresión de un pensamiento abstracto sobre los fines, motivaciones, formas de entender la contabilidad, etc. Claro que es posible y de hecho se hace, pero pienso que hoy por hoy la separación entre pensamiento y hechos contables es menos clara que en otras disciplinas. En las ciencias económicas, por poner un ejemplo próximo, los hechos tienen vida propia y su historia no depende tanto de la historia de la ciencia, que es lo que constituye, a fin de cuentas, su pensamiento. Las ciencias económicas se ocupan, sobre todo, de explicar *ex post* por qué los hechos se comportan de determinada manera, construyendo sobre ello teorías y explicaciones generales que puedan predecir el comportamiento de los hechos en el futuro. Este quehacer se combina, por supuesto, con el estudio de la evolución y el desarrollo de la propia disciplina, un desarrollo que parece mucho más complejo en las ciencias económicas del que, hoy por hoy, ha alcanzado todavía la historia de nuestra disciplina.

Sea como fuere, esta incursión –sobrevenida un tanto casualmente al hilo del discurso– en las relaciones entre pensamiento y hechos contables, nos pone frente a la oportunidad de inquirir algo más acerca de la naturaleza de la contabilidad y su campo de estudio.

Prácticamente, existe hoy unanimidad entre los profesores y los estudiosos de la contabilidad sobre el hecho de que la misma es una ciencia. Yo puedo adherirme, y de hecho lo hago, a esta concepción de la contabilidad. Pero, lo que ya no son tan unánimes son las opiniones sobre las propiedades, fines y características de esta ciencia contable. Ello se pone de manifiesto en la multitud de diferentes

definiciones de la contabilidad que existen. Cada estudioso de la misma ha emitido su propia definición. De forma que tenemos tantas definiciones como estudiosos. Y si hubiera entre nosotros alguien semejante a Churchill, seguro que encontraría algunos estudiosos, seguidores de Keynes, formuladores de más de una definición<sup>2</sup>.

Las ciencias pueden definirse por el sujeto que las practica, por el fin que persiguen y, sobre todo, por el objeto de estudio. Aunque estas cuestiones las encontramos ya tratadas en los filósofos griegos como Platón y Aristóteles, empleando otra terminología algo distinta de la actual, los especialistas en la materia no suelen remontarse más allá de Santo Tomás de Aquino, pues en sus obras se ofrece ya un estudio completo de la cuestión.

El sujeto de la disciplina contable son las unidades económicas, y de ellas normalmente las unidades de producción, es decir, las empresas, aunque de acuerdo con la *Economia Aziendale* italiana, también las unidades de consumo pueden ser sujetos de la actividad contable.

El fin que dichas unidades económicas persiguen con el ejercicio de la actividad contable está claro que es la mejor consecución de sus objetivos.

Hasta aquí no hay grandes discrepancias. Estas se producen cuando se considera el objeto de estudio. Según decía Santo Tomás de Aquino –citamos por el libro de Mauricio Beuchot: *Introducción a la filosofía de Santo Tomás de Aquino*–, el objeto de conocimiento es múltiple, por eso se debe tratar de esclarecer los objetos de la ciencia. Con este propósito, Santo Tomás distingue entre objeto material y objeto formal. El objeto material puede ser común a varias ciencias, y por consiguiente no es definitorio.

De este modo, “*la ciencia se caracteriza, se unifica y se distingue por lo que considera específicamente en el objeto material, y esto es el objeto formal, de ahí que se caracterice por el objeto formal. El material es el objeto amplio y menos principal y el objeto formal es el objeto específico y más importante en una ciencia. Siempre lo más formal es lo más propio*” (Beuchot, 2004, pp. 39 s.).

En el objeto formal Santo Tomás separa dos aspectos: “(a) el objeto en cuanto cosa: es lo que de manera primaria y de suyo (primo et per se) es conocido en el objeto material, y se le llama objeto formal quod (o lo que se conoce), objeto terminati-

---

2 Es conocida la frase de Churchill en la que comenta: “*If you put two economists in a room, you get two opinions, unless one of them is Lord Keynes, in which case you get three*”, es decir, “Si pones dos economistas en una habitación, tendrás dos opiniones distintas, a menos de que uno de ellos sea Lord Keynes, en cuyo caso tendrás tres” (Keith Simpson: “Recensión del libro de Nicholas Wapshott: *Keynes Hayek: The Clash That Defined Modern Economics*”, Nueva York: WW Norton and Company, 2011, aparecida en *Total Politics*, marzo de 2012, pp. 68 s.).

No está certificada la veracidad de este comentario de Churchill, ni se sabe el momento en que pudo ser proferido. Pero, posiblemente, el origen de esta opinión de Churchill sobre Keynes surgiera de la anécdota que cuenta el número de la revista Life del 17 de septiembre de 1945, pág. 122, de que estando el primero con Roosevelt en la Conferencia de Quebec, celebrada del 17 al 24 de agosto de 1943, Churchill le envió un cable a Keynes diciendo: “*Am coming around to your point of view*”, o sea, “Me estoy aproximando a su punto de vista”. La respuesta que recibió no pudo ser más contundente: “*Sorry to hear it. Have started to change my mind*”, es decir, “Pues, lo siento, porque estoy empezando a cambiar de opinión”. O, tal vez, esta desconsiderada respuesta fuera una mordaz réplica de Keynes al comentario que hemos citado, si es que éste había sido hecho con anterioridad.

En cualquier caso, son bien conocidos los agrios enfrentamientos entre el ilustre político y el distinguido economista con motivo de la vuelta al patrón oro llevada a cabo por el primero en la tercera década del siglo XX, que tantos sinsabores ocasionó al Reino Unido.

*vo, o ratio formalis quae, esto es, razón formal que se conoce; (b) el objeto en cuanto cognoscible: aquello por medio de lo cual o bajo cuya luz intelectiva se conoce el objeto que primo et per se interesa del objeto material, a saber, lo que se denomina objeto formal quo (o por el cual se conoce), objeto motivo, o ratio formalis sub qua, esto es, razón formal bajo la que se lo conoce”* (*ídem*, p. 40).

Traduciendo lo anterior a términos más comunes, diríamos que el objeto formal *quod* o terminativo consiste en el aspecto del objeto material que se estudia, o sea, la luz, la perspectiva o el punto de vista bajo el cual se analiza el objeto en la ciencia de que se trate, el atributo del objeto material que la ciencia estudia. El objeto formal *quo* u objeto motivo es la forma en que el objeto puede ser conocido, la forma de aproximación a su estudio; este objeto motivo condiciona, por lo tanto, el método de estudio o investigación a emplear. Ambos aspectos del objeto formal determinan la índole o diferencia específica de cada ciencia.

Hechas estas puntualizaciones, estamos ya en condiciones de precisar la naturaleza de la contabilidad. A mi parecer, su objeto material está constituido por los actos administrativos y económicos, un objeto del que también se ocupan otras ciencias. Su objeto formal terminativo es, para mí, la condición que tienen estos actos de ser hechos registrables, de los cuales debe guardarse memoria; su objeto formal motivo será la forma en que esta memoria se guarde.

Todo ello se refleja en la definición que formulo a continuación sobre lo que yo pienso que es la contabilidad. No es que crea que esta definición es mejor ni más exacta que otras que ya existen, pero quiero consignarla aquí en consideración a los lectores que puedan leer estas páginas, para que sepan a qué atenerse acerca de mis planteamientos. Total, una definición más o menos no va a dañar. Para mí, pues:

*La contabilidad es un lenguaje conceptual que se emplea para definir, clasificar, relacionar y guardar memoria de las magnitudes cuantitativas intervenientes en las operaciones económicas y administrativas que realiza una unidad económica, unas magnitudes que se registran formando un conjunto cerrado con expresión explícita de las interrelaciones que las unen, así como de su corrección y exactitud, comprobadas mediante cuadre de sus balances, con el propósito de conocer la situación de la unidad, y de analizar la gestión realizada y el empleo dado a los recursos disponibles, todo ello al objeto de orientar de cara al futuro la mejor actuación posible para cumplir eficazmente los fines propios de dicha unidad.*

Después de esta pequeña digresión epistemológica, retomamos ya nuestro discurso sobre la dificultad de separar el estudio de la historia del pensamiento contable de la de los hechos contables, comentando que un claro exponente de ella es la escasa existencia de textos dedicados específicamente al pensamiento contable, y de que, incluso en los pocos que existen, la exposición del pensamiento se mezcla con la de los hechos, como veremos a continuación.

Possiblemente, el estudio más conocido sobre el pensamiento contable, o uno de los más conocidos en el ámbito anglosajón, sea el de Michael Chatfield: *A history of accounting thought*, cuya primera edición fue publicada en 1974, viendo la luz una segunda edición revisada en 1977. El libro tiene una primera parte muy escueta y somera, titulada “Development of Basic Accounting Methods”, de 86 páginas, que abarca desde los tiempos de Babilonia hasta la aparición de las sociedades anónimas en el siglo XVII. La segunda parte se titula “Accounting Analysis

in the Industrial Era" y tiene 220 páginas; constituye lógicamente la parte importante del libro, y aunque contiene ligeras alusiones a otros países, el estudio se centra mayormente en el área anglosajona, por lo que no puede decirse que esta parte del libro tenga un carácter muy general. Los 13 capítulos de que consta esta parte se dedican a los problemas de las compañías industriales, a la regulación británica de la contabilidad y la auditoría, al programa estadounidense de auditoría, al desarrollo profesional de contables y auditores, así como de sus asociaciones, a la génesis de la moderna contabilidad de costes, al análisis de costes para la toma de decisiones, a los presupuestos gubernamentales y empresariales, al papel de la contabilidad en los temas de imposición sobre la renta en la teoría contable desde el punto de vista de la empresa, al cambiante concepto de la valoración de los activos, a la valoración del desempeño y el beneficio en la información financiera, y, finalmente, a los principios y postulados contables (Chatfield, 1977). Como se ve, el libro de Chatfield abarca un amplísimo programa temático, que va más allá del pensamiento para internarse en las prácticas factuales.

Previamente a este libro, Michael Chatfield había editado un volumen, que asimismo se ha convertido en clásico, con un conjunto de estudios de diferentes autores sobre la evolución del pensamiento contable (Chatfield, 1968).

Poco antes, en 1965, Harvey Theodore Deinzer había publicado un libro con el nombre de *Development of accounting thought*, que luego fue reimpreso en facsímil el año 1984 en la colección dirigida por Richard P. Brief "Accounting History and the Development of a Profession". Es un trabajo esencialmente didáctico con el que se persigue que los estudiantes aprendan a formularse sistemáticamente preguntas críticas sobre los temas tratados en los libros que estudien. Todos los temas del libro se desenvuelven en la órbita anglosajona (Denizer, 1984).

El año 2000 Gary Previts en colaboración con Robert Bricker comenzó a editar una serie titulada *Studies in the Development of Accounting Thought*, en la que se publican obras cuyo objeto es el de informar a los lectores sobre los fundamentos históricos en los que se basa la profesión, los antecedentes históricos de las instituciones actuales, y el impacto histórico de la contabilidad, así como también sobre los estudios acerca de las vidas y obras de personajes eminentes en la historia de la profesión. Los objetivos y las publicaciones superan, pues, el título de la serie. Hasta ahora se han publicado 14 obras, de las cuales la número 14 tiene cuatro volúmenes. Este número es el más ambicioso e importante de la serie, pues bajo el título *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy* constituye un intento de proporcionar una visión reunida de la historia de la contabilidad en los principales países del mundo. La tarea ha sido encomendada a destacados especialistas de cada uno los países tratados. En el volumen 14A se estudian los países europeos: Alemania, Bélgica, España, Francia, Holanda, Italia, Polonia, Reino Unido, Suecia y Suiza. El volumen 14B estudia la historia de cinco países americanos: Argentina, Brasil, Canadá, Méjico y los Estados Unidos de Norteamérica. El volumen 14C está dedicado a la historia de seis naciones de Asia y Oceanía, incluyendo Australia, China, India, Indonesia, Japón y la República de Corea. En el volumen 14D se estudia la historia de Arabia Saudita, Egipto, Irán, Israel, Rusia, Sudáfrica y Turquía.

De entre todas las demás obras de la serie, aparte las dedicadas a biografías, la que mejor encajaría en la casilla de historia del pensamiento económico sería el volumen 6, titulado *Doing Accounting History Contributions to the Development of*

*Accounting Thought*, publicado el año 2003, que está constituido por un conjunto de once trabajos editados por Richard K. Fleischman, Vaughan S. Radcliffe y Paul A.R.K. Shoemaker, así como el volumen 4, publicado en 2003, bajo el título de *Development of the Income Smoothing Literature, 1893-1998. A Focus on the United States*, redactado por Dale A. Buckmaster, con notas de Gary Previts y Robert Bricker. Se trata en este caso de un interesante trabajo sobre los estudios efectuados en relación con la práctica del *income smoothing*, es decir, de los intentos de suavizar las fluctuaciones de los ingresos en actividades de gran periodicidad o erráticas, al objeto de evitar en lo posible períodos de ingresos nulos o muy bajos.

Con respecto a esta interesante serie norteamericana de trabajos relacionados con la historia del pensamiento contable, no hay que olvidar que el principal impulsor de la misma, Gary John Previts, y a cuya iniciativa y actuación se debió también la fundación de la Academy of Accounting Historians, no es precisamente un profano en la materia. Ya en 1972 presentó en la Universidad de Florida su tesis doctoral sobre *Critical evaluation of comparative financial accounting thought in America 1900 to 1920*, una tesis que realizó bajo la dirección de Williard E. Stone. Stone fue, a su vez, un destacado pionero en el logro de que las Accounting Schools se constituyeran en unidades independientes en el seno de las Universidades norteamericanas. En 1980 la tesis de Previts fue publicada en Nueva York por la Editorial NYT Arno Press.

Como se ha comentado, los cuatro volúmenes del tomo 14 constituyen un importante intento de proporcionar un visión de la historia de la contabilidad de los principales países del mundo reunida en una misma colección. La información sobre cada país ofrecida en los volúmenes es adecuada y está puesta al día. Sin embargo, dicha información se ofrece por separado, sin conexión con la ofrecida para los demás países, y por eso no puede ofrecer una visión global y unitaria.

Si queremos contar con una información sobre la historia de la contabilidad y el pensamiento contable concebida con carácter unitario, tendremos que abandonar el área anglosajona y acogernos al entorno continental europeo.

Efectivamente, en esta área nos encontramos con dos excelentes y antiguas obras que tienen que seguir sirviendo de referencia a esos efectos a pesar del tiempo transcurrido desde su publicación, dado que no tenemos nada más actualizado en este aspecto. La primera de ellas es la titulada *Storia della Ragioneria*, compuesta por Federigo Melis y que, en su principio, estuvo formada por los apuntes que su autor dio en un seminario de historia de la contabilidad, cuya dirección se le encomendó recién terminados sus estudios de licenciatura en contabilidad general y aplicada en la Facultad de Economía y Comercio de la Universidad de Roma. Con motivo de la guerra, fue llamado a filas en 1940, siendo capturado por los ingleses en Kenia, donde permaneció prisionero hasta 1944, año en que regresó a Roma y reemprendió sus labores como profesor ayudante de historia de la contabilidad, trabajando en la finalización de su obra que publicó en 1950. Desde entonces ha constituido una obra fundamental, que es necesario tener en cuenta para el estudio de la historia de la contabilidad y su pensamiento, desde la antigua Grecia a la Edad Contemporánea.

La segunda obra a la que nos hemos referido es la publicada por Joseph-H. Vlaeminck en 1956: *Histoire et doctrines de la comptabilité*. De ella han comentado recientemente Jean-Guy Degos y Richard Mattessich que esta obra ha hecho a su autor “*le plus connu de tous les historiens comptables ... sans doute*” (Degos et al.,

2003, p. 2). De esta obra, que fue reimpressa en 1979, existe una excelente versión española, traducida, revisada y ampliada, con datos referidos a la historia de la contabilidad española, por José M<sup>a</sup> González Ferrando, publicada con el título: *Historia y doctrinas de la contabilidad*, Madrid: E.J.E.S., 1961.

En el primer Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, celebrado bajo el lema *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, durante los días 24 a 26 de septiembre de 1992 en la Residencia “La Cristalería” de la Universidad Autónoma de Madrid, se presentó públicamente la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, creada a iniciativa del recordado y buen amigo Enrique Fernández Peña. Dicho Encuentro fue organizado conjuntamente por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), por el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid, y por la Universidad Autónoma de Madrid.

Viene a cuento este hecho porque en este Encuentro una de las conferencias inaugurales la dio Pierre Jouanique, con el título “Propuesta de elaboración de una historia general de la contabilidad” –la otra conferencia inaugural, dicho sea de pasada, fue dada por Basil Yamey, cuya labor como historiador de la contabilidad no requiere encomio–. En dicha conferencia el ilustre historiador francés de la contabilidad se refirió a que habían “pasado cuarenta y dos años desde que se publicó la *Storia della Ragioneria, de Federigo Melis, y treinta y seis desde la aparición de la Histoire et doctrines de la comptabilité, de Joseph H. Vlaeminck*”. Teniendo en cuenta el tiempo transcurrido, Jouanique manifestó que “*le parecía necesario realizar una nueva historia general de la contabilidad*” (Jouanique, 1996, p. 33).

Más adelante, se preguntó: “*Pero, en lugar de acometer la tarea de escribir una historia general de la contabilidad, ¿no sería suficiente con la puesta al día de la Storia della Ragioneria, de Melis, o de la Histoire et doctrines de la comptabilité, de Vlaemminck?*” Se contestó que, ciertamente, no, “*pues estas dos obras, con una antigüedad media de cuarenta años, son incompletas, contienen abundantes errores y están en gran parte desfasadas*” (*ídem*, p. 41).

Estaba en lo cierto, efectivamente, pero, en cualquier caso, como se decía, ellas son todavía las únicas historias globales con las que contamos, como consecuencia posiblemente de la dificultad de la tarea. Pues, en efecto, una cosa es reunir en una misma obra una buena cantidad de trabajos monográficos de historia de la contabilidad de diversos países, cada uno por su lado, como han hecho Gary Pre-vits y sus colaboradores, labor realmente encomiable y muy útil, y otra muy distinta es hacer hoy, con el grado de desarrollo alcanzado, una historia general de la contabilidad a nivel mundial. Bien, sea como fuere, esto es así, y esto es lo que hay, como antes se decía. Por otra parte, ambos textos tienen información sobre el pensamiento contable, por lo que han sido tenidos en cuenta en nuestro trabajo.

Resumiendo ahora, y teniendo en cuenta lo comentado, parece que, en el actual estado de cosas, la información sobre el pensamiento contable hay que extraerla de los textos publicados por los autores contables, en los cuales cada uno se declara, de forma más o menos expresa, como partidario de una u otra tendencia doctrinal; aunque también puede ello deducirse, simplemente, de las ideas o planteamientos adoptados por los autores. Asimismo, en algunos casos puede inducirse esta información de los propios libros de cuentas o de las reglamentaciones dictadas para regular la actividad contable.

De acuerdo con estos criterios, el libro que el lector tiene entre las manos ha sido construido básicamente a partir de la literatura contable, esto es, en sus primeras partes con base en los trabajos realizados sobre historia de la contabilidad que estudian y comentan determinados libros de cuentas, así como también en las regulaciones y normativas dictadas sobre la actividad contable. En su última parte, en cambio, la información se ha extraído de los propios libros y textos de enseñanza contable, porque ellos son, a fin de cuentas, los que proporcionan la mejor y más directa información sobre el pensamiento contable de su época. Pero, con ello no se ha pretendido hacer una historia de la literatura contable relacionada con las investigaciones realizadas sobre historia de la contabilidad. Téngase en cuenta que en los últimos 25 o 30 años se han compuesto y presentado unos 700 trabajos sobre historia de la contabilidad española. Sólo entre la segunda mitad de 1995 y la primera del 2012 se han tenido en cuenta 451 trabajos de investigación sobre temas histórico-contables de nuestro país en los Premios Enrique Fernández Peña. En esta cifra no están incluidas las investigaciones realizadas por los miembros del Jurado ni tampoco, hasta 2009, los trabajos redactados en lengua inglesa. No es de extrañar, pues, que la cita de la mayoría de estos trabajos no haya podido tener cabida en el libro. Nos hemos tenido que limitar, con criterio más o menos acertado, siempre subjetivo –¡qué remedio!–, a considerar las investigaciones tratando de los temas que creíamos más relevantes para nuestros propósitos. En cambio, en el caso de los libros y textos de enseñanza contable comentados en la última parte del libro se ha procurado citar y comentar buena parte de los conocidos, sobre todo los considerados como más relevantes y significativos, pues ellos constituyen la propia expresión del pensamiento contable sustentado por sus autores, como ya se ha señalado.

El método empleado en nuestro libro ha sido el narrativo de exposición de las investigaciones histórico-contables en el sentido definido por Lawrence Stone de que por método narrativo no se entiende, obviamente, la exclusión de cualquier intento o voluntad de explicar e interpretar los hechos expuestos, sino la forma de organizar la presentación del material histórico por orden cronológico secuencial, de manera que el contenido forme un único relato coherente, no desprovisto, por supuesto, de tramas secundarias que partan de la principal o confluyan con ella.

Stone publicó estas explicaciones en su artículo "The revival of the narrative: reflections on a new old history", publicado el año 1979 en *Past and Present*, publicación de simpatías marxistas, dicho sea de paso. El artículo tuvo mucho impacto y avivó un encendido debate, porque, como veremos más adelante al hablar de la pugna entablada por los practicantes de la nueva historia de la contabilidad contra los practicantes de la historia tradicional, algunos historiadores de las modernas tendencias habían estigmatizado el método narrativo como meramente descriptivo de hechos y, en consecuencia, como claramente insuficiente e inferior a los nuevos planteamientos, que se precian de basar sus exposiciones en la interpretación de los hechos.

Tal estigmatización parece corriente en algunas escuelas históricas modernas, pero no parece ajustarse a la realidad, pues, el método narrativo no tiene nada que ver con la exclusión de elementos interpretativos. Por otra parte, a mi juicio, es tan importante, si no más, el descubrimiento, presentación y descripción de los hechos, como su explicación e interpretación. En cualquier caso, sin lo primero no puede darse lo segundo.

Lo que ocurre es que, para que esto sea así, la presentación de los hechos tiene que ser lo más objetiva posible y, estar exenta, por supuesto, de cualquier tipo de preferencias personales del autor, mientras que la explicación e interpretación de estos hechos, que incluye como faceta esencial el establecimiento de relaciones y conexiones entre los propios hechos, y de éstos con su entorno, son, por esencia, subjetivas. Por ello, deben separarse y distinguirse claramente los dos aspectos, igualmente importantes como se dice, de la investigación y exposición históricas, para que el lector sepa en todo momento dónde acaba la presentación de los hechos y dónde comienza su interpretación. De esta forma, el lector podrá formarse una composición de lugar e interpretar por su cuenta los hechos expuestos<sup>3</sup>.

Sólo una observación más todavía para las personas que estén sopesando si merece la pena o no seguir leyendo las páginas de este libro. Debo decirles que, si lo hacen, no se encontrarán con una obra desarrollada de forma equilibrada, en la que cada parte esté expuesta con un detalle y una extensión similares. Me temo que esto no sea exactamente así. El libro está compuesto, más bien, de una sucesión de flashes que iluminan ciertos aspectos y momentos sobresalientes de nuestra historia contable, que se tratan con mayor detalle, amplitud y profundidad, enlazados por otras cuestiones expuestas de forma más somera. Ello es así, en primer lugar y sobre todo, porque, aunque la historia de la contabilidad española haya avanzado mucho durante los últimos veinte o treinta años, lo cierto es que aún está en sus comienzos, de forma que el conocimiento de las distintas épocas y temas no es en absoluto uniforme<sup>4</sup>. Hay materias y siglos que, aunque en general todavía poco, han sido más y mejor estudiados que otros, pero existen aún muchísimos vacíos y lagunas. Por otro lado, he de confesar que es muy posible que yo también tenga mi parte de responsabilidad en este desequilibrio, pues, sin duda, me habré dejado llevar, más o menos conscientemente, de mi entusiasmo por algunos temas y épocas que conozco algo mejor y por las que siento mayor preferencia. Finalmente, debo advertir que, como se decía antes, en este trabajo se ha prestado mucha atención al contexto, pues éste es el que sitúa la disciplina en el lugar y tiempo que le son propios, dibujando su contorno y sus conexiones. Espero que la exposición del mismo no desvíe al lector de lo que son los temas centrales.

Por último, debe tenerse en cuenta que a partir de la invasión musulmana el territorio español se dividió en diversos reinos, tanto cristianos como musulmanes, que al final de la Reconquista, fueron gobernados por los Reyes Católicos Isabel y Fernando. Pero ni durante su reinado ni durante todo el período la Casa de Austria fue España una nación unitaria. Los reinos cristianos surgidos durante la Reconquista se agruparon bajo dos Coronas, la de Castilla y la de Aragón. Las historias de ambas Coronas, incluida la historia de la contabilidad mostraron diferen-

3 Véase mi trabajo: "Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación histórico-contable", en *Partida Doble*, abril de 1997.

4 Como recordaremos, Raymond de Roover comentaba en 1937 que sería perfectamente vana cualquier pretensión de redactar un estudio de conjunto sobre los orígenes y primeros tiempos de la contabilidad moderna, mientras se conociera tan poco sobre la materia en relación con dos de los países más preponderantes económicamente del siglo XVI: España y Portugal. "No conocemos nada sobre Portugal y muy poco menos que nada en relación con España", decía (Roover, 1937, p. 296).

En 1955 Henri Lapeyre confirmó estas palabras diciendo que con respecto a Portugal reinaba la más absoluta oscuridad, mientras que en relación con España los conocimientos se limitaban al libro de Antich Rocha y algunos libros de cuentas, pocos, casi todos catalanes (Lapeyre, 1955, p. 342).

cias y peculiaridades propias. Sin pretender preterir, en absoluto, el estudio de la historia contable de la Corona de Aragón, muy importante en toda esa época, los capítulos de este libro que tratan de estos tiempos muestran un desequilibrio a favor de la historia de la contabilidad en la Corona de Castilla. Ello es así, porque esta historia es la que ha sido más estudiada y, en cualquier caso, es la que menos mal conoce el autor del libro.

Dicho todo lo anterior, ya me siento capaz, con la conciencia tranquila, de pasar a exponer a grandes rasgos el contenido del libro.

Después de esta Introducción, el contenido del volumen se ha dividido en unos Prolegómenos, seguidos de seis Partes, y unas palabras finales resumiendo los puntos principales de todo lo escrito, a modo de Conclusiones.

En los Prolegómenos se pasa revista a la evolución experimentada por la historia de la contabilidad durante los últimos treinta y cinco o cuarenta años, a partir del *Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité*, celebrado en Bruselas el año 1970 por iniciativa de Ernest Stevelinck. Previamente, en 1968 se había establecido un Committee on Accounting History en el seno de la American Accounting Association. Este Committee desembocó en la fundación de la Academy of Accounting Historians en 1973, dada la aparente falta de interés que la American Accounting Association mostraba por los temas histórico-contables. Estos hechos marcaron el despegue de las investigaciones sobre historia de la contabilidad a nivel internacional.

Se analiza después el desarrollo de los estudios histórico-contables, en el que pueden distinguirse varias etapas; todas ellas se estudian con alguna amplitud, sobre todo las más recientes. Cada etapa se caracteriza por suponer una ampliación de horizontes en relación con la etapa anterior, incorporando nuevos campos de estudio, hasta llegar al estadio actual, en el que, en menos de un siglo, la historia de la contabilidad, de ser una disciplina interna, por así decir, como surgió al principio, ocupada simplemente en el estudio de la evolución de las doctrinas y técnicas contables, ha completado su evolución hasta convertirse en una actividad de investigación histórica multidisciplinar, con dedicación preferente a la historia económica –su disciplina madre, de la que forma parte–, con la meta primordial de obtener todos los conocimientos que puedan extraerse del estudio y análisis de los libros de cuentas y de la demás documentación contable, así como de los textos sobre contabilidad del pasado.

Acto seguido, como pórtico general del libro se pasa en estos Prolegómenos a señalar y explicar brevemente las etapas que pueden señalarse en el desarrollo de la contabilidad en España.

La Primera Parte del libro, que contiene tres capítulos, se dedica a la exposición del origen y naturaleza de los sistemas contables. En estos capítulos se explica, en primer lugar, cómo la contabilidad, es decir, la práctica de llevar cuentas, es tan antigua como la propia Humanidad, pues constituye una necesidad inherente al hombre, una necesidad de tal importancia que fue la que originó la invención de la escritura fonética. Se indica cómo tuvo lugar este proceso, pero antes se explica cómo los hombres se las ingenaron para llevar cuentas antes de inventar la escritura. Entre las formas en que lo hicieron se encuentran las tarjas, conocidas ya hace más de 37.000 años, y de las cuales parece que nos habla Plinio el Viejo, en el siglo I d.C., y, asimismo, Marco Polo que describe su uso en China en el libro que escribió a fines del siglo XIII. Su uso en Europa se ha extendido hasta el siglo XX.

Y las usó el mismo *Exchequer* o Ministerio de Hacienda inglés, que las conservó durante largo tiempo, hasta que en 1834 las quemó. También se hace referencia a los quipus peruanos y a las bolas de arcilla mesopotámicas, cuya evolución fue, a la postre, la que dio origen a la escritura fonética.

A continuación se explican en esta Parte las dos necesidades básicas que las prácticas contables vinieron a satisfacer, íntimamente conectadas entre sí e, incluso, solapadas en parte, unas prácticas que dieron lugar con el tiempo a la formación de la contabilidad de Cargo y Data, por un lado, y de la partida doble, por el otro.

La Segunda Parte tiene dos capítulos y trata de las ideas iniciales sobre contabilidad en España. Las ideas más antiguas se conocen a través de algunas referencias a libros de cuentas incluidas en los textos legales promulgados con motivo de la primera jurisdicción privativa mercantil, el llamado *usus mercatorum*, que surge por necesidades del comercio en ausencia de una legislación oficial. En este aspecto, ya el *Fuero Juzgo*, redactado a mediados del siglo VII habla de los mercaderes de *ultra portos* y dice que deben ser juzgados por sus jueces y por sus leyes. A estos efectos, deben distinguirse en España dos zonas netamente diferenciadas: la zona del Mediterráneo y la del Océano Atlántico, zonas que como consecuencia de sus contactos e interconexiones mercantiles se fueron influenciando mutuamente, sobre todo a partir de la Baja Edad Media.

Mientras el primer capítulo habla de las ideas contables contenidas en estas normas mercantiles, el segundo trata del primer texto doctrinal español sobre contabilidad que se conoce, el *Tratado de cuentas* de Diego del Castillo, cuya primera edición vio la luz en Burgos el año 1522. Hubo una segunda edición en Salamanca, en 1542 y otra de esta misma ciudad en 1551. El *Tratado de cuentas* fue escrito originalmente en latín por su autor, pero por expreso deseo del emperador Carlos V la obra fue traducida y publicada en español para que tuviera mayor alcance. Diego del Castillo fue un notable jurisconsulto, nacido en Molina de Aragón, autor de varios libros, entre los cuales el más importante y conocido fue el titulado *Las leyes de Toro glossadas*, que también conoció tres ediciones.

La Tercera Parte se ocupa del pensamiento contable español preliminar, a partir de textos y referencias contables de los siglos XVI y XVII. Con sus once capítulos, es la parte más extensa del libro. En el primero de ellos, el capítulo séptimo, se estudian los primeros textos tratando de la contabilidad de Cargo y Data, comentando seis obras que se ocupan de tal modalidad contable. Se expone también el caso de unas tempranas y sofisticadas determinaciones del coste de la fabricación de jabones en Sevilla, que suponen la primera experiencia de contabilidad de costes conocida en España.

El capítulo octavo presenta, en primer lugar, y sin ánimo de exhaustividad, algunos ejemplos de libros de cuentas llevados entre los siglo XII y XV, que suponen jalones sucesivos en el progreso hacia la partida doble. A continuación, se comentan dos tratados doctrinales que muestran, todavía, un carácter mixto o incompleto.

En el capítulo noveno se trata de la afirmación hecha por Scherber, un profesor austriaco, atribuyendo falsamente a España el origen de la contabilidad por partida doble, dado que ella fue la primera nación europea que conoció la numeración arábigo. Así fue, en efecto, pero no por ello fue España la inventora de la partida doble, como es bien conocido. Es más, la contabilidad rehusó durante siglos hacer uso de la numeración indo-arábigo en la columna de cantidades, porque se suponía que los números árabes se podían falsificar con mayor facilidad

que los romanos, como posiblemente era. Al rebatir la afirmación de Scherber, se habla en este capítulo del primer documento de Occidente en el que aparecen escritos los números árabes, el *Codex Vigilanus*, compuesto por el monje Vigila en el *scriptorium* del Monasterio de San Martín de Albelda (Rioja), y finalizado el 25 de mayo de 976. Este Códice se encuentra actualmente custodiado en la biblioteca del Real Monasterio de San Lorenzo de El Escorial. Se trata asimismo del *Liber abaci* de Leonardo Fibonacci, así como de los manuscritos e incunables de aritmética mercantil que, al revés de lo ocurrido en el campo contable, sí aceptaron rápidamente la nueva numeración.

El capítulo décimo se dedica, en primer lugar, a indicar algunos libros de cuentas del siglo XVI que, por falta de un estudio detenido, no puede asegurarse si emplean la partida doble o si, simplemente, muestran un estadio avanzado hacia ella. A continuación, se examinan y comentan algunos libros de ese siglo que sí han sido estudiados y que, efectivamente, eran llevados por partida doble, cumpliendo los requisitos exigibles.

Por su parte, el capítulo undécimo expone y analiza las pragmáticas de Cigales, de 4 de diciembre de 1549, y de Madrid, de 11 de marzo de 1552, que constituyeron un momento verdaderamente estelar de la historia de la contabilidad española. Por medio de ellas se impuso a todos los mercaderes y banqueros, nacionales y extranjeros, residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas y de hacerlo precisamente por el método contable de la partida doble, exigiendo además que fueran llevados en lengua española. Con esta normativa, España se convirtió en el primer país del mundo en decretar la obligatoriedad de que los comerciantes y banqueros operantes en sus territorios utilizarán la contabilidad por partida doble. Se ilustra también en este capítulo sobre los abundantes comentarios y exégesis que estas medidas suscitaron en los tratados jurídicos de la época.

En el capítulo duodécimo se estudia, asimismo, otro tema del mayor interés y novedad: la aplicación de la partida doble en algunos organismos, reales o proyectados, es decir, no llevados a la práctica, de la Administración pública española.

Otro tema conectado con el anterior, pero de mucha mayor importancia todavía, pues representa el primer caso conocido en el mundo del establecimiento de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda de una gran nación, es estudiado en los capítulos decimocuarto y decimoquinto. Previamente, en el capítulo decimotercero, se explica la organización y estructura de la Real Hacienda castellana, con los libros de cuentas que se llevaban y su contenido. En el capítulo decimocuarto se estudian los planteamientos y reflexiones previos que dieron lugar al establecimiento de la partida doble, mientras en el siguiente se indica detalladamente el proceso seguido en la implantación del sistema contable y el desarrollo y la marcha del mismo, hasta su abolición una treintena de años después.

El capítulo decimosexto expone y comenta con amplio detalle el primer libro español que explica la contabilidad por partida doble, el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaración dellos*, publicado en Madrid el año 1590. El libro apareció con claro retraso en relación con otros libros europeos sobre este tema, pero no desmerece de ninguno de ellos; por el contrario, es uno de los mejores libros del siglo XVI explicando la contabilidad por partida doble.

En el siguiente capítulo, el decimoséptimo, se da noticia de otros textos que hablan de la contabilidad por partida doble, tanto desde un punto de vista técnico, como con enfoque jurídico, aparecidos en el siglo XVII y primeros años del XVIII.

A continuación se abre la Cuarta Parte del libro, que supone un alto en el camino, es decir, una interrupción en el desenvolvimiento evolutivo y cronológico seguido normalmente en la obra, para dedicarse a la exposición de los trabajos histórico-contables que han estudiado el desarrollo de tres contabilidades que se considera que tienen personalidad propia en nuestro país y que, por ello, merecen un tratamiento especial. Estas contabilidades son: la contabilidad eclesiástica, tanto en lo que concierne a la Iglesia secular como a la regular; la contabilidad de casas señoriales, y la contabilidad militar, en su vertiente de ejército de tierra, pues los estudios sobre la Real Armada siguen la secuencia normal y se inician en la época de los Borbones, que es cuando verdaderamente se creó esta Armada, pues anteriormente los barcos de guerra se contrataban por Asiento con flotas mercenarias. Esta Parte consta de tres capítulos, uno para cada una de las contabilidades consideradas en ella.

La Parte Quinta reemprende la senda cronológica y estudia lo que el libro llama el Renacimiento contable español, que surge en la época borbónica, después de más de un siglo de silencio bibliográfico y de un extraño olvido en los reinos castellanos de lo había sido su rica tradición contable de la partida doble a partir, por lo menos, del siglo XVI y, seguramente, de antes. Uno de los efectos de este olvido es, incluso, el cambio de terminología, pues el sistema comienza a llamarse de “partida doble”, en lugar de “Debe y Ha de haber” o de “Libro de Caxa con su Manual”, como se llamaba en la tradición castellana; también estos libros principales cambian de nombre: el “Libro de Caxa” comienza a llamarse entonces, después de algunas vacilaciones, con su nombre actual, “Libro Mayor”, mientras el “Manual”, también con algunas vacilaciones, se empieza a llamar “Diario”. Digamos que, con ello, la contabilidad castellana pierde sus características propias y se adapta a la tradición terminológica europea.

Esta parte tiene siete capítulos, el capítulo veintiuno que introduce el tema y en el que se justifica el apelativo de Renacimiento contable que se da a la época, tras el período de decaimiento y olvido que, según el estado actual de la investigación, parece que se produjo; el capítulo veintidós, que habla de los estudios sobre la Real Armada, su creación, sus ordenamientos y Ordenanzas, su estructura, sus libros de cuentas y personal encargado de llevarlos, etc.; el veintitrés que trata del interesante tema del establecimiento y breve funcionamiento de la partida doble en las Cajas Reales de la Hacienda en las Indias; el capítulo veinticuatro, que se dedica a los estudios sobre la contabilidad de las Reales Fábricas, creadas en España a imagen y semejanza de las francesas.

El capítulo veinticinco es un capítulo relevante dentro de esta Parte, que ya es importante e interesante de por sí dado el conjunto de temas que trata en esa etapa renovadora que se inicia con la entronización de la Casa de Borbón en España. El capítulo está dedicado al estudio de la revitalización de los antiguos Consulados de Comercio y de la creación de otros nuevos, que surgen con gran empuje. Para todos ellos se dictan nuevas Ordenanzas. El primero en renovarse es el Consulado de Comercio de Bilbao, en cuyas Ordenanzas, aprobadas en 1737, aparece por primera vez en España la denominación de “partidas dobles”. En estas Ordenanzas hay una sección dedicada a los libros de cuentas de los mercaderes que actuaban en su demarcación. Como es sabido, desde su creación, los Consulados de

Comercio ejercieron una doble función: la de fomentar y coordinar la defensa de los intereses de los mercaderes de la zona, y la de administrar una especie de justicia mercantil privativa en los pleitos surgidos entre dichos mercaderes. Dichas Ordenanzas regulaban la actuación de los mercaderes y fijaban las bases que habían de servir para dirimir sus pleitos. Las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao sirvieron de modelo a las de los restantes Consulados. En la gran mayoría de ellas se dicta una normativa relativa a los libros de cuentas, con lo que en el curso del siglo XVIII se produce en España una inusitada emisión de reglamentaciones contables posiblemente única en el mundo de esta época. En este capítulo se estudian estas reglamentaciones y se pasa revista a la creación de nuevos Consulados y renovación de los antiguos. La creación de Escuelas de Comercio está también vinculada al movimiento consular.

El capítulo veintiséis trata de la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos, antecesor por línea directa del actual Banco de España, consignando algunos ejemplos de contabilización. El capítulo veintisiete, que pone fin a esta parte, revisa los estudios tratando de la contabilidad de las Compañías privilegiadas de comercio con Indias.

La Sexta Parte está dedicada a los inicios del pensamiento contable moderno en España. Es la segunda Parte más extensa y, seguramente, la más importante del libro. Contiene tres capítulos. El primero, el capítulo veintiocho, está dedicado a exponer el pensamiento contable, y se divide en tres subcapítulos. El primer subcapítulo se dedica al estudio y comentario de los libros de texto sobre contabilidad publicados por autores españoles cuya primera publicación tuvo lugar en el siglo XIX. Se estudian en este subcapítulo cerca de cincuenta autores, los que se consideran más importantes, pero también con breve mención de unos pocos, sin mayor relevancia, que se incluyen para dejar constancia del contenido de los textos corrientes que se encontraban en el mercado de textos contables. En el segundo subcapítulo se estudian y comentan los textos de enseñanza contable publicados en la primera mitad del siglo XX. Se incluyen más de cuarenta autores, seleccionados de igual forma que en subcapítulo anterior. Finalmente, en el tercer subcapítulo se ofrece una revisión panorámica del contenido del pensamiento contable español moderno contemplado en los dos subcapítulos anteriores. En el conjunto de libros revisados tiene lugar la expresión más abundante de las ideas contables españolas. Lo que ocurre es estas ideas no son propiamente originales. En el siglo XIX las ideas presentes en la gran mayoría de los textos españoles son las ideas cincocontistas y neocontistas francesas, mientras que en la transición del siglo XIX al XX se introducen las ideas logismográficas y personalistas de Cerboni; a finales del período se hace presente ya alguna que otra noticia sobre Besta y sus planteamientos; todo ello convive de algún modo con la todavía mayoritaria tendencia del neocontismo.

En el capítulo siguiente se exponen los estudios de los historiadores españoles sobre libros de cuentas y contabilidades del período, es decir, del siglo XIX y primera mitad del XX. En el último capítulo, el treinta, se trata de un tema muy interesante asimismo: la plena incorporación al pensamiento contable español de las nuevas ideas alemanas e italianas sobre el dinamismo y el control, respectivamente, así como sobre la visión de la contabilidad, propia de estos países, como perteneciente a un todo más amplio y complejo.

La última parte, A Modo de Conclusión General, relaciona los principales puntos dignos de ser recordados que han aparecido en el curso del libro.

# **Prolegómenos**

# CAPÍTULO 1

## LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD. CONCEPTO Y PRÁCTICA. EVOLUCIÓN, DESARROLLO Y AMPLIACIÓN DE HORIZONTES

### 1.1. Concepto y auge actuales. Asociaciones y revistas

Como ya se venía vislumbrado, según comenté en un artículo publicado en la *Revista de Contabilidad e Comercio* el año 1997<sup>5</sup>, el interés por la historia de la contabilidad había iniciado un notable proceso de auge en todo el mundo desde hacía unos diez o quince años. Este vaticinio se ha visto confirmado e, incluso, superado más allá de lo previsto, en los años transcurridos desde entonces. Este auge se ha plasmado, no sólo en un extraordinario aumento de los trabajos y publicaciones sobre la materia, sino también en una gran ampliación del abanico temático objeto de estudio de la historia de la contabilidad y, sobre todo, en la utilización de nuevos enfoques y metodologías. Por otra parte, este incrementado interés ha provocado, asimismo, la creación de nuevas asociaciones para agrupar y coordinar el creciente número de estudiosos e investigadores que se ocupan de la disciplina, así como la fundación de revistas dedicadas específica o prioritariamente a la difusión de las investigaciones relativas a ella, y la convocatoria de un número cada vez mayor de congresos y encuentros científicos de historiadores de la materia.

Estos hechos han sido propiciados por varios factores que han ido dando lugar a los correspondientes desarrollos interactivos. Todo ello lo procuraremos ir desgranando en las páginas siguientes.

Uno de los factores iniciales más importantes y efectivos del proceso, por su fuerte impulso y capacidad de transmisión, ha sido el papel desempeñado por The Academy of Accounting Historians, que fue fundada el año 1973 en los Estados Unidos de Norteamérica con espíritu abierto y vocación universal.

En efecto, parece que la fundación de la Academy tuvo lugar justamente en el momento oportuno, en una coyuntura madura para ello, en unos tiempos en los que la comunidad de estudiosos de la contabilidad sentía ya un deseo inconcreto, difuso, pero no por ello menos patente, de ahondar de manera sistemática en el estudio del camino recorrido para llegar a la situación de reconocimiento profesional y social que su disciplina había alcanzado. Este estado de ánimo había sido favorecido por la publicación de varios estudios históricos importantes en materia contable que estaban demandando continuidad y sistematización.

Una manifestación específica de tal circunstancia fue el hecho de que la fundación de The Academy of Accounting Historians fuera precedida en 1968 por el establecimiento de un Committee on Accounting History en el seno de la American Accounting Association. El Committee, que fue presidido durante los años 1968 y 1969 por Stephen A. Zeff, sometió en 1969 a la entidad madre, la American Accounting Association, un informe en el que se definía la historia de la contabilidad y se ponía de relieve la importancia de esta disciplina y la conveniencia de incorporarla al *curriculum* de enseñanzas universitarias de contabilidad. El informe fue

<sup>5</sup> En este trabajo, titulado "Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al futuro", *Revista de Contabilidad e Comercio*, Porto, vol. LIV, núm. 216, octubre de 1997, se podrá encontrar, en general, un mayor desarrollo de algunos temas presentados en este capítulo con mayor brevedad, pero con la debida actualización.

publicado el año 1970 en un suplemento de *The Accounting Review*, núm. 45, y la definición formulada, que fue adoptada oficialmente por la Academy a su creación, decía que el objeto de la historia de la contabilidad era:

*"... the study of the evolution in accounting thought, practices, and institutions in response to changes in the environment and societal needs. It also considers the effect that this evolution has worked on the environment. The ends of accounting history are both intellectual and utilitarian"* (American Accounting Association, 1970, p. 53).

O sea, "el estudio de la evolución del pensamiento contable, de las prácticas e instituciones producida en respuesta a los cambios del entorno y de las necesidades organizativas. Considera también los efectos que esta evolución ha tenido en el entorno. Los fines de la historia de la contabilidad son tanto intelectuales como utilitarios".

El mismo año en que fue publicada esta definición tuvo lugar, del 9 al 12 de octubre, en Bruselas, el *Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité*. El organizador del Simposio fue Ernest Stevelinck, un experto contable que durante la Segunda Guerra mundial empezó a interesarse por el estudio de la historia de la contabilidad, convirtiéndose en uno de sus más destacados pioneros modernos, junto a Raymond de Roover, Federigo Melis, Basil Yamey, Paul Garner, etc. Conjuntamente con su compañero Robert Haulotte, publicó en *Documentation commercial et comptable*, de Bruselas, su conocida y útil serie "Galerie des Grands Auteurs comptables", cuya publicación se prolongó durante doce años, desde el número 142, del volumen 12, del año 1956, hasta el número 277, volumen 24, de 1968.

En 1958, a petición de la Commission des Études Historiques et Théoriques de la Union Belge des Professionnels de la Comptabilité, Stevelinck y Haulotte habían redactado ya un programa de investigación en historia de la contabilidad, cuyos puntos principales eran los siguientes:

- Estudio de los archivos comerciales y contables.
- Estudio de los antiguos tratados contables.
- Estudio de los trabajos anteriores de los historiadores de la contabilidad.
- Estudios complementarios sobre evolución del comercio, de la numeración y de los instrumentos de cálculo, de la etimología de los vocablos usados en contabilidad, y del antiguo derecho mercantil y fiscal (Stevelinck, 1958).

Como se podrá apreciar, con algunos retoques ampliatorios, este programa podría básicamente ser válido aún hoy.

En 1962 ambos autores habían publicado su libro: *Luca Pacioli, sa vie - son œuvre et la première traduction en français du premier traité de comptabilité*, Bruxelles, Éditions Comptabilité et Productivité, que contenía, como indica su título, la primera traducción al francés del *Tratado de Computis et Scripturis* de Luca Pacioli. Después de sacar a la luz pública este libro, que ha tenido hasta ahora dos ediciones más, la última en 1994 con motivo de la celebración del Quinto Centenario de la publicación de la *Summa pacioliana*, Stevelinck y Haulotte, juntos o cada cual por su lado, siguieron investigando en historia de la contabilidad, publicando numerosos artículos, la mayor parte de ellos dedicados al estudio de tratados contables antiguos.

Con este sólido bagaje histórico-contable, Ernest Stevelinck se lanzó a convocar el *Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité* de 1970. Teniendo en cuenta que era la primera vez que se realizaba un encuentro de esta naturaleza, debe decirse que tuvo un éxito notable. Asistieron 50 investigadores de 15 países, entre los cuales se encontraba Hermann Kellenbenz, destacado historiador económico, que fue el director de mi tesis doctoral culminada en 1964. En representación del Committee on Accounting History de la American Accounting Association asistió al *Symposium* Stephen A. Zeff, a la sazón profesor de la Tulane University de Nueva Orleans. Asimismo, participó en el *Symposium* por parte norteamericana Richard P. Brief, profesor de la New York University. Ellos dos informaron a sus colegas americanos del desarrollo del Simposio y de sus resultados<sup>6</sup>.

Aparte de las ponencias y debates celebrados en el Simposio, se tomaron en él importantes acuerdos. De tal modo, se creó el Comité International des Historiens de la Comptabilité y se nombró Secretario General del mismo a Ernest Stevelinck (Roberts, 1974, p. 3). Además de ello, se convino que cada cinco años se celebraría un Simposio Internacional de Historiadores de la Contabilidad [*Biographie d'Ernest Stevelinck (1909-2001)*, s.a.].

Una importante efeméride asociada al *Premier Symposium* fue la celebración de una excepcional exposición de 108 tratados contables publicados entre 1518 y 1842, acompañados de 40 libros más relacionados con las cuentas y el comercio. La exposición tuvo lugar en la Bibliothèque Royale Albert I<sup>er</sup> de Bruselas, y permaneció abierta al público desde el 3 de octubre hasta el 8 de noviembre de 1970. Ernest Stevelinck preparó el catálogo de la exposición, que constituye una importante obra de consulta, de más de 260 páginas, con amplias explicaciones sobre los libros y sus autores. Raymond de Roover escribió la Introducción del catálogo (Stevelinck, 1970).

A los tres años de la publicación del informe entregado por el Committee on Accounting History a la American Accounting Association y, asimismo, de la celebración del Simposio de Bruselas, los miembros del Committee no habían recibido todavía ninguna noticia de la recepción dada a su informe por parte de la Association ni tampoco de si se había efectuado alguna actuación en relación con las propuestas formuladas en el mismo. Los miembros del Committee consideraron que tal circunstancia demostraba una evidente falta de interés por parte de la Association en relación con las funciones y la propia existencia del Committee. En vista de este hecho, un pequeño grupo de profesores de contabilidad, encabezados por Gary John Previts y S. Paul Garner, concluyó que era necesario establecer por su propia cuenta una organización que atendiera a los estudiosos interesados en desarrollar y promover investigaciones en historia de la contabilidad (Coffman *et al.*, *Accounting Historians Journal*, 1989, p. 156). S. Paul Garner, que era professor de la Universidad de Alabama, había sido uno de los primeros profesores norteamericanos en escribir sobre historia de la contabilidad. Su tesis doctoral *Evolution of Cost Accounting to 1925*, presentada en la Universidad de Texas el año 1940, fue publicada en 1954 en Tuscaloosa por la Universidad de Alabama, siendo reimpre- sa por la Garland Publishing Company en 1977, y traducida y publicada en japonés en 1956, así como en chino en 1989. Por su parte, Gary John Previts, que co- mo ya se ha comentado, había presentado en 1972 su tesis doctoral sobre *Critical*

---

6 Debo estos detalles a la amabilidad de Gary J. Previts.

*evaluation of comparative financial accounting thought in America 1900 to 1920*, realizada bajo la dirección de Williard E. Stone, acababa de incorporarse como profesor a la Universidad de Alabama.

Como consecuencia de la decisión adoptada por el grupo de profesores, Previts se puso en contacto con algunas personas que creía que podían tener un interés general por la historia de la contabilidad y por promocionar el desarrollo de investigaciones en la materia. El objeto de esta toma de contacto era preguntarles si querían colaborar con él, formando una especie de comité promotor, con el fin de crear, si se encontraba el ambiente adecuado, una organización dedicada al estudio e investigación de la historia de la contabilidad. Una vez evaluados los comentarios de las personas invitadas a formar parte del comité promotor se llegó a la decisión de que era viable la formación de dicha organización. Los miembros de este comité, que se encargó de dar los pasos necesarios para la fundación de la Academy fueron ocho, a saber: Richard P. Brief, S. Paul Garner, H. Thomas Johnson, Gary John Previts, Alfred R. Roberts, Williard E. Stone, James O. Winjum y Stephen A. Zeff. A Gary Previts se le encomendó la misión de preparar la reunión fundacional, en calidad de coordinador del comité.

La reunión fundacional tuvo lugar el 15 de agosto de 1973, aprovechando el marco del *57th Annual Meeting of the American Accounting Association*, celebrado en Quebec, Canadá. Los asistentes a la reunión fundacional, en número de veinte, se reunieron en los locales de la Faculty of Business Administration de la Université Laval de Quebec, y en ella quedó constituida The Academy of Accounting Historians. Previts, que fue quien presidió la reunión, fue nombrado presidente de la Academy y Alfred Roberts, secretario. En el curso de la reunión se eligió el nombre de la asociación, se acordaron los objetivos de la misma y se encargó a Previts que elaborara un borrador de los estatutos. Estos fueron presentados y aprobados, con pequeñas modificaciones, en la reunión del 20 de agosto de 1974 celebrada en Nueva Orleans, en conjunción asimismo con el Annual Meeting de la AAA. Entre tanto la Academy había sido ya inscrita por sus miembros Flowers, Garner y Previts, como corporación sin ánimo de lucro, en el juzgado de Tuscaloosa, Alabama, el 28 de diciembre de 1973. Aunque las dos primeras reuniones anuales coincidieron con los Annual Meetings de la American Accounting Association, como se ha visto, las siguientes se hicieron ya con independencia de la Association. Sin perjuicio de ello, la Academy ha mantenido siempre con ella unas cordiales relaciones de amistad y colaboración.

Una vez establecida, la Academy se puso en contacto con Ernest Stevelinck para darle cuenta de su creación y manifestarle su deseo de organizar el siguiente Simposio de historia de la contabilidad. Propuso, sin embargo, que en lugar de celebrarlo en 1975, como se había previsto en un principio, su celebración se pospusiera un año, es decir, hasta 1976, al objeto de que la misma coincidiera con el 200 aniversario de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos. A ello no puso Stevelinck ningún inconveniente. Asimismo, se cambió ligeramente el nombre de los encuentros que a partir de entonces se llamaron World Congresses, y tuvieron una frecuencia cuatrienal hasta el del año 2000 inclusive. De acuerdo con Stevelinck, que continuó como Secretario General del Comité International des Historiens de la Comptabilité, la Academy asumió su promoción en continuidad con la línea marcada por el primero (Coffman *et al.*, 1989, p. 156 ss.). Precisamen-

te, el del año 2000 fue organizado por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, como es sobradamente conocido.

Asimismo, la recién creada Academy of Accounting Historians, apenas nacida, lanzó una publicación periódica trimestral con el título *The Accounting Historian* a modo de boletín informativo. El primer número de este boletín fue publicado en enero de 1974, apareciendo regularmente hasta finales de 1976. En 1977 se transformó en la actual revista *The Accounting Historians Journal*, de una periodicidad bimestral. Para asegurar la continuidad de la nueva revista en relación con el boletín anterior, a su primer volumen anual se le llamó volumen cuarto. Por otra parte, echándose en falta un boletín con noticias de la Academy, en la primavera del año 1978 se comenzó a publicar *The Accounting Historians Notebook*, de periodicidad asimismo bimestral. Aparte de estas publicaciones, en 1974 la Academy comenzó a publicar una serie de *Working Papers* en la cual sus miembros podían exponer sus investigaciones recientes a una amplia audiencia.

Al mismo tiempo y al objeto de potenciar la investigación en historia de la contabilidad, el mismo año de su establecimiento la Academy creó un premio, el *Hourglass Award*, para galardonar al investigador que más se hubiera distinguido cada año. El primer *Hourglass Award* concedido, el de 1973, correspondió a Stephen A. Zeff.

Como hemos podido apreciar, la Academy of Accounting Historians no fue la primera organización de historiadores de la contabilidad existente, pero sí fue la que surgió con más ímpetu y la que causó más impacto entre los interesados por esta materia. En efecto, cuando en el marco del *Fourth World Congress of Accounting Historians*, celebrado en Pisa el año 1984, se dio carta de nacimiento a la Società Italiana di Storia della Ragioneria, fue apadrinada, aparte de por el Comité International des Historiens de la Comptabilité y de la Academy of Accounting Historians, por la Accounting History Society, del Reino Unido, y el Institut Français des Historiens Comptables. Estas dos últimas organizaciones desaparecieron posteriormente, lo mismo que el Comité International des Historiens de la Comptabilité, cuando Ernest Stevelinck cesó en sus actividades por motivos de edad. Pero, luego atendiendo el estímulo de la Academy surgieron otras organizaciones, que siguen existiendo hoy con singular dinamismo y eficacia, como son la Accounting History Association, del Japón; el Accounting History Committee de la Accounting Society of China; el Accounting and Business History Research Unit de la Cardiff University, del Reino Unido; el Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand; las dos asociaciones portuguesas: el Centro de Estudios de História da Contabilidade, de la Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), y la Comissão de História da Contabilidade, de la Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC); y la Accounting and Finance History Researchers Association (MUFITAD), de Turquía; sin olvidar, claro está, la Comisión de Historia de la Contabilidad, de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), fundada en 1992 por iniciativa de Enrique Fernández Peña y acogida con gran interés y simpatía por los órganos directivos de la Asociación, y en particular por su presidente José Barea Tejeiro y sus vicepresidentes Leandro Cañibano Calvo y Rafael Muñoz Ramírez.

Algunas de estas organizaciones publican también una revista doctrinal de historia de la contabilidad, a semejanza de lo que hace la Academy con su *Accoun-*

*ting Historians Journal*. De esta forma, la Accounting and Business History Research Unit de la Cardiff University, del Reino Unido comenzó a publicar en 1991 la revista *Accounting, Business and Financial History*, que cambió su nombre por el de *Accounting History Review* en el año 2011. El Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand publica la *Accounting History* desde 1996. La Società Italiana di Storia della Ragioneria publica su *Rivista di Contabilità e Cultura Aziendale* desde el año 2001. Por su parte, la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA viene publicando su revista electrónica de libre acceso *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad. Spanish Review of Accounting History*, desde 2004. En diciembre de 2010 apareció el primer número de la revista francesa, también on-line y de libre acceso, *Comptabilités. Revue d'Histoire des Comptabilités*. La última de las publicaciones en unirse a este extraordinario movimiento de creación de seis nuevas revistas de historia de la contabilidad que hemos presenciado en los últimos años ha sido la turca *Accounting and Financial History Research Journal*, publicada por la *Accounting and Finance History Researchers Association* (MUFITAD), cuyo primer número salió a la luz en julio de 2011.

Todas estas organizaciones de historiadores de la contabilidad celebran encuentros y congresos de la especialidad, alguno de ellos de carácter internacional. Algunas conceden también premios para estimular la investigación.

## **1.2. Etapas en la evolución de la historia de la contabilidad**

Los hechos expuestos en las anteriores páginas ilustran someramente sobre el señalado auge que está experimentando la investigación histórico-contable en estos momentos, mientras la proliferación de revistas dedicadas a la disciplina producida en los últimos años da testimonio de las optimistas expectativas que se mantienen a este respecto.

Obviamente, los hechos indicados no suponen el inicio del interés sistemático por la historia de la contabilidad. A efectos ilustrativos, procuraré resumir brevemente en las páginas siguientes el devenir de este interés, tomando en consideración los estudios y las publicaciones realizados sobre la materia. No soy excesivamente aficionado a la división en etapas del acontecer histórico, porque estas clasificaciones siempre llevan incorporada una alta carga subjetiva y tienden a generalizarse, cuando normalmente sólo son válidas para objetivos y finalidades concretos. Sin embargo, en nuestro caso sí creo que puede resultar útil y explicativo fijar unos hitos o mojones en el camino recorrido, que pueden dar lugar al establecimiento de unas etapas o fases más o menos definidas en el desarrollo de la historia de la contabilidad. Este establecimiento puede facilitar el que el lector pueda hacerse una idea de cómo han ido evolucionando el concepto, el campo de estudio y los objetivos de la disciplina hasta llegar a ser lo que sus practicantes entienden hoy. Al objeto de alcanzar este objetivo, he confeccionado una pequeña relación cronológica de las principales obras que, a mi juicio, deben ser tenidas en cuenta para estudiar y comprender adecuadamente los derroteros seguidos por la historiografía contable. Esta relación no tiene ninguna pretensión de exhaustividad y está hecha siguiendo criterios muy subjetivos, pero creo que podrá servir de ayuda como marco para encuadrar la evolución del pensamiento contable general y, en particular, del español. En esta cronología, se intenta recoger en una etapa inicial las principales obras publicadas tratando de un tema histórico-contable,

sea éste relativo a un autor, a un tratado o a un libro de cuentas. A medida que se avanza en el tiempo, se deja de relacionar los trabajos sobre temas concretos para centrarnos en las obras que tratan de ofrecer una visión histórica de conjunto, bien general, bien limitada a una época, a una temática o a un país determinados. En la etapa final de la relación, se recogen asimismo las obras a través de las cuales se plantean y defienden los postulados de la “nueva historia de la contabilidad”, así como, las que discuten estos postulados y no están de acuerdo con ellos, al menos totalmente.

A estos solos efectos, y siempre dejando claro que se trata de una apreciación subjetiva mía en función del objetivo propuesto, pienso que podemos distinguir cuatro fases en el desarrollo de la historia de la contabilidad, a saber:

#### 1<sup>a</sup> fase. Inicios del interés sistemático por la historia de la contabilidad (1852-1937)

Aunque no faltan en los siglos XVI, XVII y XVIII obras que, al tratar de la contabilidad y la teneduría de libros, contienen alguna referencia a la historia de la disciplina o la mención de algún autor concreto –entre las cuales destaca, por cierto, la del español Sebastián de Jócano y Madaria del año 1793–, lo cierto es que, según parece, el primer libro dedicado específicamente al estudio de los orígenes y desarrollo de la contabilidad, aunque con referencia específica a los textos sobre la materia escritos en lengua inglesa, es el redactado por Benjamin Franklin Foster en 1852. Sin embargo, no parece que este libro despertara mucho entusiasmo en el mundo académico o profesional inglés, pues hasta 1887 no se registra en Inglaterra otra publicación sobre la materia, la correspondiente a la conferencia pronunciada por William Henry Fox en la Chartered Accountants' Students' Society of London. La siguiente publicación inglesa tiene lugar en 1895, con el libro de Beresford Worthington presentando un bosquejo histórico de los profesionales de la contabilidad.

En el continente, se viene considerando tradicionalmente que es la conferencia pronunciada por Ernesto Luchini en 1869 en los actos inaugurales de la Accademia dei Ragionieri de Milán la que, en la Edad Contemporánea, despierta de manera súbita el interés por la obra de Luca Pacioli y, por ende, por la historia de la contabilidad en general. En efecto, aunque en 1868 Ernst Ludwig Jäger había hecho ya referencia de pasada a Luca Pacioli, hasta 1871 no comienzan los estudios específicos de este autor sobre la historia de la contabilidad. Desde la conferencia de Luchini hasta fines de siglo, la historia de la contabilidad es una cuestión que interesa prioritariamente a estudiosos italianos y a los de habla alemana: a los primeros, posiblemente, por ser de autoría italiana los primeros textos sobre la materia, y a los segundos como una manifestación más del interés historicista alemán. Entre estos últimos son señeros los nombres de Jäger (1868, 1871, 1874, 1876, 1878, 1889), Hügli (1887), Voigt (1887), Nirmheim (1895), Schiller (1895), Kheil (1896, 1898) y Sieveking (1898). Los autores italianos son aun más numerosos: Luchini (1869), Gitti (1877, 1878, 1884), Cerboni (1889-1<sup>a</sup> edición, 1878), Campi (1879, 1887), Barduzzi (1880), Bonalumi (1880), Capparozzo (1880), Besta (1881, 1884, 1891), Brandaglia (1882), Maino (1882), Mattioli (1887), Alfieri (1891), Vianello (1895, 1896), Bachi (1896), Brambilla (1896), Rossi (1896), Vitale (1896) y Bariola (1897). Para completar la plantilla, habrá que añadir a los italianos y alemanes los tres autores ingleses ya citados, así como uno más, Heaps (1898), ya próximo al fin de siglo, un par de autores franceses, Humbert (1880,

1886) y Swarte (1885), unos holandeses, Volmer y van Rijnberk (1896), y algún que otro autor más.

El primer tercio del siglo XX se caracteriza por una intensificación de los estudios en lengua alemana y una incorporación a cercano nivel de autores de lengua inglesa. Entre los primeros encontramos de nuevo obras de Sieveking (1901, 1902, 1905, 1909) y Kheil (1906, 1908), así como también nombres nuevos, como Beigel (1904), Strieder (1905), Leyerer (1907), Penndorf (1913), Weitnauer (1931) y Schulze (1933). Entre los autores de habla inglesa destacan Brown (1905), Woolf (1912), Geijsbeek (1914), Kats (1926, 1929), Bentley (1929), Murray (1930), Eldridge (1931) y Littleton (1933). El trabajo de Littleton es especialmente importante dentro de este período para el área anglosajona, siendo considerado, como luego veremos, por los partidarios de la “nueva historia de la contabilidad” como el auténtico prototipo del “historiador tradicional”, en cuanto representante de la teoría evolutiva de la contabilidad, pues Littleton considera esta disciplina en constante progreso y sujeta a las condiciones del entorno, que generan ideas nuevas y estimulan al ingenio a encontrar nuevos y mejores procedimientos (Littleton, 1933b, p. 360). Por su parte, los italianos ven severamente reducida su participación, tan importante en el tramo anterior. En el primer tercio de este siglo se registran tan sólo dos aportaciones significativas en lengua italiana, y ello a comienzos del período, como si se tratase de una prolongación del entusiasmo inicial: las de Brambilla (1901) y de Massa (1911). Son dignos de mención también los trabajos de tres holandeses: Hagers (1903), Waal (1927) y Have (1934), así como, sobre todo, los de un belga, Raymond de Roover (1928), que muy poco después se convertiría en el verdadero impulsor y configurador de la historia de la contabilidad moderna, antes de acreditarse como extraordinario experto en historia de la banca, de los cambios, de los documentos de crédito y del pensamiento económico, gracias posiblemente a los conocimientos prácticos de contabilidad y del tráfico mercantil, adquiridos en su etapa de empleado contable en una compañía naviera. Por su parte, Francia seguía participando en la investigación histórico-contable de la época por medio de los trabajos de Albert Dupont (1925, 1926, 1927, 1928, 1930, 1931).

En este período hay que destacar también los trabajos de dos españoles, Fernando López y López (1926-1927) y José María Cañizares Zurdo (1933) que se suman al concierto de los historiadores de la contabilidad europeos. El primero, relacionado sobre todo con la escuela de habla alemana y muy en particular con Karl Peter Kheil, del que tradujo una obra en 1902; y el segundo familiarizado especialmente con la escuela francesa.

La mayoría de los trabajos realizados en este período concibe fundamentalmente la historia de la contabilidad como el estudio de autores y tratados contables del pasado, tanto para estudiar el pensamiento como la práctica contables. Dentro de esta temática, se interesa sobre todo por los orígenes de la contabilidad en general y de la partida doble en particular. De esta manera, se escriben diversos trabajos sobre la contabilidad en la antigua Roma y los pueblos de la antigüedad en general, como los de Beigel (1904), Brambilla (1896), Campi (1887), Humbert (1880, 1886) y Voigt (1887). Se presta particular atención a los caracteres distintivos de la partida doble y se destaca el avance que supone este método sobre los precedentes. Se hallan también en este período algunos trabajos dedicados al estudio de la profesión contable y de auditor de cuentas, como los de Worthing-

ton (1895) y Schulze (1933). No faltan tampoco estudios sobre libros de cuentas, realizados, sobre todo, por autores alemanes como Leyerer (1907), Nirmheim (1895), Sieveking (1898, 1901, 1902, 1905, 1909), Strieder (1905) o Weitnauer (1931), que de alguna manera trascienden en la mayor parte de los casos la pura problemática contable, para penetrar en el campo de la historia económica, pues algunos de ellos eran historiadores económicos, como, sobre todo, Heinrich Sieveking, discípulo de Gustav Schmoller y miembro de la Jüngeran Historischen Schule der Nationalökonomie. Pero, en general, debe decirse que en esta etapa de la historia de la contabilidad el tema prioritario es el de la evolución de la técnica contable y la identificación y señalamiento de las novedades que se producen dentro de ella. En cualquier caso, debe decirse que el trabajo de estos pioneros fue inestimable e increíble: ellos iniciaron el estudio sistemático de la historia de la contabilidad y pusieron los cimientos de la misma como disciplina científica.

## 2<sup>a</sup> fase. La contabilidad, una técnica intelectual (1937-1942)

Este es un período cortísimo que, realmente, por su brevedad no debería merecer ser considerado como una etapa. Sin embargo, pienso que el trabajo que le da origen constituye un verdadero hito en el recorrido de la historia de la contabilidad, pues por primera vez se considera la contabilidad como una disciplina de carácter intelectual y no simplemente como una práctica o técnica de registro. Se trata del artículo de Raymond de Roover "Aux origines d'une technique intellectuelle: La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double" publicado, y ello es significativo, en la revista *Annales d'histoire économique et sociale*. Bajo mi particular punto de vista, esta publicación constituye un hecho relevante para el futuro desarrollo de la historia de la contabilidad, un punto de inflexión en la evolución de sus planteamientos, de su ambición, altura y rigor científicos, así como de su encuadramiento dentro de las disciplinas histórico-económicas.

Decía antes que la publicación de este artículo en *Annales d'histoire économique et sociale*, la revista fundada por Marc Bloch y Lucien Febvre, fue significativa y no meramente casual, ya que esta revista constituyó el vehículo de expresión del espíritu profundamente moderno y renovador de l'École des Annales. El origen profundo de la École debe buscarse básicamente en el tremendo descalabro sufrido en sus ilusiones por los jóvenes intelectuales franceses con motivo del estallido de la Primera Guerra Mundial. Convencidos, en plena era del modernismo, de que el triunfo de la razón había conseguido eliminar el espíritu bélico y de confrontación entre las naciones, la guerra mundial de 1914-1918 les vino a sacar traumáticamente de sus ilusiones. En un primer momento fueron presa del desaliento y la confusión. Con su fe en la racionalidad alcanzada por el hombre civilizado, sus miembros no podían comprender cómo había sido posible el desencañenamiento de la contienda. Su confianza en la historia clásica se desmoronó, porque no había sido capaz de prever el surgimiento de la guerra y, sobre todo, porque, en cierta medida, había tenido parte de culpa en la misma, debido a su carácter de exaltación de los nacionalismos y a su dedicación fundamental a relatar las proezas de sus respectivas naciones en los campos bélicos y políticos. Su desconcierto y desmoralización fueron grandes. Surgió entonces un ansia intelectual por hacer una nueva historia, una historia que no exaltara los nacionalismos ni fomentara la rivalidad entre las naciones; una historia que pusiera su mayor empeño en renovar a fondo la historiografía, presentando unas nuevas formas y objeti-

vos de la investigación histórica, menos bélicos y políticos, con una concepción global de la historia, más interdisciplinaria, introduciendo en la misma elementos sociológicos, económicos y geográficos; y, sobre todo, más cercana a las inquietudes del hombre cotidiano, atendiendo todos los aspectos de las cuestiones estudiadas, y no prestando tanta atención a los hechos y fenómenos espectaculares y a los cambios bruscos y repentinos, como a la evolución de las estructuras de mayor estabilidad y al contexto en que tenían lugar los hechos, en lo que Fernand Braudel, mucho más tarde, llamó “la longue durée”. Recogiendo estas inquietudes, después de varios ensayos frustrados, March Bloch y Lucien Febvre crearon en 1929 la revista *Annales d'histoire économique et sociale*, una “espèce de petite révolution intellectuelle”, en palabras de Marc Bloch. En torno a ella tomó cuerpo l’École des Annales. Los planteamientos de la Escuela de los Annales se impusieron rápidamente e influyeron decisivamente en el mundo historiográfico, especialmente en el período 1950-1970 bajo la batuta de Fernand Braudel, gran hombre de acción, que tomó la dirección en 1947, a la retirada de Lucien Febvre y de Camille-Ernest Labrousse, gran investigador. A partir de esta época, el surgimiento de las “nuevas historias”, de corte postmodernista, desplazaron del primer plano a l’École des Annales, comenzando su decadencia. Lo más triste de la historia de la Escuela es que Marc Bloch, su verdadero fundador y animador, de familia judía procedente de Alsacia, que tanto había luchado por el entendimiento de los pueblos, fue perseguido por los nazis al invadir Francia, tanto por su raza como por sus actividades en la Resistencia francesa. Fue arrestado por la Gestapo el 8 de marzo de 1944, siendo encarcelado en la prisión de Montluc, donde sufrió repetidas torturas. El 16 de junio por la noche, los alemanes le sacaron de la cárcel de Montluc junto con otros 29 prisioneros, lo condujeron a unos 30 kilómetros de Lyon y lo fusilaron, así como a sus compañeros, en un campo al borde de la carretera, en Saint-Didier-de-Formans. En una reclusión anterior, en un campo de concentración de prisioneros de guerra, comenzó a escribir un libro que tituló *Apologie pour l'Histoire ou Métier d'historien*, que fue publicado en 1949, después de su muerte, por Lucien Febvre, a quien se lo había encomendado. Es un libro fundamental, que ha gozado de numerosas ediciones y traducciones al español, portugués, italiano, esloveno, chino y alemán. En español ha sido publicado por el Fondo de Cultura Económica bajo el título *Introducción a la Historia* en varias ediciones y reimpressiones. Yo dispongo de un ejemplar de la reimpresión de 2002, de la cuarta edición, con el que me obsequió mi buen amigo Federico Gertz Manero.

Sea como fuere, creo que el artículo de Roover marcó por sí sólo el comienzo de una nueva fase, pues supuso la primera aproximación científica a la historia de la contabilidad. En este período se puso, por otra parte, la primera piedra de una ampliación de horizontes de la disciplina. Gracias a la publicación de otro importante trabajo, el libro de Edward Peragallo, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A Study of Italian Practice from the Fourteen Century*, publicado en Nueva York el año 1938, comenzó a tomar cuerpo entre los historiadores de la contabilidad la idea de que la fuente más propia y relevante de su disciplina estaba constituida por el examen y análisis de los libros de cuentas, una idea que ya habían empezado a transmitir algunos historiadores económicos en la etapa anterior, según se ha visto.

Otra de las efemérides dignas de mención de este período es que en el mismo se publicó en 1940 el primer artículo de Basil S. Yamey, uno de los patriarcas de

la moderna historia de la contabilidad, bajo el título *The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping*, como Publicación número 7 de la Accounting Research Association. Ese mismo año fue reimpreso en la revista *The Accountant*, número 2, noviembre de 1940.

### 3<sup>a</sup> fase. Ampliación de horizontes y contextualización de la historia de la contabilidad (1942-1982)

Esta es posiblemente la etapa más rica e importante en la consolidación científica de la historia de la contabilidad. Por ello, merece la pena considerarla con algún detenimiento. En efecto, la generalización del empleo de los libros de cuentas y demás material de archivo para el estudio de la historia de la contabilidad producida en esta etapa, supone un punto de inflexión en su devenir, pues propicia la ampliación de su campo de investigación, que ya no se limita al pensamiento, prácticas y técnicas contables pretéritas, sino también a la participación de la contabilidad en las técnicas empresariales de dirección, administración y control, de las que se la considera expresión genuina (De Roover, 1956). La historia de la contabilidad comienza a contextualizarse. Extrapolados dichos planteamientos a nivel macroeconómico, no sólo se consideran ya las innovaciones contables como un producto y una consecuencia de las necesidades cambiantes planteadas por el progreso del entorno mercantil, sino que se empieza a estudiar también el papel de la contabilidad en la transformación del contexto en el que opera. El pensamiento histórico-contable da con ello un formidable salto hacia adelante.

El punto de partida de este nuevo planteamiento está constituido por otro trabajo de Raymond de Roover, dando a conocer lo que llamó, con acierto, la Revolución comercial del siglo XIII. Este trabajo, por su importancia, fue, a mi entender, el que dio origen a esta tercera fase que distingo en el desarrollo de la historia de la contabilidad.

La primera aproximación de Raymond de Roover a este tema consistió en un breve ensayo, titulado "The Commercial Revolution of the Thirteen Century", inserto como una de las intervenciones de los dos *discussants*, al final de un artículo de N.S.B. Gras, titulado "Capitalism - Concepts and History", publicado en el número 2 del volumen XVI, año 1942, páginas 34-39, del *Bulletin of the Business Historical Society*, nombre que ostentó en sus primeros años la *Business History Review*, de la Harvard Business School<sup>7</sup>. Años más tarde Roover amplió y profundizó considerablemente su investigación sobre esta cuestión, publicando los resultados en su trabajo "The Organization of Trade", incluido en el volumen III: *Economic organisation and policies in the Middle Ages*, de *The Cambridge Economic History of Europe*, Cambridge: Cambridge University Press, 1963, editado por M. M. Postan, E. E. Rich and E. Millar.

7 Hamilton emplea también el concepto de revolución comercial, pero referido al brusco aumento de los precios registrado entre 1340 y 1380, motivado, según él, primordialmente por el incremento de las existencias de oro como consecuencia del descubrimiento de las minas de Silesia y Hungría. Ver el libro de E.J. Hamilton: *Money, Prices and Wages in Valencia, Aragon and Navarre (1351-1500)*, publicado en 1936. También lo hace Jaime Vicens Vives: *Manual de Historia económica de España*, Barcelona, 1964, p. 205. Sobre el concepto de revolución comercial, en el mismo sentido que el planteado por Raymond de Roover, ha trabajado asimismo Robert S. López en su estudio: "The Commercial Revolution", en: *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. II, Cambridge, 1952, pp. 289-230, concepto que luego amplió, extendiéndolo a otros aspectos, y fijando un espectro más dilatado en su desarrollo, en su obra: *The Commercial Revolution of the Middle Ages*, 950-1350, Englewood Cliffs, 1971.

Según lo explicado por Raymond de Roover, la Revolución comercial del siglo XIII supuso una profunda renovación en los modos, usos, técnicas y actitudes en la forma de entender y practicar los negocios, marcando así un verdadero hito en la historia económica, no sólo por el extraordinario auge que experimentaron las transacciones mercantiles, sino sustancialmente y sobre todo por los profundos y revolucionarios cambios apuntados, que llevaron consigo la transformación del pequeño capitalismo doméstico, en el incipiente capitalismo comercial de los grandes hombres de negocios sedentarios, demasiado ocupados, sabios e importantes para viajar de feria en feria ofreciendo sus mercancías.

Este proceso que, en gran parte, fue causa desencadenante de la decadencia de las ferias de la Champaña, verdadero eje de la vida comercial de la época, trastocó el equilibrio de poderes mercantiles en Europa, relegando a un segundo plano a los comerciantes flamencos, para colocar en lugar preeminente a los hombres de negocios italianos, verdaderos protagonistas de la Revolución comercial, que armados de las nuevas técnicas de organización, gestión y control de los negocios, técnicas que desarrollaron y dominaron antes que nadie, e imbuidos de la nueva mentalidad, perfectamente conscientes de las inmensas posibilidades que su capacidad y las nacientes circunstancias les abrían, no dudaron en romper con el antiguo sistema, dejando de acudir a las ferias y estableciendo, en su lugar, filiales permanentes en Flandes, Francia, España, Inglaterra, etc., con lo que se convirtieron en monopolizadores directos del comercio exterior de media Europa<sup>8</sup>.

Como ya se ha indicado, las primeras víctimas de la agresividad comercial italiana fueron los mercaderes flamencos, que se vieron apeados de su situación privilegiada al no encontrar clientela en su principal mercado, las ferias de la Champaña, frecuentadas hasta entonces por comerciantes de todos los países para el común intercambio de sus productos, vendiendo los que traían de sus lugares de origen para comprar otros con los que aprovechar el viaje de retorno. Al convertirse en sedentarios los grandes mercaderes italianos y establecer casas en Brujas, primero, y luego en París, Londres, etc., falló, en efecto, uno de los eslabones más importantes en las ferias de Champaña, y se instrumentó un nuevo circuito comercial, directo, al margen de las mismas, circunstancia que influyó decisivamente, como se decía más arriba, en su decadencia y languidecimiento<sup>9</sup>.

8 Yves Renouard: *Les hommes d'affaires italiens au Moyen Age*, París, 1949. Una interesante visión sobre la formación de las grandes empresas italianas de la época, nos la da el trabajo de Gino Luzzatto: "Piccoli e grandi mercanti nelle città italiane del Rinascimento", en *Saggi di storia e teoria economica in onore e ricordo di Giuseppe Prato*, Torino, 1931, pp. 27-49. Armando Sapori, en su conocido artículo: "La cultura del mercante medieval italiano", en: *Rivista di Storia Economica*, 1937, vol. II, núm. 2, en abierta polémica con las tesis de Werner Sombart, nos ofrece, por otra parte, una excelente panorámica de cómo la cultura y la afición al estudio de los grandes mercaderes italianos de la Edad Media les puso en situación de adelantarse de forma destacada al resto de sus colegas europeos.

9 Robert-Henri Bautier: "Les foires de Champagne: Recherches sur une évolution historique", en: *La Foire*, núm. 5, Bruselas, 1953, pp. 137-144. Un estudio clásico sobre la importancia y significación de las ferias de la Champaña lo constituye el conocido trabajo de F. Bourquelot: *Etudes sur les foires de Champagne sur la nature, l'étendue et les règles du commerce que s'y faisaient aux XIIe XIIIe et XIe Ve siècle*, París, 1865. Al lector que deseé, simplemente, un breve aunque orientador esbozo del papel de las ferias en la Edad Media y el Renacimiento, le será útil la consulta del capítulo IV: "The Fairs and Interregional Clearance", de la importante obra de Abbott P. Usher: *The Early History of Deposit Banking in Mediterranean Europe*, vol. I, Cambridge, Mass., 1943. Se cita de la reimpresión, Nueva York, 1967. Otro trabajo breve, al tiempo que esclarecedor sobre las ferias dentro de la organización comercial de la Edad Media y Renacimiento, lo ofrece C. Verlinden: "Markets and Fairs", en: *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. III, chapter 3. Cambridge, 1965.

La supremacía comercial italiana se vio, de esta forma, asegurada ininterrumpidamente hasta el siglo XVI, durante el cual, como consecuencia de los descubrimientos geográficos, Italia se fue viendo cada vez más alejada de las nuevas rutas comerciales, al tiempo que su sabiduría técnica comercial y en materia de contabilidad, aritmética comercial, derecho mercantil, seguros, organización y dirección de empresas, etc., iba trascendiendo de sus fronteras e incorporándose al acervo común de los pueblos europeos, a través de numerosas traducciones de sus libros al francés, flamenco, inglés, etc.

La Revolución comercial del siglo XIII se vio posibilitada y alentada por la concurrencia de una serie de condicionantes previos que, a su vez, se vieron fuertemente estimulados en su desarrollo y perfeccionamiento por las mismas necesidades y requerimientos del proceso que se había puesto en marcha.

Entre estos condicionantes y factores, pueden distinguirse los siguientes, como más importantes y característicos, de acuerdo con las explicaciones de Raymond de Roover (1942, p. 35):

1. Desarrollo de formas de asociación más permanentes, más hechas, más consolidadas, pasando de las sociedades ocasionales creadas para una sola operación o, todo lo más, campaña, a sociedades concebidas para durar cierto número de años.
2. Desarrollo de instrumentos de crédito y pago más sofisticados y adecuados a las necesidades del nuevo planteamiento de los negocios, que hicieron posible la situación y transferencia de fondos de una plaza a otra, sin necesidad del transporte físico de dinero; que ampliaron las posibilidades del crédito y, por ende, del comercio; y, aún más, del tráfico de pagos, sin movilización de numerario. Esta circunstancia era extremadamente importante en los tiempos de los que nos ocupamos, dada la gran falta de seguridad existente tanto en las rutas marítimas como en las terrestres y en las plazas extranjeras.
3. Desarrollo de los seguros de transporte marítimo, que posibilitó a los comerciantes el desplazamiento de los riesgos sobre los aseguradores, liberándolos de la necesidad de dividirlos a través del embarque de pequeñas partidas y de la asociación con diversos mercaderes, al objeto de no poner en juego su patrimonio en operaciones de envergadura.
4. Desarrollo de los medios de comunicación y transporte, y sobre todo de la seguridad de sus rutas, liberando a los comerciantes de la necesidad de dirigir personalmente la marcha de las mercancías y de incorporarse a caravanas bien armadas y pertrechadas.
5. Desarrollo de los negocios bancarios, con la transformación creciente de los antiguos cambistas o negociantes de dinero, en auténticos banqueros, con el apoyo que ello significó para el auge del crédito y, sobre todo, del tráfico internacional de pagos.
6. Y, finalmente, pero no en último lugar por su importancia, el desarrollo de los métodos y técnicas contables, que hasta entonces habían sido poco más que meras anotaciones recordatorias de transacciones crediticias o con pago aplazado. Especialmente, la introducción y generalización de la contabilidad por partida doble proporcionó un marco sistemático para sintetizar y ganar una visión general, completa y rápida de la situación y marcha de los negocios.

Precisamente, y sin pretender subvalorar la importancia de los demás factores, que sin duda fue decisiva, el desarrollo de estas técnicas contables supuso una condición previa sine qua non para el establecimiento del capitalismo comercial y, en general, para el desenvolvimiento del comercio. En efecto, hasta que se introdujo y generalizó la contabilidad por partida doble, no se contó con el marco sistemático preciso para sintetizar y ganar una visión general, integrada, completa y rápida de la situación y marcha de los negocios, que resultaba totalmente imprescindible antes de emprender la aventura de fundar filiales permanentes en países extranjeros, cuyo control habría de ser inevitablemente difícil y complejo, en una época donde las distancias resultaban mucho más complicadas de salvar que en la actualidad.

De esta forma, el factor que más debió de contribuir al desarrollo y establecimiento de la contabilidad por partida doble sería la constitución de compañías permanentes y la fundación de sucursales. Pero, para ello, también jugó un papel importante el hallazgo y configuración de la partida doble, sobre cuya importancia apenas cabe exagerar. Contra lo que, en un principio, podría creerse y afirmó Werner Sombart sin suficientes elementos de juicio, en éste como en otros casos, como luego se demostró<sup>10</sup>, los grandes comerciantes de fines de la Edad Media y comienzos de la Moderna no eran, ni mucho menos, unos analfabetos, ni sus anotaciones contables, previas a la implantación de la partida doble eran un barullo (*Wirrwarr*, como decía Sombart), imposible de descifrar. Todo lo contrario. Sus conocimientos de contabilidad, imperfectos, incompletos y con todas las deficiencias que se quiera, mostraban, sin embargo, un alto grado de coherencia y eficacia, sirviéndoles perfectamente para los limitados fines apetecidos, y ofreciendo, sobre todo, un sorprendente nivel de apertura y disposición para asimilar cualquier innovación técnica. De hecho, parece que de todos los conocimientos profesionales que debían tener los comerciantes, éstos relativos al control y a la anotación contables fueron los más complejos y los que mayor tiempo requirieron para desarrollarse.

No obstante, pronto demostraron los conocimientos contables que, a pesar de ser su nivel muy superior al supuesto erróneamente por Sombart, no estaban a la altura precisa para atender el grado de desarrollo comercial que requería la Revolución que se estaba fraguando. A medida que el comercio fue haciéndose más y más sofisticado, se fueron mostrando más palmariamente estas insuficiencias. De esta manera, se hizo preciso inventar, establecer, poner a punto un sistema integrado, más perfecto y coordinado, al objeto de conseguir instrumentar un control efectivo y a distancia del devenir empresarial. Por eso, como se decía, hasta que se contó con este sistema no fue posible el funcionamiento regular de las grandes

10 Werner Sombart: *Der moderne Kapitalismus*, Munich: Duncker & Humblot, 1919, tomo I, p. 36 y 298. También se equivoca Sombart cuando afirma que el origen de la banca medieval se debe a los judíos. Ver a este respecto a Raymond de Roover: "Le rôle des Italiens dans la formation de la banque moderne", en: *La revue de la Banque*, vol. 16, 1952, pág. 640. Ver asimismo a Gilbert S. Rosenthal, editor y traductor: *Banking and Finance among Jews in Renaissance Italy: A Critical Edition of "The Eternal Life"* (Haye Olam), by Yehiel Nissim da Pissa, Nueva York, 1962. Es interesante también la recensión que Raymond de Roover hace a esta obra en: *Business History Review*, vol. 37, 1963, pp. 458 s. Las tesis de Werner Sombart sobre la incultura de los comerciantes de la Edad Media y Renacimiento fueron pronto rebatidas. Ver Raymond de Roover en: *Business History Review*, vol. 37, 1963, pp. 458 s. y Franz Bastian: "Das wahre Gesicht des 'vorkapitalistischen' Kaufmanns", en: *Vierteljahrsschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*, vol. 24, 1931, pp. 1-35.

compañías mercantiles con el establecimiento de una red suficiente y estable de sucursales y filiales. Es fácil imaginar los esfuerzos y dosis de inventiva que se movilizarían en este sentido, en unos momentos en que se hacía sentir con creciente intensidad la necesidad de organizar un comercio sedentario, a base de sucursales, filiales, factores, agentes y correspondentes. De la resonancia que el descubrimiento y expansión de la contabilidad por partida doble tendría en su momento, nos da idea el hecho de que tantos intelectuales, matemáticos, médicos, etc., como Luca Pacioli<sup>11</sup> y Gerolamo Cardano<sup>12</sup>, juristas como Benvenuto Straccha<sup>13</sup>, etc., y, entre ellos, en nuestro país, el médico gerundense y profesor de la Universidad de Barcelona, Antich Rocha<sup>14</sup>, se interesaran en esa época por la contabilidad.

Por supuesto que todo esto no quiere decir que la introducción de la contabilidad por partida doble se produjera de golpe, de una sola vez, y con plena conciencia de todos sus efectos y posibilidades. No. Como dijo Richard Brown, uno de los primeros historiadores de nuestra disciplina, la técnica de la partida doble no surgió de golpe del cerebro de un inventor, sino que nació, se perfeccionó y se transformó después de múltiples peripecias y siempre bajo la presión de las circunstancias. Sin embargo, sí es cierto que, de algún modo, los coetáneos del invento se dieron cuenta muy tempranamente de que se hallaban en presencia de una innovación importante<sup>15</sup>.

Sea como fuere, lo que es indudable es que los trabajos sobre la Revolución comercial de Raymond de Roover abrieron los ojos de los historiadores de la contabilidad acerca de la influencia de la contabilidad no sólo sobre el contexto económico empresarial, influencia que ya había comenzado a entenderse, sino incluso sobre los sistemas de organización comercial. Se inicia así el interés por estudiar el rol desempeñado por la contabilidad en la configuración de la sociedad moderna, interés que en la actualidad aparece como si fuera un hallazgo que reclaman en exclusiva los militantes en las filas de la “nueva historia de la contabilidad”, de la que en seguida hablaremos, pues supone una nueva ampliación de horizontes. En este mismo orden de cosas, pero en el extremo opuesto de la balanza, se corren también en esta etapa algunas exageraciones, expuestas apresuradamente y

11 Luca Pacioli fue considerado por algunos como el Padre de la contabilidad por partida doble, porque fue el primero en exponer y publicar de forma detallada y completa este método contable en el *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis*, incluido en su *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, aparecida en Venecia el año 1494.

12 Gerolamo Cardano incluyó un capítulo sobre la forma de llevar los libros de cuentas en su obra *Practica arithmetice, & mensurandi singularis. In quaque preter alias continentur, versa pagina demonstrabit*, publicada en Milán el año 1539. Este capítulo fue traducido al italiano y transscrito por F. A. Bonalumi en su obra: *Sullo svolgimento del pensiero computistico in Italia. Cenni storici-bibliografici*, Novara: Tipografia della Rivista di Contabilità, 1880. Por su parte, Vincenzo Gitti lo publicó por separado en su idioma original, latín, bajo el título: *De ratione librorum tractandorum. Del Modo di tenere i libri. Editio per cura di Vincenzo Gitti*. Turín, 1882.

13 También él escribió sobre las cuentas. Véase su obra: *Tractatus de mercatvra, sev mercatore, Benvenuto Straccha, patritio anconitano, iureconsulto clarissimo auctore. Huc accessit petri santernae lusitani tractatus, de sponzionibus & assecurationibus mercatorum*, Lvgdvni: Apud Sebastianum Bartolomei Honorati, 1556.

14 Antich Rocha publicó en 1565 el libro *Compendio y breue instruction por tener Libros de Cuentas, Deudas, y de Mercaduria: muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio*, traduzido de Frances en Castellano, sin indicar el nombre del autor: Valentin Mennher de Kempten.

15 Richard Brown: *A history of accounting and accountants*, Edimburgo, 1905, p. 93.

sin demasiado conocimiento de causa, sobre el papel jugado por la partida doble en el surgimiento del capitalismo moderno, papel supuestamente decisivo para algún historiador económico (Sombart, 1919), en contra de lo que afirma la realidad histórica, como demostró cumplidamente Basil Yamey, otro de los grandes impulsores de la historia de la contabilidad en esta época básica de consolidación, según hemos indicado ya anteriormente (Yamey, 1949, 1962).

En esta misma etapa, se publican las grandes historias generales de la contabilidad que deben emplearse todavía hoy, aun a sabiendas de que las mismas requieren una profunda revisión (Yamey, 1996; Jouanique, 1996). Me refiero a la *Storia della Ragioneria* de Federigo Melis (1950) y a la *Histoire et doctrines de la comptabilité* de Joseph Vlaeminck (1956), de las que ya hemos hablado anteriormente.

Esta última obra parece que fue la primera que se ocupó expresamente de las doctrinas y del pensamiento contable, materia fundamental en la historia de la contabilidad, pues ese pensamiento, que constituye la forma de entender la contabilidad, es el que origina las nuevas técnicas y prácticas contables aplicadas. Sin embargo, es difícil de hallar este pensamiento aislado de las prácticas, como ya se ha comentado. Muchas veces hay que deducirlo del análisis de las técnicas utilizadas, como nos ocurre en este propio trabajo, hecho que se comprueba también en el excelente tratado sobre la materia: *A History of Accounting Thought*, de Michael Chatfield, aparecido en 1974, edición que fue revisada en 1977, citado asimismo en páginas anteriores.

Son también de este tiempo la obra clásica de Paul Garner sobre la evolución de la contabilidad de costes (1954), la colección de estudios sobre historia de la contabilidad publicada por Littleton y Yamey (1956), la utilísima galería de los grandes autores contables de Stevelinck y Haulotte comenzada en 1956, etc. Esta es asimismo la etapa en la que se publica la primera serie de la monumental colección de reimpresiones de tratados antiguos de contabilidad, bajo el nombre de *Historic Accounting Literature*, que pone a disposición de los estudiosos las obras más relevantes en este campo (Bywater, 1978); esta magnífica iniciativa es completada unos años más tarde con la publicación de una segunda serie, igualmente importante (Yamey, 1989), ambas con sus respectivas guías (Bywater *et al.*, 1982; Yamey, 1989).

En esta época se crea también, la Academy of Accounting Historians, se inician los Congresos Mundiales de Historiadores de la Contabilidad y aparece la primera revista específica de la disciplina, todo ello como ya se ha visto.

#### 4<sup>a</sup> fase. Inicio del auge. Nueva ampliación de horizontes y debate epistemológico. La “nueva historia de la contabilidad”

En esta fase es cuando se inicia el auge que está viviendo actualmente la historia de la contabilidad, como continuación del creciente interés despertado ya en la fase anterior, y de la concienciación de los historiadores en relación con la influencia ejercida por los desarrollos contables en el entorno empresarial y en el contexto organizativo y económico en general. Posiblemente, parte de dicho auge haya sido debido al surgimiento de la llamada “nueva historia de la contabilidad”, movimiento que emergió con agresividad y talante descalificador de los enfoques histórico-contables vigentes hasta entonces, una práctica que acostumbran a utilizar todos los planteamientos que afloran con furor novedoso y necesitan llamar la atención para hacerse un hueco en el ámbito científico. De tal modo, los histo-

riadores que se unían a las nuevas ideas nunca dejaban de hacer notar expresamente esta afiliación al comienzo de sus investigaciones y que las mismas serían desarrolladas ateniéndose a los planteamientos sostenidos por la nueva corriente. Ahora parece que ese furor inicial ha menguado y apenas se percibe ninguna voluntad de enfrentamiento, conviviendo las dos tendencias, la “nueva” y la “tradicional”, sin demasiados roces.

Sea como fuere, lo cierto es que de las confrontaciones iniciales surgió un intenso debate epistemológico y metodológico que no pudo menos de resultar altamente beneficioso para la historia de la contabilidad como disciplina científica. Por ello, merece la pena que nos detengamos también algo en este punto para reflejar algunos detalles y características de este debate<sup>16</sup>.

Aunque obviamente pueden rastrearse anticipaciones aisladas en trabajos anteriores, tal vez pueda situarse la génesis formal de la “nueva historia de la contabilidad” en la aparición en 1982 del artículo de Anthony M. Tinker, Barbara D. Merino y Marilyn Neimark: “The Normative Origins of Positive Theories: Ideologies and Accounting Thought” o en el de Anthony G. Hopwood: “On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates” publicado en 1983. Sea como fuere, parece claro que la partida de bautismo definitiva, ya bien crecida la criatura, fue extendida por Peter Miller, Trevor M. Hopper y Richard C. Laughlin en 1991 con su artículo “The New Accounting History: An Introduction”, que servía efectivamente de introducción a un número doble de la revista *Accounting, Organizations and Society* dedicado enteramente a esta nueva visión de la historia de la contabilidad. No es indiferente indicar que los anteriores artículos también fueron publicados en esta revista, pues, en efecto, ésta fue la publicación que sirvió de principal vehículo de expresión, tanto de los planteamientos del paradigma crítico de investigación contable, como de los postulados de la “nueva historia de la contabilidad”, tan directamente vinculados a los primeros. Una circunstancia curiosa es que ambos enfoques fueron propugnados y defendidos, sobre todo, por investigadores británicos y de la Commonwealth. Otras revistas que estuvieron también muy atentas a la polémica entre las nuevas tendencias y las tradicionales fueron *Critical Perspectives on Accounting; Accounting, Auditing and Accountability Journal; Accounting, Business and Financial History* y, finalmente, *Accounting History*.

La “nueva historia de la contabilidad” es un producto típico del pensamiento postmodernista y nació del ayuntamiento y maridaje de las nuevas ideas epistemológicas y metodológicas sobre la historia en general con el nuevo paradigma crítico de investigación de la contabilidad. Este movimiento surgió como reacción contra las corrientes conservadoras que dominaban la investigación contable a finales de los 70, como Fleischman y Radcliffe en su amplia y notable exposición de los “Roaring Nineties” recuerdan (2005, p. 64). Como es sabido, la perspectiva crítica de la contabilidad fue sustentada por un grupo relativamente pequeño de investigadores de tradición marxista (Mattessich, 1996, p. 33). Los autores y trabajos más representativos iniciadores de esta tendencia fueron los de Tinker, Merino

16 Hice un breve resumen de estas ideas en mi trabajo “Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas”, presentado en el *Primer Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado el año 1992 en la Residencia “La Cristalera”, de la Universidad Autónoma de Madrid. En él, fue puesta de largo la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA. Los trabajos presentados en este Encuentro no fueron publicados hasta 1996.

y Neimark (1982), Tinker (1984 y 1985), y Chua (1986). La base filosófica en la que estos autores fundamentaron sus planteamientos estuvo constituida primariamente por las ideas de Jürgen Habermas, Herbert Marcuse, Georg Lukács, Michel Foucault y otros escritores marxistas. Entroncando con estas ideas, los autores citados expresaron su pensamiento de que la contabilidad no es un elemento neutral o pasivo, sino un activo instrumento utilizado en la lucha de clases (Mattes-sich, 1996b, p. 33).

En realidad, la “nueva historia de la contabilidad” fue una derivación tardía de la “nueva historia económica”, una novedad que desapareció sin dejar rastro, una vez absorbidos sus elementos positivos por la historia económica sin adjetivos. La “nueva historia de la contabilidad”, en lugar de venir con un pan bajo el brazo, vino al mundo, o al menos ésta parece que fue la voluntad de algunos de sus fundadores, con el decidido propósito de descalificar y arrumar la “historia tradicional de la contabilidad” o “historia convencional de la contabilidad”, como la llamaron en un principio, aunque ella misma era aún más convencional, e incluso podría ser llamada, más que “nueva historia”, “historia dirigida de la contabilidad” pues, efectivamente, en la mente de sus creadores se dirigía hacia un fin, el de propagar la idea marxista de la lucha de clases como motor de la historia<sup>17</sup>. De tal modo, parece que, en efecto, el espíritu que animó a una fracción significativa de los partidarios de la “nueva historia de la contabilidad”, a semejanza de lo que ocurre también con algunos partidarios de las nuevas orientaciones historiográficas en general, fue el de la radicalización, confrontación y enfrentamiento con sus colegas tradicionales. Este espíritu, al margen de las diferencias ideológicas, que podrían explicar por sí solas el carácter áspero de la polémica, fue producto en parte, probablemente, como ya se ha indicado, de la necesidad de autoafirmación que sienten a menudo las nuevas tendencias, que no hallan mejor forma de hacerse un hueco en el ámbito científico que agrediendo las ideas ya establecidas. Por ello, la pugna entre los partidarios de la “nueva historia de la contabilidad” y los de la “tradicional”, aunque dura y tensa, adquirió un aire un tanto artificioso, de espectáculo preparado, y sonó algo a hueca. Para realzar el carácter radicalmente novedoso de sus aportaciones, los nuevos historiadores crearon un estereotipo descalificador de la “histo-

17 A este respecto, debo repetir aquí lo que ya dije en la entrevista en inglés que me hizo Oktay Güvemli para su revista *Muhasebe ve Finansman Dergisi* y que fue publicada en turco en su número de octubre de 2007, pp. 209-218, siendo publicada posteriormente en el idioma original en el número 8, de junio de 2008, de *De Computis*, pp. 187-200. En esta entrevista respondía a la pregunta que me había hecho Güvemli a estos efectos, diciendo que yo pensaba que Karl Marx había tenido una intuición brillante al dividir la sociedad en dos clases económicas distintas: los *proletarier* y los *bourgeois*, según fuera su relación con la propiedad de los medios de producción, dos clases que estaban en permanente conflicto, la una con la otra. Creo también que fue brillante su idea de que el conflicto entre estas dos clases era una importante fuerza impulsora en el desarrollo de los acontecimientos vividos por la humanidad. El instinto de dominación es un impulso básico, inherente a la naturaleza del hombre. Comenté que, si mi memoria no me fallaba, Arthur Schopenhauer fue uno de los pensadores modernos que más claramente expresó este hecho. Por consiguiente, este instinto no se halla sólo presente en las relaciones entre *bourgeois* y *proletarier*, sino en todas las expresiones de la vida humana: vida de familia, relaciones amorosas, religión, política, vida social, relaciones de trabajo... Confinar el instinto de dominación a los *bourgeois* con respecto a los *proletarier* no sólo sería querer explicar parcialmente las cosas, sino enmascarar la realidad. Por esta razón, decir, como dijeron Karl Marx y Friedrich Engels, como primera frase de la doctrina de su *Manifest der kommunistischen Partei* de 1848, que “Die Geschichte aller bisherigen Gesellschaft ist die Geschichte von Klassenkämpfen”, o sea, “La historia de toda la sociedad actual es la historia de luchas de clases”, me parece una exageración (*Manifest*, 1848, p. 4)

ria tradicional de la contabilidad”, exagerando sus deficiencias y limitaciones. Los partidarios de ésta se defendieron creando, a su vez, un estereotipo igualmente exagerado e inexacto de los postulados de la “nueva historia”.

Realmente, la “nueva historia de la contabilidad” no constituye una escuela o un cuerpo unitario de doctrina, sino un conjunto variado de enfoques y formas de entender la disciplina que, a menudo, muestran importantes diferencias entre sí. Por ello, los comentarios anteriores no deben elevarse a nivel general. En cualquier caso, sí es cierto que los partidarios de la “nueva historia de la contabilidad” comparten unas ideas y tendencias comunes que hacen que este conjunto de enfoques y planteamientos se distinga, según sus seguidores, de las formas tradicionales en que la historia de la contabilidad se había venido entendiendo y practicando. De acuerdo con estos seguidores, la distinción empieza ya en la misma concepción y objeto de la disciplina. En efecto, según Carnegie y Napier (1996a y 1996b), en un primer momento la historia de la contabilidad se concibió como una forma de potenciar y glorificar la práctica de la contabilidad y el estatus profesional de los contables. Posteriormente, surgió una aproximación más utilitaria que contemplaba el pasado como una base de datos que podía servir para facilitar la comprensión de las prácticas contables contemporáneas y para identificar soluciones pretéritas que pudieran ser útiles para resolver los problemas presentes. Finalmente, ha aparecido una aproximación más crítica que intenta comprender el pasado de la contabilidad desde las propuestas de las teorías sociales y políticas. Esta última concepción es la que se arroga abiertamente, según los citados autores, la “nueva historia de la contabilidad”. La “historia tradicional”, en cambio, se habría quedado en la primera o, todo lo más, segunda concepción.

De acuerdo con esta idea, los dos grandes rasgos distintivos de la “nueva historia de la contabilidad” en relación con la “tradicional”, resumidos de forma muy breve y sintética por Yannick Lemarchand (1994), son, a juicio de sus mismos pro-sélitos, los siguientes:

1. En primer lugar, la proclamada pérdida de la fe en la posibilidad de alcanzar la objetividad en el estudio y descripción de los hechos históricos.
2. En segundo lugar, el abandono de esa especie de darwinismo histórico-contable, consistente en pensar que la contabilidad, lo mismo que las demás actividades humanas, está sujeta a un proceso más o menos lineal de progreso continuado bajo el estímulo de las necesidades de adaptación a los requerimientos del entorno.

La idea evolutiva de la que se habla es la representada por excelencia, según los nuevos historiadores, por A. C. Littleton, que, de acuerdo con lo ya comentado, constituye para ellos el prototipo de la “historia tradicional”. Los adeptos de la “nueva historia de la contabilidad” niegan la existencia de este proceso evolutivo hacia el progreso y postulan, por el contrario, que lo significativo, lo que debe estudiarse con mayor énfasis, no son los lentos cambios evolutivos, sino las situaciones de ruptura, de interrupción, de retroceso. Por otra parte, no creen tan importante la adaptación de la contabilidad a los requerimientos del mundo exterior, como la forma en que la contabilidad ha contribuido y sigue contribuyendo a influenciar su entorno y, por ende, la configuración y evolución de este mundo.

Obviamente, esta última concepción responde a la idea de que la contabilidad no debe ser estudiada simplemente como una técnica, sino como un elemento de configuración del contexto social y organizativo de la sociedad. En la adopción de estos planteamientos han tenido especial importancia las ideas de Michel Foucault, que, de una manera u otra, han influido en casi todos los adeptos a la “nueva historia de la contabilidad”, ejerciendo en algunos de ellos un influjo tan fuerte que los ha configurado como un grupo específico dentro del conjunto. En efecto, aunque Foucault no se ocupó nunca de temas empresariales ni contables, lo cierto es que los adeptos del nuevo paradigma crítico de investigación contable sí se han ocupado de él y de su pensamiento. En el contexto que nos ocupa, las ideas de Foucault que más han afectado a dichos adeptos y, de rebote, a los nuevos historiadores de la contabilidad en general, han sido las relativas a las relaciones saber-poder y al papel de la disciplina en la sociedad de nuestros días. En efecto, desde que la Humanidad hiciera estallar en el siglo XVIII el corsé de los gobiernos autoritarios para hacer valer los ideales de libertad, las capas dirigentes de la sociedad se las han ingeniado para ir arbitrando nuevas formas indirectas de disciplinar a sus miembros. Entre estas formas, una de las más efectivas a juicio de Foucault viene ejemplarizada por el *Panopticon* de Jeremy Bentham, es decir, esa prisión circular en la que los presos son alojados en celdas situadas en la parte tocante a la pared del círculo. Estas celdas están cerradas en su parte frontal con rejas, para permitir al observador externo una total visibilidad de lo que ocurre dentro de ellas. Los guardianes, a su vez, se colocan en un recinto circular central de paredes opacas, separado de las celdas por un pasillo anular. La pared de esta cabina de vigilancia tiene unas mirillas estrechas, de forma que los carceleros puedan observar lo que hacen los presos, pero sin que éstos puedan verlos a ellos. Esta disposición hace que los presos puedan tener la sensación de sentirse permanentemente vigilados. “Vigilar, sin ser visto”, este era el lema del pensamiento de Bentham al idear el *Panopticon*, de acuerdo con lo que expresa en las cartas escritas desde Crecheff, localidad de la Rusia Blanca, el año 1787 a un amigo inglés<sup>18</sup>:

*“The essence of it consists, then, in the centrality of the inspector’s situation, combined with the well-known and most effectual contrivances for seeing without being seen...”*, o sea, “Su esencia consiste en la situación central del vigilante, combinada con la bien conocida y eficaz estratagema de ver sin ser visto...”

Y al comienzo del párrafo siguiente:

*“...though perhaps it is the most important point, that the persons to be inspected should always feel themselves as if under inspection, at least as standing a great chance of being so, yet it is not by any means the only one”*, es decir, “... aunque, tal vez, la cuestión más importante sea el que las personas que deben ser vigiladas se sientan siempre observadas, o al menos el que haya gran posibilidad de que sea así; sin embargo, éste no es de ningún modo el único punto importante” (Bentham, 1995, carta V).

18 Este tipo de construcción se empleó en numerosísimas cárceles de todo el mundo, incluida España, donde entre otros establecimientos penitenciarios, fue empleado en la Cárcel Modelo de Madrid, la Cárcel de Carabanchel, el Palacio de Justicia y Cárcel de Vigo, etc. Yo mismo tuve ocasión de visitar personalmente el *Panopticon* de la cárcel de Badajoz, convertida ya en Museo Extremeño e Iberoamericano de Arte Contemporáneo.

Para Foucault:

*“La ‘discipline’ ne peut s’identifier ni avec une institution ni avec un appareil; elle est un type de pouvoir, une modalité pour l’exercer, comportant tout un ensemble d’instruments, de techniques, de procédés, de niveaux d’application, de cibles; elle est une ‘physique’ ou une ‘anatomie’ du pouvoir, une technologie”,* o sea, “La ‘disciplina’ no se puede identificar ni con una institución ni con un aparato administrativo; es una clase de poder, un modo de ejercerlo, que comporta todo un conjunto de instrumentos, de técnicas, de procedimientos, de niveles de aplicación, de objetivos; es una ‘física’ o una ‘anatomía’ del poder, una tecnología” (Foucault, 1975, p. 217).

Los partidarios del paradigma crítico radical de la investigación en contabilidad vieron que la idea del *panopticon* encajaba perfectamente en su visión de lo que ocurría en el seno de la empresa. Así, McKinlay y Starkey afirmaron explícitamente que *“La empresa constituye un caso típico de sociedad disciplinaria, una especie de ‘panopticon empresarial’”* (McKinlay et al., 1998, p. 113). Parece que el primero en interesarse por la aplicación de las ideas de Michel Foucault al estudio crítico de la contabilidad fue Anthony Hopwood, como atestiguan dos de sus artículos más conocidos (Burchell et al., 1985; Hopwood, 1987). Sin embargo, la primera investigadora en aplicar el *panopticon* como elemento explicativo en la historia de la contabilidad fue Anne Loft en su tesis doctoral *Understanding Accounting in its social and historical context: the case of cost accounting in Britain, 1914-1925*, desarrollada entre 1981y 1986, bajo la dirección de Hopwood, en la London Business School. En 1988 la tesis fue publicada por Garland (Loft, 1988). En efecto, la misma autora describe cómo después de trabajar un año en su tesis no encontraba un camino satisfactorio, por lo que se hallaba deprimida y desesperanzada. Entonces, Hopwood le sugirió que buscara inspiración en la obra de Foucault *Discipline and Punish*, o sea, la traducción inglesa de *Surveiller et Punir*. Así lo hizo y empezó a leer a Foucault. Al principio le pareció una lectura difícil y enrevesada, pero poco a poco se empezó a interesar por la forma en que Foucault se apoyaba en el *panopticon* de Jeremy Bentham para ilustrar la nueva forma de poder establecida al desmoronarse los estados autoritarios. Las afirmaciones de Foucault de que el sistema *“fonctionne comme une machinerie”* y que *“contrôle sans cesse ceux-là mêmes qui sont chargés de contrôler; et absolument ‘discret’, car il fonctionne en permanence et pour une bonne part en silence”*. (Foucault, 1975, p. 179), la hicieron pensar que el *panopticon* funcionaba de forma paralela a la forma que la contabilidad usa para disciplinar las actividades de una fábrica. En todo momento acudía a su mente la imagen de las fábricas que había visitado en sus actividades como auditora (Loft, 2007, pp. 101 ss.).

El paralelismo trazado por Anne Loft fue un hallazgo para los nuevos historiadores de la contabilidad, pues vieron cómo el *panopticon* ofrecía una ilustración gráfica del papel que ésta y, en particular, la contabilidad directiva o de gestión, desempeñaba como instrumento de la dirección para observar el funcionamiento de toda la organización y asegurar la vigilancia y el control del comportamiento y rendimiento de sus trabajadores, de forma que éstos tuvieran la sensación de estar permanentemente vigilados, aunque no vieran a sus vigilantes.

Naturalmente, para los foucaultianos, la contabilidad de gestión no fue desarrollada por motivos de racionalidad puramente económica, sino más bien como

consecuencia de esa búsqueda de medios de disciplina, control y vigilancia sociales. Comunista convencido en sus orígenes, Foucault abandonó o fue expulsado del Partido Comunista francés debido a sus ideas, pues partiendo en un principio de la teoría de la explotación de los trabajadores por parte de la clase capitalista, derivó luego hacia la teoría de la explotación, sin más, por parte de las clases dirigentes, una trasposición que al parecer no sentó demasiado bien en el seno de sus correligionarios.

De acuerdo con la teoría de que los procesos sociales se desarrollan bajo el signo de la búsqueda de situaciones de poder y prevalencia, otro de los temas que más llaman la atención a buena parte de los seguidores de la “nueva historia de la contabilidad”, pues les permite desarrollar sus ideas preferidas, es el tema de la formación de la profesión contable y el consiguiente movimiento agrupacionista o corporativista, con el establecimiento de asociaciones en defensa de los intereses generales del gremio. Debe decirse que, con independencia del planteamiento apriorístico que se adopte, parece que ésta es, efectivamente, una de las cuestiones más interesantes a las que puede dedicar su atención la moderna investigación histórico-contable.

Por otra parte, y en consonancia también con las preferencias de la historia post-moderna, otros campos de investigación que gozan de la predilección de algunos sectores de la “nueva historia de la contabilidad” son los relativos a las dificultades que algunas minorías marginadas, como las constituidas por mujeres, gentes de color, etc., han hallado en el pasado para integrarse en las filas oficialmente reconocidas de la profesión contable. Temas que son, efectivamente, también de interés, con independencia del carácter apriorístico con el que se aborden. Producto de estos mismos esquemas es la aparición en el campo de la historia de la contabilidad de la llamada “historia oral” (Hammond *et al.*, 1996), es decir, de la investigación histórico-contable a partir de evidencias o testimonios orales, un planteamiento que, a fin de cuentas, responde a la idea de que, así como así, como los hechos históricos no pueden probarse, o al menos no pueden aprehenderse ni transmitirse de forma objetiva, no merece la pena dejar constancia comprobable y permanente de su fuente de conocimiento. De hecho, el estímulo que recibe la “historia oral” dentro de las modernas corrientes historiográficas con las que parece conectar de alguna manera –lo mismo que ocurre con la escasa valoración que se otorga a la investigación de manuscritos y otras fuentes primarias–, alberga un oscuro propósito, explicitado o no, de hacer más y más accesible y cómoda la profesión de historiador, liberándola de la labor de búsqueda en los archivos, siempre molesta y tediosa para los no iniciados, que además requiere el dominio de las técnicas necesarias para ello. De esta manera, cualquiera se puede convertir de la noche a la mañana en historiador, sin necesidad de aprendizaje previo. Por muy increíble que parezca este hecho, no se puede desconocer a este respecto que destacadas personalidades de la “nueva historia de la contabilidad” han tenido a gala afirmar que, en su mayoría, los componentes de su grupo no son historiadores profesionales, sino sociólogos, etnólogos, economistas, estudiosos de las ciencias políticas y sociales, de las teorías de la organización, etc., todo menos historiadores (Miller, Hopper y Laughlin, 1991, p. 396).

El rechazo de la llamada “ilusión de la objetividad” –*“That noble dream”*, la llamó Peter Novick (1988)–, que constituye, según lo indicado, el primer rasgo distintivo de la “nueva historia de la contabilidad” frente a la “tradicional”, ha resta-

do importancia, como es lógico, a la investigación, exposición y presentación de los hechos histórico-contables y ha cambiado la actitud hacia los mismos del historiador de la contabilidad que se sienta plenamente integrado en las nuevas corrientes. Como explican Miller y sus colaboradores (1991), no se trata ya de “dejar hablar a los hechos por sí mismos”, como según ellos pretendían los historiadores tradicionales –y, efectivamente, alguna vez fue hecha semejante afirmación–, sino de formular interpretaciones apriorísticas que puedan ser verificadas por los hechos, más que permitir que sean los hechos los que establezcan las interpretaciones que se derivan de ellos mismos. La reflexión teórica debe preceder, así, a la búsqueda y recopilación de los hechos. Hacer lo contrario significaría caer en el archiconocido pecado del anticuarismo, valga el neologismo en mor de su expresividad, que los nuevos historiadores de la contabilidad reprochan, venga o no a cuenta, a los tradicionales. Es decir, la recogida y descripción de hechos por vana erudición, sin intentar interpretarlos o buscarles una explicación y un sentido. La reflexión teórica previa puede resultar, en efecto, muy útil y conveniente en determinadas ocasiones. Pero hay que ser bien conscientes, para no caer en ellos, de los peligros que la misma puede conllevar a veces, pues para qué puede servir el planteamiento teórico previo, sino para elegir los hechos relevantes en función del mismo. Aunque no se sea consciente de este peligro ni se pretenda caer en él, puede ocurrir que tal enfoque dé lugar a una investigación dirigida o sesgada, es decir, a una investigación en la que el investigador se encariñe y comprometa de tal modo con sus hipótesis de partida que, inconscientemente, se sienta inclinado a recoger tan sólo los hechos que contribuyan a su verificación, sin reparar debidamente en los demás.

En relación con este afán teorizante e interpretativo de los historiadores postmodernos en general, Funnell comenta, no sin cierta sorna, que, por lo menos, los historiadores tradicionales no pretenden conocer, mejor que ellas mismas, los motivos por los que las gentes del pasado se vieron impulsadas a realizar sus acciones, cosa que hacen, en cambio, los nuevos historiadores (Funnell, 1996, pp. 55 s.). Esta pretensión se da también en nuestra disciplina. Gracias a la ventaja de contar con una visión retrospectiva de las cosas, los nuevos historiadores de la contabilidad pretenden enseñar a los agentes del pasado los “verdaderos” motivos que guiaron sus acciones, que, por supuesto, no son los que aparentemente se desprenden de la evidencia documental existente (Napier, 1989, p. 241).

Se habrá observado que, cómo se ha apuntado repetidas veces, los planteamientos básicos de la “nueva historia de la contabilidad” no son, en efecto, sino una trasposición más o menos lineal de las ideas barajadas en la moderna discusión historiográfica (Hernández, 1996c), combinadas con los planteamientos radicalizados del nuevo paradigma crítico de la investigación contable. En esta radicalización, así como en la decidida voluntad de utilizar la historia de la contabilidad como instrumento de interpretación ideológica para poner de manifiesto y combatir la perpetuación de estructuras capitalistas explotadoras, en lugar de procurar investigar los hechos lo más objetiva y neutralmente que se pueda, con el simple propósito de conocer nuestro pasado en toda la medida en que ello sea posible, veo yo el punto más débil y auténticamente criticable de los nuevos planteamientos. O mejor dicho, en que, para conseguir estos objetivos, la “nueva historia de la contabilidad” tenga antes que desprestigiar la investigación de los hechos o, incluso, negar la posibilidad de su conocimiento; en que para alcanzar estas me-

tas haya que descalificar a los seguidores de la “historia tradicional de la contabilidad” y ridiculizar su trabajo, caricaturizándolos y presentándolos como personas medio bobas, que creían ciegamente que los hechos que descubrían y presentaban eran totalmente objetivos y que hablaban por sí mismos; personas que se dedicaban a estudiar cualquier tipo de curiosidades sin sentido, simplemente por el gusto de colecciónar antigüedades y de saber quién había sido el primero en aplicar esta o aquella innovación técnica; personas que no pretendían hallar una explicación a los hechos investigados ni procuraban encontrarles un sentido; personas que no se preocupaban, en fin, de situar el resultado de sus investigaciones en el contexto adecuado.

Yo creo que las cosas nunca han sido realmente así. Que la investigación histórico-contable se compone de muchas y muy diversas facetas. Que, según las épocas y los contextos, se ha puesto mayor o menor énfasis o ha parecido prioritario estudiar una u otra cosa. Que, sin embargo, todas ellas tienen su razón de ser y su importancia. Que un científico no se debe entregar al dogmatismo de pensar que solamente el campo de sus intereses, personales o de grupo, o la visión que tiene de la realidad, son los acertados y relevantes, como hacen los partidarios más extremados de la “nueva historia de la contabilidad”, que todo lo quieren ver bajo el único prisma de las relaciones de poder, privilegio y sojuzgamiento.

Afortunadamente, como se ha dicho, no todos los adeptos de la “nueva historia de la contabilidad” adoptan posturas tan extremas, aunque Funnell (1996) abriga el temor de que, como producto de la propia excitación del debate, las posiciones radicalizadas puedan extenderse y generalizarse, con gran perjuicio para la historia de la contabilidad. En este debate, en opinión de Funnell (1996, p. 44), los más esforzados campeones de la “nueva historia de la contabilidad” son Armstrong (1987), Hopwood (1983), Hoskin y Macve (1986), Miller y Napier (1993) y Tinker, Lehman y Neimark (1988), entre otros. Tampoco le faltan a la “historia tradicional de la contabilidad” buenos valedores, como son Fleischman y Parker (1992), Fleischman y Tyson (1993) y Tyson (1990, 1993, 1995).

Por otra parte, al tiempo que, en el fragor del debate, se alzan voces airadas e intransigentes, se oyen también otras voces, como la del propio Funnell, que se esfuerzan por encontrar puntos de acuerdo, y terrenos comunes, entre las dos posturas, precisamente por el temor ya expresado de que una divergencia creciente entre ellas pueda redundar en irremediables daños para ambas y, en definitiva, para la historia de la contabilidad. Para Funnell, este terreno común podría estar constituido por el método narrativo de exposición de las investigaciones histórico-contables (1996, pp. 57 s.), que ambos bandos utilizan por igual, a pesar de las manifestaciones de rechazo de algunos nuevos historiadores que utilizan la expresión de método narrativo como antípoda del método interpretativo que ellos pretenden usar en exclusiva.

Pero, a estos efectos, recordaremos las palabras de Lawrence Stone:

*“Narrative is taken to mean the organization of material in a chronologically sequential order and the focusing of the content into a single coherent story, albeit with sub-plots”*, es decir, “Por método narrativo entendemos la organización del material por orden cronológico secuencial, tratándolo como un relato coherente unitario, aunque posiblemente con argumentos colaterales”.

Ciertamente, continúa diciendo:

*“The two essential ways in which narrative history differs from structural history is that its arrangement is descriptive rather than analytical and that its central focus is on man not circumstances”*, o sea, “Las dos particularidades esenciales que diferencian la historia narrativa de la historia estructural es que su planteamiento es más descriptivo que analítico y que su objeto central es el hombre y no las circunstancias” (Stone, 1979, p. 3).

Esta frase puede inducir a confusión si no se continúa leyendo, pues en la página siguiente el autor deja completamente claro su pensamiento al añadir:

*“The kind of narrative which I have in mind is not that of the simple antiquarian reporter or annalist. It is narrative directed by some ‘pregnant principle’ and which possesses a theme and an argument. Thucydides’s theme was the Peloponnesian wars and their disastrous effects upon Greek society and politics; Gibbon’s the decline and fall of the Roman empire; Macaulay’s the rise of a liberal participatory constitution in the stresses of revolutionary politics. Biographers tell the story of a life, from birth to death. No narrative historians, as I have defined them, avoid analysis altogether, but this is not the skeletal framework around which their work is constructed”*, es decir, “La clase de narración que yo tengo en mente no es la del simple reportero o analista anticuario. Es la narración dirigida por un “principio fecundador”, que posee un tema y un argumento. El tema de Tucídides era el de las guerras del Peloponésico y sus desastrosos efectos sobre la sociedad y la política griegas; el de Gibbon era el de la decadencia y caída del imperio romano; el de Macaulay el del surgimiento de una constitución liberal participativa bajo las tensiones de una política revolucionaria. Los biógrafos nos cuentan la historia de una vida desde el nacimiento hasta la muerte. Ningún historiador narrativo, tal como yo los he definido, renunciaría en absoluto al análisis de los hechos, pero éste no es el armazón sobre el que vertebrar su trabajo” (ídem, p. 4).

Hay que tener en cuenta que Stone expone estos pensamientos como continuación a su crítica de los practicantes de la “nueva historia” surgida en la postguerra de 1945, que se consideraban a sí mismos como la vanguardia de la profesión y que menospreciaban a historiadores como Tucídides, Gibbons o Macaulay porque los consideraban meros escritores de relatos.

Stone expuso estos pensamientos en su artículo “The revival of the narrative: reflections on a new old history”, publicado el año 1979 en *Past and Present*, un artículo que causó mucho impacto y avivó un encendido debate, porque, como hemos visto, algunos historiadores de tendencias modernas habían estigmatizado el método narrativo como meramente descriptivo y, en consecuencia, como claramente insuficiente e inferior a los nuevos planteamientos interpretativos. Por consiguiente, no vieron con buenos ojos que se pusiera en plano de igualdad la descripción de los hechos y su explicación. Bien pronto se impusieron, sin embargo, las ideas de Stone, que vio su trabajo reimpreso en su libro *The Past and the Present*, publicada por Routledge en 1981. Existe una traducción española de este libro, publicada en Méjico por el Fondo de Cultura Económica en 1986, donde su artículo figura con el título “El resurgimiento de la narrativa: reflexiones acerca de una nueva y vieja historia”. Según Fernando Sánchez Marcos, su trabajo: “aunque muy discutido en su momento, con la perspectiva de casi dos decenios aparece como un hito muy significativo y casi profético de la evolución historiográfica pos-

terior. Las tendencias que Stone detectaba y resumía con esa *code-word* de *narrative* han ganado terreno ampliamente después” (Sánchez, 2009, p. 3)<sup>19</sup>.

Por método narrativo no se entiende pues, obviamente, según lo manifestado por Stone y antes se ha dicho ya, la exclusión de cualquier intento o voluntad de explicar e interpretar los hechos expuestos, sino la forma de organizar la presentación del material histórico por orden cronológico secuencial, de manera que el contenido forme un único relato coherente, aunque no esté desprovisto de tramas secundarias que partan o confluyan en la principal. No es, por consiguiente, un método alternativo al “interpretativo”, como algunos nuevos historiadores dicen, barriendo para su casa. Toda investigación histórica se compone de dos partes: la investigación, exposición y descripción de hechos de la forma más objetiva posible, y la interpretación de los mismos, que contiene normalmente una fuerte carga subjetiva, según se ha hecho ya presente<sup>20</sup>.

La historia estructural a la que se refiere Stone encontró su origen en el artículo de Fernand Braudel *Histoire et Science Sociale: La Longue Durée*. En este artículo, Braudel dice que el concepto “estructura”, para bien o para mal, domina los problemas de la larga duración. Y, así, explica que:

*“par structure les observateurs du social entendent une organisation, une cohérence, des rapports assez fixes entre réalités et masses sociales. Pour nous, historiens, une structure est sans doute un assemblage, une architecture, mais plus encore une réalité que le temps use mal et véhicule très longuement. Certaines structures, à vivre longtemps, deviennent des éléments stables d'une infinité de générations : elles encombrent l'histoire, en gênent, donc en commandent l'écoulement. D'autres sont plus promptes à s'effriter. Mais toutes sont à la fois soutiens et obstacles. Obstacles, elles se marquent comme des limites (des enveloppes au sens mathématique) dont l'homme et ses expériences ne peuvent guère s'affranchir. Songez à la difficulté de briser certains cadres géographiques, certaines réalités biologiques, certaines limites de la productivité, voire telles ou telles contraintes spirituelles: les cadres mentaux, aussi, sont prisons de longue durée”* (Braudel, 1958, p. 731).

Es decir, en español, “los observadores de lo social entienden por *estructura* una organización, una coherencia, de las relaciones bastante fijas entre las realidades y las masas sociales. Para nosotros, los historiadores, una estructura es, sin duda, un entramado, una arquitectura, pero más aún una realidad que el tiempo apenas desgasta y que dura mucho. Ciertas estructuras, al vivir durante mucho tiempo, se convierten en elementos estables por muchas generaciones. Llenan la historia, interfieren en ella, controlando su curso. Otras son más propicias a diluirse. Pero todas son, a la vez, apoyos y obstáculos. Obstáculos, porque marcan límites (las *involutas* en sentido matemático) que el hombre y sus experiencias no pueden franquear. Piénsese en la dificultad de superar algunos condicionantes geográficos, ciertas rea-

19 El trabajo “Tendencias historiográficas actuales” de Fernando Sánchez Marcos constituye una reciente, lúcida y amplia revisión de las corrientes actuales en materia historiográfica. Otra interesante referencia también en español, aunque mucho más breve, de las tendencias actuales en esta materia es la de Roger Chartier: “La historia hoy en día: dudas, desafíos, propuestas”, publicada en 1996.

20 Ver mi trabajo “Objetividad y uso de teorías sociológicas en la investigación histórico-contable”, en *Partida Doble*, abril de 2001.

lidades biológicas, ciertos límites en la productividad, considérense tantas y tantas tensiones espirituales: las limitaciones mentales son también prisiones de larga duración”.

Discúlpeseme esta larga cita, pero me parecía importante reproducir el pasaje completo, porque estas palabras de Braudel han fecundado probablemente todas las variadas versiones de la historia estructural que han llegado hasta nosotros<sup>21</sup>. La historia estructural es un planteamiento de investigación histórica que incorpora la *longue durée* y que Braudel contrapuso a la historia “evenemencial” o historia de los acontecimientos, que para él supone el nivel inferior del tiempo histórico, es decir, la *courte durée*. Esta es la *écume de l’histoire*, la espuma de la historia, es decir, la superficie, y por tanto la parte más visible, pero menos significativa. Y, sin embargo, a su juicio, hasta entonces había constituido el objeto tradicional de la historiografía.

La historia estructural ha gozado siempre de las preferencias de los historiadores marxistas. Y a la recíproca, es bien conocida la confesada simpatía y admiración que Marc Bloch y Fernand Braudel sentían por Karl Marx (Aguirre, 1992).

Por otra parte, existen historiadores de la contabilidad que se suman, en general, a los postulados de la “nueva historia de la contabilidad” y que piensan, como Napier, por ejemplo, que las dos tendencias pueden coexistir pacíficamente, practicando una especie de división del trabajo, en la que los nuevos historiadores utilicen para sus interpretaciones y teorizaciones –o sea, reservándose para ellos la parte más cómoda: la recogida de la cosecha– el material en bruto hallado y presentado por los historiadores tradicionales (Napier, 1989, pp. 244 ss.). Sin embargo, en opinión de Funnell ésta es una visión poco realista de la situación. En efecto, Funnell, consciente de que la “nueva historia de la contabilidad” se mira en los postulados de la nueva historia en general, estima que muchos investigadores de historia de la contabilidad no se han percatado o ha subestimado gravemente el creciente abismo que separa cada vez con mayor profundidad la concepción tradicional y la concepción postmoderna de la historia, abismo que amenaza con abrirse paso también en el campo de la historia de la contabilidad (Funnell, 1996, p. 43).

La opinión de Funnell es plausible y muy digna de ser tenida en cuenta. Pero, yo quiero creer, en cambio, que la agitación peor ya ha pasado, y que la “nueva historia de la contabilidad”, aparte del beneficio proporcionado por el debate epistemológico y metodológico provocado, así como por el nuevo interés despertado por la historia de la disciplina, ha proporcionado nuevos e interesantes puntos de reflexión sobre la forma de entender y practicar la historia, como, por ejemplo, la llamada de atención en nuestros círculos sobre una posible y excesiva inclinación a creer que la historia presupone siempre un caminar hacia el progreso, hacia lo mejor, bajo la presión de las circunstancias externas. Esta es una idea que podría llevarnos a pensar que en cada momento histórico estamos en el mejor de los mundos posibles. Asimismo, ha propiciado la apertura del interés por temas nuevos, en una nueva ampliación de horizontes supuesta por la mayor toma en consideración de los aspectos sociológicos e institucionales. De igual forma, el debate provocado ha hecho tomar una mayor concienciación, entre otras cosas, de que

21 Sobre el concepto de estructura en relación con la historia puede verse el trabajo en español de Aldo Casali Fuentes: “Una adaptación del estructuralismo a la historia. ‘La larga duración histórica’: Clave metodológica de las diferentes temporalidades”, en *Analecta. Revista de Humanidades*, Viña el Mar, Chile, año 2007, núm. 2, págs. 1-17.

las realidades históricas no se conocen directamente, sino a través de la representación que nuestro entendimiento se hace de ellas a partir de unos pocos signos incompletos que han llegado hasta nosotros.

A estos signos Michael Stanford los llama testimonios o evidencias en su libro *The nature of historical knowledge*, cuya primera edición vio la luz en 1986 (Stanford, 1995, pp. 88 ss.). Este libro, junto con sus otras obras *A companion to the study of history*, publicada en 1994, y *An introduction to the philosophy of history*, aparecida en 1998, han enseñado a numerosos estudiosos de ella lo que la historia es y significa, y cómo se hace, y eso desde su modesto cargo de Senior Lecturer en una asimismo modesta Universidad inglesa, la University of the West of England, en Bristol, que fue fundada en 1595 como la Merchant Venturers' Navigation School. Se convirtió luego en un *Technical College*, es decir, en una escuela universitaria de carácter técnico, no adquiriendo el rango completo de Universidad hasta 1992 con la Further and Higher Education Act.

Por otra parte, con el paso del tiempo, los nuevos historiadores comprenderán o habrán comprendido ya que la historia no puede limitarse a dar nuevas interpretaciones de hechos ya conocidos, sino que tiene que preocuparse de estudiar, exponer e interpretar hechos nuevos o, mejor dicho, desconocidos, inexplorados hasta el momento. Y lo que es más importante: que, dando por sentado que no existe la objetividad absoluta –esta es la primera lección que recibe el aprendiz de historiador de sus profesores–, sí puede existir una objetividad en grado lo suficientemente veraz y fiable para que los conocimientos que un historiador expone puedan ser válidos y admisibles para la mayor parte del colectivo. Tal hecho es fundamental para la propia existencia de la ciencia, pues, si no hubiera objetividad en absoluto, los conocimientos no podrían ser transmitidos y serían solamente válidos para el estudioso que los hubiera adquirido. Con ello, no podría existir ciencia, o sea un acervo común de conocimientos verificados y contrastados.

Por otra parte, es de esperar que los nuevos historiadores de la contabilidad perderán con el tiempo o, al menos, aminorarán su entronque ideológico, un entronque que hace más difícil la consecución de una postura neutral, de una conciencia objetiva, de esa objetividad mínima necesaria y aceptable, cuya posibilidad ellos niegan. Aunque quizás la nieguen, en parte, para justificar su entrega sin ambages a la propagación y defensa de sus propios intereses ideológicos. Son unos de estos pensamientos que le pasan a uno por la mente sin querer, pero que deben ser considerados, aunque sea sólo para rechazarlos como impropios en buena parte de los casos.

Los movimientos indicados trazarán posiblemente un camino de convergencia de las dos tendencias que, al final, podrán confluir, de forma que tengamos otra vez una historia de la contabilidad sin adjetivos, como ha ocurrido con la historia económica, donde si resta algún adjetivo es a título anecdótico.

En relación con estos planteamientos de la “nueva historia de la contabilidad”, cuyo carácter extremo no es achacable a la mayoría de sus practicantes –ya se ha comentado–, hay que decir, en todo caso, que en España los nuevos historiadores de la contabilidad nunca han mantenido posiciones extremas y siempre han convivido perfectamente con los tradicionales. Y es que sus motivaciones y planteamientos de partida han sido siempre distintos de los profesados por los iniciadores anglosajones de las nuevas ideas. Mientras éstos tenían en mente desplazar y sustituir a los historiadores anteriores, el propósito de los nuevos historiadores es-

pañoles ha sido desde el principio el de enriquecer el campo de actuación de la historia de la contabilidad, objetivo que ciertamente están consiguiendo. El introductor de las nuevas ideas histórico-contables en España y artífice del positivo giro dado a las mismas en nuestro país ha sido Salvador Carmona, historiador de la contabilidad bien conocido y de reconocido prestigio a nivel internacional, ganado en buena ley, eficazmente secundado por su discípulo Fernando Gutiérrez Hidalgo, que está convirtiendo la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla en el principal centro cultivador y difusor de los nuevos planteamientos histórico-contables en España.

De tal modo, los partidarios de la nueva historia de la contabilidad españoles confiesan sin reparos su condición de historiadores y utilizan, siempre que los temas lo requieren, fuentes primarias manuscritas en sus trabajos, procurando investigar y exponer hechos nuevos como tarea primaria del historiador, con la mayor objetividad posible. Su adscripción a la nueva historia de la contabilidad se conoce, en primer lugar, si lo declaran ellos mismos y, en segundo, por la utilización de teorías sociológicas de nuevo cuño (teoría del cambio institucional, aspectos sociológicos de la teoría de la agencia, teoría del saber como elemento de poder y disciplinamiento, etc.) para interpretar los hechos que descubren y describen. Todas estas características caben dentro de un concepto riguroso y tradicional de la historia; es más, suponen un enriquecimiento de los planteamientos tradicionales al incorporar las modernas teorías sociológicas al instrumental interpretativo.

Solamente podría ponerse algún reparo, cuando ello ocurre, al anuncio apriorístico de que usarán exclusivamente estas teorías como instrumento de interpretación. Tal hecho parece una autolimitación innecesaria, un empobrecimiento interpretativo y aun un prejuicio. Personalmente, pienso que el historiador debe enfrentarse a los hechos con un talante totalmente abierto, utilizando todos los elementos disponibles para interpretarlos, sin reducir su interpretación a un solo criterio. Hacer lo contrario supone ignorar deliberadamente otras posibilidades complementarias o alternativas de explicar los hechos, al tiempo que en cierto modo se subordina y limita de hecho a la historia, con toda su riqueza, a la simple contrastación y verificación de unas teorías. Esta verificación puede y debe realizarse, por qué no, pero sin limitar por ello la investigación a este objetivo con carácter único o prioritario. Por otra parte, hay que ser consciente de que este rasgo supone una clara instrumentalización de la historia y denota la utilización de la misma como disciplina dirigida, es decir, como el uso de la investigación histórica en beneficio y difusión de las propias ideologías o simplemente ideas, un planteamiento con el cual no puedo estar de acuerdo. Otro rasgo poco positivo de algunos pocos nuevos historiadores de la contabilidad puede ser cierta querencia a encerrarse en su propio círculo y a desconocer las investigaciones que se hacen fuera de él.

Pero, de cualquier modo, tampoco este hecho es corriente en España y se limita cada vez más a casos muy aislados. Lo normal es que los nuevos historiadores de la contabilidad españoles convivan sin ninguna dificultad con los partidarios de la historia tradicional y participen con ellos de un espíritu totalmente constructivo, en la común idea de que la ciencia se edifica, piedra sobre piedra, con la colaboración y las aportaciones de todos, poniendo de manifiesto las desviaciones que puedan producirse, por parte de unos y otros, y aportando los nuevos plante-

amientos que vengan a enriquecer el conjunto, pero en ningún caso derribando el edificio para levantar uno nuevo en su lugar.

De hecho, los nuevos historiadores de la contabilidad españoles han hecho aportaciones muy destacadas a nivel internacional en diversos campos, como son, entre otros, el constituido por los inicios de la contabilidad de costes, así como también por el del análisis de contenido de la información cualitativa.

Por todo ello, estoy seguro de que las pequeñas diferencias que aún puedan subsistir en España entre la “nueva historia de la contabilidad” y la “historia tradicional” se irán limando y acabarán por desaparecer totalmente.

\* \* \*

Como hemos visto en las páginas anteriores, cada una de las fases que hemos distinguido supuso una ampliación del campo de estudio de la historia de la contabilidad. Por eso, precisamente fueron señaladas. En cada fase o etapa, la disciplina cobró una o dos nuevas vertientes o dimensiones. Como producto final de las cuatro etapas reseñadas, la historia de la contabilidad muestra en la actualidad una quíntuple dimensión, a saber:

1. Estudio de la evolución del pensamiento y de las doctrinas y técnicas contables, tanto a través de los textos como de los libros de cuentas.
2. Estudio de las operaciones económicas registradas y de las entidades protagonistas.
3. Estudio del contexto y de su influencia en la organización, administración y planteamientos de las entidades propietarias de los libros, así como en los sistemas contables empleados, a través fundamentalmente de las necesidades sentidas por aquéllas.
4. Estudio de la influencia de los sistemas contables en el entorno económico.
5. Estudio de las influencias del entorno sociológico, con aplicación de las relaciones saber-poder e incorporación de motivaciones de control de personas y de su disciplinamiento en la configuración de los sistemas contables y de su contexto.

Estos son, pues, en definitiva, los campos de estudio y actuación en los que la historia de la contabilidad se mueve en la actualidad. Sin contar, por supuesto, las actividades en otros campos complementarios, constituidos por los estudios biográficos de personajes destacados en el terreno contable, los estudios sobre reglamentación contable, los estudios sobre el propio desarrollo de la disciplina o del estado de la cuestión, los estudios institucionales relativos a la formación de la profesión contable, a las asociaciones de contables e instituciones públicas de contabilidad, a las escuelas de contabilidad y la enseñanza contable, etc. En todos estos campos investigan y publican hoy los historiadores de la contabilidad. Como ya se ha anticipado, puede decirse, pues, que, en menos de un siglo, la historia de la contabilidad, de ser una disciplina interna, por así decir, ocupada simplemente en el estudio de la evolución de las doctrinas y técnicas contables, ha pasado a convertirse en una actividad de investigación histórica multidisciplinar, con dedicación preferente a la historia económica –su disciplina madre, de la que forma parte–, con la meta primordial de obtener todos los conocimientos que puedan ex-

traerse del estudio y análisis de los libros de cuentas y de la demás documentación contable, así como de los textos sobre contabilidad del pasado<sup>22</sup>.

Estos podrían ser los rasgos de la definición a dar hoy a la historia de la contabilidad. Con ello, se ha producido una superación de lo que podría llamarse historia de la contabilidad en sentido estricto, que estaría constituida por el planteamiento original, primitivo, interno de la disciplina, con una mera dedicación al estudio de la evolución de las doctrinas y técnicas contables, de acuerdo con la definición consignada al principio, formulada por la American Accounting Association en 1970, y la historia de la contabilidad en sentido lato, que además de comprender, lógica y necesariamente, a la primera, constituye una vía de aproximación metodológica a la historia económica y, en general, a la historia de toda clase de hechos y actividades que hayan generado registros contables<sup>23</sup>.

Es importante explicar y hacer hincapié en este hecho, pues la versión restringida o estricta es la que se mantiene viva todavía en la mente de todas las gentes ajenas a la materia cuando piensan en los cometidos de la historia de la contabilidad. Incluso es posible que hasta los propios historiadores de la contabilidad, aun cuando prácticamente todos sean conscientes de las nuevas posibilidades que les brinda la versión lata de la misma y lleven a cabo sus investigaciones de acuerdo con ella, no caigan en la cuenta de que lo que están haciendo es historia económica, es decir, una especialidad metodológica de esta materia caracterizada por el empleo de libros de cuentas como punto de partida.

Pero no sólo los historiadores de la contabilidad practican esta vía metodológica. Lo hace ya también un pequeño, pero distinguido y creciente grupo de historiadores económicos, que previamente no utilizaban libros de cuentas en sus investigaciones, y sobre todo de los dedicados a la historia de la empresa, que se ha percatado de las posibilidades que ofrece esta aproximación y la tiene en gran estima.

La idea de que la historia de la contabilidad es una vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica, sobre todo económica, pero también general, no es, pues, novedosa en absoluto. Viene siendo aplicada con normalidad desde hace varios años por los historiadores de la contabilidad y, más recientemente, también por algunos historiadores económicos, como se ha indicado.

Tal circunstancia abre un gran futuro a la historia de la contabilidad. Ello es así, pues todas o casi todas las actividades humanas tienen un aspecto económico y, por consiguiente, necesitan llevar cuentas. La mayoría de estas cuentas se han perdido, indudablemente, porque para sus generadores su importancia, aunque grande, tiene una vigencia puramente temporal. Pero, otras cuentas, sobre todo las públicas y eclesiásticas, se conservan, de forma que en los archivos de todas las

---

22 Entre otros muchos, un claro ejemplo de esta capacidad de la historia de la contabilidad para aproximarse con éxito a la investigación histórica general lo constituye la tesis doctoral, dirigida por Cristina Viñes Millet y Gregorio Núñez Romero-Balmas, que Matilde Casares López presentó, con el título *Las obras reales de la Alhambra en el siglo XVI: un estudio de los libros de cuentas de los pagadores Ceprián y Gaspar de León (1528-1627)*, en la Universidad de Granada el 24 de noviembre de 2008. En ella, a partir del análisis de los libros de cuentas, se hace un amplio estudio de las obras de reforma realizadas en la Alhambra de Granada, lo que da oportunidad de analizar con fuentes no conocidas hasta ahora detalles y características de la arquitectura del palacio granadino.

23 Presenté la concepción lata de la historia de la contabilidad en mi discurso de ingreso en la Real Academia de Doctores de España en 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 Francia (1556-1559)*.

partes del mundo existen miles y miles de libros de cuentas y legajos de registros contables, cubiertos de polvo, que no han sido nunca tocados por la mano del historiador. En efecto, salvo raras excepciones, como algunas que se han indicado más arriba, la mayoría de hechos históricos, incluso los que tratan de magnitudes económicas, han sido estudiados, descritos e interpretados sin tener en cuenta la posibilidad de que existieran registros contables relacionados con ellos.

Este hecho resulta altamente sorprendente, dada la calidad de la documentación contable como fuente histórica, señalada ya explícitamente en 1950 por Federigo Melis en el título de su obra, ya citada, *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significativi della storia economica*. En sus tiempos la suya fue una afirmación muy avanzada, ya que en esos momentos la historia de la contabilidad era considerada por la casi totalidad de sus practicantes como el simple estudio de la evolución de las prácticas y las doctrinas contables. Y no digamos por la gente ajena a la profesión de historiador.

Y, sin embargo, pecó de corto y faltó de ambición, porque la historia de la contabilidad es mucho más que un yacimiento de datos, mucho más que una mera contribución al conocimiento de unas fuentes de la historia económica: es parte de la propia historia económica, una especialidad metodológica de la misma, como ya se ha dicho. Él mismo lo entendió y practicó así en sus posteriores estudios histórico-económicos. En cualquier caso, no cabe duda de que su afirmación fue importante, porque llamó la atención sobre las posibilidades de la historia de la contabilidad. El hecho de que no tuviera un eco inmediato y no se multiplicaran los estudios de historia económica utilizando libros de cuentas como fuente se debió posiblemente a dos causas principales: primera, que al llevar su obra como título principal el de *Historia de la Contabilidad* no atraería la atención de los historiadores económicos, llamando así para entenderlos a todos aquellos que no acostumbraban a utilizar los registros contables en sus investigaciones y que tenían un concepto equivocado de lo que es la historia de la contabilidad. La segunda causa podría ser el hecho de que la comprensión e interpretación de los datos contenidos en los libros de cuentas resulta difícil e intrincado para los que no tienen conocimientos contables. Estos conocimientos, en principio, no tienen por qué ser muy amplios y profundos, pero a los profanos los planteamientos contables se les antojan sumamente enrevesados. De ahí que se abstengan de penetrar en terrenos resbaladizos que no conocen y en los que pueden cometer graves errores de interpretación.

A esto se añade la dificultad de que, aun teniendo una formación contable sólida, es necesario conocer el pensamiento y las técnicas contables practicadas en la época estudiada para poder interpretar correctamente los registros contenidos en los libros de cuentas. Estos conocimientos son los que proporciona la historia de la contabilidad. De este hecho nace la afirmación de que la vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica es la historia de la contabilidad y no, simplemente, el estudio de los libros de cuentas.

De cualquier modo, fue un primer paso. Aunque el más importante ha sido el dado por los historiadores de la contabilidad, que han sido, como hemos visto, los que han ampliado el estudio de la disciplina a la investigación de los hechos que pueden conocerse a través de los libros de cuentas, situados en el respectivo contexto y como consecuencia del pensamiento contable que ha inspirado su registro. A fin de cuentas, ha sido el pensamiento y las doctrinas contables los que ha determinado las técnicas y las prácticas seguidas en cada momento; de ahí su impor-

tancia para el estudio de la historia de la contabilidad en sentido estricto u originario, y por ende, a través suyo, para su desarrollo en sentido lato.

### **1.3. Desarrollo de la contabilidad y de su pensamiento en España**

Centrándonos ya ahora más en el camino de nuestra meta, si deseamos tratar de la evolución en España de la contabilidad y de su pensamiento desde los primeros textos conocidos hasta los años 50 inclusive del pasado siglo, tendremos que considerar unas etapas distintas de las que hemos utilizado para exponer el desarrollo de la historia de la contabilidad a partir del momento en que comenzó a estudiarse de forma sistemática y organizada.

A este respecto, tomando como base las etapas que expuse en mi trabajo ya citado “Problemática general de una historia de la contabilidad en España”, publicado en 1996, página 71 y siguientes, podríamos distinguir a los efectos que nos convienen en este libro las siguientes fases (Hernández, 1996c):

1. Etapa premoderna, que va desde los primeros textos tratando de materia contable que conocemos en España hasta el momento en que hay constancia del uso de la contabilidad por partida doble en nuestro país.
2. Etapa de implantación y difusión de la contabilidad por partida doble en España. No sabemos cuándo esta implantación tuvo exactamente lugar ni los caminos por los que se originó. Se conocen y han sido estudiados libros de cuentas por partida doble del siglo XVI, pero parece que también se conoce la existencia de algún libro en el siglo XV. En cualquier caso, lo cierto es que esta modalidad contable, propia de los mercaderes y comerciantes, convivió durante varios siglos con un sistema de contabilidad por partida simple, claramente establecido y regulado que fue utilizado, sobre todo, por el Estado, tanto en España como en otros países europeos, pero también por las instituciones de la Iglesia y por grandes terratenientes, llamado de Cargo y Data.
3. Etapa de silencio bibliográfico y de aparente olvido de la antigua tradición castellana en materia de contabilidad por partida doble. La etapa se extiende desde las primeras décadas del siglo XVII hasta finales del primer tercio del siglo XVIII. Se habla de olvido de la tradición, o sea, de la conciencia pública de su empleo y de la antigüedad de su utilización en los reinos de Castilla, de las leyes que preceptuaban su empleo, de sus planteamientos, del nombre del sistema, llamado de “Debe y Ha de Haber” o del “Libro de Caja con su Manual”, e incluso, en alguna medida, del de los libros de cuentas utilizados, pero no del uso práctico de la partida doble, que no parece que pudiera perderse, aunque la falta de investigación no permite confirmar la existencia de libros de cuentas de esta época en los archivos. Por otra parte, hay que tener en cuenta que estos hechos se refieren específicamente a los reinos de Castilla, como se ha indicado, pues la corona de Aragón tenía vida propia en esta materia, como en casi todas. De cualquier forma, esta es una cuestión singular, que merece una investigación detenida y profunda.
4. Etapa de reaparición de noticias sobre la partida doble, momento que viene señalado por la aprobación de las nuevas Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao, que tuvo lugar el 2 de diciembre de 1737. El capítulo no-

veno de estas Ordenanzas, bajo el epígrafe: “De los Mercaderes, libros que han de tener, y con qué formalidad”, se dedica a explicar los libros de cuentas que deberá llevar todo mercader tratante o comerciante al por mayor, que según dice el primer artículo serán por lo menos cuatro, a saber: un Borrador o Manual, un libro Mayor, uno para asentar las cargazones o factorías y, finalmente, un Copiador de cartas. En el artículo sexto de este capítulo se dice que, además de los libros señalados, los comerciantes podrán llevar todos los libros de cuentas que consideren necesarios, *“ya sea formándolos en partidas dobles o sencillas”*. Por lo que se sabe, ésta es la primera vez que aparece en español la denominación de “partidas dobles”, una denominación que a partir de entonces sustituyó las clásicas de “Debe y Ha de Haber” o del “Libro de Caxa con su Manual”. No parece que haya constancia escrita de que, en esos momentos, nadie relacionara la nueva denominación con el sistema designado con estos nombres. De este modo, pasó a considerarse durante algún tiempo que la contabilidad por partida doble era un sistema contable nuevo, importado a través de Francia.

5. La última etapa considerada es la contemporánea, de la cual en este libro se considerará tan sólo hasta finales de los años cincuenta del siglo XX, con una breve extensión, sobre una cuestión específica, a la primera década de la segunda mitad de dicho siglo.

El desarrollo de las siguientes páginas seguirá en general la línea de las etapas indicadas, aunque los capítulos siguiendo esta línea no se ajustarán de forma estrictamente secuencial a la misma y, aparte de ello, se intercalarán algunas explicaciones complementarias con la intención de situar mejor el tema en su contexto.



## PRIMERA PARTE

# **Origen y naturaleza de los sistemas contables**

**CAPÍTULO 2**

**INICIO DE LOS REGISTROS CONTABLES.**

**FORMAS DE ENTENDER LA MISIÓN DE LA CONTABILIDAD**

**Y DISTINTOS SISTEMAS ORIGINADOS EN VIRTUD**

**DE ESTAS FORMAS**

La contabilidad, es decir, el arte de tener cuenta y razón, o sea, “*lo que se requiere en toda cosa*”, como la definían nuestros antiguos autores castellanos (Covarrubias, 1674, p. 352), es una actividad tan antigua como la propia Humanidad y se extiende a todas las actividades humanas que tengan una vertiente económica y manejen magnitudes mensurables que deban ser recordadas y tomadas en consideración. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aun mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que prestaba o enajenaba; bienes que daba en administración; etc.

De tal manera, como ya hemos comentado, el llevar cuentas constituye una necesidad inherente a la naturaleza humana, inseparable de ella, y de tal importancia que, como en seguida veremos, tal necesidad fue la que provocó, como atestiguan los datos de los que disponemos hoy, la invención de la escritura fonética, uno de los mayores logros del hombre.

Recientes investigaciones, como las numerosas e interesantes que la arqueóloga Denise Schmandt-Besserat ha dedicado al tema (1978, 1980, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1990, 1992a, 1992b, 1998, 1999a, 1999b, 2006), han servido para mostrar cómo los antiguos habitantes de Mesopotamia, ya hace 8.000 años, mucho antes por consiguiente de la invención de la escritura, llevaban las cuentas de sus bienes por medio de bolas de arcilla en las que introducían piedrecillas a las que se asignaba un concepto y un valor simbólico.

En un principio Schmandt-Besserat se interesó por el origen de la escritura. En sus investigaciones arqueológicas en el Medio Oriente descubrió la presencia en los yacimientos desde Siria hasta Persia y desde Anatolia a Palestina de numerosas figurillas de arcilla de 1 a 2 centímetros de tamaño, datadas en los años 8000 a 3000 a.J. También las encontró en los de algunas partes de Eurasia, aunque de fecha algo más reciente, de los años 5000 a 4000 a.J. Las figurillas estaban modeladas de múltiples maneras. Algunas tenían formas geométricas, como conos, esferas, discos, cilindros, tetraedros, figuras ovoides, triángulos y cuadrángulos. Otras tenían formas naturales, como cabezas de animales en miniatura, vasijas, herramientas y mobiliario. Muchas de ellas llevaban marcas en forma e incisiones (Shmandt-Besserat, 1996, pp. 15-20).

La investigadora se dio cuenta de que estas figurillas tenían un valor simbólico, es decir, eran lo que se llama “tokens” en inglés, o sea, símbolos, usados para representar y guardar memoria cada una de ellas de cierto bien o mercancía, indicando cada figurilla una determinada cantidad de ella. Por ejemplo, un cono y una esfera representaban, respectivamente, una pequeña y una gran cantidad de grano. Mientras que un disco con una cruz grabada representaba una oveja. El número de unidades de mercancías y de figurillas se mostraba en correspondencia biunívoca, es

decir, dos pequeñas unidades de grano se representaban con dos conos; tres conos representaban tres pequeñas unidades de grano, y así sucesivamente.

Actualmente, está perfectamente claro que, en el cuarto milenio antes de Jesucristo, las figurillas simbólicas eran ya utilizadas por los administradores del templo mesopotámico para registrar entradas o salidas de los bienes ofrecidos por los fieles en las ceremonias religiosas mensuales.

Según la arqueóloga autora de estas investigaciones, el sistema de figurillas simbólicas o “tokens” que nos ocupa era un medio de comunicación (Schmandt-Besserat 1992, 161-165). Cada figurilla podía considerarse un “ideograma” o signo que representaba un concepto o una cantidad unitaria de mercancía. Pues, no es que hubiera un solo tipo de figurilla que tuviera un significado definido, sino que existía un completo repertorio de tipos de figurillas interrelacionadas, cada uno de ellas con su significado concreto y diferenciado.

Las figurillas representaban consiguientemente, según Schmandt-Besserat (1999), el primer código no verbal o sistema de signos para transmitir información económica. Hacia el año 3500 a.J., se inició la práctica de embutir algunas figurillas, que posiblemente representaban deudas, en una envoltura hasta que se efectuara la liquidación de las mismas, al objeto de que estuvieran más seguras. Esta envoltura en forma de bola de arcilla ocultaba, protegía y reunía las figurillas en su interior.

Los contables, imprimían las figurillas en la superficie de la envoltura, antes de encerrarlas en ella. De esta forma, podían comprobar siempre el contenido de la bola, es decir, la clase y el número de figurillas contenidas en ella, sin necesidad de romperla. De tal modo, los conos y las esferas, por ejemplo, representando medidas de grano aparecían, respectivamente, como impresiones en forma de cuñas y de figuras circulares.

Alrededor del 3200 a.J., una vez que el sistema de imprimir las figurillas en las bolas de arcilla había sido comprendido perfectamente, las bolas o envolturas fueron reemplazadas por tablas de arcilla, en forma de macizos almohadones de arcilla, pero llevando siempre la impresión de los “tokens”. En este momento, las figurillas tridimensionales se reemplazaron también por figuras bidimensionales, con el mismo significado y objetivo. Este fue el primer paso para la invención de la escritura protocuneiforme.

Las publicaciones de esta arqueóloga interesaron tan vivamente a Richard Mattessich, que se adentró en el tema, comentándolo y profundizándolo en las implicaciones que tenía en relación con el desarrollo de la contabilidad. De esta manera, en las bolas de arcilla contenido en su interior los elementos por separado, pero con su impresión en la superficie, quiso ver una noción incipiente de los conceptos de debe y haber, que a su juicio hacían descartar la idea de que los sistemas de cuentas mesopotámicos fueran imperfectos y rudimentarios, cuando a pesar de los escasos conocimientos técnicos a su disposición, habían logrado intuir, sin embargo, los conceptos contables fundamentales (Mattessich, 1987, 1989, 1994, 1996a, 1998a, 1998b, 2000, 2002).

Pero incluso mucho antes de que los mesopotámicos se las ingeniaran para inventar las figurillas de arcilla o “tokens”, los hombres tuvieron que encontrar procedimientos para memorizar y registrar sus cuentas. Así, es bien conocido el uso que hicieron de tarjas o muescas, en huesos, palos de caña o de madera, de las que hasta hace bien poco se servían aún algunos lugareños para registrar y dejar cons-

tancia de compras, ventas, deudas de diverso tipo, así como también como justificante de la liquidación de ellas. De tal modo, se conoce la memorización de hechos y cantidades a efectos contables ya desde hace unos 37.000 años, que es el tiempo que aproximadamente nos separa del Lebombo Bone, hueso de Lebombo, nombre de unas montañas africanas entre la República Sudafricana y Swazilandia. Este hueso, fragmento de 7,7 cm. del peroné de un babuino, se pensó en un principio que era la tarja más antigua encontrada, pero algunos arqueólogos tienden hoy a pensar que las muescas talladas en el mismo representan fechas del calendario. Lo que indiscutiblemente se considera como una tarja es el Ishango Bone, o sea, el hueso de Ishango, comarca en las proximidades de las fuentes el Nilo, en el Congo Belga. El Ishango Bone, con más de 20.000 años de antigüedad, es, pues, la tarja más antigua que se conoce, asimismo con muescas talladas en un fragmento de peroné de un babuino. Se exhibe en el Real Instituto Belga de Ciencias Naturales en Bruselas.

Según se dice, en tiempos romanos, Plinio el Viejo, fallecido en Pompeya con motivo de la erupción del Vesubio el 24 de agosto del año 79 d.C., hablaba ya de la mejor madera para hacer tarjas. Este hecho es mencionado actualmente por diversos escritos que, a la luz del interés despertado en la actualidad por la historia de la contabilidad, tratan de manera superficial y breve el tema de las maneras de guardar memoria de magnitudes contables antes de conocerse la escritura. Pero, ninguno de estos escritos, que yo haya visto, documenta la fuente de su información. W. T. Baxter, que ha redactado el trabajo mejor informado que se ha escrito hasta ahora sobre las tarjas desde un punto de vista contable, no menciona dicho hecho. Por esto, el tema despertó mi interés y me propuse ahondar un poco en él, en lo que fuera posible.

Debe tenerse en cuenta que Cayo Plinio Cecilio Segundo (23-79), llamado Plinio el Viejo, para diferenciarlo de su sobrino –llamado exactamente igual que él, y conocido como Plinio el Joven, también abogado, escritor y científico de la antigua Roma–, fue un notabilísimo erudito, militar y procurador imperial, que escribió muchas obras, siendo un autor muy prolífico. El acuñó la expresión: “*Nulla dies sine linea*”, o sea, “ningún día sin escribir una línea”. Sin embargo, solamente ha llegado hasta nosotros una de sus obras, su monumental *Historia Naturalis*, compuesta de 37 libros, que constituye una vastísima enciclopedia acabada hacia el año 77 de nuestra era y dedicada al emperador Tito.

Dicha obra es uno de los libros unitarios más voluminosos, escritos por un solo autor, que ha creado la Humanidad. Tiene miles de páginas, en las que se encuentran más de doscientos pasajes en los que se habla de las mejores maderas a emplear para los diversos usos indicados en cada caso. La tarea que me había impuesto no parecía, pues, fácil, pero los medios informáticos de que disponemos en la actualidad me permitieron hacer una detenida exploración de la versión latina y de las traducciones francesa e inglesa de la obra. Esta exploración me llevó hasta el pasaje que, presumiblemente, ha dado origen a las afirmaciones que antes se indicaban, según veremos en seguida. Sin embargo, el pasaje es impreciso en relación con nuestro tema y no garantiza que se refiera específicamente a las tarjas. Dicho pasaje se halla en el libro 16, capítulo 31, de la *Historia Naturalis*, un capítulo bastante corto que transcribo íntegramente a continuación, para que se vea en su salsa la cuestión que nos interesa. El capítulo se presenta en su idioma original, el latín, tal como lo escribió Plinio el Viejo hace la friolera de 1.936 años. A

continuación, se ofrecerá la traducción española, hecha por mí, pues que yo sepa no hay ninguna traducción al español fiable a nuestros efectos de este libro 16<sup>24</sup>:

“XXXI. Quae siccaneae : quae aquaticeae : quae communes.

*Aquas odere cupressi , juglandes , castaneae, laburnum. Alpina et haec arbor, nec vulgo nota, dura ac candida materie, cuius florem cubitalem longitudine apes non adtingunt. Oditet quae appellatur Jovis barba, in opre topiario tonsilis, et in rotunditatem spissa, argenteo folio. Non nisi in quosis proveniunt salices, alni, populi, siler, ligustra tesseris utilissima. Item vaccinia, Itali mancipiis sata: Galliae vero etiam púrpura tingend causa ad servitiorum vestes. Quaecumque communia suut moutibus planisque, majora fiunt, aspectuque pulcriora in campestribus: meliora materie, crispioraque in montibus: exceptis malis, pirisque” (Plinio, libro 16, capítulo 31. Transcrito de la edición bilingüe latín-francés de Grandsagne, 1831, tomo 10, pp. 58 y 60).*

Veamos ahora la traducción española:

“XXX. Árboles que viven exclusivamente en lugares secos o lugares húmedos, o tanto en unos como en otros.

*El agua repugna al ciprés, al nogal, al codeso; este último, indigno de los Alpes, es poco conocido, tiene una madera blanca y dura, las flores alcanzan un codo de largo, y las abejas no las tocan nunca. El arbusto llamado barba de Júpiter odia asimismo los lugares acuáticos: se le poda de diversas maneras. Su copa se redondea en forma de mata espesa y las hojas son plateadas. El agua les gusta, por el contrario, al sauce, al aliso, al álamo, al salix vitellina, variedad de sauce, al aligustre, tan útil para la confección de téseras. El arándano ama también el agua. Se cultiva esta planta en ciertas partes de Italia para retrasar la pubertad de los esclavos, y en las Galias sirve para teñir de púrpura sus vestidos. Todos los árboles comunes de los montes y de las llanuras se vuelven más grandes y más bellos en el segundo de estos lugares, pero los que crecen en la montaña tienen la madera más veteada, con excepción de los manzanos y los perales”.*

Como se aprecia, el texto latino habla de “tesseris”, plural de “tessera”, es decir, de “tésera” en español, término que el *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia define como “Pieza cúbica o planchuela con inscripciones que los romanos usaban como contraseña, distinción honorífica o prenda de un pacto”. Dentro de este concepto caben, perfectamente, las tarjas, pero lo cierto es que no hace referencia específica a ellas.

Ajasson de Grandsagne, el traductor al francés de la *Historia Naturalis*, precisa el concepto, añadiendo por su cuenta al término latino “tesseris” el adjetivo de “militaires”, que no parece que proceda en absoluto:

24 En realidad, se está publicando una traducción de la *Historia Natural* de Plinio el Viejo en internet en el sitio web: [www.historia-del-arte-erotico.com/Plinio\\_el\\_viejo/index.htm](http://www.historia-del-arte-erotico.com/Plinio_el_viejo/index.htm), una traducción que parece patrocinada por Anarkasis. En esta labor ya está traducido el capítulo 16, aunque la traducción parece provisional o un poco descuidada. Aparte de ello, se basa enteramente en la obra: *Pline l'Ancien Histoire Naturelle*, édition d'Émile Littré, París: Dubochet, 1848-1850, que puede ser consultada en el sitio web: <http://remacle.org/bloodwolf/eruditis/plineancien/index.htm>. La versión de Littré parece basarse, a su vez, en la de Grandsagne, que es la que hemos considerado nosotros. En cualquier caso, la traducción dada a las *tesseris* es exactamente la misma, es decir, “tessères militaires”.

*“L'eau plaît, au contraire, au saule, à l'aune, au peuplier, au siler, au troène, si utile pour le tessères militaires”* (Plinio, libro 16, capítulo 31. Transcrito de la edición bilingüe latín-francés de Grandsagne, 1831, tomo 10, p. 59).

La definición francesa del término “tessère”, poco corriente hoy día, dice que era una “*Petite plaque en métal, en ivoire, etc., qui faisait office de bulletin de vote, de billet d'entrée, de signe de reconnaissance, etc., chez les Romains*” (Definición dada en el sitio web: [www.mediadico.com/dictionnaire/definition/tessere](http://www.mediadico.com/dictionnaire/definition/tessere)). El término usado hoy en francés para designar las tarjas es el de “bâtons de bois”.

De la traducción de Grandsagne no procede, pues, la afirmación de que Plinio el Viejo hablaba de las tarjas y de la mejor madera para confeccionarlas.

De donde sí puede proceder esta afirmación, constituyendo así el origen de los comentarios a los que hemos aludido, es de la traducción al inglés de la *Historia Naturalis* hecha por John Bostock y H. T. Riley publicada en 1855, que traducen el término latino “tesseris”, como “tallies”:

*“The willow, the alder, the poplar, the siler, and the privet, so extensively employed for making tallies, will only grow in damp, watery places”* (Plinio, libro 16, capítulo 31. Transcrito de la versión inglesa de John Bostock y H. T. Riley, 1855. Puede consultarse una versión electrónica de esta obra en el sitio web: [www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0137%3Abook%3D16%3Achapter%3D31](http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0137%3Abook%3D16%3Achapter%3D31)).

Pero, pese a esta traducción inglesa, no parece que pueda afirmarse que Plinio el Viejo se refiriera específicamente a las tarjas en su comentario de que la mejor madera para hacer téseras era la del aligustre.

Quien sí se refirió de forma específica y clara a las tarjas en la Baja Edad Media fue Marco Polo (1254-1324), en su libro *Los viajes de Marco Polo*, escrito los años 1298 y 1299. En efecto, en ese libro Marco Polo menciona el uso de tarjas en China:

*“Cuando tienen un negocio entre ellos, toman un pedazo de madera, o cuadrado o redondo, y le parten por en medio y cada cual se guarda un trozo. Llegado el día del pago, el que tiene que entregar el dinero se hace dar la otra mitad del disco o del trozo de madera a cambio de satisfacer la cantidad estipulada”* (Polo, 1981, capítulo CXXI, párrafo cuarto).

Como es sabido, el padre de Marco Polo, Nicolás, y su tío Mateo, prósperos mercaderes venecianos dedicados al comercio con Oriente, partieron hacia Asia hacia 1260, alcanzaron China en 1266, llegando hasta Pekín. Allí conocieron y fueron bien recibidos, por Kublai Khan, que llevó el Imperio Mongol a su máxima expansión. Con gran curiosidad, pues no había conocido nunca a mercaderes italianos, el Khan se interesó por las costumbres occidentales y por la religión cristiana, enviándoles al cabo de un tiempo de regreso a Italia con una carta para el Papa en la que le pedía que enviase sacerdotes y gente ilustrada que enseñasen en su imperio. Cuando Nicolás y Mateo llegaron a Italia se encontraron con que el Papa Clemente IV había fallecido, produciéndose un interregno de cerca de tres años y medio hasta que el Cónclave de Viterbo en 27 de marzo de 1372 consiguió llegar a un acuerdo para nombrar un nuevo Papa, Gregorio X. Entregaron entonces la carta del Gran Khan al nuevo Papa. Este, atendiendo la petición de Kublai Khan, les asignó dos frailes de Tierra Santa para que les acompañaran en su viaje de vuelta a China, y les entregó un mensaje de respuesta para el emperador tártaro, que

se había enamorado de la cultura china y había puesto allí la capital de su imperio. Pero, los frailes no quisieron someterse a los peligros y molestias del viaje, de forma que Nicolás y Mateo continuaron su viaje acompañados de Marco, que entonces contaría con cerca de 20 años de edad, llegando a la corte del Gran Khan hacia 1275. Kublai Khan tomó gran afecto y simpatía a Marco Polo, nombrándole para varios cargos, que le permitieron conocer numerosas regiones de China. Allí permaneció Marco Polo 17 años, emprendiendo el viaje de regreso a Venecia, adonde llegó hacia 1295, con motivo de una embajada que, de paso, le había encomendado Kublai Khan para que llevara a una princesa china al rey de Persia.

En principio, parece que el libro de Marco Polo contando sus experiencias en el imperio mongol, cuyo original escrito en provenzal se ha perdido, fue un libro de mercaderes, una especie de estudio de mercados, como comenta Michel Mollat:

*“el libro de Marco Polo ha sido comparado con todos esos manuales de mercaderes que, en el curso del siglo XIV, puso en gran boga la Practica della mercatura, de Pegolotti. De hecho, más de la mitad de la Descripción du monde (como también fue llamado el libro) indica las distancias entre las ciudades en jornadas y en millas, proporciona consejos prácticos para el viaje, enumera los objetos del comercio, anota los pesos y medidas, las formas de pago, en metálico y en papel moneda”* (Mollat, 1990, p. 27).

Sea como fuere, y continuando con nuestro discurso sobre las tarjas, lo cierto es que ha habido tarjas de muchas clases, y han sido utilizadas con diversos fines. El Exchequer o Real Hacienda de Inglaterra las usó. Las conservó durante largo tiempo después de haber abandonado su uso (Baxter, 1989, p. 81). En 1834 decidió destruirlas, quemándolas, con tan mala fortuna que el fuego se propagó y destruyó también el Parlamento. El Código Napoleónico de 1804 hace referencia a ellas en el artículo 1.333. En España también era corriente el uso de tarjas y en la aldea de San Muñoz, a 45 km. de Salamanca, se usaron tarjas para contar hasta el año 1995. Tarjas de un tipo semejante a éste se han venido empleando también en las Cooperativas Queseras de Francia hasta bien entrado el siglo XX (Pecqueur, 2005).

No abunda la literatura sobre las tarjas, pero existe alguna con distintos enfoques. Entre ella, desde una perspectiva netamente histórico-contable, cabe destacar el artículo de W. T. Baxter, ya mencionado, que se titula: “Early accounting: the tally and checkerboard”, que fue publicado en *The Accounting Historians Journal*, vol. 16, núm. 2, diciembre de 1989. En él se describen las características y los usos de las tarjas, con una breve referencia al ábaco.

Normalmente, ya en tiempos históricos, las tarjas eran listones de madera, partidos en dos trozos de forma irregular para que pudiera comprobarse que ambos se correspondían. Un trozo se entregaba a una de las partes y el otro a la contraria. Las muescas se tallaban sobre las partes superpuestas, representando la cantidad debida.

Por otra parte, es conocido también el empleo de sistemas a base de cuerdas con nudos utilizados asimismo para llevar cuentas sin necesidad de usar la escritura. El sistema fue preferentemente utilizado en el imperio inca. Es un tema muy bien conocido pues ha sido objeto de las investigaciones de un selecto número de etnólogos, pero, obviamente, no como materia contable, sino como expresión aritmético-cultural.

El *Khipu Database Project* iniciado en 2002 por la National Science Foundation y la Harvard University, y confiado al profesor Gary Urton y a Carrie Brezine, como administradora del proyecto, ambos de la Universidad de Harvard, ha contribuido básicamente al conocimiento de la materia. El interesado puede encontrar información detallada de este proyecto y de los quipus en el sitio web siguiente: <http://khipukamayuq.fas.harvard.edu/index.html>. Gracias a este proyecto se ha localizado en la actualidad la existencia de 751 quipus. Se encuentran en Europa, América del Norte y América del Sur. La mayoría están en museos fuera de sus países originales, pero algunos residen en el Perú al cuidado de descendientes de los incas. La colección más grande se halla en el Berlin Ethnologisches Museum, de Alemania, con 298 quipus. La siguiente colección en número de quipus en Europa es la del Museum für Völkerkunde de Múnich, también en Alemania. En el Perú hay 35 quipus en el Museo de Pachacamac y otros 35 en el Museo Nacional de Arqueología, Antropología e Historia del Perú, ambos en Lima; el Centro Mallqui, en Leymebamba, tiene 32 quipus. El Museo Temple Radicati, de Lima, posee 26, el Museo de Ica tiene 25, y el Museo Puruchuco, de Ate, tiene 23. Los quipus que se hallan en colecciones privadas no han sido contados en el proyecto y su número es desconocido. Una prominente colección privada se halla en Rapaz, Perú, y fue recientemente investigada por el profesor de la Universidad de Wisconsin-Madison, Frank Salomon (2004). Gary Urton, director del *Khipu Database Project* e investigador especializado en la cultura inca, ha dedicado un par de estudios al tema de los quipus (Urton, 2003a y 2003b).

Recientemente el profesor argentino Elmo Antonio Orellana ha publicado un libro de pura divulgación sobre este tema: *Evolución de la Contabilidad desde los incas hasta la partida doble*, Buenos Aires: E.C. Ediciones Cooperativas, 2007, que en realidad resulta una miscelánea de trabajos. Entre ellos, hay un estudio, que ocupa toda la primera parte del volumen, titulado: “Una contabilidad precolombina: los kipukamayos”, en el que se describe, precisamente, la contabilidad utilizada por los altos funcionarios del imperio incaico, los *quipucamayos*, para administrar las finanzas del Estado, utilizando el sistema de nudos. La principal fuente en la que bebe Orellana, como todos los demás investigadores de los quipus, es la *Primer nueva coronica y buen gobierno*, un manuscrito que el autor, Felipe Guamán Poma de Ayala, que se declara inca, señor y príncipe, dirige en forma de extensa carta de 1.179 páginas, con 400 dibujos a pluma, sin colorear, al rey Felipe III, aunque en principio estaba destinada a Felipe II. Ello es así, porque parece que el cronista peruano comenzó su escrito en 1584, no terminándolo hasta 1615. El manuscrito original de dicha crónica se custodia en la actualidad en la Biblioteca Real de Dinamarca (*Det Kongelige Bibliotek*). De acuerdo con la crónica, la contabilidad llevada por los altos funcionarios incas se instrumentaba a base de nudos, “quipus”, practicados sobre cuerdas o hilos de varios colores, que a su vez se unían por el extremo superior a una cuerda más gruesa y más larga, que servía para mantener unido el conjunto. Como es lógico, y Orellana se preocupa de subrayarlo, con estos medios resultaba imposible dejar constancia literal de los hechos contables o de referencias a los mismos, puesto que los “quipus” o nudos practicados sobre los hilos podían solamente registrar cantidades de cosas, número de personas, producciones, destinos, monto de gastos, etc. Es decir, cuantificaban fenómenos económicos o sociales, pero no podían expresar la naturaleza de los mis-

mos en forma literal. Todos los aspectos cualitativos de las operaciones registradas debían ser retenidos en la memoria.

Añadiré, por mi cuenta, que existe una edición facsimilar del manuscrito, hecha en París, el año 1936, preparada por el gran americanista Paul Rivet por encargo del Institut d'Éthnologie de París en 1936. Esta edición está prologada por Richard Pietschmann, Director de la Biblioteca de Göttingen, que fue quien descubrió en 1908 el manuscrito de Guamán en la Biblioteca Real, de Copenhague.

Entre las varias ediciones, transcripciones y estudios del manuscrito, destaca la editada en dos volúmenes, con un amplio estudio introductorio, a modo de prólogo, notas y transcripción, por el historiador y etnólogo Franklin Pease García y publicada en Caracas, por la Biblioteca Ayacucho, en 1980.

Por otra parte, debe indicarse que Det Kongelige Bibliotek ha digitalizado el manuscrito original de la *Primer Nueva Coronica*, que custodia entre sus fondos con la signatura: MSS. núm. 223, de la Antigua Colección Real, pudiéndose consultar la misma, página por página, junto con la transcripción, en el sitio web: [www.kb.dk/permalink/2006/poma/titlepage/es/text/?open=id3083608](http://www.kb.dk/permalink/2006/poma/titlepage/es/text/?open=id3083608).

El primero o uno de los primeros autores modernos en interesarse por los quipus fue L. Leland Locke, que escribió sobre el tema su libro: *The Ancient Quipu or Peruvian Knot Record*, publicado en Nueva York en 1923 por el American Museum of Natural History.

Por lo que respecta a los registros contables en forma ya escrita, diremos que las recientes investigaciones de los destacados arqueólogos e historiadores de la Antigüedad especializados en la historia de Mesopotamia Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990), investigaciones que empalman con las del investigador, también alemán, A. Falkenstein (1964), permiten afirmar que los primeros documentos escritos que se conocen, constituidos por millares de tablillas de arcilla con inscripciones en caracteres protocuneiformes, elaboradas en el cuarto y tercer milenio antes de Jesucristo, o sea, hace 5.000 o 4.000 años, contienen tan sólo números y textos relativos a cuentas. A este objeto, los mesopotámicos instrumentaron unos complejos sistemas numéricos ad hoc que Nissen y sus colaboradores han conseguido descifrar y explicar.

Hacia mediados del milenio cuarto antes de Cristo, época de la civilización de los sumerios, pueblo de origen y raza no bien determinados, comenzó la escritura protocuneiforme, que en su principio era básicamente pictográfica, es decir, constituida por dibujos sencillos representando objetos. Parece que hacia el año 3000 a.J., es decir, al comienzo de la época que se llama período Uruk III, también llamado Jemdet Nasr, empieza por primera vez la conexión de la escritura ideográfica con elementos fonéticos, circunstancia “*which constitutes one of the elementary principles of writing itself*” (Nissen *et al.*, 1993, p. 117). De tal manera, un signo con independencia de su valor original, cobraba debido a su valor fonético una doble significación, el de la figura representada por el signo y el de la palabra con esa pronunciación, supuesto que la misma fuera igual o semejante al de la figura. De tal manera algunos signos tenían un doble valor: uno, pictográfico, y otro, fonético. Un ejemplo típico de ello lo presenta el signo representando una “flecha”, que se pronuncia “ti” y que, a partir de ese momento, significó también “vida”, palabra con la pronunciación “til” (*ibidem*).

Con todas las dificultades que se presentan para esclarecer el paso de una escritura pictográfica a una fonética, no existe ninguna duda de que los sumerios ju-

garon un papel decisivo en este terreno. La abstracción fonética fue facilitada por el hecho de que una gran mayoría de las palabras sumerias estaban compuestas de una sola sílaba. La arcaica escritura ideográfica avanzó progresivamente hacia una escritura en la que convivían ideogramas y silabogramas. Con ello, nombre y palabras para los que no habían existido signos tuvieron acceso repentinamente a la lengua. Lo mismo ocurrió con cuestiones gramaticales. Así, por ejemplo, el signo con el significado de “golpear”, *ra*, pudo emplearse como sufijo para expresar un dativo.

Este proceso pudo ser acelerado cuando a mediados del tercer milenio una lengua con diferente estructura, la de los acadios, pueblo semítico, irrumpió de forma dominante en el territorio y la cultura sumeria, planteando nuevas demandas a la escritura lingüística. En efecto, en la lengua acadia, de carácter semítico, a diferencia de la sumeria, los verbos se conjugaban por tiempo y modo. A diferencia del aglutinante sistema sumerio, en el que la raíz verbal permanecía siempre constante, el sistema conjugado de los verbos acadios diferenciaba las formas verbales según el modo y el tiempo, diferencias que el lenguaje escrito tenía que expresar. Por ello, no es sorprendente ver cómo aparecen palabras semíticas en el mismo momento en que se incrementan los signos como indicadores fonéticos (*ibidem*).

Por otra parte, este progreso en la escritura de los milenios cuarto y tercero antes de Cristo, coincide con el hecho de que la gran mayoría de las 5.000 tablillas de los períodos correspondientes a los milenios cuarto y tercero antes de Jesucristo tratan exclusivamente de procedimientos administrativos. Teniendo en cuenta el elevado número de textos no es ciertamente una casualidad que ninguno de ellos se refiera específicamente a temas religiosos, narrativos o históricos (Nissen et al., 1993, p. 21). Nissen y sus coautores finalizan este párrafo diciendo:

*“This fact strongly implies that such text genres were simply not written down and is clear refutation of the hypothesis that writing was invented as a response to the urge to record accounts of religious or narrative character”*, es decir, “este hecho denota con claridad que estos temas no eran escritos en absoluto y refuta la hipótesis de que la escritura se inventara debido a la necesidad de recordar hechos de carácter religioso o narrativo”.

Unas páginas más adelante indican que, solamente, en el curso de tercer milenio antes de Jesucristo consiguió la escritura adquirir el grado de complejidad necesario para llegar a ser un medio universal de comunicación, y siguen diciendo:

*“Originally, however, the proto-cuneiform script was almost exclusively restricted to bookkeeping; it was an ‘accountant’s script’”*, o sea, “originalmente, sin embargo, la escritura protocuneiforme se restringía casi exclusivamente a la contabilidad; era la escritura de los ‘contables’” (Nissen et al., 1993, p. 30).

Es decir que, de acuerdo con los indicados investigadores, la escritura debió de comenzar a surgir, hacia el año 3300 a.J., como consecuencia precisamente de la necesidad que sentían los antiguos habitantes de Mesopotamia de registrar y dejar constancia de sus cuentas. No fue, pues, el deseo de legar a la posterioridad el recuerdo histórico de hazañas guerreras, o de narraciones de héroes o dioses, como *Gilgamesh*, el primer relato épico novelado de la historia, escrito en Sumer en algún momento del siglo XXVII a.J. (Lara, 1997a), ni de plasmar normas jurídicas para su permanente constancia y cumplimiento, como el *Código de Hammurabi*,

esculpido en el siglo XVIII a.J., en Babilonia (Lara, 1997b), lo que motivó el nacimiento de la escritura, como se creía y explicaba hasta ahora, sino, simple y llanamente, la necesidad de recoger, memorizar y conservar las cuentas originadas como consecuencia de procesos productivos y administrativos. A la contabilidad se debe, pues, según estos investigadores, la invención de la escritura.

Por otra parte, es interesante constatar que las cuentas contenidas en las tablillas investigadas por Nissen y sus colaboradores eran de diverso tipo y se referían a cuatro temas principales:

1. Rebaños de ovejas.
2. Cosecha y almacenamiento de grano.
3. Fabricación de cerveza.
4. Fabricación de productos lácteos.

\* \* \*

Dentro de la necesidad generalizada de llevar cuentas, que fue la que provocó la invención de la escritura, según lo indicado, los motivos y las razones por los cuales se han llevado y se siguen llevando cuentas han sido desde siempre muy variados y dispares. Sin embargo, los historiadores haciendo un esfuerzo de sistematización hemos procurado reducirlos a dos fundamentales y primarios: en primer lugar, la necesidad que tenían los principales de llevar la cuenta de las cantidades entregadas y recibidas por sus agentes, factores y administradores, en el ejercicio de la actividad que desarrollaban en su nombre y por su cuenta, así como de la correspondiente obligación de que estos agentes y administradores rindieran cuentas de su gestión. Y, en segundo lugar, la necesidad sentida por comerciantes, artesanos, empresarios y unidades económicas de producción en general de conocer el importe de sus créditos y obligaciones en relación con sus deudores y acreedores, respectivamente, un conocimiento que más tarde quiso extenderse a la marcha de sus actividades y de los elementos patrimoniales en su totalidad. En principio, puede parecer que ambas motivaciones son similares e indiferentes, y posiblemente en los primeros momentos ambas se confundieran, pero lo cierto es que, según la motivación primaria que se quisiera satisfacer, el desarrollo de las anotaciones contables adoptó bien pronto unas características específicas, que se fueron plasmando en dos planteamientos distintos de la contabilidad. De este modo, refiriéndonos a España, el método enunciado por Diego del Castillo en el primer tratado contable publicado en 1522 en nuestro país, llamado de "Cargo y Descargo", aunque más comúnmente conocido como de "Cargo y Data", corresponde a la clase de registros originados para satisfacer la primera motivación. Las otras dos formas indicadas por este autor se encuadran, en cambio, según veremos, dentro de la segunda motivación.

Los sistemas contables originados por cada una de estas dos motivaciones primarias se fueron desarrollando de forma paulatina, aunque la segunda motivación, dada su mayor complejidad, generó unos sistemas cuyo desarrollo requirió mayor tiempo y el paso por distintos ensayos o aproximaciones sucesivas hasta lograr una formulación definitiva, la contabilidad por partida doble. De ello era ya perfectamente consciente en 1590 Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer libro sobre contabilidad por partida doble publicado por un español, quien comenta que los hombres

*“dieron al principio en tener esta cuenta y razón por diferentes modos, unos en libro de pliego horadado, y otros en libros encuadrados comunes y ordinarios, y otros en papeles sueltos, y aunque por aquel camino se tenía la cuenta y razón de lo que pretendían, por otra parte hallaban que por él no se podían averiguar las cuentas que con otras personas tenían, ni se podía ver lo que los dueños de los dichos libros debían, ni lo que a ellos se les debía, si no era con mucho trabajo y prolijidad; y para el remedio de ello les fue forzoso inventar (como inventaron) dos libros intitulados, el uno de Caja, y el otro su Manual”,* es decir, –esto lo comentamos nosotros– la contabilidad por partida doble (Salvador, 1590, Prólogo).

Ciertamente, Bartolomé Salvador no repara, como tampoco lo han hecho la mayoría de historiadores modernos de la contabilidad, en que los modos que indica mezclan y engloban dos distintos tipos de necesidades de registro contable, para cuya satisfacción se desarrollaron dos diferentes sistemas ad hoc, que desembocaron en el sistema de Cargo y Data, por un lado, y en la contabilidad por partida doble por el otro.

En el primer caso, la contabilidad estaba destinada a registrar relaciones de tipo bilateral entre dos personas, el factor o agente y su principal, con el fin de reflejar la situación deudora o acreedora de aquél con respecto a éste. Esta situación era consecuencia de las operaciones realizadas entre las dos partes, así como de las transacciones llevadas a cabo por el agente con terceras personas por cuenta de su principal en el ejercicio normal de la gestión encomendada. A estos efectos, se llevaba cuenta y razón de los bienes o dineros que el agente recibía de su principal o por su cuenta, así como de los desembolsos que efectuaba en nombre y por cuenta de éste. La característica esencial de este sistema de registro contable es que no toma para nada en consideración elementos patrimoniales del dueño de los libros, sino solamente la relación de éste con uno o varios agentes, considerados uno a uno. Nos han llegado ejemplos de este tipo de contabilidad de los tiempos más remotos. De este modo, conocemos cuentas de administradores de la antigua Mesopotamia, de la China del tercer milenio antes de Jesucristo, de la Grecia del siglo IV también antes de Jesucristo, del Egipto del siglo I de nuestra era, de la Roma de esa misma época, etc.

Por lo que respecta a la segunda modalidad de registros contables, es decir, los destinados a facilitar una visión global del patrimonio y de la marcha de los negocios y actividades llevados a cabo por mercaderes, empresas y unidades económicas en general, debe decirse que surgieron también en los tiempos más remotos. En un principio, parece que esta clase de anotaciones debió de surgir de la voluntad de registrar la situación financiera del dueño de los libros con respecto a terceras personas, es decir, sus deudores y acreedores, pero en seguida trascendió de este objetivo para intentar reflejar de manera más amplia la situación del patrimonio y los negocios del mismo, como se indicaba antes.

La primera modalidad llegó bien pronto a lograr una situación de estabilidad, pues en poco tiempo se alcanzaron procedimientos que cumplían satisfactoriamente su limitado objetivo. Con el transcurso de los años, empero, este objetivo se intentó combinar, como no podía menos de ser, con el de aprovechar las anotaciones efectuadas para seguir en cierto modo la marcha de los asuntos económicos

del dueño de los registros. Claro está, que este aprovechamiento colateral se vio seriamente menoscabado por el pecado original del sistema: haber surgido para controlar la actuación individual de unos agentes o administradores. Esta limitación de principio se hacía sentir en particular debido a la ya comentada toma exclusiva en consideración de relaciones bilaterales entre el dueño de los registros y sus agentes, relaciones independientes entre sí, sin ninguna integración relacional en un conjunto de cuentas, así como también debido al carácter de contabilidad de flujos adoptado consustancialmente por el sistema. Tendremos en seguida oportunidad de ver con más detalle estas características y limitaciones al ocuparnos de la contabilidad de Cargo y Data, el producto más elaborado de esta clase de registros, como ya se ha comentado.

La segunda modalidad contable, en cambio, debido a las grandes posibilidades que su planteamiento ofrecía, evolucionó y se perfeccionó constantemente hasta alcanzar su máximo exponente: la contabilidad por partida doble.

Dedicaremos los dos próximos capítulos a esbozar la naturaleza y evolución, en su caso, de los dos sistemas contables desarrollados para responder a las distintas motivaciones señaladas, es decir, el sistema de Cargo y Data y el de la contabilidad por partida doble, respectivamente.

Por lo que respecta a las formas primitivas de llevar cuentas de que se ha tratado en el presente capítulo, podemos decir que, como se ha comentado en los respectivos lugares, la motivación o el pensamiento que llevó a utilizar tarjas, tanto en sus versiones prehistóricas, como en las modernas, sería básicamente el de guardar memoria, de esa forma rudimentaria, de deudas pendientes, bien fuera por venta de productos con pago aplazado, bien fuera por préstamos en especie o numerario. Las bolas y almohadones de arcilla mesopotámicos, por su parte, también parece que obedecerían al mismo objetivo, aunque no puede descartarse que en algún caso pudiera tratarse de algún inventario de bienes poseídos. Los quipus se utilizarían claramente para llevar las cuentas de la hacienda del Inca y, en especial, de los impuestos pagados o pendientes de pago, así como de las cuentas a liquidar por los agentes recaudadores. En este aspecto, tendrían caracteres propios de las cuentas principal/agente. Las tablillas mesopotámicas sumerias o ya acadias participarían también, al menos en parte, de esta característica, aunque como hemos visto también podían tener caracteres de cuentas de explotación de la manufactura de cerveza, productos lácteos, explotación de rebaños, etc.

## CAPÍTULO 3

# **FINALIDAD Y NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD DE CARGO Y DATA**

La contabilidad por Cargo y Data no ha sido muy estudiada por la historia de la contabilidad española. Posiblemente, el primer estudio más o menos detallado de la misma sea el contenido en mi trabajo publicado en memoria de mi antiguo profesor de Geografía económica D. Luis Pérez Pardo (Hernández, 2007a) y el cual sirve de base a este capítulo. En éste haré unas consideraciones generales de dicha modalidad contable para introducir el tema y señalar sus características principales, con el objeto de que sirvan de base e introducción al estudio de los textos sobre esta materia que veremos en este libro. En este capítulo, como en el que trataré posteriormente en relación con la contabilidad por partida doble, me referiré en especial a los libros de cuentas de los primeros siglos de la Edad Moderna, pues son los que presentan características más peculiares y, por consiguiente, más curiosas y menos conocidas por los lectores no familiarizados con la historia de la contabilidad.

A estos efectos, debo decir, en primer lugar, que la contabilidad de Cargo y Data era una modalidad de anotación contable, perfectamente conocida y delimitada en la práctica, que se utilizaba, principalmente, en las organizaciones en las cuales las actividades económicas estaban confiadas a un administrador o a una serie de administradores y agentes. Por tanto, puede decirse que era una contabilidad de carácter interno, pues sólo registraba las operaciones realizadas por el agente por cuenta del principal, así como la relación recogida era exclusivamente la producida con este motivo entre ellos dos.

De tal modo, el cometido primordial y original de los registros contables era el de controlar la gestión de estos agentes y su situación con respecto a la organización dueña de los registros, así como la presentación y rendición de sus cuentas ante la misma. Ello no quiere decir, por supuesto, que, colateralmente, y aprovechando las anotaciones efectuadas, no se pretendiera también estar al corriente y seguir la marcha de las operaciones. La utilidad de tal uso complementario del sistema contable se hacía cada vez más patente a medida que la organización crecía y se hacía más compleja. Sin embargo, nunca podía conseguirse tal propósito de forma totalmente satisfactoria dado el planteamiento inherente al sistema elegido, con sus limitaciones y condicionamientos. La naturaleza y características de las Administraciones públicas y, en general, de una clase de organizaciones como la Iglesia, monasterios y órdenes religiosas, casas señoriales, hospitales y universidades, etc., que no estaban imbuidas de un ánimo de lucro de tipo agresivo o comercial, hacían que, en principio, este sistema contable se ajustara mejor a sus necesidades. Efectivamente, en este género de entidades, la contabilidad se organizaba a base de los cargos y los abonos hechos a un administrador central a quien se encomendaba la gestión de todos los asuntos. Este administrador encomendaba las cuestiones particulares a una red en cascada de administradores subalternos, a los que también controlaba por medio de una contabilidad de Cargo y Data llevada con cada uno de ellos.

La circunstancia de que este género de entidades muestre mayor permanencia en el tiempo y haya tenido mejores facilidades de archivo que las firmas de carácter comercial, ha dado lugar al hecho de que se haya conservado en nuestro país un número mucho mayor de libros de cuentas por Cargo y Data que de contabili-

dad por partida doble y otros sistemas contables para épocas tempranas. Por otra parte, España no fue, obviamente, el único país en usar este método, pues el mismo sistema u otro similar fue empleado en las Administraciones públicas y entidades del tipo indicado de prácticamente todos los países de Europa y de corte occidental (Murray, 1930; Littleton, 1961; Yamey, 1962; Lee, 1977; Forrester, 1978; Baxter, 1980). En el área de lengua inglesa se lo conoce con el nombre de *Charge and Discharge method*; *Comptabilité en Charge et Décharge* en el área francófona; *Sistema Contable di Carico e Scarico* en Italia; etc.

El rasgo diferencial más destacado, no sólo en relación con lo usado en la contabilidad pública de este tipo llevada en otros países, sino también con respecto a otros métodos contables utilizados en España (partida doble, libro común), era el hecho de que en España el método de Cargo y Data se aplicaba normalmente en pliegos sueltos, de cuatro páginas, agujereados a efectos de agruparlos para formar un volumen, aunque también se encuentran algunos casos de libros de Cargo y Data llevados en volúmenes encuadrernados. A la inversa, parece que fuera de España se conoció asimismo algún caso de libros de cuentas llevados en hojas sueltas, de acuerdo con lo comentado por Pierre Jouanique (Jouanique, 1985).

Por este motivo, la contabilidad por Cargo y Data era conocida en Castilla también por el nombre de "libro de pliego horadado". La práctica de agujerear los pliegos era utilizada en España desde antiguo al objeto de facilitar la ordenación, custodia y archivo de los papeles. De esta forma, no era privativa en modo alguno de los libros de cuentas, sino de todos los papeles y documentos que tuvieran que archivarse.

Dicha práctica consistía en realizar un orificio redondo de unos dos o tres centímetros de diámetro aproximadamente en la intersección del eje vertical imaginario que marca el final del primer tercio del folio a la izquierda, y el eje horizontal delimitando el primer cuarto por arriba. Cuando se escribía antes de horadar el pliego, normalmente, se hacía un retranqueo en la escritura en este espacio, de manera que el orificio no afectase al texto; lo propio ocurría también en textos impresos de cédulas, pragmáticas, etc. En otras ocasiones en las que no se había taladrado previamente el pliego antes de escribir, ni se había previsto esta circunstancia, no se hacía el taladro completo, sino que la superficie taladrada se dejaba unida al folio en un tramo de la circunferencia, doblándola de manera que quedase libre el agujero y, sin embargo, el texto no se perdiese. Por este agujero se pasaba una cinta o cordel de suficiente longitud, que se ataba por los extremos, de forma que los papeles no pudieran salirse, pero quedaran lo bastante holgados como para poder pasarlo y darles la vuelta con toda comodidad. En suma, puede decirse que los libros de pliego horadado constituyan una versión precoz y rudimentaria, aunque eficaz, de los modernos tomos de hojas cambiables.

Indudablemente, la posibilidad de añadir y cambiar los pliegos de sitio tenía grandes ventajas, pero también la gran desventaja de no poderse garantizar la autenticidad de los apuntes, pues éstos podían ser alterados, retirados o sustituidos en cualquier momento, reemplazando un pliego por otro nuevo, falsoado. Por ello, la contabilidad por partida doble, con sus libros necesaria y expresamente encuadrernados, como requisito sine qua non, y las severas prohibiciones de dejar espacios u hojas en blanco, de hacer tachaduras e intercalaciones, etc., llamó tanto la atención e incluso fascinó a los que consideraban que la garantía de la autenticidad y veracidad de las anotaciones era una condición primordial de la contabilidad. Pero a este tipo de contabilidad de Cargo y Data no se le exigía tal requisito ni que tuviera capacidad probatoria, pues como se indicaba era una contabilidad

de carácter puramente interno. La rendición de cuentas presentada por el agente frente a su principal se hacía siempre mediante la presentación de los oportunos documentos justificativos de cada partida.

La técnica contable sobre la que el método se basaba era muy simple. El libro de Cargo y Data era un libro tipo Mayor, es decir, con los asientos clasificados por cuentas, que no se apoyaba, sin embargo, en ningún tipo de Diario, o libro de registro cronológico de los asientos, ni tampoco, por lo regular, de un Borrador formal, aunque en algunos casos sí existía. Por lo regular, las anotaciones se hacían directamente en el libro de Cargo y Data a partir de los justificantes y comprobantes contables. Era, pues, un libro único dentro de su contexto contable, aunque, obviamente, para cumplir su cometido de modo adecuado precisara de la información contenida en otros libros de distinto carácter.

Las cuentas contenidas en el libro de Cargo y Data eran todas personales y correspondían a agentes que recibían determinados fondos o bienes por cuenta de sus principales y que debían emplearlos de acuerdo con las instrucciones de éstos. De tal forma, no existía, por ejemplo, ninguna cuenta de Caja en ninguno de los libros de Cargo y Data utilizados en los distintos contextos contables considerados en la administración hacendística. El efectivo poseído por esta administración estaba siempre en poder de algún agente: éste era el que hacía las veces de cuenta de Caja. El dinero en poder de la caja central estaba contabilizado en la cuenta del Tesorero general: él era la cuenta de la caja central.

De acuerdo con lo indicado, las anotaciones se efectuaban siempre en cuentas personales. Esto era realmente lo que interesaba, pues lo que se pretendía a través de este método contable era conocer la posición de determinadas personas con la Administración pública o el organismo de que se tratase. Dentro de cada cuenta personal, las anotaciones se clasificaban en dos apartados: el Cargo y la Data, que se llevaban por separado. En el Cargo, se inscribían todas las cantidades que la persona en cuestión hubiera recibido directamente del Tesoro u organismo, del principal o de quien se tratara, hablando en términos generales, o bien hubiera cobrado por cuenta de aquéllos en concepto de impuestos, rentas, cantidades a cuenta, préstamos, cobro de letras de cambio u otro documentos de crédito, venta de mercancías, etc. En este aspecto, el Cargo asumía el papel del Debe de la partida doble. En la Data se anotaban todas las cantidades que el interesado hubiera entregado directamente al Tesoro, o principal, o pagado por cuenta de éstos: gastos de cobro, atención a letras de cambio, libranzas, órdenes de pago giradas contra él por el principal o por su mandato, compra de mercancía, sueldos y salarios de empleados, etc. De esta manera, la Data representaba el Haber de la partida doble en las cuentas personales.

Al final del ejercicio o cuando hubiera terminado la operación encomendada, se sumaba el Cargo, por un lado, y la Data, por el otro, y se hacía la comparación entre ambas sumas. La diferencia se llamaba alcance, y podía ser a favor de la persona a quien se llevara la cuenta o a favor del principal. El alcance podía ser liquidado, en efectivo o de cualquier otra manera, o ser llevado como primera partida a una cuenta nueva.

Normalmente, la cuenta era llevada tanto por la persona interesada como por el organismo o principal de que se tratase, merced a las notificaciones que se cursaban entre los implicados. En ambas cuentas el Cargo y la Data eran los del agente. De esta forma, si las cuentas eran llevadas correctamente por las partes, las sumas de cada parte debían coincidir. Los documentos justificantes del Cargo eran

conservados, lógicamente, por el principal, mientras que los comprobantes originales de la Data los conservaba el interesado. En el caso de los agentes de la Real Hacienda, las cuentas se rendían ante la Contaduría Mayor de Cuentas. El interesado presentaba su libro de Cargo y Data, que era contrastado con el libro llevado por el principal, la Contaduría Mayor de Hacienda en nuestro caso, investigándose las diferencias y comprobándose minuciosamente los documentos justificativos de las operaciones. Una vez comprobadas y ajustadas las cuentas, se determinaba el alcance y se daba, en su caso, el finiquito por quien correspondiera<sup>25</sup>.

Como se ha comentado, normalmente el Cargo y la Data eran llevados por separado dentro de cada cuenta: primero, todos los folios del Cargo, y luego, todos los de la Data. Por lo regular, sin embargo, tanto el Cargo como la Data de cada persona eran divididos por operaciones concretas o campos de gestión, formando cuerpos independientes dentro de su cuenta, con lo que a la hora de rendir cuentas, si esta rendición era global, debía hacerse en folio aparte un resumen de los totales de los diferentes Cargos y, por otra parte, un resumen de los totales de las Datas. Los distintos cuerpos que de este modo se abrían y llevaban de los movimientos de una sola persona figuraban todos juntos, formando una sola y única cuenta, aunque con distintas sumas y encabezamientos, en el libro de Cargo y Data –recuérdese que era un libro de pliegos cambiables-. Ello, por supuesto, si dichos cuerpos o cuentas parciales eran llevados por la misma instancia contable o correspondían al mismo contexto.

La disposición formal de los folios era la misma para el Cargo y para la Data. El centro del folio, ocupando aproximadamente de un tercio a la mitad del ancho disponible, se reservaba para el cuerpo o explicación del asiento. Estas explicaciones acostumbraban a ser muy amplias y detalladas, de modo que quedaran perfectamente explicados los pormenores de la operación asentada. A veces, un solo asiento ocupaba todo el folio. A la izquierda se dejaba un amplio margen en blanco, que se reservaba, en su caso, para apostillas o comentarios marginales de los contadores que debieran comprobar la corrección de las cuentas al rendirlas. A la derecha figuraba la columna de cantidades, de amplitud similar o mayor a la del margen izquierdo. En esta columna se consignaban las cantidades, que hasta comienzos del siglo XVII figuraban, como era habitual cualquiera que fuese el método contable empleado, en cuenta castellana, si las cuentas llevadas correspondían a los reinos de Castilla. La unidad de cuenta utilizada en esta cuenta castellana era el maravedí. El texto correspondiente a cada asiento se abrazaba con una llave.

En ocasiones, de ser necesario, se abría una segunda columna de cantidades, o columna interior, mermando espacio al destinado al cuerpo del asiento, para anotar los importes parciales correspondientes a los componentes del importe total del mismo. Este podía ser el caso, por ejemplo, cuando se querían relacionar, una por una, con sus importes respectivos, las letras que se libraban y entregaban como contrapartida de un dinero tomado a cambio.

Al no existir ninguna cuenta de contrapartida, pues como se decía antes las cuentas reflejaban los movimientos de la situación del titular de la cuenta con el principal o propietario del libro, no figuraba en el asiento ninguna referencia o en-

25 He estudiado el trámite administrativo, la contabilización y la intervención de las operaciones llevada a cabo en la Contaduría Mayor de Hacienda en mi trabajo: “Instrumentos de gobernanza del Imperio español (s. XV a XVII): las Contadurías de Libros de La Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad por partida doble como alternativa fracasada de la contabilidad tradicional de Cargo y Data”, en *Doctor Mario Pifarré Riera: la ciencia de la contabilidad*, Barcelona: Universitat de Barcelona, 2005.

vío a otro folio, ni tampoco a otro libro, Borrador, pues por lo regular no existía, según se ha señalado ya. En el texto del asiento figuraba siempre el importe, que se repetía luego al sacarlo a la columna de cantidades.

Los folios se sumaban al final, aunque en algunos casos no se arrastraba la suma, sino que se consignaban y totalizaban las sumas parciales correspondientes a cada una de las cuatro páginas en la última página del pliego.

Normalmente, los pliegos se numeraban en el ángulo superior derecho de la primera página, dejando las restantes páginas sin numerar.

En el ángulo superior izquierdo de la primera página del primer pliego se hacía constar, destacado, el nombre de la persona a quien pertenecía la cuenta. Luego, debajo, se explicaba con todo detalle la naturaleza y contenido de la misma, sobre todo en el caso de que la persona tuviera abiertas varias cuentas por distintas operaciones y conceptos. En la primera página de los siguientes pliegos se consignaba asimismo el nombre del titular de la cuenta en primer lugar, con una explicación abreviada de su contenido.

Al comienzo de la primera página del primer pliego, en el centro, se consignaba, con letra destacada, si se trataba del Cargo o de la Data. Luego, se repetía esta mención en la primera página de los pliegos siguientes, no figurando en ninguna otra página, a menos de que cambiara el signo de las anotaciones, cosa que podía ocurrir en las cuentas cortas.

Como ya se ha comentado, la contabilidad de Cargo y Data era un sistema que se adaptaba, en principio, a las necesidades de la Administración pública, interesada mayormente en controlar los ingresos que recibía, los gastos que se sufragaban con estos ingresos y los remanentes que eventualmente pudieran quedar. En efecto, al no ocuparse la contabilidad pública tanto de situaciones patrimoniales como de flujos de ingresos y pagos, no tenía por qué sentir, en mayor medida, necesidad de un sistema contable más complejo, que fuera más allá del control de ingresos, pagos y remanentes. En este aspecto, el sistema de Cargo y Data le garantizaba al Estado la posibilidad de una correcta toma de cuentas a las personas que de una forma u otra recibían y manejaban fondos públicos. Y esto era precisamente de lo que se trataba. En realidad, ya hemos dicho y repetido que la contabilidad de Cargo y Data era un sistema diseñado expresamente para la toma de cuentas a agentes, es decir, a terceras personas o instituciones actuando por cuenta de un principal. Se había diseñado expresamente para este objeto de acuerdo con la necesidad sentida a este respecto. De hecho el propio libro por Cargo y Data que llevaba el agente era el que presentaba para la rendición de cuentas, sin perjuicio de que, lógicamente, se quedara una copia en su poder.

De acuerdo con su función, los libros de Cargo y Data eran examinados cuidadosamente por los tomadores de las cuentas, que en la Contaduría Mayor de Cuentas, de la Real Hacienda, se denominaban Contadores de resultas. Estos funcionarios anotaban todas las anomalías, carencia de justificantes, etc., en el margen izquierdo de los libros, que a este objeto se dejaba con la suficiente anchura, como hemos comentado. En consecuencia, al revés de lo que ocurría con los libros llevados por partida doble, en los que no podía ponerse ninguna anotación marginal ni intercalarse ningún renglón, a menos de que estuvieran debidamente salvados, la práctica nos demuestra que los libros de Cargo y Data que hubieran pasado ya el trámite de la rendición de cuentas estaban llenos de apostillas, punteos y anotaciones marginales.

La Real Hacienda castellana era una tradicional usuaria de este método contable. A partir de la adjudicación de la recaudación de cada una de las rentas, divididas como estaban por sectores o ramos y partidos, a un determinado recaudador, en el marco de la contabilidad de Cargo y Data se le abría a éste una cuenta y se le anotaban en su Cargo los importes que recaudaba o debía recaudar. A la Data de esta cuenta se llevaban las cantidades que dicho recaudador pagaba o debía pagar por cuenta de la Corona, es decir, en primer lugar, el situado o compromisos fijos contraídos de antemano, como intereses de los juros, etc.<sup>26</sup>, así como las libranzas que se fueran extendiendo, etc. La llevanza de estas cuentas era el principal menester desempeñado por la Contaduría del Libro de Relaciones. Suman-do el Cargo y la Data de cada cuenta, y comparando las dos sumas podía saberse en todo momento el saldo o alcance que arrojaba esta cuenta en favor del recaudador o de la Corona. En teoría, la suma algebraica de los alcances de todas estas cuentas tendría que dar, sin mayor dificultad, el total de disponibilidades que que-

26 Los juros eran la Deuda pública de esa época y tenían un enfoque distinto al que se contempla hoy día, aunque totalmente lógico. En efecto, en tiempos en que el préstamo a interés estaba prohibido, la salida natural para satisfacer la necesidad sentida por las Administraciones públicas de recibir financiación fue la de simular, en un ingenioso artificio conceptual, que la naturaleza de la operación no consistía en un préstamo, sino en la compraventa de una renta anual que la Corona otorgaba al comprador del juro. Para la Corona la operación suponía, pues, la venta de unos ingresos futuros de percepción cierta y establecida. Por ello, en el título del juro se indicaba la renta que se vendía, que en los primeros tiempos siempre era una renta ordinaria, es decir, fija, aunque durante el reinado de Felipe II las necesidades de financiación obligaron a vender también ingresos futuros contingentes. La enajenación por parte de los Estados, de ciertas instituciones y de particulares de sus ingresos futuros se consideraba lícita, lo mismo que era también lícita su donación, y en tal sentido se había pronunciado repetidas veces la Santa Sede. Este artificio conceptual fue propiciado y se derivó de las mercedes con que los reyes acostumbraban a premiar los servicios destacados de sus cortesanos y funcionarios, mercedes que en algunos casos consistían precisamente en una renta anual que se otorgaba graciosamente y de por vida. De ahí que los juros, aparte de su modalidad de "al quitar" o redimibles a voluntad de la Corona, fueran también emitidos "por una vida", "por dos vidas" o "perpetuos". Los juros por una o dos vidas podían ser también al quitar. Los juros perpetuos eran considerados por la Corona como rentas enajenadas o vendidas para siempre, mientras los juros al quitar se consideraban rentas empeñadas, que podían ser rescatadas o redimidas. De acuerdo con lo dicho, los juros estaban situados sobre la renta o ingreso público vendido. El "situado" era, así, el importe enajenado o empeñado de cada renta o, en general, de todas las rentas de la Corona; es decir, los intereses a pagar por la Corona por el dinero percibido como precio de venta de la renta. De ahí la presión de los compradores para adquirir juros correspondientes a ingresos seguros y abundantes, y no demasiado cargados, pues en muchos casos, en tiempos de dificultades financieras de la Corona, el cobro de los intereses se demoraba o no llegaba nunca. Debido a este concepto, lo que, realmente, importaba a la Corona no era el principal de la deuda contraída, sino el "situado", o sea, el importe de los juros o rentas que iba a dejar de percibir. De tal modo, nunca se calculó el importe de la deuda correspondiente al principal recibido por la venta de juros perpetuos, pues se consideraba que era una renta definitivamente perdida; en cambio, sí se hacían a menudo cálculos sobre el principal percibido por la venta de juros al quitar, pues siempre cabía la posibilidad teórica de rescatar la renta empeñada. Dicho rescate podía ser rentable si los tipos de interés evolucionaban a la baja. Una característica fundamental de los juros era su condición de negociables, es decir, de transmisibles a otras personas.

En el sector privado los juros encontraban su contraparte en los censos, asimismo empréstitos a largo plazo o perpetuos situados de una forma más o menos precisa sobre ingresos derivados de la propiedad de bienes inmobiliarios, por lo cual a menudo se asociaban a una garantía hipotecaria. De esta forma, los censos se consideraban asimismo compraventas de una renta y la terminología empleada para definirlos era la misma utilizada en los juros.

En todos estos conceptos se aprecia ya la actual concepción de los préstamos y empréstitos, y créditos en general, y la naturaleza de los mismos, como activos los financieros que son en realidad, o sea, formas de mantener la riqueza de sus propietarios.

daba en favor de la Real Hacienda. ¿Por qué, entonces, se originó tanto descontento con la contabilidad de Cargo y Data por parte de los altos responsables de la Real Hacienda y de los monarcas a partir de mediados del siglo XVI? ¿Por qué, entonces, el empeño en buscar e implantar un nuevo método que, de hecho, respondía a motivaciones y objetivos distintos?

La respuesta es obvia. Porque, aunque en principio respondía satisfactoriamente a la necesidad de controlar a los agentes recaudadores y dispensadores del gasto para la cual había sido diseñada, el mecanismo contable establecido no satisfacía adecuadamente otro tipo de necesidad que con el tiempo había surgido de forma cada vez más apremiante, la de suministrar información sobre la situación y las disponibilidades de la Real Hacienda de manera rápida, fácil y veraz; es decir, la necesidad concurrente que, según hemos comentado ya, surgía inevitablemente con el tiempo en los casos en que se empleaba este sistema contable. Pues el método que se había instrumentado como un medio de llevar las cuentas a unos agentes de la Corona, no resultaba totalmente eficaz cuando de lo que se trataba era de saber la situación financiera de la misma con eficacia y rapidez en un momento determinado para poder tomar decisiones sobre la marcha en relación con proyectos bélicos o políticos de envergadura. Y ello a pesar, de los numerosos y diversos libros auxiliares, ajenos realmente al sistema, que se habían ido incorporando al objeto de hacer frente a estas necesidades de registro e información.

Este tipo de insuficiencia era intrínseco del sistema, aunque, en realidad, no puede decirse que la contabilidad de Cargo y Data constituya un sistema. En efecto, no se inserta en un marco previo y global que defina unos objetivos, delimita un entorno y establezca un juego de relaciones. Esta contabilidad surge espontáneamente ante el hecho de que se está en presencia de un agente al que, de una forma u otra, se le hace llegar una suma de dinero para que lo utilice por nuestra cuenta de acuerdo con nuestras instrucciones. Con tal motivo, se le abre una cuenta, donde anotamos lo que le hemos entregado y los desembolsos que vaya haciendo. Luego aparece otro agente y se hace lo mismo, añadiendo una cuenta más al libro de Cargo y Data. Y así sucesivamente. Pero la apertura de estas cuentas no establece ninguna relación contable entre los agentes. Son actos independientes. Simplemente, sus cuentas se hallan en el mismo libro y van la una detrás de la otra. Pero nada más. Igual podrían estar en libretas o cuadernos distintos. De esta manera, si uno de los agentes entrega por nuestra cuenta a otro agente cierta cantidad determinada para que la emplee de acuerdo con lo que le digamos, esta entrega dará lugar a dos asientos completamente independientes, desligados contablemente el uno del otro, porque lo que van a reflejar es meramente la situación individual en que cada uno de ellos queda con la Real Hacienda o con la entidad o principal de que se trate después de efectuada la operación. Y es que aunque el libro de Cargo y Data reúna, efectivamente, un conjunto de cuentas, lo hace a meros efectos de custodia y de ubicación material, por así decir. En realidad, lo que reúne es un conjunto de elementos aislados, independientes totalmente entre sí, un conjunto de relaciones bilaterales y directas entre el titular de la cuenta y el propietario del libro.

Este concepto de la anotación contable como expresión de una relación directa y exclusiva del propietario de los libros con los titulares de las cuentas, ignorando como cuestión de principio cualquier relación que pueda establecerse entre ellos, es precisamente lo que impide la construcción de un sistema contable integrado, coherente y global, por más libros auxiliares que se instrumenten para

complementar la información. Los mercaderes que alumbraron la partida doble intuyeron esta verdad y avanzando a tientas, después de muchos traspies y muchos rodeos, lograron establecer el sistema contable por antonomasia, integrando en la contabilidad todos los elementos patrimoniales necesarios para que cada operación pudiera ser registrada como una relación entre dos de estos elementos, por lo menos. La falta de esta concepción, de esta idea de interrelación entre las distintas cuentas –en el caso del libro de Cargo y Data representando exclusivamente personas físicas y, más concretamente, agentes de la Corona o de un principal cualquiera–, explica también por qué en el seno de este método, y a pesar de su inevitable despliegue en más y más libros auxiliares, registros, copiadores, etc., nunca surgió la idea, ni la necesidad, de un libro Diario, que es el que une, da coherencia al conjunto y suministra la clave de la relación entre sí de los elementos contables que intervienen en las operaciones registradas.

Por otra parte, la falta de sistema, la falta de reconocimiento y de establecimiento formal y explícito, en términos contables, de la relación existente entre las distintas cuentas, imposibilitaba el cuadro de esta contabilidad, es decir, la verificación por la simple confrontación de las sumas, de que los asientos se habían registrado correctamente. Esta era otra de las grandes insuficiencias internas del método de Cargo y Data, que afectaban no sólo a la Hacienda Real, sino a todas las entidades y organismos que utilizaran este sistema contable, aunque las carencias no alcanzarían obviamente las dimensiones a que en aquélla se llegaba.

A las insuficiencias derivadas del sistema contable empleado, había que añadir, precisamente en el caso de la Real Hacienda, las que eran consecuencia de la enorme dimensión que ésta había cobrado en pocos años debido a la expansión del imperio, de la dificultad para encontrar funcionarios competentes y preparados que permitieran hacer frente a la consiguiente ampliación que requerían los recursos contables, de los retrasos que se ocasionaban por la misma causa y por los deficientes medios de comunicación existentes a la sazón, así como también del clima de corrupción imperante, facilitado en parte por los factores indicados. Más adelante volveremos sobre este asunto por extenso y en concreto con relación a la Real Hacienda castellana.

## CAPÍTULO 4

# **LA CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE: ORIGEN Y NATURALEZA**

Según se ha comentado, la contabilidad por partida doble es la culminación de los sistemas de registro contable surgidos para satisfacer la segunda motivación, es decir, la que pretendía en un principio registrar simplemente, aunque de forma integrada, la situación del dueño de los registros en relación con terceras personas, es decir, sus deudores y sus acreedores. Desde el principio fue, pues, una contabilidad externa o total, es decir, que registraba todo tipo de operaciones y no sólo las relacionadas con personal dependiente. De llevar en un primer momento sólo las cuentas de deudores y acreedores, se pasó bien pronto a abrir también cuentas para reflejar la compra, venta y existencias de mercaderías, movimiento y posesión de bienes muebles e inmuebles, libramiento de letras de cambio y demás efectos de comercio, entradas, salidas y tenencias de efectivo, etc. Al lado de estos elementos patrimoniales positivos, es decir, de los que componían el patrimonio, se abrieron también cuentas para recoger los elementos negativos o que disminuían aquél, distintos de los acreedores, como podían ser los efectos aceptados pendientes de pago y otros. Como en el sistema de Cargo y Data, cada cuenta se componía de dos lados, el Debe y el Haber. En la evolución hacia formas más completas de llevar las cuentas, de modo que reflejaran más fielmente la marcha de las operaciones y la situación patrimonial del dueño de los libros, las cuentas se dispusieron de diversas formas: con los lados separados, superpuestos o enfrentados; con el Debe a la derecha y el Haber a la izquierda en algunos casos, para pasar, finalmente, a la forma aceptada hoy con carácter general, con el Debe a la izquierda y el Haber a la derecha. En el Debe se anotaban las partidas que aumentaban el importe del correspondiente elemento patrimonial, mientras en el Haber se registraban las disminuciones. El saldo deudor de las cuentas correspondientes a los elementos patrimoniales positivos, es decir, la diferencia entre las sumas de su Debe y de su Haber, reflejaba en todo momento el importe del elemento patrimonial poseído. Por el contrario, el saldo acreedor de las cuentas correspondientes a elementos negativos suponía la disminución que debido a este elemento experimentaba el patrimonio neto del dueño de los libros. El patrimonio total de éste estaba constituido, así, por la suma de los saldos deudores correspondientes a las cuentas o elementos positivos, o de Activo, menos la suma de los saldos acreedores de los elementos negativos, o de Pasivo. Debe indicarse que la ampliación indicada de los elementos patrimoniales tomados en consideración a efectos contables se llevó a cabo, al principio, con un criterio fuertemente personificador. Así, en lugar de denominar cuenta de Mercaderías a la cuenta que recogía esta parte del patrimonio, se la llamó por el nombre de la persona a la que se encargaba y hacía responsable de su custodia. De igual manera, en vez de llamar cuenta de Caja a la que reflejaba el efectivo en poder del dueño de los libros, se la denominó por el nombre del cajero o persona a la que se hubiera confiado su cuidado. Esto estaba en consonancia con el hecho de que las primeras cuentas llevadas se abrieran a personas, deudores y acreedores.

En los años y siglos sucesivos se siguió avanzando en el perfeccionamiento de los planteamientos contables: progresó la desagregación del patrimonio en sus diversos elementos, se despersionificó el nombre de las cuentas, se separó contable-

mente el negocio, la empresa o la unidad económica en general de su propietario, de forma que las terceras personas no trataban ya directamente, a efectos contables, con el dueño de los libros, sino con los elementos de su patrimonio, se completó el llamado Libro Mayor, donde se llevaban las cuentas clasificadas por sus titulares, con otro libro, llamado Manual o Diario, donde se registraban previamente las operaciones por orden cronológico con indicación de las cuentas que intervenían en cada partida y su interrelación, con su carácter deudor o acreedor, etc.

Pero, pese a todos estos adelantos y progresos, no exentos, por supuesto, de retrocesos y de ensayos fracasados, la contabilidad no pegó el salto definitivo y no alcanzó su mayoría de edad hasta que se descubrió el sistema de partida doble.

Se asume con generalidad, a partir sobre todo de las explicaciones y afirmaciones de Federigo Melis y Raymond de Roover, que la contabilidad por partida doble, cuya filosofía como sistema contable es la que todavía hoy, en los tiempos de la tecnología informática, se utiliza como planteamiento insustituible, gozando de la misma lozanía que en sus mejores tiempos, fue concebida a finales del siglo XIII, como eslabón final del desarrollo de las diferentes técnicas dedicadas a satisfacer las necesidades de registro económico y financiero.

En tal sentido, la contabilidad por partida doble constituye un conjunto completo y redondo de registros, totalmente interrelacionados entre sí, que ofrecen una visión global y, al mismo tiempo, tan detallada como se quiera, de la empresa, en la que pueden hallar acomodo, en su debido sitio, todas las operaciones y transacciones realizadas por la misma, sin que falte una sola de ellas, por pequeña o insignificante que pueda parecer. Incluidas, por supuesto, las relaciones con agentes que eran el objeto exclusivo de la contabilidad por Cargo y Data, propia de las entidades de carácter público o administrativo, mientras la contabilidad por partida doble se inventó por y para los comerciantes.

Antes de llegar a esta visión completa ofrecida por la partida doble se había llegado ya, como hemos visto, a una contabilidad que distinguía pormenorizadamente los elementos integrantes del patrimonio del dueño de los libros, de manera que podía saberse en todo momento el importe y la composición del mismo. Con todo, en este desarrollo avanzado de la partida simple –llamando partida simple a todos los esquemas contables anteriores a la partida doble en esta modalidad de registros contables– se echaba en falta una dimensión extremadamente útil e importante: el registro de forma directa y corriente, como un producto más de la contabilización cotidiana y habitual, de las variaciones en el importe total del patrimonio, es decir, el aumento o la disminución experimentados por el mismo como consecuencia de las ganancias o pérdidas producidas en el movimiento y empleo de los elementos patrimoniales.

El salto desde las fórmulas más perfectas y evolucionadas de la partida simple hasta la partida doble constituyó una auténtica revolución conceptual, un cambio de filosofía, que surgió posiblemente de forma espontánea, cuando los tiempos estuvieron maduros para ello, como consecuencia de las necesidades de información y control sentidas por los dueños de los libros. Ya se ha visto cómo la suma algebraica de las cuentas de un empresario, es decir, la suma de los elementos positivos menos la suma de los elementos negativos de su patrimonio, expresaba el importe neto del mismo. Pero no había ninguna cuenta que reflejara esta cifra y que recogiera sus variaciones. La idea de la partida doble nació precisamente cuando a alguien se le ocurrió enfrentar el concepto global de patrimonio al conjunto desglosado de elementos patrimoniales concretos, que era lo único que se

había tomado en consideración hasta entonces. Como consecuencia de esta idea, se llevaron a un lado, el Debe o Activo, todos los elementos positivos y negativos de que se componía el patrimonio, cada cual con su correspondiente signo, mientras que en el otro, el Haber o Pasivo, se consignó un nueva cuenta totalizando el importe global de dicho patrimonio, con la denominaciones diversas hasta llegar a la de Capital con que habitualmente se la conoce hoy. De este modo, la contabilidad de una empresa se convirtió en una ecuación, en la que la suma algebraica de los elementos patrimoniales constituye el primer término, que es igual al segundo, compuesto por la cuenta de Capital, cuenta que naturalmente puede desglosarse en varias, dando lugar al grupo generalmente denominado de cuentas de neto, es decir, la de Capital más las cuentas diferenciales. Obviamente, en esta ecuación los elementos del primer término con signo negativo pueden transferirse al segundo con signo positivo, que es lo que se hace normalmente al establecer los balances o estados financieros. Pero no debe olvidarse nunca que la naturaleza de estos elementos transferidos es inversa a la cuenta de Capital: un aumento en su saldo refleja una disminución neta en el patrimonio del dueño de los libros, mientras un aumento en la cuenta de Capital o sus desgloses refleja un aumento de dicho patrimonio.

La formulación deliberada de esta comparación, de este enfrentamiento, compuesto, por una parte, de los elementos patrimoniales individualizados, uno a uno; y por la otra, del patrimonio, considerado en su conjunto, que constitúa el concepto global de sustancia de la empresa, como sostenía Pacioli, citando a Aristóteles: "*Iuxta illud phy unum aliquid necessarium est substantia* (ya lo dijo el Filósofo: sólo una cosa es necesaria: la sustancia)" (Pacioli, 1494, 199 rº), es decir, la confrontación de las partes, tomadas una a una, frente al todo, superó completamente e hizo olvidar el antiguo concepto inicial de la contabilidad como registro aislado de las cantidades que nos adeudaban y que adeudábamos, extendido más tarde, de forma casi insensible, sin deliberación sistemática, a los otros elementos patrimoniales. Ahora, la contabilidad se presentaba ya como una representación global de la empresa y de su marcha, en la que cualquier anotación se integraba en el conjunto y cobraba sentido en función de su interrelación con las demás. Por simple y obvia que hoy nos pueda parecer esta visión, lo cierto es que en su momento fue la piedra filosofal de la nueva contabilidad. Merced a ella, todas y cada una de las operaciones y transacciones realizadas, incluidas las que suponían una ganancia, pérdida o gasto, pudieron ser concebidas y registradas como una relación entre dos cuentas, una en el papel de deudora y otra actuando como acreedora, de forma que la ecuación se mantenía siempre, con las ventajas operativas que lleva aparejadas a efectos de comprobación y plenitud. De ahí le viene, precisamente, al sistema el nombre de partida doble: todas y cada una de las operaciones de la firma podían ser registradas en una partida que comprendía dos cuentas, una en el Debe y otra en el Haber, por lo que debían asentarse dos veces, una en cada lado, reflejando tanto los cambios de estructura del patrimonio como las variaciones en el montante global de éste.

El carácter completo y omnicomprenditivo de la contabilidad por partida doble hizo que cobraran sentido medidas adicionales para garantizar la fiabilidad de los libros. Así, se constituyó en norma consuetudinaria y aun legal, en algunos casos, el hecho de que los libros Diario y Mayor estuvieran encuadrados, no contuvieran tachaduras, no se dejaran hojas ni espacios en blanco, etc., todo ello al objeto

de que no pudieran introducirse hojas nuevas ni sustituirse las originales, ni tampoco pudieran anularse partidas anteriores sin dejar constancia o intercalar asientos nuevos. Asimismo, se generalizó la práctica de autenticar los libros en los Consulados u otras organizaciones de mercaderes. De este modo, los libros de cuentas cobraron fuerza probatoria ante los tribunales de justicia. Los libros fundamentales a estos efectos eran el Diario y el Mayor, únicos necesarios y suficientes para llevar las cuentas por partida doble, aunque se emplearon también otros libros auxiliares, como el Borrador, el libro de Caja, el libro de Almacén, etc., con estos u otros nombres.

Con todo, pese a la fundamental importancia de la contabilidad por partida doble como culminación de los sistemas de registro contable y de los ríos de tinta que se han hecho correr a su cuenta, no parece que, por desgracia, se haya llegado a unas conclusiones claras sobre su esencia y sobre sus orígenes. En efecto, a despecho de lo mucho que se ha escrito y discutido sobre esta cuestión, lo cierto es que, en mi opinión, no tenemos todavía ninguna conclusión precisa y terminante. Falta para ello, en primer lugar, una definición clara y terminante de la naturaleza de la partida doble, con enunciación de los requisitos que debe necesariamente cumplir: careciendo de esta definición y de esta enunciación, es claro que la cuestión de sus orígenes resulta también inconcreta e indeterminada.

No hay más remedio que llegar a esta conclusión si analizamos siquiera cuatro o cinco de las opiniones más cualificadas sobre lo que constituye la esencia de la contabilidad por partida doble, las de Luca Pacioli, Fabio Besta, Raymond de Roover, Federigo Melis y Carlo Antinori. En efecto, las condiciones y explicaciones que se proponen sobre lo que constituye la naturaleza de la partida doble son, en realidad, una mezcla de requisitos formales, conceptos y prácticas que se ofrecen formando un tótum revolutum sin separación de alcances y cometidos, y a veces en clara contradicción unos con otros. En consecuencia, creo que sería necesario que los expertos procedieran a una revisión y puntualización de las ideas sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble, tratando de sistematizar su naturaleza, separando lo que constituye propiamente su concepto y su filosofía, de lo que corresponde a la instrumentación del método y de lo que supone simplemente un conjunto de requisitos y prácticas formales. De la conjunción de las condiciones requeridas en estos tres aspectos es de donde deberían extraerse la definición y circunscripción de la partida doble.

Expuso en detalle mis ideas e inquietudes a este respecto en el artículo “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble”, publicado en el número 1 de la revista *Pecunia* el año 2005. En él, sin ninguna pretensión erudita, expresaba algunos pensamientos y reflexiones sobre el tema que desde hacía algún tiempo me venían preocupando y rondando por la cabeza, y que a continuación resumo en lo esencial, estructurándolos en los tres apartados indicados: a) Concepto de la contabilidad por partida doble; b) Instrumentación de la partida doble; y c) Requisitos y prácticas formales asociados a la misma.

### a) Concepto de la contabilidad por partida doble

Por lo que se refiere al concepto, parece que lo más característico de la partida doble es, efectivamente, el hecho de que cada operación deba ser asentada en el Debe y en el Haber por el mismo importe. Pero, como, según decía Raymond de Roover (1937, pp. 270ss.), este concepto no nace de una convención, sino de la

propia naturaleza de los hechos, no ya del comercio, como afirmaba él, sino en general: por cada cosa que se entrega, se recibe algo a cambio, sea material o inmaterial. En consecuencia, este concepto es consustancial a cualquier operación mercantil y no pudo ser ignorado por los contables ni siquiera en los tiempos más antiguos. Los romanos conocían ya los conceptos enfrentados de Entradas y Salidas, origen de los actuales Debe y Haber. De este modo, llevaban un libro, el *Codex Accepti et Expensi*, que en un principio servía de una especie de Libro de Caja donde anotaban los ingresos en la columna *Acceptum* y en la otra columna, *Expensum*, los gastos. Posteriormente, este *Codex Accepti et Expensi* amplió su contenido, pues en él se anotaron, por mutua convención, los créditos contra los deudores del dueño del *Codex*. De esta práctica de formalizar por escrito, en un libro, las deudas, los compromisos, surgieron precisamente los *Contratos Litteris* (Minaud, 2005, *pássim*).

Lo que importa, pues, a nuestro objeto, más que la percepción del concepto de la dualidad de anotaciones en sí por parte de los contables, que es obvia, es saber si se hizo empleo de este concepto a efectos contables, y en este caso, de qué manera y con qué amplitud.

Es sabido que en algunas contabilidades de la Baja Edad Media, aun percibiendo claramente el concepto de dualidad, el dueño de los libros era parte integrante del juego, por lo que en las operaciones en las que él resultaba afectado, su parte no era contabilizada. Por ello, las anotaciones contables que recogían estas operaciones no generaban asientos en los dos lados, Debe y Haber, sino solamente en uno de ellos. Casos típicos de estas contabilizaciones son los referidos, por ejemplo, a las compras o ventas de mercaderías en efectivo, en las que sólo se asienta el Debe o el Haber respectivamente de la cuenta de Mercaderías, con una explicación de este estilo: "Por tantas mercaderías que le he comprado o vendido a Fulano y le he pagado o cobrado de contado". La cuenta de Caja no se utiliza, aunque la contraprestación en dinero generada por el cambio de propiedad de la mercancía sea claramente percibida. Lo mismo ocurre, en ocasiones, con la entrega de dinero en pago de una deuda, que aunque se muevan las cuentas del deudor o del acreedor, la cuenta de Caja, en cambio, no se mueve; tal vez, ni siquiera exista.

Por otra parte, mientras las cuentas de neto no son creadas e introducidas en la contabilidad, la percepción de la dualidad de los asientos contables, aun pudiendo ser perfecta para las cuentas que recogen los elementos patrimoniales, no tiene un alcance completo. La introducción de las cuentas de neto en el juego contable, como reconocen prácticamente todos los estudiosos que se han preocupado de la cuestión, es, pues, lo que confiere a la partida doble su esencia, su verdadera naturaleza. Representa un salto conceptual decisivo, como se ha comentado. Antes de esta introducción, la contabilidad, aun con pleno uso de la dualidad de cuentas, sólo podía y pretendía reflejar los cambios de estructura patrimonial. Disminuían las mercancías, valga el ejemplo, y aumentaba por igual importe el dinero poseído en efectivo. Menguaba el dinero poseído, pero también disminuía el importe de las deudas pendientes de pago; el importe global del patrimonio seguía siendo el mismo. Las variaciones en el montante total del patrimonio como consecuencia de la actividad de la empresa sólo podían averiguarse una vez cerrados los libros, sacado el balance y hecho el inventario.

Dicho sea de paso, la posibilidad de establecer balances nace precisamente de este concepto de dualidad, pero no tiene un alcance completo hasta que se incor-

poran las cuentas de neto. Como veremos más adelante, el establecimiento de balances tuvo consecuencias prácticas importantes, que fueron muy valoradas en su momento.

Como ya se ha comentado, la introducción de las cuentas de neto supuso una ampliación sustancial de horizontes, una revolución conceptual. La contabilidad ya no solamente se limitaría a registrar y proporcionar información corriente sobre la estructura del patrimonio, es decir, sobre su composición y distribución entre los diversos elementos que lo conforman, sino que también informaría corrientemente de las variaciones de su montante total, es decir, de la sustancia. Recordaremos, de pasada, que de entre los componentes de esta sustancia o patrimonio, a Pacioli le parecía que el principal era *“el dinero en efectivo (pecunia numerata) o cualquier otro bien patrimonial reducible a dinero, pues sin dinero o medios de pago difícilmente se puede negociar”* (Pacioli, 1494, 199 rº).

Con la incorporación de las cuentas de neto o de la segunda serie, como las llaman los italianos, el método contable es capaz de registrar cualquier operación que la unidad económica realice, registrando incluso las variaciones en el montante del patrimonio, y con ello se convierte en el método contable por antonomasia, la partida doble, en el que todas las partidas y las cuentas se registran de forma coordinada y armónica, con expresión de las relaciones que se establecen entre ellas, formando un todo global y cerrado, donde nada queda excluido ni aislado.

No es tanto, pues, el concepto de dualidad lo que importa, como ya se indica, como la aplicación que se hace de él y el alcance que se le da.

Al respecto de una contabilidad omnicomprensiva, que constituya un todo global y completo, se plantea, por otra parte, la cuestión de si una contabilidad que no contenga más que las cuentas operativas del negocio de un mercader, sin incluir sus propiedades privadas, mobiliario, etc., puede ser considerada como de partida doble. Tal circunstancia no supone un hecho hipotético e irreal, interesante sólo como un ejercicio académico. Como comenta Carlo Antinori, en Italia había la costumbre de no incluir inmuebles, fincas y demás bienes de este tipo en la contabilidad, pues según dice eran bienes cuyo valor se consideraba inalterable (Antinori, 2005, p. 13)<sup>27</sup>. En España era también habitual en algunas ocasiones que los mercaderes no incluyeran estos bienes en su contabilidad, de forma que algún autor ha considerado este hecho como una singularidad de la partida doble española.

Algunos autores consideran a este respecto que el hecho de que una contabilidad no utilice un juego completo de cuentas la descalifica para ser considerada como partida doble. A mi entender, el hecho de que una contabilidad no contemple más que las cuentas propiamente operativas de un negocio o actividad no supone un impedimento para que pueda ser considerada como partida doble, siempre que se utilicen de la forma adecuada todas las cuentas necesarias para reflejar la situación y marcha de este negocio o actividad. Por supuesto, mejor y más completo sería incluir en la contabilidad todos los elementos patrimoniales poseídos por el dueño de los libros, como hacen Luca Pacioli y Bartolomé Salvador de Solórzano

27 En efecto, con referencia a los Libros Mayores farnesianos de la contabilidad pública de Parma dice así Carlo Antinori: *“El sistema contable es parcialmente completo y permite la plena aplicación de la partida doble. A un sistema contable se le llama ‘parcial’ cuando se refiere solamente a una parte de los bienes que componen el patrimonio de una hacienda pública o privada. Por ejemplo, los inmuebles (terrenos, construcciones rurales, palacios, etc.) no se incluían nunca en la contabilidad porque se consideraba que eran valores invariables en el tiempo”*.

en sus ejemplos, aunque de alguna manera dichos elementos no estén involucrados en el negocio desarrollado, aunque sí, por supuesto, dado el tipo de empresa contemplada, afectos a sus resultados y a su responsabilidad ante terceros. Más aún, pienso que una contabilidad que solamente contemple una actividad concreta, como puede ser el caso del arrendamiento del abastecimiento de carne en Burgos el ejercicio 1536-1537 (Hernández, 1992b) o de la operación municipal de compra de cereales llevada a cabo en 1540 por el Ayuntamiento de Medina de Rioseco (Hernández, 1987), si se llevan todas las cuentas necesarias para el registro de las operaciones y se cumplen las demás condiciones de la partida doble, debe ser considerada como llevada por este método.

Con respecto a la visión limitada a la contabilidad mercantil con que Raymond de Roover enfoca la partida doble, creo que está claramente desfasada y fuera de lugar. Yo también tuve al principio de mis investigaciones sobre la materia la tentación de identificar la partida doble como la contabilidad de los mercaderes. Pero parece claro que, si bien, la partida doble tuvo su origen en las casas de comercio, rápidamente trascendió a otros predios bien lejanos. Véanse las investigaciones de Susana Villaluenga (2004), donde se muestra cómo ya en los años 1533 y 1535 se usó la contabilidad por partida doble para llevar libros de cuentas en la Catedral de Toledo, o la obra de Angelo Pietra (1586), dedicada a explicar la contabilidad por partida doble a llevar por un monasterio benedictino, o la de Bartolomé Salvador de Solórzano (1590), que consagra un capítulo a exponer la contabilidad por partida doble que le conviene llevar a un terrateniente o una casa señorial.

### **b) Instrumentación de la partida doble**

Pero, la contabilidad por partida doble no es sólo un concepto, una idea en abstracto, como algunos creen, sino también un concepto instrumentado, es decir, llevado a la práctica, un procedimiento, una realidad. Por esto no es indiferente su instrumentación a la hora de querer conocer y definir su naturaleza.

Recuerdo que de esto hablábamos Carlo Antinori y yo, hace ya algunos años, sentados cómodamente en la biblioteca de su casa de Parma, rodeados de incunables y libros valiosos, entre los que se contaban sendos ejemplares de la primera y la segunda edición de la *Summa de Arithmeticā, Geometriā, Proportioni et Proportionalitā*, así como de *De Divina Proportione*, las dos obras cumbres de Luca Pacioli. Porque, como todos los historiadores de la contabilidad saben, Carlo Antinori, aparte de ser uno de los grandes patriarcas de la historia de la contabilidad a nivel mundial, era un gran bibliófilo y, sobre todo, un gran amigo, un amigo inolvidable; su biblioteca, en las que tantas veces estuve, era una de las más importantes bibliotecas privadas que existían sobre esta materia.

Conversando amigablemente, me empezó a relatar Carlo con detalle –antes me había hecho ya de pasada alguna mención suelta sobre la misma– la agria polémica que sostuvo con Federigo Melis a propósito de los orígenes de la partida doble. Sostenía Melis que lo importante para la existencia de la dualidad de anotaciones era que cada partida del Libro Mayor tuviese su contrapartida. Antinori estaba obviamente de acuerdo con esta afirmación, pero opinaba que el asiento de contrapartida debía estar anotado el mismo día y llevar la misma fecha que el de la partida; en caso contrario no creía que pudiera considerarse que la contabilidad en cuestión fuera llevada por partida doble, ya que en tal caso la suma total del Debe no coincidiría en todo momento con la del Haber, requisito que estimaba consus-

tancial al método. Melis, por el contrario, se obcecaba en afirmar que el desfase de unos días no tenía importancia. Como es sabido, todo el afán de Federigo Melis era demostrar que la partida doble había tenido su origen en la Toscana, y, para ello, era capaz de hacer los malabarismos más extraños.

En un primer momento no comprendí bien lo que habían estado discutiendo Federigo Melis y Carlo Antinori, y pregunté cómo era posible que los dos asientos del Libro Mayor pudieran llevar distinta fecha: ¿es que no se asentaban con la fecha en que estaban anotados en el Libro Diario, con independencia del día en que se pasaran al Mayor? La respuesta de Carlo Antinori me dejó aún más sorprendido. *"Ten en cuenta –me dijo – que estábamos hablando de los comienzos de la partida doble y que el primer Libro Diario que conocemos es el de Andrea Barbarigo, que data del 2 de enero de 1430. En la época de la que hablamos posiblemente no existirían Diarios"*. Esta contestación ya me sumió en total confusión: *"¿Pero, cómo es posible que siempre se esté afirmando que la partida doble surgió en algún momento del siglo XIII y que la primera contabilidad de la que se diga con certeza que fue llevada por este sistema es la de los Massari de Génova del año 1340, cuando no se ha encontrado ningún Libro Diario de esa época y se dice que, posiblemente, no existieran?"*. *"Es que la partida doble es un concepto, una idea –contestó Antinori –y esa idea se cumple pudiendo comprobar en el Libro Mayor que a cada débito le corresponde un crédito"*. Tuve que responderle que no estaba de acuerdo, que la contabilidad por partida doble es una idea, un concepto, sí, pero no una idea abstracta, en el aire, sino una idea instrumentada, una idea hecha realidad. Y para mí, esta realidad se instrumentaba básicamente por medio de dos libros, el Diario y el Mayor. Para mí, el libro Diario es, precisamente, el hallazgo fundamental de la partida doble, un libro por orden cronológico, donde se registran las operaciones con enunciación de las cuentas implicadas, la relación que se establece entre ellas y los detalles completos de la operación. Sin libro Diario no puede haber partida doble.

Ciertamente, yo sabía que el primer libro Diario conocido era el de Andrea Barbarigo iniciado el 2 de enero de 1430. Muchos autores hacen referencia a este hecho. Raymond de Roover mismo lo indica en su trabajo citado (1937, p. 277). Pero, en general, no se relaciona esta circunstancia con los orígenes de la partida doble. Se cita el hecho de pasada, como cosa aparte, independiente, como curiosidad histórica. Por otra parte, es muy distinto que se hable de los orígenes de la contabilidad por partida doble en ausencia de libros Diario por no haber sido éstos eventualmente localizados, a que se haga a sabiendas de que no hay indicios razonables de que existieran, sino más bien todo lo contrario. Así se lo hice notar a Carlo Antinori, que pareció sorprendido, seguramente nunca se había hecho esta reflexión, como me había ocurrido a mí hasta que se puso bruscamente ante mis ojos la incongruencia de hablar de partida doble sin libros Diario. Después de una larga y amistosa discusión, Carlo tuvo que darme la razón, al menos en parte. Fruto de este reconocimiento es la nueva actitud que adoptó ante el libro Diario al hablar del origen de la partida doble, actitud que se refleja en las siguientes palabras: *"Si las contabilidades antiguas, me refiero a las de los siglos XIII y XIV, hubieran previsto también el Libro Diario, estos problemas interpretativos (acerca de la naturaleza de la partida doble, se entiende) no hubieran surgido. Por esta razón, hablaré más adelante del Diario como de un libro de suma importancia, muy superior a la que los historiadores referidos (Fabio Besta, Federigo Melis y Tommaso Zerbi) han querido reconocerle. El ejemplar más antiguo que ha llegado hasta nosotros es*

*el de Andrea Barbarigo y lleva la fecha del 2 de enero de 1430, aunque en realidad correspondería al año 1431, pues según la costumbre veneciana el año comenzaba el 1º de marzo, es decir, tres meses después del 1º de enero”* (Antinori, 2001, p. 3).

De cualquier manera, la idea de que el primer Diario escrito pudo ser el de Andrea Barbarigo está en abierta contradicción, como veremos en un capítulo posterior, con la existencia de los siete libros Diarios de la Banca Pere des Caus y Andreu d’Olivella, de Barcelona, de los años 1376 a 1380, que se conservan en el Archivo de la Corona de Aragón, y que yo vi, precisamente, en compañía del que los localizó, Rafael Conde y Delgado de Molina, cuando era Director de dicho Archivo. Ciento es que los libros mencionados no constituían todavía una contabilidad por partida doble. Estaba en camino hacia ella, pero faltaba contrapartida en los asientos que no reflejaban transacciones entre dos clientes, porque intervenían en ellos, sin cuenta, los propios banqueros, en una estadio previo que se daba normalmente. Sin embargo, existían libros Mayores, y también podían existir libros Diarios, imperfectos todavía, como de hecho lo demuestra la existencia de los que hemos citado. La idea de que los libros Diarios surgieron de la nada, cuando la partida doble alcanzó su plenitud, no parece que pueda sustentarse.

Sea como fuere, creo que lo importante aquí es dejar claro que la noción de que la partida doble es sólo un concepto –una idea bastante muy extendida, por cierto– no es sostenible en absoluto. ¿Qué idea? ¿La de que cada cosa que alguien recibe implica necesariamente alguien que la entrega y recibe algo a cambio?... Ya hemos visto los condicionantes necesarios para que la aplicación práctica de esta idea pueda dar lugar a un método en sí y de por sí.

En cualquier caso, lo cierto es que existen graves incoherencias y contradicciones internas a este respecto entre los autores. De forma más o menos explícita, casi todos aceptan que el modelo pacioliano refleja la quintaesencia de la contabilidad por partida doble. Pues bien, Pacioli en su capítulo V habla de tres libros principales para llevar la contabilidad: “*Deberás abrir tres libros que te serán necesarios para tu comodidad y buen orden: uno llamado Borrador, otro llamado Diario y otro llamado Mayor, aunque algunos comerciantes, dado el escaso volumen de sus negocios, emplean sólo dos, el Diario y el Mayor*”. Como se ve, el Borrador no lo considera indispensable. De igual manera, se viene aceptando generalmente por los investigadores que el libro Diario es el más importante entre los libros, porque es el que sirve de prueba en caso de juicio y porque merced a él, en caso de extravío o destrucción, se puede reproducir el libro Mayor sin gran dificultad. Sin embargo, a la hora de investigar acerca de los orígenes de la partida doble, se avienen a aceptar la posibilidad de la misma sin la existencia del Diario, bien porque no reparan en la incongruencia que esto supone, bien porque no se percatan de que la falta de libros Diarios anteriores pueda ser debida no a que tales libros no eran llevados, sino, simplemente, a que no haya sobrevivido ninguno, o a que habiendo sobrevivido, no hayan sido encontrados. Sea como fuere, la incoherencia de aceptar, por un lado, las reglas de Pacioli como definitorias de la partida doble y de aceptar, por el otro, como partida doble contabilidades que no llevaban libros Diario parece obvia.

Por todo ello, parece claro que la cuestión del origen de la contabilidad por partida doble merece una revisión, así como una reflexión profunda sobre el hecho de si realmente puede aceptarse como partida doble una contabilidad que no lleva ni se proponga la tenencia de libros Diario.

Otra cuestión que cae dentro del sector de instrumentación es el referido a la disposición de las cuentas de Mayor en secciones contrapuestas. Lo mismo cabe decir de la enunciación en los asientos del Diario de las cuentas involucradas, con indicación mediante fórmulas convenientes de su carácter deudor o acreedor, del empleo de una única moneda de cuenta en las columnas de cantidades de los libros, de la indicación de la fecha en cada asiento, de la simultaneidad de las fechas de anotación de los asientos en los libros y en las cuentas deudoras y acreedoras en el Mayor, de la suma del Debe y Haber de las cuentas del libro Mayor –la suma de la columna de cantidades de las páginas del Diario era considerada una pérdida de tiempo en la época inicial de la partida doble, pues no se cuadraban las sumas del Diario con las del Mayor, en parte porque no siempre todas las partidas del Mayor figuraban en el Diario, como los asientos de cierre en algunos casos–, de la indicación en el margen derecho del Diario de los folios en el Mayor de las cuentas implicadas, el de la deudora encima y el de la acreedora debajo, de la indicación del folio de la cuenta de contrapartida en los asientos del Mayor –la indicación del número del folio del Diario era considerada superflua, ya que la fecha constituía suficiente orientación–, y de la paginación de los folios de los libros.

Otras cuestiones que pueden considerarse incluidas en este apartado de la instrumentación de la partida doble son, siguiendo a Pacioli, la del Inventario inicial, al comienzo de las actividades de la empresa o unidad económica, la del Balance de fin de ejercicio, después de haber hecho los asientos de regularización, el traspaso de los saldos de las cuentas del libro viejo al libro nuevo, etc. Como es sabido, Pacioli no preveía asientos de cierre o apertura en el Diario, sino el traspaso directo de los saldos del Mayor viejo al Mayor nuevo. Pienso que todas estas cuestiones, aun pareciendo de menor relevancia, son también importantes a la hora de calificar la contabilidad como de partida doble, sobre todo la de la regularización de las cuentas y la del balance cuyo cuadro servía como de medio de comprobación de que las cantidades habían sido correctamente inscritas en el libro Mayor. Este hecho fue de mucha importancia y contribuyó grandemente al prestigio de la contabilidad por partida doble, pues uno de los problemas más serios de los métodos contables anteriores era el su dificultad para detectar los errores.

La falta de alguna de estas condiciones de procedimiento puede que, por sí sola, no fuera suficiente para invalidar la calificación de partida doble de la contabilidad donde se produjera, pero en cualquier caso la limitaría y debería hacerse mención expresa de ella.

### c) Requisitos y prácticas formales de la partida doble

Como se ha señalado más arriba, al tener la contabilidad por partida doble un carácter completo, global y cerrado, cobraron sentido medidas adicionales para garantizar la fiabilidad de los libros. De esta forma, se estableció que los libros Diario y Mayor debían estar encuadrados, al objeto de que no pudieran intercalarse folios nuevos ni retirarse los originales con el fin de impedir la introducción de asientos nuevos o la desaparición de partidas anteriores. Por otra parte, no debían dejarse folios ni espacios en blanco, de forma que no pudieran introducirse anotaciones falseando la secuencia temporal. Los espacios en blanco que quedaran en alguno o ambos lados de las cuentas del libro Mayor por traspaso o cierre de las mismas, debían anularse, haciéndolos inutilizables. No podían producirse tachaduras. Los errores y equivocaciones debían salvarse de forma que el error queda-

ra siempre patente. Si, por ejemplo, se había pasado un asiento a una cuenta de Mayor equivocada o a un lado erróneo, se debería corregir el error mediante un contraasiento en el lado opuesto, explicando el motivo. Si el error hubiera sido en el texto o en algún número en la columna de cantidades, lo mismo en el Diario que en el Mayor, se tendría que corregir asimismo mediante la oportuna explicación o en su caso anulación por el contraasiento. Lo importante era que el error cometido fuera siempre reconocible, aunque sus efectos se hubieran cancelado.

De esta manera, los libros de cuentas por partida doble y, sobre todo, el libro Diario, cobraron capacidad de prueba en los juicios. Bien es cierto que, normalmente, esta capacidad no era en favor del dueño de los libros, sino en su contra. El peligro estribaba, pues, en que la parte litigante contraria exigiese la presentación de los libros de cuentas de la otra parte y, si éstos no estaban llevados de forma correcta, ejercieran prueba en contra de su dueño. He examinado esta problemática, muy interesante, en un par de trabajos (Hernández, 1997b y 2000).

A mi entender, la falta de alguno de los requisitos formales que hemos enunciado, aunque pudiera afectar a la capacidad probativa de los libros, no debería menudecer normalmente su condición contable de partida doble. Debería, sin embargo, hacerse mención de ella.

\* \* \*

Resumiendo y concretando estas ideas, me permití exponer en el referido artículo, de forma provisional y sin ánimo de exhaustividad, las principales condiciones que a mi juicio definen y caracterizan la naturaleza y la práctica de la contabilidad por partida doble, agrupadas en los tres apartados señalados (Hernández, 2005a, pp. 120-122). Las condiciones eran y siguen siendo éstas:

#### Concepto

1. Consideración de las operaciones en un doble aspecto que viene dado por la misma realidad de los hechos: toda entrada en una cuenta implica una salida en otra.
2. Consiguiente dualidad de las anotaciones: todo asiento en el Debe requiere un asiento en el Haber por igual importe. De este modo, las sumas totales del Debe tienen que ser iguales a las del Haber en todo momento.
3. Presencia de un juego completo de cuentas: cuentas de personas, de valores, de gastos, de resultados y de capital. Es decir, cuentas de elementos patrimoniales y cuentas de neto y diferenciales o, siguiendo la terminología italiana, cuentas antitéticas de la primera y de la segunda serie.
4. De esta manera, merced a este juego completo de cuentas, todas las operaciones realizadas por el dueño de los libros son susceptibles de contabilización y la contabilidad está en situación de reflejar tanto los cambios de estructura del patrimonio como las variaciones en su montante o valor.
5. Cuando la contabilidad no abarca la marcha de un negocio completo, sino solamente una actividad singular o un conjunto de operaciones concretas no es necesario el empleo de todo el juego de cuentas. Bastará con que se utilicen las cuentas necesarias para contabilizar debidamente la actividad o las operaciones de que se trate.

6. Por otra parte, la no inclusión de las cuentas de inmuebles o mobiliario en la contabilidad de un negocio no justifica la descalificación de dicha contabilidad como de partida doble. Ello era una práctica habitual en la partida doble en sus primeros tiempos.
7. El dueño de los libros no debe intervenir directamente en el juego contable. Son las cuentas de sus elementos patrimoniales y sus cuentas de neto las que se mueven y relacionan entre sí.

### Instrumentación

8. Empleo de dos libros principales: libro Diario y libro Mayor; el primero entendido como un libro de secuencia cronológica, con inscripción y explicación de las operaciones, así como con la indicación, el signo y la interrelación de las cuentas que intervienen en las mismas. El segundo, como libro clasificado por cuentas, derivado y tributario del primero; en él puede encontrarse de inmediato el movimiento y la situación de cada cuenta.
9. Utilización de una moneda de cuenta única en las columnas de cantidades.
10. El libro Mayor debe ser llevado en secciones contrapuestas.
11. Indicación en los asientos de sus correspondientes fechas.
12. Simultaneidad de las fechas con que son anotados los asientos en el Diario y en el Debe y Haber del Mayor.
13. Suma de las columnas del Debe y el Haber en el libro Mayor.
14. Indicación de los folios de las correspondientes cuentas del libro Mayor en los asientos del Diario.
15. Indicación de los folios de las correspondientes cuentas de contrapartida en los asientos del libro Mayor.
16. Numeración de los folios del libro Diario y del libro Mayor.
17. Formulación de un inventario inicial al comienzo de las operaciones, que será pasado al libro Diario y de allí al libro Mayor.
18. Regularización de las cuentas diferenciales y de resultados.
19. Cierre del libro Mayor viejo con traspaso de los saldos de las cuentas al Mayor nuevo como apertura del mismo.
20. Establecimiento del Balance de fin de ejercicio.

### Requisitos formales

21. Los libros Diario y Mayor deben estar encuadrados.
22. No deben dejarse páginas en blanco.
23. Tampoco deben dejarse espacios en blanco. Los que se dejen por cierre o traspaso de las cuentas deben ser inutilizados.
24. No pueden hacerse tachaduras. Los errores que se cometan deben ser salvados mediante contraasientos o explicaciones, según los casos, pero siempre dejando evidencia de los errores cometidos.

Estas condiciones son las que nos servirán en este trabajo para definir, analizar y evaluar el pensamiento contable sobre la partida doble.



## SEGUNDA PARTE

# **Inicio de las ideas sobre contabilidad en España**

## CAPÍTULO 5

# PRIMEROS ATISBOS DE PENSAMIENTO CONTABLE EN LA ESPAÑA DE LA BAJA EDAD MEDIA

Los primeros atisbos de pensamiento contable en la España cristiana de la Baja Edad Media se plasman en algunas referencias a libros de cuentas incluidas en los textos legales promulgados con motivo de la primera jurisdicción privativa mercantil. Dicha jurisdicción surge, en ausencia de un sistema jurídico-legal completo y eficaz, para salvaguardar y promover el comercio marítimo. A estos efectos, deben distinguirse en España dos distintas zonas netamente diferenciadas: la del Mediterráneo y la del Océano Atlántico, zonas que como consecuencia de sus contactos e interconexiones mercantiles se van influenciando mutuamente, sobre todo a partir de la Baja Edad Media (García Gallo, 1971, I, p.470).

Por lo que respecta a la primera zona parece que, en el ejercicio de su actividad, los mercaderes y navegantes del Mediterráneo aplicaron normas y costumbres de remoto origen, fenicio, griego y romano, que les llegaron por tradición oral (Tomás, 1979, pp. 351 ss.). En este aspecto, por lo que se refiere a España, el libro XI, título 3, del *Fuero Juzgo*, redactado a mediados del siglo VII<sup>28</sup> (Hinojosa, 1887, I, pp. 362 ss.) habla ya de los mercaderes de *ultra portos* y dice que deben ser juzgados por sus jueces y por sus leyes (Minguijón, 1933, p. 68). Al intensificarse el comercio en el siglo XI, al viejo fondo consuetudinario se superpusieron nuevos usos y costumbres, formando un conjunto denominado *usus mercatorum*. A finales del siglo XII y principios del XIII este conjunto de usos y costumbres comenzó a plasmarse por escrito, privadamente, no por juristas profesionales, sino por conocedores prácticos de dichos usos y costumbres (García Gallo, 1971, I, p. 88).

Esta normativa, fundamentalmente consuetudinaria, sirvió para la resolución de los conflictos entre mercaderes, que se ventilaban por la vía rápida por los propios mercaderes, de acuerdo con los requerimientos que la misma actividad reclamaba, en una especie de arbitraje aceptado de mutuo acuerdo por las partes, un arbitraje que les garantizaba una resolución eficaz y experta de sus diferencias, dictada por entendidos en la materia (Gacto, 1971, pp. 11 y 24). A nuestros efectos de pensamiento contable, la zona del Mediterráneo es la más importante, debido a la presencia de los Consulados de mar, surgidos según parece a primeros del siglo XI en las costas italianas, desde donde pasaron a los países de la Corona de Aragón. Estas instituciones eran unas asociaciones profesionales de índole privada, compuestas por mercaderes, navegantes, armadores y demás gentes de la mar, que al institucionalizarse recibieron el nombre de Consulados. Desde su mismo principio, estas instituciones tuvieron un doble carácter: por un lado eran asociaciones que representaban y protegían los intereses comunes de sus miembros, mientras que, por el otro, se constituyeron en tribunales de carácter privado que, por acuerdo de las partes, entendían en la resolución de las diferencias surgidas entre los comerciantes y demás gente de la mar en el ejercicio de su actividad. Los Cónsules o rectores de los Consulados, que eran quienes actuaban como jueces,

28 La Real Academia Española publicó en 1815 un volumen titulado: *Fuero Juzgo en latín y en castellano cotejado con los más antiguos y preciosos códices*, que contiene las versiones íntegras en latín y castellano del Fuero Juzgo, junto con un estudio relativo al mismo. Puede consultarse una versión íntegra de dicho libro en el sitio web: [www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm](http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/80272752878794052754491/thm0000.htm).

no eran obviamente juristas, sino mercaderes de valía y probidad reconocidas que conocían perfectamente los problemas del tráfico y los usos establecidos, procurando que los mismos fueran plasmados en recopilaciones escritas. Ante situaciones no previstas en el fondo consuetudinario, su conocimiento les permitía dictar sentencias aplicando su parecer y las máximas que les dictaba el sentido común. Buena parte del derecho mercantil marítimo tuvo este origen (Gacto, 1971, p. 24; Tomás, 1979, p. 353).

Se admite generalmente que el germen inicial de los Consulados de mar en España estuvo constituido por la Universidad de Prohombres de Ribera, creada en Barcelona por Jaime I el Conquistador el año 1257. En 1243, por privilegio real del mismo monarca, se había establecido ya la demarcación de la ribera de Barcelona, es decir, el lugar destinado al arsenal y a las embarcaciones. Al crearse la Universidad de Prohombres, se eximió a la ribera de la jurisdicción del *bayle*<sup>29</sup> y del *veguer real*<sup>30</sup>, sin perjuicio de que se mantuviera la soberanía del monarca. Se estableció con ello una especie de *curia maris* (García Gallo, I, 1950, p. 311). La creación formal del primer Consulado de mar se debió, sin embargo, a Pedro III que lo estableció en Valencia el año 1283, haciendo referencia en la carta fundacional al antecedente barcelonés: “*Volentes quod illi qui electi fuerint sciant de arte seu usu maris et terminent contractus et dissensiones inter homines maris et mercatores qui iuxta consuetudinem maris fuerint terminanda prout est in Barchinona fieri consuetum*” (*Aureum opus*, 1515, 2<sup>a</sup> parte, f. 33), es decir, “Y queremos que los que sean elegidos conozcan el arte y usos del mar y determinen los contratos y disensiones entre los hombres de mar y mercaderes según lo que se acostumbra a hacer en Barcelona siguiendo las costumbres de la mar”. Sesenta años después, en 1343, se establecía un Consulado similar en Mallorca (Smith, 1940, p. 10) y, a continuación, otro en Barcelona en 1347, ambos por iniciativa de Pedro IV el Ceremonioso (Capmany, 1961).

En los diversos textos legales que se conocen de la primera época de la jurisdicción mercantil en la zona del Mediterráneo no se encuentran muchas normas reguladoras de la actividad contable, aunque sí es posible hallar algunas referencias a los libros de cuentas (Hernández, 2000, p. 23). Así ocurre, por ejemplo, en el caso de los *Furs de Valencia* (Conde, 1996, p. 122; Blanco, 1980, pp. 104 s.; Colom *et al.*, 1974, pp. 126 s.); en el de las *Costums de Tortosa* (Envid, 1985; Cots, 1935; Font, 1973; Blanco, 1980, pp. 104 s.); en el de los diversos antecedentes del *Llibre del Consolat de Mar*<sup>31</sup>, como las *Ordinacions de la Ribera de Barcelona*, promulgadas en 1258 por Jaime I (Valls, 1930-1933, II, p. 122); o las *Consuetuds de Barcelona*, conocidas como *Recognoverunt proceres*, texto que constituye la confirmación dada por Pedro III, en el seno de las Cortes de Barcelona de 1284, a petición de la ciudad, de las costumbres que ésta presentó por escrito, añadiendo a

29 El *bayle* o baile, llamado *batlle* en catalán, era en la Corona de Aragón un funcionario municipal que ejercía funciones de juez de primera instancia por cuenta del Ayuntamiento respectivo.

30 El *veguer*, término catalán que proviene del latín *vicarius*, era un funcionario real que asumía funciones judiciales y de representación en la *veguería*, división territorial en la que el *veguer* ejercía su competencia. Fue instituida en el siglo XIII, siendo suprimida en 1716 por el Decreto de Nueva Planta.

31 Puede consultarse una edición facsímil de la obra *Les costums marítimes de Barcelona universalment conegudes per Llibre del Consolat de mar...* compuesta por Ernest Moliné y Brasés en 1914, en la que se incluye el Libro del Consulado de Mar en su versión original, junto con otros documentos originales relativos a las costumbres y usos mercantiles barceloneses de la época, con notas y comentarios (*Llibre*, 1914).

ellas varios privilegios nuevos (Lalinde, 1991, pp 163 ss.; Conde, 1996, p. 123; García-Gallo, 1950, I, pp. 255 s.; Blanco, 1980, p. 105; Sánchez Galo, 1952, p. 110); en el del propio *Llibre del Consolat de Mar* (Moliné, 1914, ch. 57, p. 40; Martínez Gijón, 1969, pp. 229 ss.; Hernández, 1996a, pp. 29 ss.); o en el de la *Ordinación* del rey Jaime II dictada a petición de los tres estamentos de Cataluña reunidos en Cortes en Barcelona el año 1300, (Blanco, 1980, p. 105). Por lo demás, las disposiciones acerca de los libros de cuentas contenidas en el *Llibre del Consolat de Mar* se encuentran repetidas y ampliadas en las sucesivas reglamentaciones promulgadas por el Municipio. Este es el caso, por ejemplo, de las *Ordenanzas de los Magistrados Municipales de Barcelona sobre Cuestiones Marítimas*, publicadas el 21 de noviembre de 1435 (Martínez Gijón, 1969, pp. 231 s.).

De esta manera, en el *Llibre del Consolat de Mar* se habla ya de la tenencia en los barcos de un libro mitad de cuentas, mitad de protocolos de notario, y de la persona que había de llevarlo. En efecto, en los capítulos 57, 58, 59, 60, 61 y 330 se describen la figura y funciones del *escrivà* que el patrono o *senyor de la nau* podía colocar en la nave de conformidad con los copropietarios de la misma. Este *escrivà* o escribano tenía que jurar, en presencia de los marineros, mercaderes y propietarios de la nave que ejercería su cargo con lealtad y fidelidad a los dueños del barco, a los marineros, a los mercaderes, a los peregrinos y a todas las personas que viajassen en el mismo, y que no escribiría en su libro o cartulario más que lo que viese u oyese realmente, siendo veraz y justo con todos. Debería custodiar este libro cuidadosamente, pues si se hallara en él algo indebido, aunque no hubiera sido escrito por él, sería condenado a perder su mano derecha y se le marcaría la frente con un hierro candente (Moliné, 1914, cap. 57, p. 40). Aunque el *escrivà* debía llevar las cuentas del barco y rendirlas tanto ante el *senyor de la nau* como ante los partícipes o copropietarios de ella, por la relación de sus obligaciones que se hace en los capítulos indicados parece que su cometido tenía que ver más con el de un notario que con el de un contable. Según Valls i Taverner los capítulos 57 a 61 pertenecen al primero de los tres núcleos originarios del *Llibre del Consolat de Mar*, núcleo que fue compuesto hacia mediados del siglo XIII, aunque el conjunto data de finales del siglo XIV (Valls, 1930-1933, I, pp. 14 ss.). Del *Llibre* se conocen varios códices manuscritos, los dos primeros de ellos de fines del siglo XIV. La primera edición impresa conocida se supone que fue realizada en Barcelona hacia 1484 y de ella existe una reproducción en facsímile editada por Pedro Bohigas (1953).

Por otra parte, es interesante comprobar que en las contemporáneas *Ordinacions de la Ribera de Barcelona*, promulgadas en latín el año 1258 por el rey Jaime I, como se ha dicho, se ordenaba que todas las naves tuvieran un *scriptorem juratum* prácticamente en los mismos términos previstos en el artículo 57 del *Llibre del Consolat de Mar* (Valls, 1930-1933, II, p. 122). Lo mismo ocurre con la rúbrica 27 del libro IX del código de las *Costums de Tortosa* del año 1272, otro código marítimo catalán famoso en su tiempo, según se ha visto, que, además, añade y precisa: “*L'escriptura que serà o és escrita e.l cartoral del leyn, deu ésser escrita tota per man del escrivà que aurà jurat, e que no sia ab dampnades, ne ab entrelins, ne en altra forma cancelada ne corrumpada; e aital escriptura axí feta ha hom fe, e deu ésser creeguda axí con a carta pública*” (Valls, 1930-1933, III, p. 136). En opinión de Valls i Taverner no puede precisarse si las *Ordinacions de la Ribera de Barcelona* fueron anteriores o posteriores al primer núcleo originario, el más antiguo, del *Llibre*.

bre del *Consolat de Mar*, pero ciertamente él piensa que las *Costums de Tortosa* debieron de ser posteriores (Valls, 1930-1933, I, pp. 11 ss.).

En cuanto a los *Furs de Valencia*, uno de ellos, correspondiente probablemente a las Cortes de 1271, celebradas durante el reinado de Jaime I, da valor probatorio a los libros de cuentas de los cambistas o banqueros y artesanos textiles en asientos no superiores a los 50 sueldos, afirmando: “*Facimus forum novum quod omnis liber tabulae campsorum et operatorii draperie credatur cum sacramento domini tabulae vel operatorii usque ad sumam quinquaginta solidorum et non ultra*”, o sea, “Hacemos fuero nuevo de que todo libro de una tabla de cambios o un obrador de telas sea creído bajo juramento del dueño de la tabla o del obrador hasta 50 sueldos, pero no de más” (Conde, 1996, p. 122), siendo obligatoria la llevanza por parte de los cambistas del *libre de taula de cambiador* (Febrer, 1995, p. 812). La disposición fue anulada, sin embargo, por el rey Alfonso I de Valencia el año 1329, alegando que era dañosa para sus súbditos y estableciendo que ningún libro de una tabla de cambios o de obrador de telas fuera creído en provecho de sus dueños no mediando escritura o testimonio: “*Com segons fur antich, tot libre de taula de cambiador e de obrador de draperia fos cregut ab sagrament del senyor de l'obrador e de la taula entrò a L sous, e hajam trobat quel dit fur era dampnos a nostres sotsmeses, per co aquell revocam, e establim que alcun libre d'aquells ne a ells mateix no sia cregut a lur profit sens carta o testimonis*” (Colom et al., 1974, p. 127; Blanco, 1980, p. 104; Conde, 1996, p. 122).

Asimismo, se reconocía con alguna limitación el valor jurídico de los libros de los cambistas en el documento *Recognoverunt proceres* de 1284, al declarar que las anotaciones en los libros jurados de los cambistas constituía prueba suficiente ante los tribunales de haberse liquidado las deudas o de haberse realizado los pagos, como si se tratara de un protocolo notarial, expresando: “*Item, super solucionibus que fiunt per campsores Barchinone alicui creditori nomine sui creditoris, quod creditur libris eorum si probentur iurati in posse vicarii Barchinone, et hoc tam super debitibus cirographariis quam super aliis*”, es decir, “Item, en relación con los pagos hechos por cambistas de Barcelona a algún acreedor en nombre de su deudor, que den fe los libros de aquellos si se prueba que se han jurado ante el veguer de Barcelona, y ello tanto si los débitos están documentados como si no” (Conde, 1996, p. 123; Adroer et al., 1989, p. 9).

En otras Cortes celebradas en Barcelona el año 1299 se ordenó que los *campsors o taulegers*, es decir, cambistas o regidores de las *Taules de canvi*, llevaran un *Capbreu*<sup>32</sup> mayor jurado donde deberían registrar todas sus operaciones, absteniéndose de hacerlo en papeles sueltos o en otros libros (Batlle, 1987, p. 149).

Como se ha podido observar, la concepción que se tenía de los libros de cuentas en esa época, por lo menos en lo concerniente a la normativa analizada, que es prácticamente toda la que nos es conocida hasta el momento sobre el particular, era la de constituir unos registros que debían dar fe de la veracidad de unos hechos acaecidos en determinados lugares y circunstancias. En consecuencia las principales preocupaciones de estos primeros textos normativos en relación con los libros de cuentas eran la obligatoriedad de que en determinados casos fueran llevados, y de que lo fueran por determinadas personas que ofrecieran garantías

32 *Capbreu* es una palabra catalana derivada de la expresión latina *caput breve*, con el significado de libro registro. Normalmente se emplea para designar el Libro Mayor de contabilidad por partida doble.

de probidad, así como la de establecer y garantizar su capacidad probatoria en los pleitos que pudieran producirse entre los mercaderes y hombres de la mar, así como, por extensión, de los banqueros y artesanos textiles con sus clientes. En estos últimos casos, la capacidad probatoria de los libros era limitada al no ser llevados por un *scriptorem juratum*, como en el caso de las naves.

Esta misma preocupación por la capacidad probatoria, aunque con carácter más general, es la que informa los dos únicos textos legales castellanos de esta época, conocidos hasta ahora, que tratan de los libros de cuentas o escrituras de mercaderes y administradores: la ley 17, título 2, partida 3, y la ley 121, título 18, partida 3, del *Código de las Siete Partidas* promulgado por Alfonso X el Sabio, en 1265 (Hernández, 1985a, pp. 205 s.). La primera de las leyes indicadas se titula “Como los demandados son tenudos de mostrar en juicio las cartas de testamento o de manda, o libro de cuentas a los demandadores a quien pertenecen” y en ella se hace referencia, entre otras cosas, a la obligación que tienen los que posean un documento que les acredite a recibir un legado testamentario, o un servicio o bien de otra persona, a exhibirlo en juicio como prueba, de serles demandado. Lo mismo se dice de los que posean escritos que afecten a varias personas, como en el caso de un testamento con varios herederos o en el del administrador de una compañía “*quando alguno de los compañeros toviese las cartas de las cuentas que fuesen comunales de todos*”. La segunda ley se titula “Que la escriptura que alguno ficiese en su quaderno a pro de si et a daño de otri, que non debe valer” y su texto comienza diciendo: “*Escriben los homes en sus quadernos por remembranza lo que les deben, et otrosí lo que ellos deben a otri*”. A continuación, hace patente la posibilidad de que estas anotaciones no sean ciertas, “*bien por olvidanza o maliciosamente*”. En consecuencia, no debe ser creída ni podrá hacer prueba la anotación encontrada en el libro de cuentas de un hombre fallecido atribuyendo una deuda a una tercera persona, “*maguer pareciese buen home aquel que la fizó escrebir, et hiciese jurado que era verdadera*”. Pues, como concluye el legislador de las Partidas, “*ca serie cosa sin razon et contra derecho de haber home poderio de facer a otros sus debdores por sus escripturas quando el se quisiese*” (*Las Siete Partidas*, 1807). En esta ley se establece claramente el principio de que los libros de cuentas no pueden constituir por sí solos elementos de prueba contra terceros, como parece obvio, a menos de que sean llevados por notarios públicos debidamente provistos de fe pública otorgada por la autoridad competente.

Doscientos años después de la promulgación del *Código de las Siete Partidas*, volvemos a encontrar en Castilla, formando asimismo parte de un cuerpo legislativo oficial, el *Cuaderno de Alcabalas*, promulgado por los Reyes Católicos en Tarragona el año 1484, una disposición, la ley 67, relativa a los libros de cuentas. Dicha ley imponía a los comerciantes y tenderos la obligación de llevar un libro de cuentas, aunque sin especificar el sistema contable a emplear (Hernández, 1989a, p. 24). En efecto, el pasaje de esta ley que afecta a nuestra problemática reza así:

*“E si el dicho nuestro arrendador o fiel o cogedor quisiere tomar cuenta al mercader o tendero por su libro, sea tenido el mercader o tendero de gelo mostrar y dar cuenta clara y cierta al arrendador sin arte y sin infinta por do se puedan conocer las vendidas y compras que an hecho por el dicho su libro en el dia que gelo demandaren con juramento que sobre ello haga que el dicho libro que le da y muestra es verdadero y que no tiene otro libro alguno y que no vendio otros paños ni otras mercaderias de mas que las contenidas en el dicho libro”*

*aquel año sino aquello que le notifica y muestra escrito en el dicho libro so pena de dos mil mrs para el arrendador y dende en adelante de cada dia de quantos dias passaren desde el dia que le fuere demandada hasta el dia que gela mostrare que pague mil mrs cada dia...; que aunque el mercader sea estraniero sea tenido de hacer libro de lo que vendiere o comprare, y lo de al arrendador o fiel o cogedor firmado de su nombre quando gelo demandare so la pena suso dicha. E si se hallare que el tal libro que muestra no es verdadero que el tenia y devia dar que todavia incurra en la dicha pena assi como si no diera el dicho libro" (Quaderno, 1484).*

Esta disposición se repite, prácticamente a la letra, en la ley 110 del *Cuaderno de Alcabalas* (Leyes, 1498) dictado, también por los Reyes Católicos, en Santa Fe, en la vega de Granada, el 10 de diciembre de 1491, a punto de ser completada la Reconquista del territorio español (Hernández, 1985a, pp. 206 ss.).

Esta ley ofrece novedades fundamentales en nuestro contexto. Por una parte, establece la obligatoriedad de que los mercaderes y tenderos llevaran libros de cuentas fieles y verídicos, y ello aunque no fueran españoles, pero ejercieran su tráfico en España. Estos libros debían registrar cabalmente los negocios de sus dueños y, en consecuencia, dar fe de ellos. Por la otra, instaura un nuevo concepto y una nueva consideración de la contabilidad privada al erigirla en instrumento específico y probatorio de los impuestos a pagar por su titular. En efecto, el recaudador del impuesto de alcabalas –una especie de Impuesto sobre el Valor Añadido de aquella época– podía servirse de los libros de cuentas del sujeto tributario para comprobar que lo declarado por él era veraz y se ajustaba a la realidad. Digamos de paso que en dicha ley, al recaudador se le llama en dos ocasiones “arrendador, fiel o cogedor”, figuras que correspondían a la sazón a dos distintas modalidades de recaudación de los impuestos o rentas; sin embargo, en otras dos se le denomina simplemente “arrendador”, puesto que la recaudación de la mayor parte de los impuestos se arrendaba o transfería en pública subasta a particulares que los cobraban por su cuenta, mediante el pago a la Real Hacienda de una cantidad alzada<sup>33</sup>.

---

33 Las tres formas clásicas en que durante esta época se procedía a la recaudación de los tributos e impuestos eran el arrendamiento, el encabezamiento y la administración directa. El arrendamiento consistía en que la recaudación de una renta determinada en una demarcación concreta se adjudicaba al que ofrecía la mejor postura en una subasta pública. De esta manera, el arrendatario, o arrendador como también se le llamaba en la época, pagaba la cantidad estipulada a la Real Hacienda y él se quedaba con el producto de la recaudación. Se llamaba encabezamiento al concierto realizado por la Real Hacienda con algunos Ayuntamiento para que pagaran una cantidad alzada por la renta encabezada, ocupándose aquéllos de distribuir y recaudar el importe entre los afectados. Los Reyes Católicos comenzaron a permitir que unos pocos Ayuntamientos recaudasen los impuestos practicando esta modalidad, pero fue Carlos V el que la institucionalizó en 1536. Los impuestos que se encabezaban eran normalmente la alcabala y las tercias reales. Finalmente, el cobro por administración era el cobro por recaudación directa a través de funcionarios públicos o personas a las que se llamaba *fieles*, que liquidaban con la Real Hacienda los importes recaudados.

## CAPÍTULO 6

### PRIMER TEXTO DOCTRINAL ESPAÑOL: EL TRATADO DE CUENTAS DE DIEGO DEL CASTILLO

El primer texto doctrinal sobre contabilidad publicado por un español es el de Diego del Castillo: *Tratado de cuentas hecho por el licenciado...: natural d' 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*, cuya primera edición vio la luz en Burgos el año 1522, entrada la Edad Moderna. Poco conocemos acerca de la vida y la obra del autor de este libro, que fue objeto de dos ediciones más: la de Salamanca, de 1542 y la editada en esta misma ciudad en 1551. Se sabe que Diego del Castillo fue un notable jurisconsulto, nacido en Molina de Aragón, autor de varios libros, entre los cuales el más importante y conocido fue el titulado *Las leyes de Toro glossadas*, que también conoció tres ediciones. Como es sabido, las *Leyes de Toro* constituyen un conjunto de 83 leyes mandadas elaborar por los Reyes Católicos, con el principal objeto de clarificar la jerarquía y aplicabilidad de las leyes vigentes, dada la profusión existente a la sazón de disposiciones contradictorias, algunas anuladas en parte o totalmente y sin vigor, pero sin que mediara derogación expresa, con lo cual se originaba una gran confusión acerca de lo que realmente estaba ordenado. Las *Leyes de Toro* fueron promulgadas en esta ciudad el año 1505 por la reina Juana, muerta ya su madre Isabel la Católica. Sabemos también que Diego del Castillo era ya licenciado cuando en 1522 apareció la primera edición del *Tratado de cuentas*, pues el mismo lo indica en su título. Mientras que cinco años más tarde, en 1527, al publicarse la primera edición de *Las leyes de Toro glossadas*, ya era doctor, como se señala asimismo en el título. Para 1551 ya había fallecido (Hernández, 1981, p. 108)

El *Tratado de cuentas* fue escrito originalmente en latín por Diego del Castillo, pero por expreso deseo del emperador Carlos V la obra fue traducida y publicada en español “*porque pareció a Su Majestad que puesta en romance seria mas general*” (Hernández, 1985a, p. 204, nota 42). No estaría muy de acuerdo el autor con este deseo del monarca, dado que todas las obras científicas se publicaban a la sazón en latín; ello les daba un marchamo de calidad y seriedad, al tiempo que las hacía asequibles a lectores de otras lenguas vernáculas. Pero, obviamente, tuvo que acatarlo. Sea como fuere, lo cierto es que Diego del Castillo aprovechó la edición de su obra *Las leyes de Toro glossadas* para insertar en ella gran parte del texto en latín que el mandato del monarca había dejado inédito (González Sánchez, 1988, p. 216).

El libro de Diego del Castillo tiene un carácter fundamentalmente jurídico, pues trata de las cuentas como instrumento de rendición de la gestión de los administradores de bienes por cuenta ajena. Como se verá más adelante, la preocupación jurídica existente en la España de esta época por el tema de la rendición de cuentas, así como por la capacidad probatoria de los libros de cuentas, correlato de la que existía ya en la Baja Edad Media, no se limitó a la obra de Diego del Castillo, sino que tuvo una amplitud muy extensa.

A modo de introducción, el libro comienza ofreciendo una serie de definiciones corrientes de lo que se entiende por cuenta y razón. Pero termina la serie diciendo la que más conviene a su caso: “*Y digo que la cuenta y razón que tiene de dar el administrador es una memoria de lo que da y rescibe, porque de lo que rescibe tiene de dar cuenta por memoria, y ansi mismo de lo que da*”.

A continuación, enumera los distintos métodos por los que en sus tiempos se acostumbraba a llevar las cuentas. Esta es, precisamente, una de las razones que hacen que la obra sea particularmente interesante para nosotros, pues constituye la primera información de que disponemos a este respecto y, como en seguida veremos, los métodos utilizados nos hablan de dos distintas formas de entender los registros contables. De forma que, esta información nos pone directamente en contacto con una problemática que estará presente en todo nuestro discurso.

Los métodos de llevar las cuentas indicados por Diego del Castillo son los siguientes (Castillo, 1522, f. III vº):

- 1º. El de Data y Recibo, comentando que se llama así porque “*los mercaderes y personas que tienen cuenta con otros, asientan en sus libros, en una parte el recibo, y en otra parte lo que dan. Y cuando averiguan sus cuentas unos con otros, entran por Data y Recibo*”. Este método utilizaba un volumen, encuadrado, en el que constaban tanto la Data como el Recibo. Comenta el autor, no obstante, que no había gran inconveniente en que las dos partes se llevaran cada una de por sí, en distinto volumen. De la escueta explicación ofrecida por Castillo, parece que la Data estaría constituida por las operaciones en las que el dueño de los libros entregaba algo, es decir, lo que hoy conforma el Haber, mientras el Recibo sería lo contrario, o sea, el Debe.
- 2º. El método de Debe y Debe haber. Sobre este método, que corresponde a la contabilidad que hoy día denominamos de partida doble, Castillo comenta lo siguiente: “*Otros asientan en una plana lo que deben, y en otra plana lo que deben de haber, y cuando hacen cuentas, entran con debe y debe haber*”. La denominación que se asentó pocos años después para designar este método en la tradición castellana fue, como en su momento se verá, la de “método de Debe y Ha de haber”, con la cual se designaban los dos lados de las cuentas; también fue llamado alternativamente este sistema “método del libro de Caja con su Manual”, expresión por la que se hacía referencia a los dos libros principales llevados en este método, es decir, el libro Mayor y el Diario, respectivamente, en su denominación actual.
- 3º. El método de Cargo y Descargo, llamado así según Diego del Castillo porque en él se hace “*cargo al administrador de todo lo que recibió, y recibiéndole en descargo, todo lo que dio y gastó*”. Sin embargo, la denominación más corriente de este método, utilizada de manera general en los textos posteriores, es la de “Cargo y Data”, o también del “libro de pliego horadado”, atendiendo a la forma de conservar los pliegos sueltos en que se llevaba dicha contabilidad.

Cualquiera de estas formas le parecía conforme a Diego del Castillo para llevar las cuentas, “*mas las dos primeras parecen mejores, y la postrera algo grosera*”. Paradójicamente, sin embargo, esta última era la preferida por la Administración pública, las explotaciones señoriales y las entidades religiosas para llevar sus cuentas y para tomarlas a las personas que debían presentárselas. De este modo, tal sistema siguió utilizándose por esta clase de instituciones durante varios siglos más. En cambio, el de Data y Recibo desapareció completamente de la literatura contable a medida que la contabilidad por partida doble se dio a conocer. Ello no quie-

re decir, por supuesto, que también desapareciera en la práctica. Posiblemente, siguió siendo el método preferido por pequeños mercaderes y artesanos.

De esta manera, dentro de su enfoque y carácter jurídicos dirigidos a la rendición de cuentas, la obra de Diego del Castillo, se convirtió, como se ha dicho, en el primer texto español conocido que distinguió entre las dos motivaciones principales para llevar cuentas, diferenciando asimismo entre los libros llevados a estos efectos, al tiempo que trató de diversos aspectos técnicos de la teneduría de libros, como luego se verá al hablar de los requisitos que debían reunir los libros de cuentas.

En relación con los obligados a rendir cuentas, el autor distingue una exhaustiva lista de ellos (Castillo, 1522, ff. III vº ss.):

1. Los encargados por manda testamentaria de administrar unos bienes, para al cabo de cierto tiempo traspasarlos a otro.
2. Los tutores y curadores de los menores y sus bienes, cuando terminara el tiempo de su tutela.
3. Los mayordomos, receptores, síndicos y ecónomos, limosneros, rectores, tesoreros, gobernadores y administradores de los bienes de las iglesias, monasterios y hospitales.
4. También los socios de compañías que estuvieran a cargo del trato de las mercancías.
5. Asimismo la madre que administrase los bienes de sus hijos como tutora o de cualquier otra forma, por lo que respectaba a *"las cosas que son algo en cantidad"*. Si la madre se casara por segunda o tercera vez debería dar cuenta a los hijos de los maridos anteriores *"hasta la menor cosa"*.
6. Lo mismo ocurría con la abuela.
7. Y también el padre en casos semejantes y en otros que Diego del Castillo relaciona con detalle.
8. El hijo que fuese tutor o curador de los bienes del padre incapacitado.
9. Los cogedores de tributos reales, recaudadores de diezmos, terceros, decanos y mayordomos.
10. Los tesoreros, receptores, armarios o cajeros, prepósitos, prebostes, cogedores y todos los que administrasen bienes de otros.
11. Asimismo los mayordomos y prelados.
12. Los ejecutores de testamentos.
13. Y, por fin, reunidos en una cláusula general, como era costumbre en aquellos tiempos al objeto de asegurarse de que no se dejaba ningún cabo suelto, *"todos los administradores de bienes agenos son obligados a dar cuenta de ellos"*.

A esta lista le seguía otra, no menos exhaustiva, de las personas a quienes se debían rendir las cuentas. A estos tomadores de cuentas se les especificaba con todo detalle los requisitos que los libros de cuentas debían cumplir para poder ser aceptadas las cuentas en ellos contenidas. Esta parte, la séptima, es, lógicamente, una de las más interesantes del libro a nuestros efectos. El ejemplo que utiliza el autor para ilustrar su exposición se basa en un libro llevado por el método de Data y Recibo que, según hemos visto, era uno de sus preferidos, aunque puede generalizarse a cualquiera de los métodos contables. Los requisitos y condiciones que Diego

del Castillo indica para que los libros de cuentas puedan ser aceptados en la rendición de cuentas son los siguientes (Castillo, 1522, f. X vº y ss.):

1. Debían tener anotado todo lo que el administrador había recibido de su señor.
2. Asimismo debía contener todo lo que él había dado al señor o a otros por su mandado, así como lo gastado en la persona y bienes del señor, o en sus negocios y causas.
3. El libro de cuentas del administrador que no tuviera Data y Recibo no estaría bien ordenado y levantaría sospechas contra su dueño, estando obligado a pagar el interés de lo que se probase.
4. Si no hubiese anotado algún importe recibido de los deudores del señor, debería pagarle a éste el duplo.
5. La Data y el Recibo indicados constituían en su conjunto lo que se llamaba libro de cuentas.
6. Ello no quería decir que la tal Data y el tal Recibo tuvieran que estar escritos en el mismo volumen. Podía ser que el Recibo estuviera anotado en un volumen y la Data o gasto en otro. En cualquier caso, estos dos volúmenes se llamarían conjuntamente el libro de cuentas.
7. Sin embargo, sería mejor que el Recibo y el Gasto estuvieran asentados en el mismo volumen, de forma que no hubiera sospecha contra el administrador de que estando separados había quitado, añadido o mudado partida alguna, creciendo el gasto o haciendo otros fraudes.
8. Si el administrador fuera tesorero, contador o receptor de rentas y tributos reales, tendría que poner en cabeza del libro de cuentas el nombre del monarca que entonces reinaba.
9. Asimismo, debería poner el día en que recibía los tributos, rentas y otros bienes del señor y el día, mes y año en que los dio, gastó y pago.
10. De igual forma se requería que en la Data pusieran los administradores la causa por la que decían que dieron o gastaron los maravedís o cosas asentadas, al objeto de que los contadores pudieran conocer si la causa del gasto fue justa o suficiente.
11. Del mismo modo era necesario que el administrador escribiera en el libro de cuentas extensamente o por menudo lo que gastó, y en qué lo gastó, y a quién se lo dio y pagó.
12. Si el libro de cuentas no tuviese escrito el día, mes y año en que el administrador recibió los bienes del señor, y el día en los dio, gastó o distribuyó, así como la causa del gasto, la cuenta sería intrincada y no se podría contar de rechamente. Por motivo causaría sospecha contra el administrador.
13. Por ende, estaría en culpa y con algún otro indicio no carecería de pena.
14. Y los contadores encargados de revisar las cuentas no podrían pasar en cuenta la partida que no tuviera las cosas dichas, porque siendo la cuenta intrincada y oscura los contadores no podrían comprender si se había algún fraude y engaño en ella. No pudiendo conocer bien la verdad, no podrían aceptar justamente lo asentado.
15. De ello se seguía que los contadores no tenían que dar crédito alguno al libro del administrador, salvo cuando además de la data y el recibo se asen-

- taba en cada partida el día, mes y año, y se explicaba qué dio, gastó y pagó, y la causa del gasto.
16. Esto era así en caso de que el señor negase el contenido de la partida. Pero si el señor la reconociera o confesara, debía ser pasada o aceptada en cuenta, porque la confesión del señor quitaba y eliminaba toda sospecha.
  17. Lo mismo era en relación con cualquier partida de gasto en que no se hubiera indicado la fecha o la causa, pero, en cambio, si el administrador dijera que había recibido algo, aunque no hubiera hecho constar la fecha, debería pasársele la partida en su contra.
  18. Por ello se afirmaba que en el Recibo no se requería día, pero en la Data, sí.
  19. Igualmente se afirmaba en relación con la causa, que en la Data debía expresarse, pero, en cambio, no era necesario hacerlo en el Recibo.
  20. Y cuando se nombrara alguna causa en la Data, los contadores habían de comprobar que fuera justa y bastante antes de aceptarla en la cuenta de gasto, porque solamente una causa muy urgente y necesaria debía mover al contador para que aceptara el gasto y lo pasase en cuenta.
  21. A este respecto, se aconsejaba especialmente a los contadores: “*que no passen en cuenta las expensas o gastos que los administradores dixeren aver hecho, salvo en caso que les consto claramente la causa del gasto que dan, diciendo lo que gastaron, y en que y porque lo gastaron, y si pareciese a los contadores que la causa del gasto no es bastante, no passaran en cuenta el gasto*”.

A continuación, Diego del Castillo expone varios ejemplos de fraude, entre ellos dos en los que él tuvo que intervenir en calidad de tomador de cuentas. El primero de ellos, en 1550, a un receptor de los Reyes Católicos que había asentando la misma partida de gasto tres veces de forma disfrazada en sus libros de cuentas; el segundo, en 1499, a unos cogedores de alcabalas en régimen de encabezamiento que habían cobrado de los obligados al pago mucho más de lo que habían de cobrar.

Con este motivo, hacía mucho hincapié en advertir a los tomadores de cuentas que fueran “*cautos y sabidos en tomarlas, y que esten reziamente avisados*”, pues “*se dice que muchos officiales y administradores son lobos robadores y perros de corte que con diversas maneras y grandes astucias y engaños, sin que los sientan, degüellan las ovejas y se beven la sangre dellas... y es porque los dineros ciegan los ojos de los administradores, codiciando hacer suyo el dinero ageno*” (Castillo, 1522, f. XIII rº y vº).

La parte siguiente del libro, la octava, también muy completa e interesante, se refiere a la capacidad probatoria de los libros de cuentas. La divide el autor en función de tres preguntas. La primera trata de la cuestión de si el libro de cuentas prueba a favor de quien lo escribió. La segunda de si prueba en contra del que lo escribió. Y la tercera, finalmente, de si hace prueba contra terceros. Son las preguntas que surgen una y otra vez, que ya vimos en la Baja Edad Media y que luego veremos en la profusión de tratados jurídicos sobre libros de cuentas que se publicaron en la segunda mitad del siglo XVI.

Estos aspectos de la obra de Diego del Castillo, como texto destinado al análisis de los libros contables en tanto instrumento de rendición de cuentas, así como

a su capacidad probatoria, dieron lugar a finales de la década de los 80 del siglo XX a varios trabajos de la investigadora norteamericana Patti Mills, que culminaron en una meritaria traducción del tratado al inglés, acompañada de un estudio introductorio de la obra (Mills 1986, 1987, 1988).

Más recientemente, Carlos Larrinaga y Marta Macías han trabajado también sobre el libro de Diego del Castillo, desde la óptica de la nueva historia de la contabilidad, considerando la rendición de cuentas como exponente de un instrumento deliberado del Estado para regular el comportamiento individual (Larrinaga *et al.*, 2005a, 2005b).

Aparte de presentar un nuevo concepto de la contabilidad que, de alguna manera estaba implícito ya en las disposiciones legales que hemos contemplado en el capítulo anterior, pero que hasta entonces no había sido analizado de forma explícita, el de instrumento para la rendición de cuentas, el tratado de Diego del Castillo tiene la virtud de presentarnos, como ya hemos anticipado, diferentes formas o sistemas de llevar las cuentas que se corresponden con dos distintas funciones de las mismas. En las páginas siguientes estudiaremos el desarrollo de estas formas en la España de los siglos XVI y XVII, que dieron lugar, tanto en nuestro país como en otros europeos, a sistemas ya bien definidos y estructurados.



### TERCERA PARTE

## **Pensamiento preliminar: textos y referencias contables en los siglos XVI y XVII**

CAPÍTULO 7

## **PRIMEROS TEXTOS SOBRE CONTABILIDAD DE CARGO Y DATA. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LOS SIGLOS XVI Y XVII**

En el curso de estos dos siglos XVI y XVII se publicaron varios escritos explicando con mayor o menor amplitud y concreción aspectos concretos de la relevancia de la contabilidad por Cargo y Data y de sus libros, que de algún modo reflejan las ideas mantenidas sobre el papel y la importancia de las funciones desempeñadas por ella y por los contadores que la ejercitaban. En este capítulo pasaremos revista a los principales textos que nos son conocidos, dejando al margen el contenido, puramente ordenancista, de algunos artículos de reglamentaciones estatales que no añaden ningún elemento nuevo a lo ya sabido por otros conductos más explícitos.

Al hablar del tratado de Diego del Castillo vimos como este autor, que llamaba sistema de Cargo y Descargo a este sistema, lo consideraba “algo grosero”. También el caballero catalán Gabriel de Salavert, cuyos memoriales estudiaremos más adelante, siguiendo probablemente a Diego del Castillo, llama de Cargo y Descargo al sistema conocido comúnmente como de Cargo y Data, y reafirmando lo dicho por Castillo comenta que la contabilidad por pliego horadado padecía muchos defectos (Salavert 1, f. 26 rº). Los textos que se estudian en este capítulo, sin embargo, enciman sin excepción las virtudes del sistema, como veremos en seguida.

Por otra parte, al final de este capítulo daremos noticia de una investigación llevada a cabo por Rafael Donoso Anes en la que se da cuenta de unos minuciosos y elaborados procesos de análisis de costes llevados a cabo en los siglos XVI y XVII en la fábrica de jabón de Sevilla, que funcionaba en régimen de monopolio, al objeto de determinar los precios de venta del producto. Aunque no se especifica en la investigación el sistema por el cual se llevaba la contabilidad corriente de esta fábrica, todo hace suponer que el método sería el de Cargo y Data, teniendo en cuenta que el rey Juan II concedió en 1423 el privilegio de fabricación y venta del jabón al primer Almirante Mayor de Castilla, Alfonso Enriquez, cuya familia emparentó posteriormente con los duques de Alcalá y de Medinaceli, a quien correspondió dicho privilegio. Es conocido que el sistema contable preferido en las administraciones señoriales era el de Cargo y Data.

### **7.1. ‘Suma de aritmética práctica y de todas mercaderías con la horden de contadores’**

El primer texto doctrinal que conocemos sobre contabilidad de Cargo y Data está incluido en el libro *Suma de aritmética práctica y de todas mercaderías con la horden de contadores*, compuesto por Gaspar de Texeda y publicado en Valladolid el año 1546. No sabemos prácticamente nada del autor. Conocemos que escribió cuatro libros más, aparte del que nos ocupa; tres de ellos dedicados a la enseñanza de la correspondencia, conteniendo una recopilación de modelos de cartas sobre los más diversos motivos y finalidades; uno de ellos conoció dos ediciones. El cuarto libro es un manual de educación para la crianza de los hijos de señores. Por la dedicatoria de este último averiguamos que era un protegido de Hugo y de Pedro de Urríes, de la ilustre familia de los Jordán de Urríes, rama de los Eyerbe (González Ferrando, 1956, p. 2). De todo lo conocido puede colegirse que Gaspar de Texeda ejercía probablemente como maestro de escuela. Dos de los libros fue-

ron publicados en Zaragoza, mientras una edición de uno de ellos y los tres restantes se publicaron en Valladolid.

Por su parte, la *Suma de aritmética practica* está dedicada al obispo de Calahorra, Juan Bernal Díaz de Luco, del que se declara servidor. El libro es un manual de aritmética mercantil, que contiene 61 capítulos o secciones, todos ellos dedicados a cuestiones aritméticas, excepto el número 57 que se titula “Relacion por donde se debe regir cualquier persona que toviere officio de contadores”. Previamente, en el último párrafo de la sección anterior se comenta que a continuación se verá “*la horden que devén tener los contadores de señores y los que tienen cargos de hacienda*” (Texeda, 1546, f. LIV vº).

El texto resulta una buena muestra de la tendencia de esa época a incluir la teneduría de libros entre las disciplinas matemáticas y, en especial, a considerarla como parte de la aritmética o cálculo mercantil<sup>34</sup>. El capítulo contable del libro de Gaspar de Texeda constituye una apreciable exposición de la forma de llevar las cuentas de una gran casa señorial –el ejemplo que ofrece se refiere, nada menos, que a la Casa Ducal del Infantado, con señoríos como el marquesado de Santillana, el partido de Manzanares el Real, Buitrago, Hita, etc.–. En ella se indican los libros que habían de llevarse, así como los asientos que debían hacerse y la forma de hacerlos. Los libros a abrir y llevar cada año eran seis, uno de ellos, el principal, llamado Mayordomías, de 100 o 200 hojas de formato mayor, encuadrernado en pergamino, que servía para consignar uno a uno, en folios separados, los señoríos y territorios que pertenecían al señor. Después de describir el territorio, se consignaba el nombre del mayordomo, administrador o receptor de las rentas generadas por el mismo. Acto seguido, se anotaba en el Cargo de dicho receptor el importe total de las rentas que durante el año se calculaba que fuera a recibir. A continuación, se iban anotando en su Data los importes que pagaba en el ejercicio de la administración del territorio a su cargo. Por este libro de Mayordomías tomaba la cuenta el contador, anualmente, a los mayordomos, administradores y receptores.

34 Karl Peter Kheil en su trabajo *Valentín Mennher und Antich Rocha 1550-1565* (1898, p. 3) comenta “Es ist eine bemerkenswerte, geradezu auffallende Erscheinung, dass der Buchhaltungs-Tractat des Luca Pacioli sich in dem ersten, d. i. in dem arithmetischen Theile seiner berühmten *Summa de Arithmetica* befindet, also dass er von ihm gewissermassen als ein integrierender Bestandtheil der kaufmännischen Rechenkunst betrachtet worden ist. Dadurch, dass Pacioli den Buchhaltungs-Tractat in sein arithmetisches Werk eingefügt hat, wollte er dem das Gepräge einer gewissen Vollständigkeit der arithmetischen Materie (*Summa de Arithmetica!*) verleihen, und hat dadurch wesentlich viel zur Verallgemeinerung und Verbreiterung der doppelten Buchhaltung beigetragen. Dem Beispiele Luca Paciolis sind in gleicher Weise viele andere Schriftsteller über Rechenkunst gefolgt”, o sea, “es una circunstancia curiosa y hasta realmente sorprendente que el Tratado de Contabilidad de Luca Pacioli se halle ubicado en la parte aritmética de su famosa *Summa de Arithmetica*, es decir, que de alguna manera lo considere como parte integrante del cálculo mercantil. A través de la inclusión del Tratado de Contabilidad en su obra de aritmética, Pacioli quería dar a ésta un cierto carácter de plenitud en la materia aritmética (*Summa de Arithmetica!*). Con ello ha contribuido de forma fundamental a la generalización y difusión de la contabilidad por partida doble. El ejemplo de Luca Pacioli fue seguido por otros muchos autores de cálculo mercantil”. A continuación Kheil cita una amplia relación, sin ánimo de exhaustividad, de autores que habían incluido también sus tratados contables en libros de aritmética, a saber, Heinrich Schreiber (*Grammateus*) (1518), Girolamo Cardano (1539), Valentin Mennher (1550, 1565), Antich Rocha (1564), Jacob Kaltenbrunner (1565), John Mellis (1588), Nikolaus Petri Daventriensis (Claes Pietersz van Deventer) (1583), Jacob van der Schuere (1600), Simon Stevin (1605-1608), Henrick Waningen (1609), Jean Belot (1641), Dirck d'Hollander (1669) y William Webster, (1758), aparte de unos pocos más cuyas obras no he sido capaz de localizar.

Los otros cinco libros eran de pliego horadado y su contenido era el siguiente: un libro donde se registraban con todo detalle los conciertos o contratos efectuados sobre encabezamientos y arrendamientos, con su fecha, los testigos presentes y la firma del contador y el procurador del ayuntamiento que se encabezara o del arrendador que se comprometiera a recaudar la renta, así como la del notario ante quien se cerrara el concierto; otro libro, llamado de los Señoríos, donde se registraban, partido por partido de cada señorío o territorio, los conciertos que se hacían con los receptores y mayordomos de cada partido, las posturas de las rentas y los pregones efectuados, así como el detalle de los Cargos y las Datas de las operaciones en grano, y de los Cargos en dinero efectuados con motivo del grano vendido, ya que los importes pagados en maravedís se llevaban a la Data del libro de Mayordomías, según se ha indicado. Un cuarto libro era el de Acostamientos o sueldos de los empleados y dependientes de la casa, en el cual se abría una cuenta a cada empleado, en la que se hacía constar al principio el total de emolumentos que debía percibir en el año; a continuación, se iba poniendo el detalle de lo que se le pagaba por cuatrimestres en dinero o grano, el libramiento que se le hacía a estos efectos, sobre quien se libraba, etc. Había un quinto libro, llamado de Extraordinario, donde se anotaban todas las cosas que sucedieran fuera de lo ordinario, como destajos, etc. Finalmente, el sexto libro, llamado Cuenta del tesorero, contenía en su Cargo todo el dinero que fuera entrando en su poder durante el año, así como, por primera partida, el saldo en efectivo que le hubiera quedado del año anterior. Este libro le servía al contador para tomar la cuenta al tesorero, ya que los descargos o Datas tenía que presentarlos este último, con los justificantes correspondientes. Toda la contabilidad se llevaba por el método de Cargo y Data (Texeda, 1546, ff. LV vº a LVIII rº)

Aparte de describir con el detalle que hemos visto la forma de llevar las cuentas, Gaspar de Texeda da normas concretas sobre la manera de efectuar los arrendamientos de las rentas, aunque se señala que debe procurarse por todos los medios encabezar directamente dichas rentas con los vasallos, es decir, llegar a acuerdos directos con ellos a través de los respectivos ayuntamientos sobre su importe y forma de pago, al objeto de “*ahorrar del sudor de los vasallos por que si una vez pagan al señor la cantidad que por via de encabezamiento se obligan, el arrendador les faze pagar seys veces mas, con citallos, y mollestallos cada dia, y demas desto hazellos ser perjuros mill veces, y los encabezamientos, arrendamientos an de ser por tres o quatro años, por que suceden algunos buenos y otros malos*” (Texeda, 1546, f. LV rº). El autor se permite incluso indicar a los contadores que deben en todo momento ser veraces y cumplir la palabra dada a todas las personas con las que tratasen en el ejercicio de su cargo, pues se puede regatear con ellas antes de que se llegue a un acuerdo por escrito, pero “*después de escripto y hecha obligación en ninguna manera se debe hacer por que demas de ser cosa de que se a de dar cuenta a Dios, la honra de el contador anda en juicio de las gentes, y la casa del señor tiene mala fama*” (Texeda, 1546, f. LIV vº).

No es, sin embargo, nada explícito el autor en relación con la naturaleza y la función de la contabilidad. Debían de parecerle cuestiones obvias. Se limita a decir al respecto que se llama razón “*por que es otra cosa que no cuenta, que aun ya abreys oydo decir algunos viejos cuenta y razon, aprovecha para que el contador haga bien su oficio y el señor sea servido y su casa governada, y los criados pagados, y los vasallos bien tratados, sin que en lo uno ni en lo otro aya fraude ni engaño*” (ibí-

*dem).* Es decir, no cree que la contabilidad deba llamarse “cuenta y razón” como en aquellos momentos era corrientemente denominada. Piensa que esta denominación ya estaba anticuada y debía ser sustituida por la de “razón” simplemente. No tenía razón, empero, porque el nombre de “cuenta y razón” se mantuvo. De sus palabras se deduce, por otra parte, que pensaba que la contabilidad no era solamente un medio de registro y de dejar memoria de las cosas, sino también y sobre todo de administrar y gobernar adecuadamente una hacienda. Esto concuerda con el papel que le otorga al contador dentro de la organización. En efecto, las funciones que asignaba al contador eran las siguientes:

1. Debía intervenir en el sistema de recaudación de las rentas, por encabezamiento o arrendamiento.
2. Tenía que organizar y participar junto con el notario en los procesos de arrendamiento, disponer los pregones para anunciarlos en las localidades afectadas mediante la emisión de las oportunas cédulas.
3. Librar asimismo las oportunas cédulas que sirvieran de justificante a los arrendadores para proceder a la recaudación.
4. Establecer cada año la nómina de toda la gente y gastos de despensa para pasárla a la firma del señor.
5. Hacer, a partir de esta nómina, las oportunas libranzas a favor de los empleados de la casa del señor para que éstos pudieran cobrar los correspondientes importes de los mayordomos, receptores, arrendadores o personas a las que le correspondiera pagar, etc.

También debía llevar y tomar las cuentas del tesorero de la casa, si el señor lo tenía, así como tomar las cuentas de todos los mayordomos, receptores, arrendadores y ayuntamientos encabezados que dependieran de la casa. Como se puede apreciar, en la idea de Gaspar de Texeda las funciones del contador eran múltiples e importantes, asemejándose más a las de un administrador general que a las de un jefe de contabilidad.

## 7.2. ‘Dirección de Secretarios de señores’

Gabriel Pérez del Barrio Angulo, secretario del Marqués de los Vélez y Alcaide de la fortaleza de su villa de Librilla, publicó en Madrid el año 1613 un libro titulado *Dirección de Secretarios de señores*, bajo el lema *Labore et Silentio Fortuna Vincit*, en el que se describen las obligaciones de los secretarios de los señores y la forma de desempeñar el oficio. Dedicó el libro, que alcanzó gran fama y fue objeto de varias ediciones, a Juan Andrés Hurtado de Mendoza, quinto Marqués de Cañete. Incluyó en él, precediendo al texto, varias poesías de autores famosos, como Lope de Vega, Miguel de Cervantes, etc., que ensalzan el libro. La obra se compone de seis libros o partes, la última de las cuales se titula *Compendio en materia de acrecentar estado y hacienda, tocante al oficio de Contador, para advertimiento del Secretario del señor*. Esta parte, que consta de 17 folios, impresos por las dos caras, contiene interesantes explicaciones acerca del oficio de contador, así como una detallada explicación de la contabilidad y los libros de cuentas que aquél había de llevar para desempeñar adecuadamente su cometido.

Obviamente se trata de oficios desempeñados en una casa de señores de la alta nobleza, propietarios de grandes posesiones territoriales.

Comienza el libro sexto con un capítulo titulado “Como toca al Secretario la noticia de esta materia”. Se dice a este respecto:

*“aunque parece incompatible el manejo de los papeles, y la materia de los negocios del Secretario a la administración de la hacienda, y a los del oficio de Contador, juntos suelen andar en casa de algunos señores, cuando cada una de estas materias no embaraza tanto, que ocupe al ministro, o hay moderación de criados: pero cuando cada uno de estos oficios ocupa su plaza, y hay que hacer continuamente en ella, divididos habrán de andar forzosamente, mas no dejan de tener dependencia donde más distintos están, por razón de las juntas que para encaminar su beneficio y acrecentamiento, se suelen hacer entre el Señor, y Letrados de su Cámara y el Contador, donde se suele hablar el Secretario, a quien tocan los pleitos y diferencias que de ella proceden”* (Pérez del Barrio, 1613, f. 223 rº y vº).

Al contrario que Gaspar de Texeda, Gabriel Pérez no prefiere el encabezamiento al arrendamiento de las rentas o ingresos del señor. Sí aconseja, en cualquier caso, que se arrienden o que se encabecen, es decir, que se cedan a los ayuntamientos mediante el pago de una cantidad alzada, en lugar de ponerlos en fiel�ad, o sea, de administrarlos directamente.

En cambio participa totalmente de la opinión de Texeda acerca de la importancia del oficio de contador. A estos efectos, distingue estas funciones, que considera bien sabidas:

1. Establecer la forma y los procedimientos en que las rentas deben ser percibidas y cobradas.
2. Llevar la cuenta y razón de su recibo, de su distribución, de su salida y del paradero de los caudales.
3. Llevar las cuentas de los encabezamientos, de los fieles o administradores directos, de los mayordomos, arrendadores y cobradores.
4. Llevar las cuentas del camarero y del tesorero del dinero, joyas y vestidos, armas y jaeces, y lo demás que esté a su cargo.
5. Llevar las cuentas de la camarera, mozos y mozas de cámara, guardarropa y reposteros de ropa, estrado, plata y aparador, caballerizo y de los demás oficios y criados, y de cualesquier otras personas a cuyo cargo se hubiera confiado cualesquier bienes y hacienda, muebles, bienes raíces, semovientes, menajes de casa, libros y otras cosas (Pérez del Barrio, 1613, ff. 225 vº y 226 rº).
6. El cometido de llevar las cuentas, se completaba con el de tomarlas, a cuyo efecto debía con todo cuidado y diligencia llamar a su tiempo a los mayordomos, fieles, arrendadores y recaudadores y otras cualesquier personas en cuyo poder hubieran entrado las rentas y otros bienes o hacienda del señor, para que fueran a rendírselas a su contaduría, y si fueran remisos, apercibirles y siendo necesario apremiarles, enviando un alguacil a por ellos (Pérez del Barrio, 1613, ff. 234 vº y 235 rº).

En el ejercicio de estas funciones, no se había de contentar con que, a su parecer, se llevara bien la cuenta y razón de todo ello, ni con que, por su gestión e inteligencia, se hubieran acrecentado las rentas arrendadas, “porque esto ni es ciencia

*ni inteligencia, sino un accidente de aquellos (arrendadores) que ofrecieron más interés por sacarlo para sí*" (Pérez del Barrio, 1613, f. 226 rº). Por ello, debía saber otros primores y secretos mayores al objeto de acrecentar las rentas, vasallos y reputación del señor, dándole nuevo lustre y resplandor en sus estados y fuera de ellos. De esta manera, había de ayudar a los vasallos más eficientes, concediéndoles franquicias y mercedes, apoyándoles y dándoles préstamos; gastando en beneficio del bien común, alegrando con fiestas y regocijos al pueblo, promoviendo la virtud, socorriendo a los miserables en las ocasiones de hambre, peste y enfermedades; favoreciendo y guardando la agricultura, haciendo caso de la gente que fertiliza la tierra, rompiendo montes, allanando montañas, desaguando los campos cenagosos, haciendo acequias, canalizando ríos y arroyos; desterrando los cambios, logros y usururas, no consintiendo que para usar de ellos dejaran sus oficios labradores, oficiales y mercaderes; conservar en paz y en conformidad a los vasallos, y proveerles de justicia, sin remisión, con presteza y rectitud, traer artífices para dar nuevas formas a la primera materia; y, en fin, alentar a los comarcanos, con el amor y buen tratamiento del señor, a que fueran a su pueblo (Pérez del Barrio, 1613, f. 226 rº y vº).

Al mismo autor le parece que puede pensarse que exagera los cometidos del contador, pues comenta "*parecerá salgo de la profesión del oficio de contador*", pero repone: "*entendidas estas reglas, no hay miembro de rentas antiguas de tanta utilidad y beneficio, de las cuales se colegirá cuán propiamente son del contador, pues le pertenece el modo de acrecentar, y tiene la obligación de arbitrar y consultar al señor cuanto fuere de su provecho, y así lo reduciré sumariamente a dos cosas, fertilizar la tierra y aumentar el pueblo*".

Según puede apreciarse, para Gabriel Pérez del Barrio, al igual que para Gaspar de Texeda, el contador no ejercía simplemente las funciones de contable, ni siquiera de administrador; para él era un verdadero gestor, un gerente de su hacienda, a un nivel muy cercano al de primer ministro, por así decir.

Todo el libro sexto está lleno de pasajes que conciernen al cometido del contador, pero dejando aparte lo ya explicado, nos interesa especialmente el capítulo 13, titulado "De los libros que forman la contaduría". A este respecto, comenta de entrada que son siete, a saber:

- 1º. Libro que contiene la declaración de todo el señorío y jurisdicción, bienes y rentas, y todo género de hacienda poseída por el señor.
- 2º. Libro en que se llevan las cuentas de cada ayuntamiento, arrendador, fiel y mayordomo.
- 3º. Libro de la tesorería, entrada y salida de dinero.
- 4º. Libro de los pagos efectuados por el tesorero en virtud de libranzas u órdenes de pago.
- 5º. Libro de asientos de gajes y salarios.
- 6º. Libro que recoge las cuentas fenecidas.
- 7º. Libro de las relaciones del estado de la hacienda que se sacan en el curso del año por mandato del señor.

El primer libro, dice el autor, ha de ser "*encuadrulado y curioso, de cubierta y papel de marquilla*" (Pérez del Barrio, 1613, f. 237 vº). Es una especie de inventario completo, en el que se relacionan todas las posesiones del señor, villas y lugares que hay

en sus estados, cada uno de por sí, declarando la jurisdicción y señorío que en ellos se ejerce y la que los alcaldes mayores y ordinarios administran, qué casos y cosas conocen, como son nombrados, etc. También se consignarán todas las rentas y los derechos que allí tiene el señor, por cualquier concepto, todo con mucho detalle, claridad y distinción, concertado por el correspondiente índice o abecedario. Asimismo se consignarán los juros y censos que posea al señor al margen de sus posesiones territoriales. A este libro no se le da ningún nombre específico.

En relación con el segundo libro y teniendo en cuenta que contendrá muchas cuentas, tantas como encabezamientos, arrendadores, fieles y mayordomos tenga el señor, recomienda Gabriel Pérez que sea “*de pliego agujereado, para que en el se tenga cuenta y pliego particular con cada uno de los arrendadores y de los concejos que tuvieran por encabezamiento, o arrendamiento las rentas del señor, y con los administradores, mayordomos, y fieles, y los que tuvieran otras rentas que arrienden de por si, y con los que deben los juros, y censos, y otro cualquier derecho*”. Su título era: “Libro de la hacienda de su señoría”.

El tercer libro se llama “Cargo que se hace a fulano, tesorero, de los maravedís que entran en su poder desde tal día en adelante”. Hay cierta confusión por lo que respecta a este libro, porque mientras en la relación de los libros a llevar que se hace al comienzo del capítulo se especifica que el mismo recoge la entrada y salida de dinero, en la explicación concreta del mismo se indica en el título que es solamente un libro de cargo al tesorero. En cualquier caso, el libro debe llevarse por el método de pliego horadado y deben consignarse con todo detalle las partidas que el tesorero recibiese por cualquier concepto, declarando la cantidad, de quién, el porqué y el día del cobro. Asimismo, se habla de que debe consignarse “*toda la razón de la orden o libranza y carta de pago*”. Este pasaje va unido al que le sigue: “*y no se ha de escribir en este libro ninguna partida en poca, ni en mucha cantidad, si no fuere con expresa orden y mandado del señor firmada de su mano*” (Pérez del Barrio 1613, f. 238 vº). Estas circunstancias, es decir, la referencia a la orden o libranza y la necesidad de una orden expresa, firmada por el señor, introducen un elemento de extrañeza si el libro era realmente sólo de entrada de dinero en poder del tesorero. Tal vez, sí se registrasen salidas, pero sólo las atípicas para atender necesidades específicas del señor, a menos que las libranzas y cartas de pago se refiriesen a las efectuadas en relación con los fondos que se proveyesen al tesorero.

También el cuarto libro, que había de llamarse “Data de fulano, tesorero de todos los maravedís que paga por libranzas de su señoría, desde tal día en adelante”, debía ser llevado por pliego horadado. En el habían de registrarse todos los importes pagados por el tesorero, tanto a los camareros, caballerizos, guardarroba, repostero, cocinero, etc., para atender a gastos del respectivo oficio, originando el correspondiente cargo a estos oficios para que respondieran del dinero recibido y en qué lo emplearon, como a los distintos criados por sus sueldos y salarios, y a los agentes, letrados, procuradores y demás personas que llevasen acostamiento.

El quinto libro se llamaría “Asiento de gajes de los criados de su Excelencia”. Se debía llevar también por pliego horadado y parece que era una compilación, cada persona en pliego aparte, de los dependientes y criados de la casa del señor, con explicación de la función que cada cual ejercía, desde cuando, el sueldo que percibía, etc.

No se especifica si el libro sexto, llamado “Libro de cuentas fenecidas”, había de ser llevado también por pliego horadado. Recogía una relación de todas las cuentas rendidas en las que se hubiera producido un alcance a favor de la casa señorial, con el importe de los cargos pendientes de pago y contra qué personas, para hacer nuevos cargos de ellos a quienes les tocara pagar. Una vez efectuados estos cargos en las cuentas correspondientes se anotaría el hecho al margen de cada uno, “*de letra, y mano del contador*”, con lo cual el libro quedaría satisfecho (Pérez del Barrio, 1613, f. 239 rº).

Finalmente, el séptimo libro, titulado “Libro de relaciones” recogería “*todas aquellas que en el discurso del año se fueren haciendo de la hacienda del señor, por su mandado, como las fuere pidiendo, con las órdenes e instrucciones que se dan a las personas que se envían a las cobranzas y administraciones, y otros efectos*” (Pérez del Barrio, 1613, fº 239 vº).

Como se ha podido apreciar, lo más interesante de la obra de Gabriel Pérez del Barrio es el amplio e importante concepto que alberga de la profesión de contador, así como el detalle del cometido de este oficio y las explicaciones sobre los libros que deben llevarse en la contaduría de un gran señor con extensas posesiones territoriales y jurisdiccionales, de acuerdo con el sistema de Cargo y Data y la profusa utilización del pliego horadado. No se habla en absoluto de partida doble, a pesar de que el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano había explicado y puesto un ejemplo, veintitrés años antes, de cómo podía utilizarse la misma para llevar las cuentas de una explotación territorial, y de que veintiún años antes se había implantado la misma para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda, aunque con poco éxito, claro está. El amplio uso del método de pliego horadado en estas explotaciones señoriales hace pensar en una utilidad de gestión puramente interna de estas contabilidades, sin preocuparse de la capacidad probatoria tan cara a los mercaderes, posiblemente porque la jurisdicción legal era ejercida en sus territorios por el propio señor. No se habla explícitamente del papel y la importancia de la contabilidad, pero queda claro que en opinión del autor resultaba imprescindible para gestionar adecuadamente una hacienda señorial.

### 7.3. ‘Arcae limensis: Gazophilatum Regium Perubicum’

En 1647 se publicó en Madrid el libro de Gaspar de Escalona Agüero: *Arcae limensis: Gazophilatum Regium Perubicum*. Esta es una de las obras del período estudiado en las que con más detalle y precisión se trata de los libros de cuentas que se llevaban en la contabilidad de Cargo y Data de una Administración pública, la Real Hacienda del Virreinato del Perú. Las explicaciones sobre estos libros de cuentas tienen lugar en el contexto, mucho más amplio, de las explicaciones que se ofrecen sobre esta Real Hacienda, su estructura, dimensiones y funcionamiento, cuyo estudio constituye el objeto de la obra. En efecto, de acuerdo con lo dicho sobre ella en el trabajo compilado por Ismael Sánchez Bella: *Textos Clásicos de Literatura Jurídica Indiana*, y editado el año 1999 en CD-Rom, el *Arcae limensis: Gazophilacium Regium Perubicum*, Madrid, 1647, es un tratado clásico acerca de la Hacienda en el Virreinato del Perú.

Gaspar de Escalona Agüero fue un renombrado jurista peruano, nacido en 1590 y fallecido en 1650, que fue sucesivamente Corregidor en Tarija, Gobernador de Castrovirreina, Procurador General del Cuzco, Visitador de las Cajas Reales y Oidor de la Real Audiencia de Santiago de Chile (Luque, 2001). Consiguentemen-

te, estaba muy bien informado sobre el funcionamiento de la Real Hacienda. Entre las obras que escribió se cuenta un proyecto de Código peruano, al que el ilustre jurisconsulto español Alfonso García Gallo de Diego dedicó un artículo (1946). También la profesora limeña Ella Dunbar Temple, la primera mujer que ocupó una cátedra de universidad en Perú, y ello en la Universidad de San Marcos, decana de las universidades peruanas, le dedicó un artículo a Gaspar de Escalona, titulado “El jurista indiano don Gaspar de Escalona y Agüero, graduado en la universidad de San Marcos” (Dunbar, 1949).

Como es bien sabido, estando ya prácticamente terminada la conquista del imperio incaico, el emperador Carlos V decidió darle el estatus de Virreinato, disponiendo que el “Reino del Perú” fuera gobernado por un virrey que representara a su real persona (*Real Cédula de Barcelona*, del 20 de noviembre de 1542). Por la misma Cédula dispuso que se creara una Real Audiencia en Lima, llamada en esa época Ciudad de los Reyes. De este modo, en Perú se ubicó la máxima autoridad y representación de los reyes de España en América del Sur, pues, efectivamente el Virreinato del Perú fue el único que se creó en estos momentos en Sudamérica, abarcando la casi totalidad de las posesiones españolas en este continente. Sólo quedó fuera de su jurisdicción la región de Venezuela, que dependía de la Audiencia de Santo Domingo, perteneciente al Virreinato de Nueva España (Méjico). Esta enorme extensión comprendía los territorios de siete Audiencias, que se fueron creando sucesivamente: la Audiencia de Panamá, creada en 1535, con anterioridad a la de Lima; ésta, creada en 1542, como se ha dicho; la de Santa Fe de Bogotá, en el Nuevo Reino de Granada, creada en 1549; la de Charcas, establecida en 1559; la de Quito, en 1563; la de Chile, en 1609 y, finalmente, la de Buenos Aires, en 1661. Esta gran extensión jurisdiccional se mantuvo durante los siglos XVI y XVII, hasta la segunda década del siglo XVIII, en que comenzó a desmembrarse para dar nacimiento a nuevos virreinatos.

El libro de Gaspar de Escalona Agüero, que está escrito parte en latín y parte en español, fue bien acogido y mostró tener un valor duradero, obteniendo una segunda edición en 1675 y una tercera en 1775, ambas con una ligera variación en el título. En 1941, se reeditó, todo en español, con el título *Gazofilacio real del Perú: tratado financiero del coloniaje*, La Paz (Bolivia): Editorial del Estado.

El ejemplar que yo he consultado, de la primera edición, se custodia en la Biblioteca Nacional, de Madrid, con la signatura 2/70221; está algo deteriorado, aunque restaurado, y presenta la singularidad de que no tiene portada. De acuerdo con la autorización real que figura como primera página del volumen, dando licencia para imprimir un solo ejemplar, al objeto de que fuera revisado para comprobar si se ajustaba al original y fueran detectadas las erratas, el libro se compone de tres partes: “*la primera era perteneciente a la administración por mayor y menor de nuestro Real patrimonio de las dichas Provincias: La segunda tocante a su calculación, y cuenta: Y la tercera al aumento, y conservación de nuestras rentas Reales, y varios derechos que en aquellas partes teníamos*”.

Efectivamente, el subtítulo de la obra: “*I. Administrandum. II. Calculandum. III. Conservandum*”, se ajusta a esta división. Sin embargo, la estructura real del libro no se corresponde con la misma. En efecto, la obra está dividida formalmente en dos libros, cada uno de los cuales consta de dos partes. El libro I, con sus dos partes se corresponde, realmente, con la primera parte enunciada por el monarca; la primera parte del libro II parece que constituye la segunda parte, mientras la

segunda parte de este libro II constituye la tercera parte a que se hace referencia en la autorización real.

El índice de la obra, que figura en las páginas iniciales, está escrito todo en castellano. Por lo que respecta a las dedicatorias y autorizaciones, unas están escritas en castellano y otras en latín. La parte primera del libro I tiene una paginación aparte, mientras a partir de la parte segunda de este libro I, la paginación se inicia de nuevo y continúa hasta el final del volumen.

El libro I en su parte primera, que trata de la administración por mayor del patrimonio real en el Reino del Perú, está escrito en latín, aunque algunos capítulos presentan desviaciones a este respecto, como ocurre, por ejemplo, con el capítulo XXXI, relativo a los donativos y al servicio gracioso. En efecto, el primer párrafo de este capítulo está escrito en latín, pero el resto está redactado en español. Lo mismo ocurre con el capítulo XXXIX, que concierne a la prohibición de extranjeros: al principio va en latín, pero luego continúa en castellano. El capítulo XLV, relativo a la prohibición de vender mercurio a los mineros si no lo pagan al contado, comienza en latín, luego siguen unas páginas en castellano y finalmente continúa en latín hasta el final.

Aunque en el índice, en esta parte primera del libro I, figuran sólo 45 capítulos, en realidad se añade otro capítulo al final, el XLVI, que habla de la prohibición de aumentar el número de molinos de metales en la ribera de Potosí.

Pese a que como se decía, esta parte primera del libro I va escrita en latín, contiene numerosos pasajes en castellano, correspondientes a citas literales de normas, instrucciones o pasajes de cartas. Asimismo, están escritas en castellano las indicaciones al comienzo de los capítulos, o de algunos pasajes, sobre su contenido; tales indicaciones se consignan al margen del texto. En estos márgenes figuran asimismo muchas apostillas manuscritas hechas por un lector que trabajó a conciencia esta primera parte, subrayando numerosos pasajes o frases del texto. También se encuentran apostillas y subrayados en las tres partes siguientes, pero en muchísima menor medida.

Las tres siguientes partes del libro, están todas ellas escritas en castellano y tienen una disposición algo diferente, pues los márgenes se utilizan para imprimir numerosas citas siguiendo el estilo corriente en los tratados jurídicos de la época, citas que se indican en el texto mediante letras por orden alfabético. Esta circunstancia no se da en la primera parte. La mayor parte de las citas están escritas en latín. En conjunto, debido a la diferencia de estilo formal y a las dos distintas paginaciones, el lector cobra la impresión de que el libro se ha redactado en dos momentos diferentes y de que, incluso, éste podría ser también el caso con respecto a la impresión.

Parece que a efectos de descripción de los procedimientos y trámites administrativos, las partes de la obra de Gaspar de Escalona más relevantes son la segunda del libro I y la primera del libro II. La primera de estas partes trata de la administración al por menor de la Real Hacienda de las Provincias del Perú, enunciando las clases de oficiales reales que trabajaban en este menester en los distintos Distritos o Partidos, las cualidades que debían reunir, las fianzas que debían depositar, los requisitos que se exigían para ingresar en estos oficios, así como los libros que se llevaban, la jurisdicción que tenían los oficiales en el cobro de las rentas reales, las cajas o arcas reales que existían y lo que entraba en ellas, lo que se hacía cuando se producían sobras en las cajas, cómo se actuaba con los alcances de los

oficiales de la Hacienda, como se establecía una estricta separación de cajas y géneros, los salarios que percibían dichos oficiales, los horarios de trabajo, las remesas de fondos al monarca, la venta de elementos de la Real Hacienda, las prohibiciones a que estaban sujetos los oficiales reales, las preeminencias y el rango de los mismos, los tenientes de oficiales reales, el escribano de la Hacienda Real, los oficiales menores de libros, los premios a “*los que en el ministerio de la Hacienda Real se portaren, finos, celosos, y leales*”. Al tratar de estas materias, se hace continua referencia a las Ordenanzas de Caxas Reales del Perú, de 3 de julio de 1573.

La segunda de las partes indicadas, es decir, la que corresponde a la parte primera del libro II no es menos importante que la anterior, aunque la cuestión de la contabilidad y de los libros de cuentas tiene mucha menor cabida, pues trata de la presentación, toma y rendición de cuentas por parte de terceros. A este respecto debe decirse que en el año 1607 fue cuando se decidió la erección del Tribunal de Cuentas del Perú, desmembrándolo de la Real Audiencia, que antes era la que se ocupaba de estas cuestiones de examen y rendición de cuentas, pero que, por lo visto, no realizaba satisfactoriamente este cometido. (Escalona, Libro II, Parte I, p. 57).

De especial interés a nuestros efectos, como paso previo para pasar al estudio de los libros de cuentas y las cuestiones contables, es el capítulo I, de la parte II, del libro I, en cuya página 3 se enuncian los oficiales que trabajaban en los Partidos o Distritos de la Real Hacienda peruana, con la definición de los cometidos respectivos. A este respecto se comenta que ya desde el principio de la conquista se emplearon funcionarios a este fin con la denominación genérica de oficiales reales, que conservaban a la sazón, distinguiéndose entre ellos los oficios o cometidos de contador, tesorero, factor, proveedor, pagador y veedor.

El contador tenía a su cargo el cuidado de la cuenta y el cálculo del dinero que entraba y salía de la caja. Y se llamaba así, según se dice, porque ninguna de estas dos acciones se podía ejecutar más que contando o pesando las cantidades. Su objeto era el de conseguir que de todo hubiera cuenta y razón cierta y ajustada. Era el ministro que certificaba, y cuidaba de los papeles y recaudos, o sea, los justificantes, y el que ordenaba las libranzas.

El tesorero era el custodio de los tesoros del príncipe, y por eso libraban contra él los demás oficiales, sus compañeros, para que hiciera los pagos que tenía que hacer la Hacienda Real. Él los efectuaba cumpliendo la orden dada por los libramientos, que conservaba como justificante. Asimismo, cobraba y custodiaba los dineros de la Hacienda.

El factor era el oficial llamado así, según se dice, porque tenía la agencia y la gestión de los géneros y cosas que podían aprovechar el Fisco y acrecentar la Real Hacienda, así como el cuidado de que se arrendaran los ramos o clases de tributos y se enderezasen las cosas descaminadas, así como el de guardar las armas y las municiones.

El proveedor estaba a cargo de la provisión de los bastimentos y pertrechos, de esclavos y otros efectos. Cada año, después de inspeccionada y arqueada la caja, se ordenaba que se le librara una cantidad moderada para que pudiera comprar las cosas necesarias. Y para que no se pudiera aprovechar de este dinero, se dejaba en la caja, y de allí iba tomando lo que fuese menester.

No habla este capítulo del pagador ni del veedor, seguramente por parecer obvios sus cometidos. El pagador se ocupaba de pagar las cantidades que se libraban contra él, pero no custodiaba grandes cantidades de dinero, como hacía el te-

sorero. Por su parte, el veedor era una especie de inspector que controlaba los servicios para que éstos funcionaran adecuadamente.

Una cuestión muy interesante es la que se comenta a continuación, al especificar que aunque cada oficio era una especialidad, un cargo, una obligación, un cometido específico de por sí, sin embargo, todos los oficiales reales formaban parte de lo que se llamaba *una mancomunidad*, pues estaban ligados unos a otros y eran solidarios ante el riesgo, por el que todos respondían mancomunadamente. Sin embargo, se explica que, a diferencia de otros mancomunados, los oficiales reales disfrutaban del privilegio de que, así como en los otros casos el acreedor podía proceder contra la persona que creyera conveniente, en el caso de los oficiales había que proceder antes que nada contra el responsable directo y si él tenía fondos para hacer frente al quebranto, no se debía molestar a los demás.

El capítulo V de este libro I, parte II, que comienza en la página 8, es el que se dedica a definir y explicar los principales libros de cuentas que se llevaban para la administración de la Real Hacienda. Empieza el capítulo comentando que el registro de las operaciones en libros distintos y separados facilita la inteligencia y la claridad, con lo cual el trabajo se hace más llevadero, la recaudación más expedita y la cuenta menos embarazosa. Por otra parte, la averiguación de cualquier fraude se hace también más evidente.

Expone a continuación los libros que le parecen más necesarios, advirtiendo ante todo que dichos libros habían de ser custodiados en la caja junto con el dinero. De acuerdo con lo explicado por Gaspar de Escalona los libros que debían llevarse eran los siguientes:

1. Un Libro Borrador, en el que inmediatamente se asentaba la partida tan pronto el dinero entrase o se sacase de la caja. El orden que había de seguirse en la anotación era, simplemente, el de ir asentando todas las partidas correlativamente a medida que se fueran produciendo, una en pos de la otra, de cualquier género o clase que fuesen.
2. De este Libro Borrador nacían tres Libros de Cargo y Data particulares, uno del contador, uno del tesorero, y uno del factor, en donde las partidas se debían anotar con mayor claridad y distinción. Estos libros habían de ser iguales en todo: hojas, tamaño, números y partidas. La única diferencia consistiría sólo en el título de la cubierta, por donde se habría de saber a cuál de los oficiales reales pertenecía.
3. Con estos tres libros debería concordar otro libro, titulado Libro Común y General, que tenía que estar siempre guardado en la caja con el Tesoro, firmado del virrey, y rubricado de su rúbrica hoja por hoja, lo mismo que debían estar también los tres libros particulares, “que por otro nombre intitulan, *Libros de cargo y data*”.
4. La forma en que se debían escribir estos cuatro libros era la siguiente: En primer lugar se ponía el Cargo de cada género o ramo de hacienda “por abecedario, guardando las letras por su orden y sucesión en la primera mitad del libro. Luego en la otra mitad se había de asentar la Data, o descargo por el mismo estilo y correspondencia, con expresión de personas, cantidades y días, para que con esta claridad y distinción la hubiera en la cuenta, así en lo general de la gruesa, como en lo particular de cada ramo, y estación” o dependencia.

5. Había un sexto libro, llamado Libro de Acuerdo, que tenía que estar en poder del contador. En él debían anotarse todos los acuerdos que se tomasen en beneficio de la Real Hacienda. Dichos acuerdos se tomarían por mayoría, y de los mismos, así como de las discusiones producidas, se daría cuenta al virrey o presidente, y en su ausencia al Oidor más antiguo.
6. Del séptimo libro no se indicaba el nombre, sino simplemente que en él se tenían que “*asentar las cedulas y cartas de Su Majestad, de cuya solicitud, cumplimiento y respuesta debía hacer memoria el Contador; y hecho esto, y copiado todo en el dicho libro*”; se debería custodiar en la caja con los demás.
7. El octavo libro se llamaba Libro de las Tasas de los Repartimientos de la Corona y en él se iban anotando los impuestos que se fueran estableciendo. Tenía que custodiarse asimismo en la caja, y había de ser copia del Libro de Tasas que hubiese en el gobierno: por ellas, y por su cierto valor, se tenían que cobrar los tributos de Su Majestad.
8. El noveno libro se titulaba Libro de Deudas y estaba a cargo del factor, a mano del mismo, sobre la mesa del despacho ordinario. En él se especificaban los deudores, con la razón de sus deudas y el estado de cada una. En el margen de las respectivas cuentas se iba anotando, rubricándose por todos, lo que se fuera pagando por los deudores. A este respecto, no debería perderse tiempo en realizar los cobros, para no dar lugar a que por descuido, contemplación o indulgencia, las deudas se perpetuasen y empeorasesen, o perdiesen.
9. Otro libro más era el Libro de Salarios, Situaciones y Mercedes, que se llevaba en pliegos horadados, y lo había de tener a su cargo el contador. Se componía de todos los títulos que el rey hubiera dado a cualesquier persona, y a cada una de ellas se le abría una cuenta por separado donde se anotaba lo que se les libraba y pagaba cada cuatrimestre por el concepto de que se tratase, así como lo que se les quedaba debiendo, a fin de pagarles lo que era debido y no más, ni menos.
10. El libro undécimo, titulado Libro de Libranzas, era llevado por duplicado por el contador y el factor, al objeto de que nunca le faltara al tesorero justificación de su cargo y descargo, pues si uno de los dos libros se perdiera, se hallaría la razón por el otro.
11. El libro llamado Libro de Fundiciones y Oreo de Quintos, que también se llevaba por duplicado: un ejemplar lo tenía el factor y otro semejante el tesorero. En él se asentaban los metales preciosos que se fundían, y lo que de ellos pertenecía al monarca. Con este libro se comprobaba el libro del ensayador, y el cargo de los quintos que se cobraban cada año, cuyas partidas habían de rubricar todos los oficiales reales.
12. El Libro de las Minas, que fue introducido por el Virrey Francisco de Toledo, en el que se inscribía la razón de todas ellas, el estado en que estaban, su labor y beneficio, y las que estaban arrendadas y las que no, y en que distrito caían, a fin de que se tratase de arrendarlas o de venderlas en provecho de la Corona.
13. El decimocuarto libro indicado era el llamado Libro de Huacas. Las huacas eran divinidades andinas y el mismo nombre recibían los lugares don-

de se veneraban estas deidades; en ellos los nativos depositaban ofrendas valiosas en algunos casos. En este libro se registraban las licencias que el virrey daba para apropiarse de estas ofrendas, así como los veedores que se nombraban para supervisar tal labor y para que no se ocultase la parte perteneciente al rey.

14. Otro registro que también llevaban los oficiales reales era el Libro de Remaches. Los remaches eran unas joyas, muy corrientes entre los incas, en las que los metales preciosos estaban unidos en frío en una técnica ya conocida por la cultura Moche. En este libro se registraban estas piezas para su control y para asegurar que se recibía el quinto real.
15. Un libro más de entre los que se llevaban era el Libro de Descaminos y Denuncias de Mercadurías sin Registro y de Contrabando. Este libro estaba a cargo del contador y en él se registraban las mercancías indicadas por el Escribano en razón de las denuncias que ante él se hicieran. Los asientos se formulaban con detalle de día, mes, año, del Juez y del Escribano que hubiesen intervenido.
16. Otro libro era el Libro de Alcabalas de los lugares en los que éstas no estuvieran encabezadas. En este libro los oficiales reales anotaban las de los vecinos de cada lugar de su Partido por orden alfabetico.
17. A este libro había de acompañar otro que debía contener todas las comisiones, y despachos que se dieren para ir a cobrar las alcabalas.
18. Finalmente, debía llevarse el Libro de Entrada y Salida de Navíos en los puertos del Distrito con día, mes y año de los que entrasen y saliesen, y razón de dónde venían y adónde iban, y quiénes eran sus dueños y maestres. Cada partida tenía que ir firmada por el contador y el escribano de registros.

Como se ha visto, Gaspar de Escalona da noticia, en total, de 19 libros como los principales que debían llevarse en cada Distrito o Partido de la Real Hacienda peruana, en la relación más completa que conocemos entre las publicadas para el período estudiado. Ciertamente, no en todos los casos las explicaciones son lo suficientemente claras y descriptivas, pero sí permiten hacerse una idea aproximada de cómo funcionaba la contabilidad de las Delegaciones de Hacienda, como se diría hoy día, y de los instrumentos con que se contaba para ello.

La riqueza informativa del libro de Escalona no acaba aquí, sin embargo. El capítulo XXVIII de la parte I del libro I, página 117, informa de varias cartas dirigidas por el virrey Francisco de Toledo a Su Majestad en relación con asuntos de la Real Hacienda y, sobre todo, de las respuestas del monarca.

Como es sabido, Francisco de Toledo llegó a Perú tras casi 40 años de desorden administrativo en el Virreinato. Ejerció de virrey desde 1569 hasta 1581 y logró establecer el marco político-administrativo que regiría durante muchos años en el Perú colonial. Al llegar al país se encontró con que no había un censo de habitantes, con lo que no podía establecerse un sistema tributario eficaz. Por otra parte, tampoco la Real Hacienda estaba adecuadamente organizada. Las cartas que comentamos iban dirigidas precisamente a su organización.

La primera de estas cartas comenta la conveniencia de establecer un “*Libro de la Razón de todas las rentas y miembros de la Real Hacienda, y del oficio del Contador de ella*”. La respuesta que el Felipe II le da está fechada el 30 de diciembre de 1571, y dice así: “*Cuanto a lo que nos avisáis conviene haya cabeza en lo tocante a*

*nuestra hacienda en la Ciudad de los Reyes, donde haya libro de Razón, adonde los demás oficiales de la tierra la hubiesen de dar. De cuyo libro haya correspondencia con los demás, por la mala orden que ha habido con la administración de nuestra Real hacienda; mandaremos tener memoria de ello, y se proveerá lo que convenga”.*

En otra carta del rey, de 1 de diciembre de 1573, se dice: “*Bien nos ha parecido lo que decís vais sacando de cada Ciudad en un libro toda la hacienda Real que hay, con distinción de las costas, y gastos que tiene; y la orden que dejáis a los oficiales del beneficio de ellas, y los tiempos en que se han de hacer las pagas; para que se pueda traer en cada flota, y no haya rezagos, ni deudas, ni en cajas de difuntos; y de la parte que a los oficiales de cada Provincia tocare a la hacienda que tienen a cargo; y tengan libros de Razón, que correspondan con el general, que ha de estar en poder del Gobernador, y así lo haréis ejecutar*”.

Más adelante, en esta misma carta del rey, se le dice a Francisco de Toledo: “*Ha parecido bien lo que decís, que habiendo resultado del cuaderno de la Real hacienda hacerse libro de la Razón de ella, por la orden que se tiene en estos Reinos, lo harías proveer, y que ninguna cosa se despache sin que se tome la razón, así lo iréis ejecutando*”.

De otro lado, como se decía, la parte I del libro II, se dedica a hablar de la toma y rendición de cuentas. En el capítulo XI, páginas 77 y siguientes, se trata “De los requisitos del cargo”. Se dice allí que “*Toda la armonía (L. 3 tit. 5. lib. 9. Reco. ibi: Por cargo y data) de una cuenta, se reduce a tres cuerdas, o líneas entre sí correspondientes, que son cargo, descargo, y deducción de alcances, para que haya la claridad que se requiere, y se eviten confusiones perjudiciales que conturban*”.

El capítulo XV, páginas 85 y siguiente, habla “De los contadores de resultas” diciendo: “*Estos ministros, que hoy son dos en el Tribunal de cuentas de Lima son los que después de ordenadas las cuentas por los ordenadores las toman, adicionan, y examinan, y sacan resultas a favor de la Real hacienda, que es lo principal a lo que dirigen las cuentas*”.

De los ordenadores de las cuentas se habla en el capítulo VI, páginas 72 y siguientes, en relación con su cometido y su jerarquía dentro del proceso de rendición de cuentas, que era inferior al de los contadores de resultas. Se dice así al respecto: “*Hanse de ordenar las cuentas que así se hubieren de tomar por los ordenadores que para esto tiene la Contaduría, cuyo oficio, y cargo es en suma ordenar y decir con claridad el hecho de cada partida, así del cargo, como de la data, día, mes, y año, causa, y cantidad, según los recaudos que la parte presentare, y de todas las dudas que se les ofrecieren, deben conforme al estilo, hacer pliego de adiciones, para que los que hubieren de tomar la cuenta lo confieran, y resuelvan.... Los Contadores del dicho Tribunal de cuentas no han de poder ordenar las cuentas referidas, por cuanto sólo compete el cargo de esto a los dichos ordenadores, demás que es incompatible, que los que han de tomar la cuenta, calificarla, y glosarla, y constituyen grado superior en esta esfera, y en ella son jueces, se mezclen al ministerio que no les toca*”.

Por todo lo que hemos visto y comentado, se puede concluir que el *Arcae limensis: Gazophilatium Regium Perubicum* es un texto que, aparte de la amplia información que contiene sobre la organización y trámites administrativos seguidos en la Real Hacienda del reino del Perú, ofrece asimismo una extraordinaria riqueza ilustrativa en lo que concierne a los oficios y procedimientos contables, así como a los libros de cuentas llevados en el Fisco de aquel reino, que se regía en lo esencial por las mismas normas que la Administración central.

## **7.4. ‘Práctica de la Administracion y Cobranza de las Rentas Reales, y Visita de los Ministros que se ocupan de ellas’**

Sin perjuicio de lo anterior, debe reconocerse que el libro de Juan de la Ripia: *Práctica de la Administracion y Cobranza de las Rentas Reales, y Visita de los Ministros que se ocupan de ellas*, publicado en Madrid el año 1676, es sin duda la obra más completa y detallada de que disponemos sobre los trámites y procedimientos administrativos seguidos en la Real Hacienda de los Austrias, aunque no profundiza demasiado en los aspectos contables, como en seguida veremos. El autor era contador de Su Majestad en la Intervención de las Rentas Reales de Almagro y Campo de Calatrava y, en atención a su utilidad la obra conoció siete ediciones, la última de 1795, comprendiendo cinco volúmenes. Posteriormente, esta edición fue puesta al día dos veces por Diego María Gallardo, siendo publicada la primera en 1797 y la segunda en 1805.

Aparte de esta obra, Juan de la Ripia publicó otro libro: *Practica de testamentos, y modos de suceder*, que al menos obtuvo cinco ediciones, en 1675, 1692, 1718, 1729 y 1775.

La primera edición de *Práctica de la Administracion y Cobranza de las Rentas Reales, y Visita de los Ministros que se ocupan de ellas*, que es la que analizamos, se estructura en 38 capítulos, en los cuales se estudian con todo detalle los impuestos que debían pagarse a la Real Hacienda, las formas de recaudación utilizadas, los trámites y diligencias que debían seguirse en cada caso, las ferias y mercados frances, es decir, exentos de imposición, la normativa que regulaba todos estos temas, los funcionarios involucrados en estos menesteres, y, finalmente, los pleitos que surgían como consecuencia de la recaudación de las rentas reales, y su tramitación. La mayor parte de los capítulos tratan, lógicamente, de la renta de alcaballas y los cientos, que era la que tenía un peso mayor en el conjunto fiscal, pero también se habla de las otras rentas, como las tercias reales, la renta de salinas, los servicios de millones, las sisas, los impuestos sobre el azúcar, las conservas y la confitura, sobre el papel, los pescados, el tabaco, el chocolate, la pasa, y sobre la nieve y el hielo, jabón, velas de sebo, etc., todos ellos conectados con los servicios de millones.

En lo tocante a la recaudación de las rentas, la mayor atención se dedica, también con toda lógica, al arrendamiento de las mismas, que era el procedimiento más utilizado, pero también se presta atención al encabezamiento, o sea, a los convenios directos con los municipios por una cantidad alzada que, luego, ellos se encargaban de recuperar de los ciudadanos, y a la fieldad o administración directa, método que por lo regular se utilizaba cuando las rentas no habían podido ser arrendadas ni encabezadas.

En suma, en su primera edición, la obra de Juan de la Ripia resulta de imprescindible lectura para todos aquellos que quieran conocer a fondo los entresijos de la recaudación de las rentas percibidas por la Real Hacienda durante el reinado de los cuatro primeros Austrias, llegando hasta el de Carlos IV de Borbón en sus últimas ediciones. Sin embargo, su autor, pese a ser contador él mismo, habla poco de la contabilidad seguida y de los libros de cuentas utilizados. Algo dice, obviamente, pero de pasada, sin entrar en aspectos técnicos o doctrinales. A continuación, veremos los pasajes principales en que salen a relucir los libros de cuentas o el sistema contable empleado, a fin de poder intuir el pensamiento contable que los sustenta.

En la página 37 se habla de la recaudación de la renta de alcabalas de acuerdo con lo indicado por la ley 23, del título 19, libro 9, de la *Recopilación de las leyes destos reynos hecha por mandado de la Majestad Católica del Rey D. Felipe Segundo nuestro señor*, en su edición de 1640, y aumentada en consecuencia con las leyes promulgadas hasta ese año. Se dice a este respecto, que si el arrendador –en caso de que la renta estuviera arrendada, o el fiel o cogedor, si la renta se recaudaba por administración directa– quisiera tomar la cuenta al mercader o tendero por su libro, éste se lo debería mostrar el mismo día en que se lo demandase, dándole cuenta clara y cierta al arrendador, sin fingimientos ni excusas, de forma que pudiera conocer las compras y ventas efectuadas, “*con juramento que sobre ello haga que el dicho libro que le da, y muestra, es verdadero, y que no tiene otro libro alguno, y que no vendió otros paños ni mercaderías de más de las contenidas en el dicho libro aquel año*”. Como recordaremos, esta disposición, redactada exactamente en los mismos términos, figuraba ya, como ley 67, en el Cuaderno de Alcabalas, promulgado por los Reyes Católicos en Tarazona el año 1484 (Hernández, 1989, p. 24). La ley 24 hacía extensiva esta obligación a los tenderos y mercaderes extranjeros, ya exigida en dicha ley 67 del *Cuaderno de Alcabalas*.

En la página 66 al hablarse de las diligencias a guardar en el arrendamiento de las rentas se indica que, de acuerdo con la Orden que dio Felipe II en Madrid el 15 de marzo de 1575, los arrendadores “*en quien se remataren las dichas rentas de último remate, sean obligados a tener, y tengan, libros de cuenta y razón cierta, y verdadera, de todo lo que valieren las dichas rentas, y procediere de ellas, enteramente, así de contado como al fiado, y en qué días lo cobraron y qué personas*””. Todo ello al objeto de que pudiera saberse el verdadero valor de las rentas.

En el folio 194, se habla del cobro de impuestos a los habitantes de los municipios que no se hubieran encabezado. Es sabido que la Hacienda Real procuraba encabezar el cobro de las rentas, pues tal hecho le eximía de preocuparse de la recaudación, cuyo trámite y problemas recaían en el respectivo ayuntamiento. Lo mismo ocurría cuando las arrendaba al arrendador privado que más pujase por ellas en pública subasta. No siempre resultaba fácil, empero, llegar a instrumentar una de estas dos modalidades. Por esto procuraba forzar a los municipios a que convinieran en un encabezamiento. El pasaje que se reproduce a continuación, referido a los vecinos de una localidad no encabezada, es una muestra de lo dicho:

“*Que dentro del tercer día, todos los vecinos hagan registro, con juramento, ante la Justicia, de todos los ganados, frutos y esquilmos, granados y menudos, vino, vinagre y aceite, lana, mercaderías y demás géneros que tuvieren, así lo que estuviere en sus casas y fuera de ellas, como lo que estuviere en heredades, caserías de campo y términos despoblados, sin reservar cosa alguna, con ningún pretexto, aunque sea por decir es para su gasto, ni por otra razón*”.

Esta declaración de bienes se extendía asimismo a todos los frutos que les dieran sus tierras o su trabajo artesanal, y no podrían vender nada de ello hasta que hubiesen hecho su declaración. Las declaraciones de cada vecino se pasarían a un libro, numerado, con razón de los folios que tenía el libro, y rubricado por la autoridad y por el escribano en cada hoja. En este libro anotarían los vecinos lo que fueran vendiendo, y a quién, y los importes por lo que se vendía. Por dichos libros se tomaría la cuenta a los vecinos cada mes, y se les cobrarían los derechos de la alcabala.

Por otra parte, en la página 201, con referencia a estos mismos municipios no encabezados se especifica que deberían llevar varios libros: uno, en la Aduana, para registrar todo lo entrase y vendieran los forasteros. En él habrían de anotarse los géneros y lo que importase su venta, con declaración jurada de los vendedores de que pagaría los oportunos derechos. En un segundo libro, se anotarían los frutos que fueran recogiendo los vecinos o los que trajeran comprados de otros lugares. En un tercer libro, se registraría lo que los vecinos sacasen fuera para vender y, asimismo, lo que los forasteros hubieran comprado en el lugar y se llevaran. *"Y estos libros han de estar con cuenta de hojas, numeradas y rubricadas por la Justicia y Escribano"*.

En el capítulo XXIII se dan consejos a los Administradores de las Rentas reales en las cabezas de partido en relación con el desempeño de sus cargos. A este respecto, en la página 219 se le dice al Administrador que debe estar al corriente del dinero que se va recaudando, al objeto tanto de pagar a los acreedores, como de aliviar o apremiar, según conviniera, a los lugares sujetos a imposición. *"Y el medio que hay para esto"*, se sigue diciendo,

*"es tener un libro de cuenta y razón de ello, y esto es bien encomendarle al Contador lo haga en la forma y por la orden de los de la Contaduría de pliegos agujereados, y en cada hoja poner un lugar (del Partido), y lo débitos que debe por mayor solo, distintos los caudales, y si está en administración o encabezado, y en cuánto por cada derecho; y allí ir escribiendo lo que va pagando de cada partida, con el día, persona, efectos, y años que paga; y esto cada semana, o menos tiempo, lo puede escribir el Contador, enviándoselo para ello, sin tocar en desconfianza; porque no es razón que el Administrador desconfíe de quien Su Majestad le fía su hacienda".*

Es curioso este alegato a favor de la honradez de los contadores, es decir, de sus compañeros de profesión, aunque acto seguido se apresura el autor a decir: *"No digo que no viva cuidadoso de todo, sino que no sea malicioso e imprudente, haciendo con escándalo, como he oído a algunos que lo han hecho"*.

En relación con el cometido de los Escribanos de rentas, del que se trata en el capítulo XXIV, en la página 247 se hace referencia a un libro, llamado Libro de Conciertos, que obviamente no es de cuentas, sino de acuerdos o contratos de particulares con la Administración. En definitiva, un libro de protocolos notariales. Era un libro con hojas de "papel de Oficio", o sea, sellado, e iba foliado y rubricado por el juez y el escribano.

En este mismo capítulo, en las páginas 274 a 287 se formulan varios interesantes ejemplos prácticos de Testimonios y Declaraciones efectuados por distintos lugares en relación con el valor de las alcabalas y los cuatro unos por ciento, con su repercusión en los Reales servicios de millones.

El capítulo XXV se habla de los Contadores de Rentas Reales. Comienza así en la página 287: *"Grande es la confianza que Su Majestad hace de los Contadores de sus Rentas Reales de los Reinos, Partidos y Provincias; y más si son Contadores de intervención de Arcas de tres llaves, en que el Administrador tiene una, otra el Contador y la tercera el Arquero; y en algunas partes hay Diputado por el Ayuntamiento que tiene cuarta llave, aunque lo regular es no haber ésta, ni el Consejo la permite, y se da por particular providencia, sino es que la costumbre o tolerancia lo tenga introducido"*.

La importancia de los contadores de intervención en esa época viene reflejada, entre otras cosas, por el hecho de que en ausencia del Administrador ellos eran quienes estaban a cargo, por mandato del monarca, de todas las funciones de aquél.

Con todo, en la página 288 se habla de la subordinación administrativa del contador al Administrador, pues para hacer cualquier asiento de libranza, de una nueva situación de juro, es decir, de la nueva adscripción del pago de los intereses de un juro con cargo a una renta determinada, o de una merced, o sea, del pago de una cantidad concedida graciosamente por el monarca a una persona, era necesario contar con un auto, es decir, una orden del Administrador. Esto era normalmente así, aunque había excepciones, en las que el monarca o el Consejo de Hacienda daban las órdenes directamente al contador. En cualquier caso, de todo debía haber justificación escrita, para hacerla constar en los libros, “*de forma que no se ha de escribir cosa en ellos que no se pruebe con instrumento; y en el asiento se cita la parte donde queda la justificación*”.

En las páginas 288 a 297, Juan de la Ripia ofrece a los lectores que sean contadores un *memorandum* hecho por él de todos los sucesos acaecidos en relación con las medias anatas y otras cuestiones desde 1621 hasta 1675, sacado de los libros de relaciones y de extraordinario, como ejemplo de lo que pueden y deben hacer para mantenerse informados y estar al corriente de las cosas, con brevedad y sin riesgo de error.

En las páginas 297 a 299 se inserta un ejemplo práctico de Relación de lo cobrado y pagado en un tercio de año en el Partido del Campo de Calatrava. Estas Relaciones las enviaba el contador de intervención cada cuatrimestre al Consejo de Hacienda y a su Presidente. Las Relaciones se estructuraban en siete columnas: la primera, más ancha, era para el concepto del ingreso o pago; la segunda, se reservaba para consignar el efectivo existente en las arcas al comienzo del cuatrimestre; en la tercera figuraba lo que se había cobrado en los cuatro meses; la cuarta reflejaba lo pagado en concepto de juros; la quinta, lo pagado por libranzas y salarios; la sexta, lo que quedaba en las arcas al final del cuatrimestre y, finalmente, en la séptima columna constaba el débito total del Partido en relación con el importe que debía cobrar durante todo el año. En la columna de conceptos se iban reflejando en sucesivos renglones, y en grupos por separado, las diversas partidas de los ingresos y los pagos efectuados en razón de cada uno de los ramos impositivos: Alcabalas, Unos por ciento, Servicio ordinario y extraordinario, Papel sellado, etc. Al final de la relación constaba un resumen por ramos.

En lo concerniente a la rendición de cuentas, se especifica en la página 349 que si el que da la cuenta quisiera nombrar un contador por su parte, que lo pueda hacer, siempre y cuando ello no dé lugar a dilación, y el contador nombrado no sea ascendiente o descendiente suyo o pariente consanguíneo dentro del cuarto grado, pues en estos casos se podría recusar, dando lugar al consiguiente retraso.

Las páginas 350 a 354 ofrecen un ejemplo de cuentas a presentar por un depositario para su rendición. Las cuentas están llevadas por el método de Cargo y Data habitualmente empleado para estos menesteres. El Cargo consta de una sola partida: el importe que la villa en cuestión debía pagar por el encabezamiento de las alcabalas junto con la suma a cobrar por administración de los unos por ciento. La Data consta de doce partidas por pagos efectuados en virtud de diversos libramientos. La forma de los asientos es la normal, con la salvedad de que, tratán-

dose de un ejemplo, no se consignan las fechas. El hecho de que se produzca un alcance de cierta consideración en contra del depositario y de que éste lo niegue, rehusando pagar el alcance, le da pie al autor para explicar que no se puede sin más deducir de ello que se trate de un fraude. A veces, el llamado a rendir cuentas ha efectuado pagos que no le han sido tomados en cuenta por falta de justificación suficiente. Lo que procede entonces es comprobar si los pagos se habían producido realmente y si eran procedentes.

Como se habrá podido comprobar por estos simples flashes, la obra de Juan de la Ripia reviste un interés singular por la información que ofrece sobre el funcionamiento y trámite administrativo de la Real Hacienda española, aunque no arroje demasiadas novedades en relación con la contabilidad por Cargo y Data, ni sobre los libros y las técnicas utilizadas.

### 7.5. 'Luz, y Claridad para Contadores de Partidos'

En 1694, Alonso Barbero publicó un librito, de 25 páginas, que lleva en su portada el título *Luz, y Claridad para Contadores de Partidos*, aunque en su primera página muestra un título más extenso: *Luz, y Claridad de Contadores de la Intervención, Cuenta, y Razon de las Rentas Reales y Servicios de Millones, a cuyo cargo corrieren las Contadurías de Partidos*.

Según consta en la portada del libro, su autor era teniente de Contador de las Rentas Reales de la Ciudad y Tesorería de Trujillo. La obra está dedicada a Juan Francisco de Segura, Contador por Su Majestad y de la Superintendencia General de las Rentas Reales y Servicios de Millones del Reinado de Jaén.

El libro está estructurado en dos partes principales. La primera lleva por título: *Planta que se observó hasta el año de 1687*, y la segunda: *Planta que se dio desde primero de Enero de 1688 en adelante*. Esta segunda parte es mucho más breve que la primera.

El contenido se presenta en forma de preguntas y respuestas, y dentro de lo limitado y breve que es, resulta de extrema claridad, conteniendo alguna información complementaria en relación con los libros de cuentas y procedimientos contables. La primera parte está dividida a su vez en varios apartados, a saber:

- Valores.
- Libros de Juros y Mercedes.
- Pagos de Juros y demás interesados.
- Cuando el valor de la Renta no alcanza a cubrir el situado.
- Cómo se han de pagar las libranzas, sin perjudicar a juros.
- Sobre las pertenencias de los interesados.
- Sobre los descuentos de los interesados.
- Para separar los caudales de Arcas a quien tocan, no estando cobrados los valores de las rentas enteramente.
- Comprobación del Estado de la renta, para reconocer su igualdad.
- Comprobación para los cargos líquidos de los arqueros, tesoreros, depositarios y receptores.
- Qué se debe observar cuando se libraren gastos de administración en los valores de las rentas.

- Cuando se encabezare una ciudad, villa o lugar por los servicios de Millones en una cantidad indistinta.
- Uno y medio por ciento en plata, con el premio de cincuenta por ciento de vellón.
- Baja de Moneda.

La parte segunda no lleva ningún apartado.

El primer apartado de la parte primera comienza preguntándose por las obligaciones del contador en el ejercicio de sus funciones, a lo que se contesta que su cometido es tener cuenta y razón de los valores de las rentas, cargando a cada villa, lugar o ramo la cantidad en que cada uno se encabezase.

Para llevar esta cuenta y razón se debía llevar un Libro de Valores para cada renta, en el que constase el valor que tuviese la renta de cada pueblo, tanto si fuera en encabezamiento, como en administración. Se advierte a estos efectos que podría llevarse una sola cuenta que comprendiese los cargos generales de todas las rentas, llevando la división de lo que cada villa y lugar pagase por cada renta. Pero la forma más clara de llevar la cuenta y razón era hacerlo por separado, siendo éste el estilo general de las Contadurías y el que estaba previsto en las instrucciones, porque cada renta tenía su situado, o sea, los importes que de antemano se había establecido que debían pagarse con cargo a ella. Por tal circunstancia, si se mezclaran las rentas, podría originarse un caos. Por su parte, los Servicios de Millones podrían llevarse también en un solo libro, llevando la cuenta de lo que en cada paga correspondía a cada uno, pero era mejor llevarlos asimismo por separado y así debía hacerse.

Después de que los contribuyentes, villas y lugares del Partido, hubieran hecho efectivos los importes que debían pagar a los arqueros, o sea, los tenedores de las arcas, receptores, tesoreros o depositarios, el contador debería tomar la razón de las cartas de pago en sus libros, es decir, acreditar la cantidad pagada en la cuenta de la renta, paga y año correspondientes, haciendo cargo de ella a quien recibió el pago.

Se explica también en este apartado que por valor fijo se entendía el valor de la renta menos los gastos de administración. En este líquido era donde se daba cabida al situado.

Acto seguido, se pasa al apartado siguiente, dedicado a los Libros de Juros y de Mercedes, comentándose que el contador llevará la cuenta y razón del situado, formando a estos efectos un libro de Juros de cada renta a partir de la oportuna relación. En la cuenta de cada Juro se consigna el correspondiente acreedor, su privilegio, carta de libramiento, situación o desembargo, señalándose la cantidad de renta anual que le corresponde al juro y si se sitúa sobre las alcabalas o sobre los cuatro medios por ciento, servicio ordinario, millones o papel sellado, con expresión de si está asignado en 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup>, 5<sup>a</sup> o 6<sup>a</sup> situación, y advirtiendo asimismo los que estuvieran compuestos de medias anatas, cesionarios u originarios.

En relación con las mercedes de por vida, se debía llevar también un Libro de Mercedes para una de las rentas en las que estuviesen situadas, con cuenta separada para cada una de ellas.

El apartado siguiente, referido a los pagos de las rentas de los Juros y de las libranzas giradas, es el de mayor extensión y complejidad del librito. Ello es así porque ocurría muy frecuentemente que el valor de una renta en una determinada de-

marcación no alcanzaba a cubrir el situado que se había efectuado sobre la misma. Anualmente debía pagarse un interés por los juros vendidos, es decir, por los títulos de Deuda del Estado, pues, como sabemos, éste era el nombre que recibía dicha Deuda en aquella época –aunque en realidad se consideraba en esos tiempos no como un empréstito, sino como la venta de una renta, bien sin posibilidad de rescate, es decir, perpetua, o “al quitar”, o sea, amortizable a voluntad de la Administración, como ya ha sido explicado anteriormente–. Este interés se debía pagar del impuesto o renta que se le había asignado de antemano, correspondiente a una determinada demarcación tributaria. A esta asignación se la denominaba “situar el pago”. Lo mismo ocurría con las Mercedes, o sea, con las cantidades concedidas graciosamente por el monarca en recompensa de determinados favores o servicios recibidos. Además de este situado, conocido de antemano, las diversas clases o ramos de renta, percibidas por una receptoría concreta, debían satisfacer también las libranzas u órdenes de pago giradas contra ellas para satisfacer necesidades puntuales surgidas sobre la marcha. Como los gastos contraídos por la Real Hacienda superaban a menudo los ingresos a percibir, se originaban grandes conflictos en el cobro de los intereses de los juros, de las mercedes y de las libranzas puntualmente giradas. Ello dio lugar a que las situaciones se jerarquizasen, por orden de prelación, como de primera, segunda, tercera, etc., asignación, según se ha visto, y que incluso se diese a determinadas libranzas un carácter preferente. La cuestión se empeoraba, incluso, si surgían desfases entre el cobro de las rentas y el vencimiento de los pagos, como de hecho ocurría. Todo esto originaba tremendos problemas a los contadores, que eran los que tenían que autorizar los pagos, dando lugar incluso a prorratores cuando no podía hacerse efectivo el total de los pagos que se habían asignado a una demarcación o partido en concreto. Se explica así el detalle y complejidad de este apartado y de los que le siguen, que cubren la mayor parte del librito y estudian asuntos que no tienen gran cosa que ver con problemas contables.

En el apartado dedicado a la “Comprobación del estado de la renta para reconocer su igualdad”, se explica que el contador, en caso de que no le cuadrasen las cuentas, debería comprobar si cada ciudad, villa y lugar habían sido cargados en los libros por la cantidad en que se ajustó o encabezó, ver luego lo que habían pagado realmente según los libros de las arcas y averiguar el resto que quedaban debiendo. Si hecho esto, las cuentas seguían sin cuadrar, debería cotejar todas las partidas de cargo de los Arqueros con las acreditadas a los lugares y villas contribuyentes, para comprobar la corrección de los apuntes: *“si alguna se hallare acreditada, y no cargada en lo cobrado, saldrá de menos; y siendo así, no puede confrontar con los restos por haber de ser lo cobrado más; y si no estuviere acreditada y estuviere cargada, serán los restos menos: no hay más prueba para averiguar el estado del valor de las rentas”* (Barbero, 1694, p. 17).

Al objeto de liquidar los cargos a los arqueros, tesoreros, receptores o depositarios, el contador debería comprobar, como se explica en el apartado siguiente, si las partidas cobradas estaban cargadas a la persona que recibió su importe y viceversa. En caso de que no fuera así, debería reclamar la presentación de todas las cartas de pago entregadas por estas personas a todas las villas y lugares que contribuyesen en el Partido, siendo ésta la última y definitiva averiguación.

En los apartados siguientes se ofrecen explicaciones sobre diversos asuntos de trámite administrativo.

Finalmente, en la parte segunda se explica que, como consecuencia del Real Decreto de 6 de febrero de 1688, que dictaba la dotación preferente de cuatro millones de escudos para la causa pública, debería darse satisfacción a esta dotación en primer lugar, inmediatamente después de deducidos los gastos de administración del importe recibido de las rentas; en segundo lugar, se daría satisfacción al interés de los juros; en tercer lugar se pagarían los quinientos mil escudos de asentistas y hombres de negocios; en cuarto lugar se abonarían los doscientos mil escudos de las mercedes; y, finalmente, en quinto lugar se daría satisfacción a los pagos que pudieran hacerse con el residuo que quedase después de haber efectuados los pagos anteriores. Es decir, se dictaba un nuevo orden de prelación en los pagos, cuestión de la mayor importancia visto que, en ocasiones, no todos los que debían cobrar podían hacerlo.

\* \* \*

En las páginas anteriores hemos examinado cinco textos que trataban de la contabilidad por Cargo y Data. Ninguno de los cinco se dedica de forma expresa a explicar este sistema, pues son textos insertos en libros que tienen objetivos más amplios o, incluso, diferentes. Dos de ellos explicaban esta contabilidad como el sistema a emplear en la administración de una casa señorial de gran envergadura. Los tres restantes hacían referencia a la contabilidad por Cargo y Data como sistema utilizado para llevar las cuentas de la Real Hacienda.

Las explicaciones ofrecidas en estos textos son de tipo práctico: poca teoría se contiene en ellos y ninguno de los autores se para a pensar demasiado en la naturaleza del sistema y en su fundamentación teórica. Sin embargo, de estas explicaciones se desprende la clara idea de que, más allá del simple control de los agentes obligados a rendir cuentas a su principal –motivación primigenia del sistema–, se considera que la contabilidad servía a fines de más envergadura: en los casos de las haciendas privadas, los de administrar, gobernar y gestionar adecuadamente un dominio señorial. En el caso de la Hacienda Real era un medio imprescindible para controlar y recaudar eficazmente las rentas reales.

Estas concepciones se correspondían al elevado concepto que se tenía de la condición, funciones y jerarquía de los contadores, sobre todo en el ámbito privado. En efecto, a los contadores de las casas señoriales se les otorgaba un papel más asimilable al de un administrador general que al de un jefe de contabilidad.

Las explicaciones más detalladas y precisas con respecto a los aspectos puramente contables se refieren a los libros de cuentas a llevar. Ningún autor omite la enunciación de los libros que se llevaban o debían llevarse, con aclaración de cuál era su cometido. El autor que más se extiende en esta cuestión es Gaspar de Escalona Agüero, que relaciona un total de diecinueve libros comentando que eran los principales que se llevaban en una delegación de la Real Hacienda en el Virreinato del Perú.

De acuerdo con el planteamiento de los autores y la naturaleza de las funciones concretas de los organismos o entidades tratados en los textos, los libros que se describen varían en número, denominación y contenido. Pero, en esencia, se mantienen siempre unos libros fundamentales que con un nombre u otro se encuentran en todos los casos, entre ellos, obviamente, el libro de Cargo y Data propiamente dicho.

De acuerdo con lo ya anticipado, los libros no estaban integrados en un sistema, es decir, no constituyan elementos interactivos. Cada libro de por sí tenía una identidad independiente. Ello no quiere decir, por supuesto, que la información registrada en unos no fuera utilizada en la llevanza de otros, pero siempre como una información de tipo externo.

La naturaleza de los libros de Cargo y Data y las prácticas de disposición de los mismos, columnas diseñadas, partes de las cuentas, anotación de las partidas, liquidación de las cuentas, etc., se muestran uniformes en todos los textos que los describen. Concuerdan perfectamente, por otra parte, con las explicaciones que hemos dado a este respecto nacidas de las propias observaciones y reflexiones al hilo de la investigación y el trabajo con estos libros.

En contraposición a lo que ocurría en la partida doble, en la que era fundamental la garantía de autenticidad de los apuntes a efectos de que los libros pudieran surtir efectos de prueba en los tribunales, en el caso de los libros de Cargo y Data no se hace ninguna referencia a este tema, que no parece preocupara en absoluto. En efecto, siendo unos libros preparados para su presentación a fines de rendición de cuentas, cada una de las partidas debía ser complementada con la aportación de su justificador. La presentación de los justificantes del Cargo debía hacerla el principal, mientras los comprobantes de la Data los presentaba el agente. Lo que constara en los libros no tenía, consiguientemente, ninguna vigencia a estos efectos probatorios si no iba acompañado de los correspondientes justificantes.

## **7.6. Antecedentes de la contabilidad de costes en los siglos XVI y XVII**

Según se ha comentado al comienzo del capítulo, Rafael Donoso Anes publicó en 1994 un interesante artículo titulado “Precedentes históricos de la contabilidad de gestión en España: Análisis de algunos ‘ensayos’ realizados para la fijación de precios” (Rafael Donoso, 1994). En este artículo Rafael Donoso daba cuenta del descubrimiento que había hecho en el Archivo de la Casa Ducal de Medinaceli de unos importantes documentos del siglo XVI y comienzos del XVII en los que se detallaban los pasos de unos minuciosos y elaborados procesos de análisis de costes llevados a cabo en la fábrica de jabón de Sevilla, que funcionaba en régimen de monopolio, al objeto de determinar los precios de venta del producto.

En el artículo citado Rafael Donoso explica cómo la fabricación del jabón era una de las industrias de mayor tradición y prestigio en España. Especialmente, el jabón fabricado en Sevilla era muy apreciado, por su calidad, tanto en nuestro país como fuera de él. La tradición jabonera sevillana arrancaba ya del período de dominación árabe, de ahí que la fábrica de jabón fuera conocida como *almona*, una expresión derivada del árabe *almuna*. La fábrica de jabón más importante de Sevilla seguía situada en el mismo lugar donde se hallaba durante el período almohade, es decir, en el barrio de Triana, a orillas del Guadalquivir, emplazamiento en el que permaneció hasta su desaparición en el siglo XIX.

A partir del reinado de Enrique II en el siglo XIV la fabricación del jabón sevillano se llevó a cabo en régimen de monopolio por concesión real, otorgándose a sus dueños el privilegio absoluto de su fabricación y comercialización. El rey Juan II concedió en 1423 el privilegio de fabricación y venta del jabón en Sevilla al primer Almirante Mayor de Castilla, Alfonso Enriquez, figura unida a la historia de la contabilidad española pues, como es sabido, dicho rey otorgó a los Almi-

rantes de Castilla en 1421 el señorío de la villa de Medina de Rioseco, donde nació Bartolomé Salvador de Solórzano en 1544. En 1558, un descendiente de Alonso Enríquez, Per Afán de Ribera, fue nombrado por Felipe II duque de Alcalá de los Gazules. El día 28 de noviembre de 1625, Antonio Juan Luis de la Cerda y Dávila, VII duque de Medinaceli, casó con Ana María Luisa Enríquez de Ribera Portocarrero y Cárdenas, V duquesa de Alcalá de los Gazules. Parece, sin embargo, que la consumación del matrimonio se pospuso hasta 1633, dada la temprana edad de la joven desposada, que contaba solamente con 13 años de edad. Esta boda unió a la familia de los Enríquez y al ducado de Alcalá con la familia de La Cerda y con el ducado de Medinaceli, que a partir de entonces fue el que asumió el privilegio de fabricación y distribución del jabón. El primogénito del matrimonio, Juan Francisco de la Cerda Enríquez de Ribera, nacido en 1637, heredó aparte de otros títulos familiares los de VIII duque de Medinaceli y VI duque de Alcalá, consolidándose de este modo la unión de los dos títulos en la misma persona.

En la proverbial política de control y equilibrio de poderes que la Casa de Austria procuraba aplicar en todos los casos en que le era posible, mientras el privilegio de la fabricación y venta del jabón era ostentado por los duques de Alcalá, la potestad de fijar el precio de venta del producto había sido concedida al Ayuntamiento de Sevilla. Tal dicotomía dio origen a multitud de agrias discusiones entre los duques de Alcalá de turno y el Ayuntamiento sevillano. Los primeros intentaban que los precios fijados cubrieran todos los costes de fabricación más un margen que dejara un beneficio lo más rentable posible, mientras el segundo, en beneficio de los ciudadanos, procuraba que el precio establecido fuera lo más reducido posible. De esa pugna nació la documentación hallada y estudiada por Rafael Donoso, que recoge con toda meticulosidad el desarrollo de los ensayos realizados en la fábrica de jabón bajo la estricta dirección y vigilancia de los técnicos del Ayuntamiento que, incluso, eran los que adquirían y suministraban las materias primas necesarias para la obtención del producto.

Aunque se sabe que hubo otros ensayos, la documentación localizada por Rafael Donoso se refiere solamente a dos de ellos, el realizado en enero de 1525 y el llevado a cabo en 1615.

Cuando se realizó el ensayo de 1525 la fábrica con su privilegio estaba arrendada. Al objeto de que llevaran a cabo el ensayo, el Ayuntamiento hizo venir dos maestros jaboneros de fuera de Sevilla. Las materias primas necesarias para la fabricación de jabón eran aceite, ceniza, cal viva, leña y lejía. Los costes de las materias utilizadas para el ensayo fueron los siguientes: aceite, con un coste total de 421,5 maravedís, incluido el 5 % de la alcabala a cargo del comprador; ceniza, con un coste total de 300 mrs., incluidos 60 mrs. en concepto de acarreos y de otra costas; cal viva, por un importe total de 97,5 mrs.; leña, por un coste de 61 mrs., deducido el coste de la pequeña parte que sobró; y lejía, con un coste de 15 mrs., según apreciación de los maestros jaboneros. En el ensayo se obtuvieron 186 libras de jabón, es decir, 85,56 kg., con lo cual la libra de jabón salió a 4,8118 maravedís, importe que redondeado quedó en 4,75 mrs. la libra.

Por otra parte, el arrendador de las almonas presentó un memorial consignando otros diversos costes anuales, aparte de los debidos estrictamente al coste de las materias empleadas. Las cifras presentadas en el memorial fueron revisadas y rebajadas por el Ayuntamiento, de acuerdo con el detalle y comentarios que Donoso menciona en su artículo. De ellas solamente fueron aceptadas las siguientes:

Adobo de calderas y bacines .....	8.000	mrs.
Renovación anual de acetres, calderas, azarcones, palas, espueras, sogas, tinajones que se rompen y reparación de la casa.....	4.000	"
De sacar el mazacote y de otros costes de fabricación del jabón.....	6.000	"
Alcabala de la ceniza.....	7.275	"
Alquiler de la casa .....	10.000	"
Salario de la mujer que pesa el jabón (comida y dinero).....	6.000	"
Mantenimiento y soldada de seis hombres.....	40.000	"
Gastos de alcabala del jabón prieto al año.....	40.000	"
Interés de los materiales ocupados en la fábrica .....	20.000	"
Trabajo del arrendador de las almonas.....	30.000	"

**Total .....** **171.275 mrs.**

Rafael Donoso, en sus comentarios a la lista de otros costes que habían sido aceptados, indica que el interés de los materiales ocupados en la fábrica constituye un verdadero coste de oportunidad, noción que, en consecuencia, ya era conocida y tenida en cuenta en esos momentos históricos.

A partir de las cifras obtenidas en años anteriores, la producción total de jabón para el año 1525 fue estimada en 417.000 libras. En consecuencia, dividiendo la cifra de otros costes por el número de libras producidas se llegó a un montante de 0,41 mrs. por libra, que redondeada, al igual que en el caso anterior del coste de las materias primas, quedó en 0,375 mrs. por libra. En consecuencia, el coste total resultante de la libra de jabón fue de:

Coste de materias primas: .....	4,75	mrs.
Otros costes directos e indirectos .....	0,375	"
<b>Coste por libra.....</b>	<b>5,125</b>	<b>mrs.</b>

Teniendo en cuenta este coste unitario, el Ayuntamiento fijó el precio de venta el jabón en 6 maravedís la libra, lo que suponía un margen de beneficio de 0,875 mrs., es decir, de un 17 %.

Setenta y siete años más tarde, en 1602, el Ayuntamiento de acuerdo con un nuevo ensayo realizado, fijó el precio del jabón en 18 maravedís la libra. Teniendo en cuenta la inflación de los precios, que según Earl J. Hamilton, los llevó en 1600 a un índice de 412 con respecto a 1500, reflejando una tasa de inflación media del 1,5 % anual, se hizo poco rentable la fabricación y venta de jabón. No se tienen datos con respecto a la producción de la fábrica para esos años, pero se sabe que en Sevilla la libra de jabón se cotizaba en 1615 a 24 maravedís la libra.

Para esta época, la Casa de los duques de Alcalá, en la persona de Fernando Enríquez-Afán de Ribera y Téllez-Girón, III duque de Alcalá de los Gazules, administraba directamente las Reales Almonas. Aunque Rafael Donoso no cita en su artículo quienes eran los arrendadores en 1525, puede afirmarse que Fernando Enríquez, que además de ser duque de Alcalá, era V Marqués de Tarifa, y llegaría a desempeñar los cargos de Gobernador de Milán, Adelantado y Notario Mayor de An-

dalucía, Virrey de Cataluña, Nápoles y Sicilia, Embajador ante la Santa Sede y Vicerario General en Italia, era probablemente una personalidad de mucho más prestigio y relieve que los referidos arrendadores. Por eso, pudo enfrentarse con más éxito al Ayuntamiento de Sevilla con más éxito que aquellos, recurriendo en caso necesario al rey Felipe III.

En este sentido hay que interpretar el Memorial que dirigió al rey dándole cumplida cuenta del pleito que mantenía con el Ayuntamiento sobre el precio de la libra de jabón, considerando que se le había hecho agravio en más de 16 mrs. por libra, si se tenían en cuenta todos los costes y gastos de fabricación (Enríquez, 1602). Otra cuestión que planteaba era la de que para tener abastecido el mercado todo el año era preciso hacer una buena provisión de los materiales. Por ello, no podía ser igual el rendimiento obtenido con los materiales de alta calidad adquiridos ex profeso para el ensayo, que el rendimiento de los utilizados normalmente en la fábrica. Con tal motivo abogaba para que los ensayos se hicieran con los almacenados en la Almona y empleados normalmente en la fabricación.

Después de muchas discusiones, el duque consiguió, al final, que el Consejo Real ordenara en 12 de septiembre de 1615 que se hicieran dos ensayos: uno, con materias primas compradas al efecto, y otro, con materiales procedentes del almacén. Estos ensayos tuvieron lugar en diciembre de 1615 y su resultado quedó recogido en el documento *Certificación del contador de la Iglesia de Sevilla nombrado por la Audiencia de dicha ciudad para tirar la cuenta del coste de los materiales consumidos en los dos ensayos de jabón prieto que se hicieron por orden del Consejo*. Para Rafael Donoso “este documento tiene para la contabilidad de costes un valor histórico extraordinario, primero por su perfecta presentación, con un estado resumen, al final de él, de los resultados obtenidos en ambos ensayos; segundo por lo correcto de sus cálculos, ya que, por ejemplo, para considerar el precio del aceite se utilizaron los precios a que se vendía este producto en la puerta del aceite de la ciudad, y teniendo en cuenta las cantidades vendidas durante un período determinado, calculándose, en consecuencia, un precio medio ponderado para aplicar como precio de coste de esta materia prima en el ensayo”.

A continuación, dado su interés, se reproduce en lo esencial el cuadro que Rafael Donoso ofrece en su artículo con los resultados de los dos ensayos:

*Cálculo del coste de la libra de jabón para ambos ensayos*

<u>Coste con los materiales comprados</u>				<u>Coste con los materiales de la almona</u>			
Material	Cantidad	C. unit.(mrs.)	Tot. coste(mrs.)	Material	Cantidad	C. unit.(mrs.)	Tot. coste(mrs.)
Cal	2 fanegas	133,166	266,33	2 fanegas	72,9166	145,833	
Ceniza	3,5 fanegas	255	892,5	3,5 fanegas	187	654,5	
Leña	7 a 8 l.	89,25	163,33	3 a. 2 l.	89,25	68,7225	
Orujo	0,5 tanegas	136	68	1,5 almud	136	17	
Aceite	1 arroba	375,0833	375,0833	0,78125 a.	386,25	301,75	
Lejia	--	--	--	0,140625 a.	40	5,625	
Total	--	--	1.765,25	--	--		1.193,43

Salieron de este ensayo 2 arrobas 4 libras y 1 onza, expresado en libras: 54,0625 libras con lo que sale el coste de la libra a 32 8/12, es decir, 32,66 mrs.

Salieron de este ensayo 43 libras y 1 onza que en libras son 43,0625. Siendo el coste de la libra en este ensayo a 27 8/12 1/2 mrs., es decir, a 27,71 mrs.

Como se observará, en principio parece que el coste unitario de la libra de aceite había salido superior en el ensayo realizado con las materias primas compradas ex profeso, puesto que el coste por libra era de 32,66 mrs., mientras que el coste de una libra de aceite obtenido en el ensayo efectuado con materiales procedentes del almacén se elevaba tan sólo a 27,71 mrs. Tal hecho es debido al mayor rendimiento del aceite en el caso del ensayo hecho con los materiales de almacén, así como también al menor precio de coste de las materias primas almacenadas con respecto a las compradas adrede para llevar a cabo el ensayo.

Este mayor precio de coste era provocado por el hecho de que en el ensayo hecho con los materiales comprados ex profeso con este propósito los precios venían cargados con los gastos de porte y acarreo, que ascendían a 442,75 mrs. Si no se consideran estos gastos, el coste total ascendería a 1.322,5 mrs., y el precio por libra de jabón a 24,4166 mrs. En el caso del ensayo realizado con materiales procedentes del almacén de la almona, al estar los géneros ya almacenados en el lugar del ensayo, no hubo necesidad de trasladarlos. Estas cifras demostraron, efectivamente, como argumentaba el duque, que el coste de fabricar jabón con los materiales almacenados en la almona resultaba superior, en este caso en 3,3 maravedís, al coste de manufacturarlo con materias primas adquiridas para el ensayo.

Por otra parte, al revés que en el realizado en 1525, en estos ensayos, dado su propósito, no se tuvieron en cuenta más gastos que los de las materias primas. De acuerdo con lo mantenido por el duque de Alcalá tal hecho no era correcto, pues existían otros costes forzosos de fabricación, aparte de los de las materias primas con sus portes y acarreos, como eran los tributos de alcabalas y millones, los salarios de los obreros, los salarios del administrador, cajero y oficiales, las roturas de vasos, calderas, etc., que debían ser tenidos en cuenta. Tales gastos se estimaron en más de 10 millones de maravedís para todo el año, los cuales repartidos entre la producción normal de un año, que podía cifrarse en aquellos momentos en un millón de libras, daba un coste por este concepto de unos 10 mrs. por libra. Sumados estos 10 maravedís a los 27 8/12 (se simplificó en esta ocasión el importe, eliminando el último quebrado 1/2), salía un coste total de 37,66 maravedís. Como se recordará, para ese mismo se ha indicado que la libra de jabón se cotizaba en Sevilla a 24 mrs. la libra.

A partir de este artículo y del importante descubrimiento efectuado por Rafael Donoso Anes acerca del elaborado sistema de determinación de costes aplicado en Sevilla desde el siglo XVI, por lo menos, con el fin de fijar el precio de venta del jabón, el autor, en colaboración con Salvador Carmona Moreno, ha publicado o presentado en congresos diversas versiones en español y en inglés, de algunas de las cuales más abajo se dará noticia. En ellas, se ha expuesto el meticuloso preceidente sevillano en el contexto de los modernos estudios sobre el origen y motivaciones de la contabilidad de costes. Entre los estudiados de estas cuestiones han sido bien acogidas dichas versiones porque vienen a matizar, ampliar y arrojar nueva luz sobre las ideas generalmente aceptadas.

En efecto, como es sabido imperan hoy en día tres distintos planteamientos generales con respecto a esta materia. La escuela economicista piensa que la contabilidad de costes nació como consecuencia de la intensa competencia entre las empresas provocada por el surgimiento de la Revolución industrial, que las obligó a cuidar y disminuir en lo posible los costes de producción. Sin embargo, tal planteamiento no alcanza a explicar el porqué de la implantación de la contabili-

dad de costes en establecimientos gubernamentales con escasa o inexistente competencia. En consecuencia, los impulsores de la escuela foucauldiana investigaron sobre el tema y hallaron evidencias documentales que demostraban que el objeto principal pretendido por los primeros sistemas de contabilidad de costes implantados era, fundamentalmente, el de reforzar la disciplina y de optimizar el rendimiento de la mano de obra. Por otra parte, la teoría del proceso del trabajo, inspirada también en ideas marxistas, considera que la contabilidad de costes fue aplicada por los empresarios para alienar a los trabajadores y para frenar el creciente proceso de sindicalización de la mano de obra. Este planteamiento tiene obvias concordancias con el anterior.

El descubrimiento de Rafael Donoso pone en solfa la validez general de estas teorías, tanto desde un punto de vista temporal como motivacional. Temporal, porque los ensayos para determinar los costes en el caso estudiado por Rafael Donoso surgieron mucho antes de la Revolución industrial. Motivacional, porque se realizaron en una época de escasa competencia y, aparte de ello, en un entorno en régimen de monopolio, sin ninguna presión sindical ni ninguna necesidad ni intención de alienar a los trabajadores, cuya mayoría, por lo menos en la primera época del estudio, era de esclavos. La motivación de los procesos estudiados por Donoso para la averiguación y determinación de los costes de producción fue ocasionada simplemente por la sabia política de la monarquía española de aquellos tiempos de dividir y confrontar los poderes concedidos a los funcionarios, de forma que los unos se ocupasen de controlar y vigilar a los otros. El caso que nos ocupa ofrece una contraposición de potestades e intereses: se había concedido a una importante Casa señorial el privilegio exclusivo de fabricar y vender jabón en Sevilla, y al Ayuntamiento de la ciudad la potestad de fijar el precio de venta del producto. Lógicamente, el concesionario del monopolio tendría interés en que el precio fuera lo más remunerador posible, mientras el Ayuntamiento, en beneficio de sus ciudadanos, intentaría que el mismo fuera lo más asequible que se pudiera conseguir. De esa pugna entre ambos poderes surgió, precisamente, la necesidad de hacer los ensayos estudiados por Rafael Donoso.

De todas las versiones en español hechas en colaboración con Salvador Carmona a las que antes se ha hecho referencia la más completa es, posiblemente, la titulada "Precios, espíritu de beneficios y sistemas de costes", publicada en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, número 100, extraordinario de 1999, páginas 403 a 424 (Carmona *et al.*, 1999). Entre las varias publicadas en inglés, tal vez la última sea la aparecida como *IE Working Paper*, WP 16/03, 27/10/2003, con el título: "Cost accounting in early regulated markets: the case of the Royal Soap Factory of Seville (1525-1692)" (Carmona *et al.*, 2003).

## CAPÍTULO 8

# **PRIMEROS PASOS HACIA LA CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE: SISTEMAS INDEFINIDOS, MIXTOS O INCOMPLETOS**

Dividiremos este capítulo en dos partes. En la primera de ellas haremos breve mención de los primeros libros de cuentas españoles que se conservan, o de los que se tiene noticia, de los siglos XII, XIII, XIV, XV y primeros años del XVI, y que puedan resultar significativos para ilustrar el largo y, a veces, sinuoso camino seguido en el avance hacia el hallazgo y configuración de la contabilidad por partida doble. A estos efectos, indicaremos sus características más destacadas y, en su caso, las principales novedades que introdujeron en los planteamientos contables<sup>35</sup>.

En la segunda parte, examinaremos con detalle dos libros doctrinales que tratan de contabilidades que sin poderse considerar ya de Cargo y Data, o de partida simple, no llegan sin embargo a ser completamente de partida doble. El primero de ellos, aunque escrito en 1547 y no publicado hasta 1870, se refiere a una contabilidad llevada a finales del siglo XV. Aunque todavía no se ha publicado ninguna noticia sobre libros de cuentas llevados por partida doble en ese siglo XV ni otro tipo de documentación que avale dicho hecho, hay sobradas razones para creer que, en esa época, la contabilidad por partida doble ya era conocida y practicada en España. Entre otras muchas razones para pensar así, se encuentra el testimonio de Gerolamo Biscaro manifestado en su artículo “Il Banco Felipe Borromei e Compagnia, di Londra (1436-1439)”, publicado en la revista *Archivio Storico Lombardo*, editada por la Società Storica di Milano, en el volumen correspondiente al año 1913, donde se afirma que este banco, tanto en Londres como en su sucursal de Brujas y en su representación de Barcelona llevaban en esos años su contabilidad por partida doble. El segundo libro doctrinal esta constituido por una traducción española del francés de una obra de autor alemán, que presenta una variante incompleta de la partida doble, conocida bajo el nombre de “sistema de factor”.

### **8.1. En camino hacia la partida doble hasta el siglo XV inclusive**

Iniciando ya, sin mayor preámbulo, la primera parte del capítulo, recordaremos que los primeros libros de cuentas españoles conocidos y publicados hasta el momento corresponden a la contabilidad de la Hacienda de los primeros condes catalanes durante los años 1151 a 1213, que fueron transcritos e introducidos por Thomas N. Bisson (1984).

Siguen, a continuación, los registros contables de la Hacienda Real de Navarra, que haciendo un extraordinario esfuerzo, digno de los mayores encomios, viene

35 Los interesados en completar su conocimiento de los catálogos, inventarios y artículos dando a conocer libros de cuentas españoles de estos y posteriores tiempos, pueden recurrir al excelente trabajo de José María González Ferrando: “Panorama histórico de las Fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglos XII (España cristiana) al XVIII”, en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Estudios de Historia de la Contabilidad nº 2, Madrid: AECA, 1996, donde el autor trata el tema con su habitual competencia, pulcritud y amor por el detalle. También puede consultarse la comunicación presentada por dicho autor, bajo el título de “Balbuceos y primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España”, en el en el III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: *Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001. Dicha comunicación fue publicada en el libro coordinado por Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno: *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad*, Madrid, Madrid, AECA, 2008.

publicando desde 1999 el Instituto Príncipe de Viana, del Gobierno de Navarra, bajo la dirección de Juan Carrasco Pérez, catedrático de Historia Medieval de la Universidad Pública de Navarra, bajo el título genérico de *Acta Vectigalia Regni Navarrai. Documentos financieros para el estudio de la Hacienda Real de Navarra, Serie I: Comptos Reales*. En dichos volúmenes se transcriben, con detalle y esmero, las cuentas de la Hacienda Real de Navarra. Hasta ahora se han publicado once gruesos volúmenes que recogen los Registros de los Comptos Reales desde 1259 hasta 1325. Los volúmenes van precedidos de un extenso y cuidado estudio introductorio, en el que Juan Carrasco examina y da cuenta de las principales vicisitudes de la Hacienda Real navarra en el período que comprende cada volumen, con las reformas emprendidas durante el mismo, junto con otros datos de interés.

A este respecto, debe recordarse que, previamente, María Puy Huici Goñi había proporcionado, como apéndice a su estudio sobre la Cámara de Comptos (1988), una relación de los registros contables existentes en la sección de Comptos Reales del Archivo General de Navarra.

Del año 1299 conocemos unos asientos del libro Mayor de la banca barcelonesa de Ramón Pere Fiveller que transcribe Rafel Conde y Delgado de Molina al tratar de un pleito entablado entre dos clientes de la banca, en cuyo protocolo están transcritas dichas partidas a modo de pieza probatoria. La sentencia resulta importante a nuestros efectos porque admite que las anotaciones de libro del banquero son correctas, dado que se atienen a los usos practicados por los bancos en sus registros contables, tanto a la antigua como a la moderna usanza (Conde, 1996, p. 129). Es decir, que en esa época, al filo del trecentos, se distinguían dos tipos de teneduría en los libros Mayores, la antigua y la moderna. Al preguntarse Conde en qué podría consistir la teneduría moderna, comenta que sólo podría responderse por comparación con algún Mayor de banquero de esa misma época que nos fuera conocido. Al respecto, aun reconociendo la precariedad de la misma para sacar conclusiones tipológicas válidas, hace la comparación con unos asientos del libro de la banca de Pere Ferrer, de Vic, coetáneo de Fiveller, estudiados y publicados por Stephen Bensch (1989, pp. 311-328), que debía de llevar su teneduría al estilo antiguo. Según esto, en la teneduría antigua no se sacaba el importe del asiento a una columna exterior, sino que se limitaba a su mención en algún lugar del texto; los asientos se llevaban por secciones superpuestas y, posiblemente, no se hacía referencia sistemática a las cuentas de contrapartida. En cambio, las modernas prácticas introducían todas estas novedades. Sin embargo, una circunstancia sorprendente, digna de destacar, está constituida por el hecho de que ni en los libros Mayores llevados al estilo antiguo ni en los llevados a la manera moderna se consignaba la fecha de los asientos.

De entrado ya el siglo XIV han sido estudiados dos registros mallorquines correspondientes a los años 1304-1322, el primero, y 1353-1355, el segundo, que servían para controlar el pago del impuesto de entrada y salida de mercaderías, denominado el *Lou dels Pisans*. Estos registros constituyen libros de gran formato en los que los asientos se disponen en forma de secciones contrapuestas, es decir, bilateralmente, pero dentro de la misma página. Se encuentran depositados en el Archivo Histórico del Reino de Mallorca y fueron analizados por Tito Antoni (1977). Se trata de unos simples libros registros que no muestran trazas de ningún sistema contable en particular.

También de Mallorca y de tan sólo unos pocos años después (1310-1330) son los libros estudiados por María Llompart Bibiloni en su Tesis doctoral (2003), sobre los

libros de la Procuración Real de Mallorca, en concreto, el *Llibre de Reebudes*, el *Llibre de Dades*, su resumen, el *Llibre del Compte*, así como el *Llibre de Deute*. El sistema utilizado es el de Cargo y Data. Estos libros están custodiados también en el Archivo Histórico del Reino de Mallorca. Años antes, esta autora, junto con los dos directores de su tesis doctoral Carlos Pomar Castellano y Jaume Sastre Moll, había presentado un trabajo sobre los libros de la fábrica de la Catedral de Palma de Mallorca, llevados por el sistema de Cargo y Data. Aprobada la tesis, elaboró un par más en colaboración con Jaume Sastre Moll, que serán citados en el capítulo correspondiente al estudio de las contabilidades de la Iglesia secular.

De esta misma época (1334-1342), es el libro de cuentas de la compañía mercantil barcelonesa de Pere Mitjavila, dedicada a los negocios de importación y exportación con Sicilia, Cerdeña, Nápoles, Flandes, Beirut, Chipre, Alejandría, etc. Este libro fue totalmente transcrita por José María Madurell Marimón (1965-1966), archivero del Colegio de Notarios de Barcelona y, más recientemente, ha sido estudiado en una Tesina de Licenciatura por Víctor Hurtado Cuevas (1985). Aunque en esta Tesina se afirma que se trata de “*una comptabilitat en partida doble molt depurada i rigorosa en els detalls*”, lo cierto es que no puede siquiera decirse que el libro sea un Diario ni un Mayor, ni se ajusta a un modelo definido. La confusión puede achacarse a que, en ciertas partes del libro, se emplea la forma bilateral, así como las expresiones “debe” y “haber”. Tampoco en este libro se hace constar la fecha de los asientos. Por otra parte, debe comentarse que el libro de la compañía Mitjavila forma parte de la gran colección de más de 130 volúmenes que se conserva en el Archivo de la Catedral de Barcelona en su serie de “*Extravagants*” (“*Llegats de Llibres Extravagants*”), dentro de la sección “*Comptes de companies, comerciants, navegants, individus... etc.*”. De estos 130 libros de cuentas, más de 40 corresponden a la Edad Media. Otro libro de esta colección que ha sido estudiado es el de Jaume Tarascó, correspondiente a los años 1334-1338, también en una Tesina de Licenciatura (Varela, 1985). Asimismo, años antes, fue estudiado el “*Libre de compras y vendes de Johan Benet, Càller, 1332-1338*”, (Marsà, 1977), así como el que lleva por título “*Viatge a Xipre de Joan Benet*”, de 1343, (Plana, s.a.), que fueron objeto de sendas Tesinas de Licenciatura, aunque por lo que respecta a la última desconocemos los detalle de la misma. Por otra parte, debe indicarse que algunos de estos libros de cuentas fueron someramente comentados por Mario del Treppo en su estudio sobre los comerciantes catalanes en el siglo XV (1976).

Para el último tercio del siglo XIV conocemos una colección de siete Diarios y ocho Mayores de la banca barcelonesa de Pere Descaus y Andreu d'Olivella. Estos son de los primeros libros de cuentas de banqueros que se conservan en España y, a su vez, son los únicos que han quedado de los que llevaba dicha banca. Su conservación se debe a un hecho casual y afortunado para los historiadores: la quiebra de la firma en 1381, quiebra que motivó que el Maestre Racional los reclamara para su custodia. De ahí pasaron al Archivo de la Corona de Aragón. Gaspar Fe-liu ha escrito un interesante trabajo sobre esta cuestión (2004).

A cada uno de los siete Diarios le corresponde un Mayor, aunque el último de ellos, aunque recibe también la denominación catalana de Capbreu<sup>36</sup>, que corresponde a la castellana de Mayor, tiene un formato menor y su función es, simple-

36 Como ya se ha indicado en una nota de pie de página anterior, *Capbreu* es una palabra catalana derivada de la expresión latina *caput breve*, con el significado de libro registro, en general, aunque normalmente se emplea para designar el libro Mayor.

mente, la de recoger los saldos vivos de las cuentas de los Mayores propiamente dichos. Los años a que se refieren estos registros abarcan desde 1376 hasta 1380. El investigador norteamericano Abbot P. Usher fue quien localizó los libros Diarios y trabajó con fotografías de los primeros treinta folios del Diario correspondiente al período de julio de 1377 a enero de 1378. Expuso las primicias de sus estudios a este respecto en su trabajo “Deposit Banking in Catalonia, 1300-1700” (Usher, 1931) y, sobre todo, en *The Early History of Deposit Banking in Mediterranean Europa, I. Banking in Catalonia, 1240-1723* (Usher, 1943). Como comenta acertadamente Rafael Conde, este análisis tan parcial de la documentación, el incompleto conocimiento del catalán y de su paleografía, así como de la terminología bancaria usada en esa época en Cataluña, llevaron a Usher a cometer numerosos errores de transcripción por una parte, así como a equivocarse en la interpretación de los asientos, por la otra, e igualmente a simplificar la tipología de las operaciones efectuadas por Pere Descaus, o Pere des Caus, como otros autores lo llaman, y Andreu d’Olivella en su negocio de banca (Conde, 1988, p. 117).

Los libros Mayores fueron localizados e identificados por el propio Rafael Conde y Delgado de Molina poco antes de ser designado Director del Archivo de la Corona de Aragón. Apoyado en los conocimientos que le proporcionó esta nueva documentación, estudió en detalle y con profundidad el tema de la referida banca en su artículo “Las actividades y operaciones de la Banca barcelonesa trecentista de Pere Descaus y Andreu d’Olivella” (Conde, 1988) y, posteriormente, en el contexto de otras entidades bancarias barcelonesas, en su nuevo trabajo “Problemas y puntos destacados de una historia de las prácticas contables de la banca privada barcelonesa en los siglos XIII, XIV y XV” (Conde, 1996).

En comparación con los asientos conocidos de la banca Ramón Pere Fiveller y de los de la compañía Mitjavila, en los libros de Pere Descaus y Andreu d’Olivella se produce una importante novedad: la incorporación de la fecha en el texto de las partidas. Por otra parte, destaca el hecho de que, como en todos los casos anteriores, el texto de los asientos de Mayor no es sintético, es decir, no está abreviado en relación con el texto del Diario, circunstancia que, como sabemos, fue objeto de rigurosa recomendación en los tratados de contabilidad por partida doble, de posterior aparición, así como de general observancia en los libros de cuentas llevados por este sistema, por lo menos ya en el período de plena vigencia del mismo.

Aunque no es éste el único caso conocido, hay otra circunstancia que le sorprende a Rafael Conde y que hace notar en sus trabajos: la de que los lados Debe y Haber están invertidos en el Mayor: el Haber figura a la izquierda y el Debe a la derecha. No parece que haya regla fija, pero lo mismo pasa con cierta frecuencia, añado yo por mi cuenta, en la formulación de los asientos del Diario: se comienza por la cuenta acreedora para pasar luego a la deudora, si la hay. En realidad, lo que ocurre parece que es bien sencillo. Como sucedía habitualmente en las contabilidades de esa época, en ese etapa intermedia hacia el hallazgo de la partida doble, el dueño de los libros, es decir, la banca en nuestro caso, participaba y asumía el protagonismo en todas las partidas: él era la contrapartida de todos los asientos en los que sólo intervenía un cliente; no obstante, él no figuraba ni tenía asignada ninguna cuenta. Por ello, estos asientos no tienen contrapartida registral: sólo hay cuenta de contrapartida en los casos en los que a través de la banca se establece una relación entre dos clientes de la misma, como sucede, por ejemplo, en el caso de una transferencia de cuenta a cuenta. ¿Cómo se originó esta práctica de la inversión de los lados? Hay que suponer que, en un principio, la operación que ori-

ginaría la relación entre banca y cliente sería una entrega de efectivo efectuada por éste como depósito en cuenta. La anotación que el banquero hacía en su Diario en este estadio todavía primitivo de la contabilidad era, más o menos, la siguiente: "Debo a Fulano de Tal por tanto dinero que he recibido de contado para su abono en cuenta". La única cuenta que figura en el asiento es, pues, la del cuentacorrentista. En el asiento no figura ninguna cuenta de caja. Obviamente, el banquero llevaba un libro de ingresos y pagos, para saber en todo momento cuáles eran sus existencias en efectivo, pero este libro era, por así decir, un registro de carácter extracontable, o sea, no estaba integrado en la contabilidad. Una vez establecida esta formulación de los asientos, cuando se produjeron operaciones en las que intervenían dos clientes, como las indicadas transferencias de cuenta a cuenta, se siguió usando la misma pauta, aunque el dueño de los libros siguió manteniendo su protagonismo, revistiendo los asientos una forma como la siguiente: "Debemos a Fulano de Tal tal cantidad que le abonamos por cuenta de Zutano de Cual". De cualquier forma, en este tipo de asientos y en otros de operaciones más complicadas las partidas del Diario no siguen siempre esta regla, pues algunas comienzan consignando el cliente deudor.

En cualquier caso, la fórmula de anteponer en el asiento de Diario lo que el banquero debía –como forma, tal vez, de garantizar más los intereses del depositante, en una época en la que tales operaciones no estaban respaldadas por un justificante escrito, aparte de la anotación en los libros del banquero– fue lo que dio origen, seguramente, a que en el Mayor se antepusiera el lado del Haber al del Debe, aunque ambos se ubicaran en la misma página.

Por otra parte, Conde comenta también que en los Mayores aparecen solamente cuentas personales, aunque a algunas personas se les abren cuentas distintas para recoger operaciones de diferente naturaleza. Y es que, en realidad, el Mayor actuaba como un libro actual de cuentas corrientes, aunque con la particularidad de que existía en algunos casos un libro Diario, en el que se registraban previamente las operaciones por orden cronológico. Este es también un rasgo típico de la contabilidad de esos tiempos, en los cuales lo que interesaba era la situación deudora o acreedora de unos para con otros, más que el estado y la estructura de los propios elementos patrimoniales.

El año 1401 fue fundado en Barcelona el primer banco público municipal que se conoce en Europa, la *Taula de Canvi*. En contra de la opinión de algunos autores y del hecho de que la *Taula* dispusiera de los dos libros Diario y Mayor, que se conservan en el Institut Municipal d'Història de Barcelona, lo cierto es que su contabilidad no fue llevada por partida doble en su primera época: la partida doble no fue implantada en la *Taula* hasta comienzos del siglo XVII (Adroer *et al.*, 1989, p. 33). Por lo que concierne a la *Taula de Canvi* de Valencia, fundada poco después, en 1407, aunque no empezó a funcionar hasta 1408, su primera etapa tuvo una corta duración, pues su vida concluyó en 1416. Transcurrido un siglo, en 1516 volvió a ser puesta en marcha con el nombre de *Nova Taula*. No se conserva ningún libro de cuentas de la primera etapa, ni tampoco de los 45 primeros años de la segunda. A partir de ahí, los libros, que se custodian en el Archivo Municipal de Valencia, son llevados por partida doble (Hernández, 1991b, p. 973, nota 8). Debe comentarse a este respecto que los libros de cuentas de la *Taula de Canvi* de Valencia constituyen seguramente el conjunto más ingente y completo de libros de contabilidad de que disponemos en nuestro país para la Edad Moderna. Aunque su estudio dista mucho de haberse consumado, resulta el más completo de los efec-

tuados hasta ahora sobre libros contables de las *Taules de Canvi*, gracias, sobre todo, a los estudios de Henri Lapeyre (1956, 1973, 1978 y 1982) y, más recientemente, de Francisco Mayordomo García-Chicote (2001a, 2001b, 2002, 2003a y 2003b).

De los años 1436 a 1440 se conserva el libro Diario de un importante mercader-banquero catalán, Berenguer Fortuny. El libro, que también ha sido estudiado por Rafael Conde y Delgado de Molina, fue llevado en Brujas y se custodia en el Archivo de la Corona de Aragón. La teneduría del libro se ajusta más que la de los anteriores a las fórmulas propias de la partida doble. Así, se utiliza ya la referencia clásica a los folios del Mayor en forma de quebrado, el numerador para la página de la cuenta deudora y el denominador para la de la acreedora. El estudio de estas referencias permite deducir que, en el Mayor, el lado del Debe y el del Haber ocupaban páginas distintas, contrapuestas, es decir, la del Debe, ya a la izquierda, en el reverso del folio anterior, y el Haber, a la derecha, ocupando el anverso del folio siguiente. Las cuentas, sin embargo, no se identifican como un único folio, sino por páginas, de forma que cada lado tiene su propio número de referencia (Conde, 1996, p. 152). Por otro lado, solamente aparecen en el Diario cuentas personales. De cualquier forma, de los datos aportados por Rafael Conde no puede deducirse si la contabilidad era llevada o no por partida doble. Haría falta para ello un estudio más detallado.

Unos libros de los que han hablado algunos autores, y que se citan por la relevancia histórica que tendrían, pero cuya existencia no he sido capaz de comprobar, siendo por otra parte las noticias sobre ellos poco fiables e imprecisas, son los de los armadores hermanos Pinzón, de los que se afirma, no se sabe con qué fundamento, que en 1490-1492 eran llevados por partida doble (Carvalho, 1910; Klein, 1954, p. 44).

Para el período 1498-1500, contamos con el libro de cuentas del banquero de Corte, Ochoa Pérez de Salinas, del cual hay una magnífica reproducción en facsímil, transcrita paleográficamente por Amando Represa Rodríguez, antiguo Director del Archivo General de Simancas, donde se custodia el volumen, que hace una introducción al volumen. Este cuenta asimismo con un importantes estudio de Felipe Ruiz Martín sobre la situación y funcionamiento de la primitiva banca castellana (Banco de Bilbao, 1980). Si no fuera porque conocemos la existencia de un libro Diario, al que se alude en diferentes ocasiones con el nombre de "Manual" o "librillo", donde se registraban previamente las operaciones, diríamos que se trata en realidad de un libro de cuentas corrientes, pues sólo se contienen en él cuentas personales de este tipo. Ya hicimos mención de esta circunstancia al hablar de los libros de la casa de banca de Pere Descaus y Andreu d'Olivella. En el libro de Ochoa Pérez de Salinas tampoco hay ninguna cuenta de Caja ni de otro tipo. Las operaciones registradas se limitan a cobros, pagos y transferencias de cuenta a cuenta u operaciones bilaterales entre clientes. Entre estas últimas se encuentra alguna operación de venta de una letra de cambio por parte de un cliente (tomador) a otro cliente (dador), con el correspondiente abono a la cuenta del primero y cargo a la del segundo. También se encuentra registrada una operación en la que el propio banquero vende una letra al contado, actuando consiguientemente como tomador. Las cuentas constan de dos páginas enfrentadas, el Debe a la izquierda y el Haber a la derecha. Al comienzo de la cuenta, se consigna en el lado de la izquierda, a modo de epígrafe, comiéndose el margen, el nombre del titular y la expresión "debe". Los asientos deudores comienzan luego sin preámbulo introductorio, directamente por la fecha. En la primera línea del Haber, de igual modo, a

manera de epígrafe, se hace constar la fórmula “ha de aver”, sin más. Por otra parte, el libro muestra numerosos errores, tachaduras, etc. De acuerdo con todo lo dicho, a mi juicio, el libro del banquero de Corte no puede considerarse de ninguna manera un Mayor llevado por partida doble, como comenté en mi artículo “Apuntes para una historia de la contabilidad Bancaria en España”, en el que presenté un breve estudio del mismo (Hernández, 1989a).

Para finales del siglo XV tenemos también noticia de un libro perteneciente al mercader gascón Martín Cruzat que posiblemente vivió en Pamplona en esa época. El libro se conserva en el Archivo General de Navarra y constituye un curioso ejemplar, mitad simple memorándum, en el que figuran noticias genealógicas; mitad registro de gastos e ingresos, partidas sin cobrar, etc. La noticia de este libro se la debemos a Henri Lapeyre (1955, p. 342).

Dentro todavía de este siglo XV, hay que dejar constancia de la existencia de un libro Diario, todavía sin identificar, llevado en Barcelona el año 1499, en el cual aparecen asientos que permitirían sospechar la posible existencia de una contabilidad por partida doble, como comentaba en mi trabajo “La historia de la contabilidad y los primeros tiempos de la partida doble en España” (1982). El libro se halla custodiado en el Archivo de la Corona de Aragón, con la signatura: Sección del Real Patrimonio 2360. Fueron precisamente el Director de este archivo Federico Udina Martorell y su colaborador, y más tarde sucesor, Rafael Conde y Delgado de Molina quienes me dieron a conocer su existencia.

## 8.2. Tratados doctrinales de carácter mixto o incompleto

Pasaremos ahora al estudio de los dos libros doctrinales anunciados. En relación con el primero comentaremos que, aunque emplea varios términos tomados de la partida doble, que estaban ya generalizados en el siglo XV, como se ha visto, no parece que la contabilidad descrita fuera, propiamente de partida doble, presentando algunos rasgos propios de la contabilidad por Cargo y Data, sobre todo por lo que se refiere al planteamiento de los registros instrumentados para rendir cuentas. Por otra parte, en la primera parte de este capítulo hemos podido comprobar cómo en España, desde hacía un par de siglos, por lo menos, se venían practicando contabilidades que no tenían nada que ver formalmente con el sistema de Cargo y Data ni con sus planteamientos. Por el contrario, adoptaban fórmulas externas que culminarían con el hallazgo de la partida doble, aunque todavía les faltaba mucho para llegar a ella –cada vez menos, por supuesto–: los asientos no tenían contrapartida y se referían al dueño de los libros, las cuentas utilizadas eran sólo personales, pues lo que les interesaba primordialmente a los dueños de los libros era su situación deudora o acreedora con respecto a terceros; posiblemente ni siquiera se habían planteado todavía la ayuda que la contabilidad podía proporcionarles para conocer la situación y marcha de sus otros elementos patrimoniales, su estructura, etc.

El segundo texto, que no es español, como se ha anticipado, sino la traducción de un libro en francés escrito por un autor alemán, no debería realmente ser incluido en este estudio dada esta circunstancia. Pero, como tradicionalmente ha sido contado siempre entre los primeros textos españoles sobre contabilidad, no ha parecido del todo impropio incluirlo, al objeto de evitar que fuera echado en falta, ocasionando la consiguiente desorientación. El sistema que este libro expone ya no tiene nada que ver formalmente con la contabilidad de Cargo y Data, aun-

que por su motivación tiene cierta semejanza con ella, pues su propósito es el de contabilizar la gestión de un agente con respecto a su principal, al objeto de rendirle cuentas. Pero, por su planteamiento doctrinal y su desarrollo formal, constituye una variante incompleta de la contabilidad por partida doble, llamada “sistema de los factores” o “de factor”.

### **8.2.1. ‘Libro de la Camara Real del Príncipe Don Juan e Offícios de su Casa e Servicio Ordinario’**

El *Libro de la Camara Real del Príncipe Don Juan e Offícios de su Casa e Servicio Ordinario*, compuesto por Gonzalo Fernández de Oviedo y Valdés, es un texto interesante en el que se aprecia una mezcla de elementos y planteamientos que parecen corresponder a la contabilidad por Cargo y Data con términos y prácticas más propios de la partida doble o, mejor dicho, de una incompleta aproximación a ella. El libro describe el sistema contable establecido en 1496 para llevar las cuentas del príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos. Aunque el manuscrito fue redactado años más tarde, en 1547, el libro no se imprimió hasta el año 1870 por iniciativa de la Sociedad de Bibliófilos Españoles, que encomendó la tarea de edición a J. M. Escudero de la Peña. En una amplia *Advertencia Preliminar* el editor explica el proceso seguido en el desarrollo de la publicación de la obra.

Según lo comentado por el propio Gonzalo Fernández de Oviedo, el emperador Carlos V aprovechando la estancia temporal del autor en España, en 1531, a la que había venido desde las Indias como procurador de la ciudad de Santo Domingo, le pidió, por mediación del Comendador mayor de Castilla, Fernando de Stúñiga, que le informase sobre la organización de la Casa del príncipe Don Juan, primogénito de los Reyes Católicos, a quién había servido Fernández de Oviedo, pues el emperador deseaba instrumentar una organización semejante para su hijo Felipe. Como estaba presto para volver a América, nuestro autor despachó el compromiso con una relación de cinco o seis hojas, que a todos les parecieron suficientes de momento, y de las cuales no se conserva ningún ejemplar. Pero cuando volvió a España a finales del año 1546 para ocuparse de la impresión de su *Historia general y natural de las Indias*, el soberano le hizo saber que deseaba que ampliase la información suministrada, por lo cual se dispuso a hacerlo componiendo un manuscrito que no tituló, pero que al comenzar con la frase: “*Siguese una breve relación de los offícios que ovo en la casa rreal del serenísimo principe don Johan*”, ha quedado con este nombre. De este manuscrito se conservan numerosas copias asimismo manuscritas confeccionadas en diversas épocas, una de las cuales, de entre las cuatro que había cuando Escudero de la Peña escribió su *Advertencia*, se custodia todavía en la Biblioteca Nacional, de Madrid, con la signatura: MSS. 10462. El texto de este manuscrito, escrito con letra del siglo XVIII, es seguido en líneas generales, con la omisión de algún epígrafe, por la redacción de la primera parte del libro impreso, salvando el hecho de que éste reproduce la ortografía de las copias originales, mientras la del manuscrito se ajusta a la practicada en el siglo en que fue escrito.

Aparte de este texto, el libro contiene una segunda parte, adicionada por Gonzalo Fernández de Oviedo en Sevilla, el mismo año 1547, mientras esperaba la embarcación que había de llevarle de regreso a las Indias. Parece que la mayoría de

los oficios de que trata en esta segunda parte no eran propiamente de la Casa del príncipe, sino de la Casa real.

El libro incluye además un *Apéndice*, con varios documentos relativos a la época y al príncipe Don Juan, entre los cuales se encuentra una cuenta de Cargo y Dato, detallando las entregas de dinero que el Contador mayor Juan Velázquez hizo a la Casa del príncipe con motivo de las honras fúnebres del mismo en 1497, año de su fallecimiento, así como el empleo dado a estos fondos (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 238-247).

Finalmente, el libro incorpora también un *Glosario* con la explicación de diversas expresiones de la época.

El texto de Gonzalo Fernández de Oviedo, tanto en su primera como en su segunda parte, está estructurado en una especie de capítulos o secciones sin numerar. Después de una introducción, el primer capítulo habla “Del oficio del mayordomo mayor”, del que dice que “*cuyo nombre en sí el mismo dice que es el mayor de la casa, entre los oficiales de ella en el servicio de la persona real*” (Fernández de Oviedo, 1870, p. 5) En relación con la administración, se comenta más adelante que “*todos los libramientos y privilegios y cosas que se han de pagar de la hacienda real, han de estar señalados o firmados de la mano del mayordomo mayor, para que sea válida la tal libranza, sin la cual firma ni se admite ni es habida por buena la paga, ni los contadores mayores de cuentas la pasarán a los tesoreros y pagadores en ninguna manera*”.

El siguiente capítulo habla “De los seis oficios principales que se acostumbra a decir que hay en Castilla y que preceden a todos”. A este respecto, se relacionan a continuación dichos oficios por orden de prelación, a saber: Rey, príncipe o infante heredero, arzobispo de Toledo, Maestre de Santiago, Mayordomo Mayor y Contador Mayor (Fernández de Oviedo, 1870, p. 8).

En el capítulo tercero se ocupa “Del contador mayor de Castilla”. Este cargo recayó en Juan Velázquez de Cuéllar, que cuando en 1496 se asentó la Casa del príncipe en Almazán, año en que se comenzaron sus libros, fue nombrado Escribano de cámara de la Casa. A la muerte del príncipe, los Reyes Católicos le nombraron Contador Mayor de Castilla, es decir, Contador Mayor de Hacienda. Este cargo era el superior de la Real Hacienda. Mientras en tiempos pasados había un solo Contador Mayor de Hacienda, a la sazón eran tres, y tenían el cometido de arrendar las rentas reales, admitir los encabezamientos, y dar los recudimientos, es decir, las acreditaciones para que los recaudadores de impuestos pudieran ejercitar su cometido, como veremos en un próximo capítulo. Se comenta, además, que tenían grandes salarios y provechos, así como mucho mando en el reino, pudiendo beneficiar a muchos con su oficio, que, como se dice, era de gran importancia y estado en la Casa real (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 11 s.).

El capítulo noveno se titula “De los libros de la cámara” y en él se explican los libros que se llevaban para tener la cuenta y razón de la Casa del príncipe. Estos libros eran cuatro, según se explica a continuación<sup>37</sup>.

En primer lugar, había un Borrador que tenía trescientos folios, al que se llamaba Manual, aunque algunos lo llamaban Diurnal. En este libro se asentaban diariamente todas las cosas que entraban y salían de la Cámara o Casa del príncipe.

37 José María González Ferrando tiene escrito un artículo sobre este tema de la contabilidad de la Casa del príncipe Don Juan publicado en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (1993).

pe, siendo este libro “*la llave y padre y registro de todos los otros libros de la cámara*” (Fernández de Oviedo, 1870, p. 34). Era responsabilidad del Camarero, aunque en la práctica lo llevaba el Mozo de cámara, o sea, el lugarteniente o teniente de Camarero, que tuviera las llaves de la Cámara, y lo escribía de su mano. El Escribano de cámara debía firmar cada partida de lo que entraba en la cámara, así como de lo que salía, excepto si el príncipe hubiera dado orden al Camarero de que no fuese así en determinadas partidas, eximiendo de la necesidad de que el escribano lo viera y estuviera presente. En estos casos, se debía hacer constar tal hecho en el libro, porque ello eximía de responsabilidad al Camarero.

En muchas ocasiones sucedía que el Camarero ordenaba que se diese alguna cosa de la Cámara y el que tenía las llaves lo anotaba en el libro, diciendo: “*En tantos días de tal mes y de tal año, el señor camarero mandó que se diese a fulano tal cosa, y yo se lo di, y él lo firmó aquí de su nombre*”. Efectivamente, así lo hacía el que se llevaba la cosa en cuestión y lo mismo hacía el Camarero. Luego, se daba la noticia al Escribano, y él tomaba la misma razón del asiento a la letra, diciendo que había visto la partida asentada en tal hoja del libro ordinario de la Cámara, firmada del Camarero y escrita con la letra de fulano, que tenía las llaves de la Cámara. Esto ocurría porque muchas veces el príncipe le decía sólo al Camarero lo que quería que se sacase de la Cámara. Asimismo ocurría que, en muchas ocasiones, el príncipe le decía al Camarero lo que se había de comprar para su servicio, en cuyo caso el Camarero hacía escribir un memorial o cédula relacionando las compras que debía hacer y para qué, firmándolo luego en nombre del príncipe. La mayoría de las veces este memorial era refrendado por el Escribano, que se quedaba con el traslado, devolviendo el original al que tuviera las llaves de la Cámara, para que cumpliese las órdenes del príncipe (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 35 ss.).

Se llevaba asimismo un segundo libro, llamado Libro Entero, o también Libro de las Joyas. Este libro estaba dispuesto como un Mayor moderno, con dos páginas enfrentadas formando un solo folio. En la página de la izquierda se anotaba el cargo, o entrada, de cada pieza de oro, joya o pieza de plata, mientras en la de la derecha se consignaba el descargo o salida. En este libro se asentaba también la tapicería, paño por paño, y asimismo los doseles y sitiales, alfombras, tapetes, almohadas, sillas, etc., describiéndolas con el mayor detalle. Si alguna de estas cosas le había sido regalada al príncipe se anotaba también quién lo había hecho y cuándo.

Este libro no era necesario que lo viera y lo firmara el Escribano, porque ya lo tenía todo asentado en sus libros, y lo había firmado ya en el Diornal o Manual de la Cámara, que estaba en poder del que tenía las llaves y la hacienda de la Cámara, según se ha dicho. El Libro Entero permanecía en poder del Camarero (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 37 s.).

El tercer libro era llamado Libro Mayor y estaba dispuesto en la misma forma que el Libro Entero, es decir, con dos páginas enfrentadas formando un solo folio. Sin embargo, estos folios eran de marca grande<sup>38</sup>. Este libro era el libro general que recogía todo lo que estaba anotado en los demás, así como también el dinero que entraba y salía de la Cámara: “*Y se halla en él junto cada género de cosa; y lo que en el borrador (o manual) y cuentas, mezcladas y corrientes, se halla en diversas*

38 La marca grande era un tamaño de papel intermedio entre el folio marquilla, que era el folio español habitual, es decir, ligeramente mayor que el actual DIN A 4, y la marca imperial, que algunos llamaban marca atlántica. La marca grande se llamaba también marca mayor.

*hojas y partidas, se verá en este otro en una hoja cada cosa junta, una a una, y hoja por hoja, declarando la hoja del borrador de dónde aquella cosa trae su origen y entrada en la cámara, donde primero se asentó y lo firmó el escribano de la cámara*" (Fernández de Oviedo, 1870, p. 38 s.)

Se afirma a continuación que éste es el libro que había que mostrar al príncipe cuando éste quisiera ver el estado de su Cámara. Por consiguiente, debía ir escrito con buena letra, legible y llana, y tener un índice o abecedario aparte: "*Y llaman a este libro los mercaderes y banqueros libro de caxa, y súbito por el dicho abecedario hallan por él lo que deben o se les debe a su caja*" (Fernández de Oviedo, 1870, p. 39).

El cuarto y último libro se titulaba Libro del Inventario y en él se relacionaban por orden alfabético todos los documentos y escrituras sueltas de la Cámara, tanto libramientos, como documentos secretos y de todo género que el príncipe ordenaba al Camarero que guardase. A cada legajo de documentos se le había de dar una letra del alfabeto y además un número. De esta manera, en el libro se había de describir brevemente el documento y su contenido, consignado la clave alfanumérica correspondiente al legajo donde estuviera incluido, de forma que con facilidad pudieran encontrarse los documentos buscados.

Acaba el capítulo con una afirmación un tanto desconcertante: "*Con cada libro de los que tengo dichos ha de haber su abecedario, excepto con este inventario*" (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 39 s.). Sin embargo, si hemos entendido bien su naturaleza, no parece que el Borrador pudiera tener abecedario.

Por otra parte, en el capítulo correspondiente al oficio del Escribano de cámara se nos dice que el Escribano, después del Camarero, era el oficio y oficial segundo de la Cámara, porque de todo lo que entraba y salía de ella había de tener cuenta y razón, y "*lo ha de firmar en el libro manual (alias borrador), que tiene a su cargo el mozo de Cámara de las llaves de ella*". Ello confirma lo que se dejaba ya entrever en el capítulo de los libros, es decir, que el Escribano tenía que llevar también al menos un libro de cuentas. Lo confirma Fernández de Oviedo al final del capítulo, al comentar que el oficio de Escribano requiere una persona de autoridad y de buenas habilidades y diligencia, que tenga buena pluma y sea buen contador. Por otra parte, le aconseja que tenga uno y aun dos libros, conformes al Borrador y al Libro Mayor. Además, le recomienda que este Libro Mayor no le excuse de hacer otro de pliego horadado, en el que cada cosa esté por separado. De esta forma, cuando el príncipe quisiera ver el estado de un género concreto de su Cámara, no sería necesario llevarle el Libro Mayor completo, pues con llevarle los pliegos en que estuviera contabilizado el género en cuestión sería suficiente (Fernández de Oviedo, 1870, pp. 67 s.).

En la segunda parte del libro, o sea, en la adición escrita en Sevilla mientras esperaba el barco para América, que se había demorado, Gonzalo Fernández de Oviedo habla brevemente del oficio de Tesorero general de los reyes de Castilla, comentando que es un grande y provechoso oficio, en el que puede beneficiarse uno a sí mismo y a otros muchos con cargos que dependen de él. Es curioso este tipo de comentario, que ya había hecho al hablar del Contador Mayor de Hacienda. El Tesorero General, usando las propias palabras de Fernández de Oviedo, "*paga la casa real y oficiales de ella y las guardas y gente de armas; y todos los dineros de las rentas reales vienen a su poder, y por su mano y de sus tenientes y ministros*

*se distribuyen y gastan. Y en la casa real son mucha parte, y todos tienen mucha necesidad de él, porque paga o libra las quitaciones; y tienen aparejo para hacerse ricos los tesoreros en poco tiempo, como lo han hecho algunos que yo sabría nombrar; y aun para ser pobres y perderse, si no son de buen recaudo y avisados, de los cuales también he visto algunos en mi tiempo*" (Fernández de Oviedo, 1870, II, pp. 11 s.).

Lo que se nos indica en este libro con respecto a la contabilidad llevada en la Casa del príncipe Don Juan resulta del mayor interés. A pesar de que la cuenta de los gastos efectuados con motivo del fallecimiento del príncipe está formulada con arreglo a la contabilidad por Cargo y Data, no parece que los libros de cuentas que se llevaban en la Cámara fuesen de esta naturaleza. Tampoco puede decirse que fueran llevados por partida doble completa; ello hubiera sido un caso de precocidad inusitada en el empleo de este sistema contable por parte de la Casa Real de una gran nación como la española. Es sabido que para esa época, e incluso para épocas anteriores, existían contabilidades que adoptaban denominaciones propias de la partida doble e incluso disponían sus libros de cuentas de igual manera, pero su cuadro de cuentas y el juego de asientos no correspondían todavía a este sistema. Un buen ejemplo de ello lo proporcionan los libros de cuentas de la banca barcelonesa de Pere Descaus y Andreu d'Olivella (1376-1381) estudiados por Rafael y Delgado de Molina (1988), como ya se ha comentado. Por otra parte, si ello hubiera sido así, Fernández de Oviedo lo habría hecho notar, pues él estaba al tanto de las cuestiones contables, ya que, como él mismo indica, fue Mozo de cámara de las llaves del príncipe Don Juan, a las órdenes del Camarero Juan de Calatayud, durante algún tiempo. Precisamente, a él le tocó recibir la tapicería, la plata labrada, los paramentos de seda, doseles y sitiales de brocado y de seda que Alonso de Burgos, Obispo de Palencia, que fue quien edificó el Colegio de San Gregorio y reedificó el monasterio de San Pablo, de Valladolid, donó al príncipe por valor de más de veinte mil ducados de oro (Fernández de Oviedo, 1870, I, p. 67).

En todo caso, la contabilidad llevada en la Casa del príncipe don Juan muestra elementos tomados de la partida doble, empezando por los nombres de los libros Manual y Mayor, cuyas funciones y disposición también muestran grandes semejanzas con sus parejos de la partida doble. En este contexto, el Libro Entero sería un auxiliar de enseres y bienes muebles. La recomendación de Gonzalo Fernández de Oviedo a los Escribanos de cámara de que, aparte de un duplicado de los libros Manual y Mayor, llevaran también una especie de Mayor de pliego horadado para mayor comodidad nos situaría en un incipiente régimen tendente a un sistema paralelo de contabilidades por partida doble, todavía incompleta, y por Cargo y Data, sistema que tan corriente fue en la Administración pública castellana.

Por otra parte, si la afirmación de Fernández de Oviedo de que el Libro Mayor era lo que los mercaderes y banqueros llamaban Libro de Caxa no se refiriera al año en que escribía su manuscrito, 1547, sino al momento en que se llevaba la contabilidad de la Casa del príncipe, en decir, en 1496, o sea, 50 años antes, tendría mucha mayor significación. Pues, está claro que en 1547 la contabilidad por partida doble, bajo su denominación de Libro de Caxa con su Manual, era ya totalmente corriente en España, como más adelante veremos al hablar de las Pragmáticas de Cigales, de 1549, y de Madrid, de 1552, en las que se afirma que éste era el orden en que tenían sus libros los naturales de estos reinos.

Sea como fuere, el contenido del Libro de la Cámara Real del Príncipe Don Juan con respecto a los libros de cuentas resulta muy ilustrativo y de gran importancia. Sería muy interesante que algún día pudieran localizarse estos libros.

### **8.2.2. ‘Compendio y breue instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaduria’**

El libro titulado *Arithmetica por Antich Rocha de Gerona compuesta y de varios autores recopilada; provechosa para todos estados de gentes. Va añadido un Compendio para tener y regir los libros de cuenta, traducido de lengua francesa en romance castellano* fue publicado en Barcelona el año 1564, según unos, o el año 1565, según otros. Julio Rey Pastor que, en su obra *Los matemáticos españoles del siglo XVI*, se ocupa de Antich Rocha, cita los dos años como fecha de edición, pues examinó en la Biblioteca de la Universidad de Barcelona un ejemplar que llevaba el año 1564 y dos ejemplares con fecha 1565. Corregido a este respecto por el historiador sueco de las matemáticas Gustav Eneström, quien siguiendo a David E. Smith (1908, p. 316) opinaba que la fecha de publicación era el año 1565 y no 1564, que era la fecha de dedicatoria, Rey Pastor encargó al Dr. Torroja que examinara otra vez los ejemplares. Así lo hizo éste y corroboró lo dicho por el primero, añadiendo: “*Como los tres ejemplares son idénticos y claramente se ve que proceden de una misma tirada, es probable que comenzó ésta a fines del 1564 y que parte de los ejemplares llevan fecha 1565*” (Rey Pastor, 1926, pp. 109 s., nota de pie).

Viene a cuento esta cita porque puede explicar por qué, a pesar de lo indicado en el título, el libro aparece sin el apéndice o añadido anunciado. Éste se publicó como cuaderno separado, de 54 páginas, bajo el título *Compendio y breue instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaduria: muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio, traducido de Frances en Castellano*, precisamente el año 1565 por la misma imprenta, Claudio Bornat.

Como puede apreciarse, Antich Rocha no quiso en modo alguno atribuirse la paternidad del *Compendio*, pues tanto en el título del volumen que en principio debía acogerlo como apéndice, como en el título del propio libro, declara que es traducción de una obra francesa. No desvela, en cambio, el nombre del autor, que sin embargo incluye en último lugar de la primera lista de 49 autores que cita en la *Arithmetica*, justo a continuación del Prólogo, como “Cathalogo de los autores, de los cuales ha sido recopilada esta presente obra”.

Después de un par de poesías laudatorias y de un índice alfabético de las materias contenidas en el libro, se consigna otra lista, esta vez de 34 autores, bajo el epígrafe: “Cathalogo de otros autores mas de los passados, de los cuales tambien ha sido recopilada la segunda parte”, pues, efectivamente, la *Arithmetica* de Rocha está estructurada en dos partes.

No figura, por consiguiente, ninguna pista sobre el autor del libro traducido. El ilustre historiador checo de la historia de la contabilidad Karl Peter Kheil fue, en su trabajo *Valentín Mennher und Antich Rocha 1550-1565* (1898, p. 50), el primero en identificar y revelar la personalidad del autor y el nombre original y datos de la obra traducida por Rocha. Así lo indica también Fernando López y López (1926, p. 93).

El texto objeto de la traducción de Antich Rocha fue una sección del libro del alemán Valentin Mennher de Kempten: *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte touchant le principal train de marchandise*, publicado en Bruselas el año

1550. El volumen tiene en total 300 folios y está dividido en dos partes, con distinta fecha de impresión, portada propia y paginación separada. La primera parte fue publicada en Bruselas el año 1550, mientras la segunda lo fue el año 1556. Ello parece evidenciar que las dos partes se publicaron en un principio como volúmenes separados, aunque posteriormente se publicaran de forma conjunta, formando un solo volumen. También da a entender este hecho el comentario hecho por el autor, como en seguida veremos.

La primera parte del libro repite en su primera hoja el título citado y abarca en conjunto 116 hojas, distribuidas en dos secciones. La primera de ellas, que comienza después del prólogo del autor, tiene 67 hojas y se ocupa de aritmética, con unas pocas páginas al final hablando de geometría. En el folio 87 comienza la sección que nos interesa, dedicada a la contabilidad, bajo el epígrafe: *Liure de compte a la guise et maniere italiana*. Esta fue la parte traducida por Antich Rocha y consta en total de 30 folios. Según comenta Joseph-H. Vlaeminck este texto tuvo tanto éxito que se publicaron en Amberes dos ediciones en separata los años 1550 y 1556 con el título de *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte a la guise et maniere italiana* (Vlaeminck, 1961, p. 142). El profesor J. G. Ch. Volmer, por su parte, editó una reimpresión de la misma, con el título *Valentin Mennher de Kempten, Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte a la guise et maniere italiana*, en Utrecht, el año 1894, a partir del único ejemplar que se conoce, conservado en la Biblioteca de la Universidad de Leyden.

La segunda parte tiene 184 folios y presenta, como se decía, una portada propia, con una fecha de impresión que se remonta al año 1556, y una paginación nueva. Al dorso de la portada, figura un grabado con la efigie de Valentin Mennher y, circundándola, la leyenda: "Frum. Frisch. Frey", o sea, "Piadoso. Íntegro. Libre", un lema procedente del mundo académico alemán de esa época. Esta parte se divide en tres secciones: la primera, de 43 folios, trata de cálculo mercantil; la segunda, con 85 folios, trata de álgebra, y la tercera, de 55 folios, se ocupa de geometría y de pesas y medidas.

El comentario al que se hacía referencia se contiene en las palabras que a modo de conclusión aparece en el último folio de esta segunda parte. En ellas, entre otras cosas, dice el autor: "...i'ay souuenance que mon premier liure que ie feis imprimer l'an 1550, ha esté depuis r'imprimé à Lyon...", es decir, "...recuerdo que mi primer libro, que hice imprimir el año 1550, se reimprimió después en Lyon...". De ahí se deduce que la parte primera del volumen fue publicada inicialmente por separado y reimpressa posteriormente, no se sabe en qué año.

Joseph-H. Vlaeminck (1961, p. 417) cita dos ediciones de Lyon en su bibliografía, una de 1555 y otra de 1558, con los títulos respectivos de *Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compte y L'Arithmetique ... povr briefvement apprendre à Ciffrer, & tenir Liure de Compte*, pero las considera apócrifas. Al menos por lo que respecta a la primera de ellas habrá que dar preferencia a las manifestaciones del propio autor.

Vlaeminck cita también otros libros de Valentin Mennher. Uno, titulado *Buechhalten*, que logró dos ediciones ambas publicadas en Amberes, los años 1560 y 1563, que constituye ya un tratado de contabilidad, sin mezcla de aritmética, lo mismo que un segundo libro, publicado también en Amberes, el año 1563, bajo el título *Buech halten Kurtz begriffen durch zway Buecher*. En cambio, otro libro más, aparecido asimismo en Amberes, en 1564, con el título *Practique des Triangles*

*spheriques*, sí contiene elementos matemáticos, aunque su segunda parte, titulada *Seconde partie de ce Livre, laquelle demonstre pour brievement tenir Libre de Compes a deux livres*, se dedica exclusivamente a tratar temas contables (Vlaeminck, 1961, pp. 142 y 417). En estos dos últimos libros Mennher abandona ya la contabilidad de factor, para adoptar en forma plena la partida doble.

Con todo, el libro más conocido y completo de Valentin Mennher es el que publicó en Amberes el año 1565. El título se parece a los anteriores: *Practique pour brievement apprendre à Ciffer, & tenir Liure de Compes, avec la Regle de Coss, & Geometrie*, y posiblemente se trate de una refundición. Sin embargo, el autor quiere destacar que se trata de una nueva elaboración, como comenta en el Prefacio. A estos efectos, con respecto al modo de llevar los libros, dice así: “*Puis procedant à la seconde partie, ay bien voulu inserer une maniere de tenir Liure de compte, non moins naiue & breue, que belle & intelligible*”, o sea, “En lo que respecta a la segunda parte, he querido introducir una forma de llevar los libros de cuentas no menos nueva y breve que bella e inteligible”.

De acuerdo con lo señalado por José María González Ferrando en su estudio del *Compendio*, Antich Rocha era natural de Gerona y ya de muy joven marchó a estudiar a Barcelona, en cuya Universidad se doctoró en Medicina, obteniendo más tarde una cátedra en la misma (González, 1958-1960). Rocha fue un notable polígrafo que publicó numerosos libros sobre materias tan diversas como aritmética y contabilidad, según hemos visto, además de sobre lingüística, filosofía, medicina, etc. Sin embargo, para Rey Pastor no fue más que una figura insignificante en la historia de las matemáticas y añade que no se ocuparía de él si no le “*forzaran a hacerlo las inexactitudes que se han cometido al tratar de su obra (se refiere a Arithmetica), a la cual han concedido una importancia que realmente no tiene, ni que él mismo pretendió*” (Rey Pastor, 1926, p.109).

Tampoco puede decirse que en el campo de la contabilidad fuera una figura descollante e informada. Ya hemos visto que su *Compendio* es una simple traducción y no demasiado bien elegida: si quería traducir alguna obra de esta índole, dado su buen conocimiento del italiano, podía haber optado, por ejemplo, por el propio *Tractatus* de Luca Pacioli, de 1494 (1994), el *Luminario de arithmeticā*, de Giovanni Antonio Tagliente (1525), el *Quaderno doppio col suo giornale*, de Domenico Manzoni (1534) o la *Nouuelle Instruction* de Jehan Ympyn Christoffels (1543). Cualquiera de estas obras le hubiera proporcionado una exposición perfecta de la contabilidad por partida doble, en lugar de la versión incompleta y ya por entonces totalmente superada de la contabilidad de los factores.

El *Compendio* consta de una breve introducción, de dos páginas, titulada “Epistola, en la qual se declara el modo de lleuar los libros de Cuenta”, y un supuesto práctico en el cual se muestran los asientos anotados en tres libros, el “Diario”, el “libro de Deudas” y el “libro de Mercadurías”.

En la introducción se comenta que para tener libros de cuenta son necesarios tres libros principales, los tres que se utilizan en el supuesto práctico. En el Diario se ha de anotar todo lo que se negocie en cualquier día en lo tocante a las cosas de mercaderías, escribiéndolo con mucho detalle, es decir, cómo se ha negociado, de qué mercadería y cuándo, con quién, por cuánto, y a qué precio y cantidad, de qué dimensión y peso, de qué color, de dónde y por dónde, de quién y por quién, en qué tiempo, en qué moneda, con qué peso y en qué número. En fin, se advierte que no se debe “*dexar ninguna circunstancia, que sea necesaria para que el*

*negocio sea mas claro*". A estos efectos, se recomienda que primero se anote todo en otro libro que sea como un memorial, es decir, un borrador, y que después se transcriba al Diario. A continuación, en lugar de los asientos iniciales de Inventario a que se refiere Mennher en su original francés, que omite Rocha, se indica que al margen izquierdo de los asientos deben consignarse, en la forma habitual de quebrado, los folios en que cada partida se asienta en los dos lados, Debe y Haber, del libro de Deudas. Sin embargo, esta indicación resulta incompleta e induce a error, pues, además de estos folios del libro de Deudas se consignan también los de las anotaciones en el libro de Mercadurías, que no dan lugar a registros monetarios en el libro Diario, como en seguida veremos.

Se habla después del libro de Deudas, que es un libro tipo Mayor y "*sirue por sacar del libro primero dicho Diario los deudores y acreedores, y escribirlos en el dicho segundo libro*". En el libro de Mercadurías, también tipo Mayor se lleva la cuenta de las mercaderías entradas, salidas y existentes en almacén por cantidades físicas, sin expresión de su valor monetario.

Aparte de estos tres libros principales y del memorial o borrador, se deben llevar tres libros más: un "Libro de los gastos de la mercaduría", un "Libro de Copias de las Cartas de la Mercaduría embiada", donde se anotan las remesas de mercaderías, con sus detalles, sus importes y los gastos de embalaje y portes, y un "Libro de Cartas embiadas" en el que se anotan los gastos de envío y recepción de las cartas enviadas y recibidas, respectivamente.

La explicación teórica ofrecida en el *Compendio* es sumamente escasa e incompleta, siendo necesario trabajar a fondo el supuesto ofrecido para comprender la mecánica contable. Este supuesto recoge las operaciones de compraventa de mercancías de un factor que opera por cuenta de su principal, con los oportunos giros de fondos y remesas de mercancías a otros factores, etc. Estas operaciones dan lugar a que se ofrezca un ejemplo práctico de asientos en los seis libros indicados; lógicamente, el memorial o borrador se omite en el supuesto. Se manejan nueve cuentas en el libro de Deudas, de las cuales cinco son personales, incluida la del Principal, una es la de Caja, otra de Portes y las dos restantes, son de ciudades, León y Londres, que intervienen en dos operaciones cambiarias. Aparte de ellas, se opera con seis clases de mercancías, a las que se abre cuenta en el libro de Mercadurías, en el que se opera sólo con cantidades físicas, sin consignar los valores de las mismas, siquiera a título aclaratorio.

La disposición formal del Diario es la típica de la época, es decir, tres columnas: la primera, a la izquierda, muy estrecha, para consignar los folios del libro de Deudas donde se pasan los asientos; la segunda o central, la más ancha de todas, para anotar con todo detalle, importes incluidos, el cuerpo del asiento; y la tercera, a la derecha, para consignar los importes, expresados en libras, sueldos y dineros. Se da la particularidad, ya anunciada, de que las mercaderías no producen una anotación en la columna de cantidades. Las compras y las ventas de éstas se abonan o cargan, respectivamente, a la cuenta de Caja o de las personas vendedoras o compradoras, teniendo como contrapartida la cuenta del principal. También ésta figura como contrapartida en la contabilización de los beneficios o pérdidas sufridos en las operaciones cambiarias o de trueque de mercancías. Como las cuentas de mercaderías se llevan por el sistema especulativo, la cuenta del principal recoge asimismo directamente los resultados de las operaciones de compra-

venta. La cuenta de los Portes se abre como consecuencia de los portes pagados por una remesa de mercaderías recibida de otro factor del mismo principal.

Las anotaciones se abren en el Diario con los saldos del libro de Deudas anterior. Y al final del ejercicio se realizan los siguientes asientos de regularización:

1. Se llevan al “Libro de los gastos de la mercaduría” los importes totales registrados en el “Libro de Cartas embiadas”, así como el total de los gastos de embalaje y portes consignados en el “Libro de Copias de las Cartas de la Mercaduría embiada”. Previamente en este “Libro de los gastos de la mercaduría” se habían ido cargando directamente, sin ningún asiento en el Diario a pesar de su importe ciertamente apreciable, diversos desembolsos por compra de papel, tinta, plumas, velas, libros de cuentas, etc., así como gastos de corredurías, alquiler de aposento y almacén, y gastos de manutención del factor.
2. El total así obtenido del “Libro de los gastos de la mercaduría” se adeuda a la cuenta del Principal, con abono a la cuenta de Caja.
3. A la cuenta del Principal se adeuda también el saldo de la cuenta de los Portes, con abono a la misma cuenta de Caja.
4. Asimismo se carga la cuenta del Principal, con abono a Caja, un anticipo que el factor se toma a cuenta de su salario.
5. Se confecciona después un balance, que lleva por título “La valor y suma del libro de las deudas”, con los saldos de las cuentas vivas del libro de Deudas, consignando las del Activo en primer lugar y las del Pasivo debajo. Estos saldos son los que se consignarán en el nuevo Diario, con la contrapartida de la cuenta del Principal.
6. A partir de este balance, se hacen en el Diario, uno por uno, los asientos de cierre de las cuentas, utilizando como contrapartida la cuenta del Principal, que, como se habrá observado por lo dicho, hace en cierto modo las veces de la cuenta de Capital.
7. Por lo que respecta a las cuentas abiertas del libro de Mercadurías, también se cierran, haciendo los correspondientes asientos en el Diario, pero sólo por las cantidades físicas, sin importes. Asimismo se regularizan estas cuentas, dando de baja las mermas sufridas en su caso. Dichas mermas no se regularizan en valores con cargo a la cuenta del principal. Cuando la cuenta queda saldada en cantidades físicas, se liquida la operación de compraventa de dicha mercancía, con lo que el Principal deja de percibir el importe que hubiera correspondido por la venta de la cantidad mermada.

En lo que concierne a la disposición formal del libro de Deudas, debe decirse que adopta completamente el formato habitual de los libros Mayores de la época. Tiene dos columnas, la primera mucho más ancha se reserva para el cuerpo del asiento, cuyas explicaciones son mucho más breves que las del libro Diario. Al final de la explicación se consigna el folio de la cuenta de contrapartida. A su derecha, se encuentra la columna de cantidades, en la que, al igual que en el Diario, se anotan éstas en cifras arábigas y no en cuenta castellana, como en esa época era costumbre en los reinos de Castilla.

Según se anticipaba al comienzo del capítulo, la contabilidad expuesta en el *Compendio* publicado por Antich Rocha estaba destinada a llevar las cuentas de

un factor con respecto a su principal y éste era su único punto de contacto con el sistema de Cargo y Data. Aunque esta clase de contabilidad había surgido, en principio, para servir este propósito justo desde la parte contraria, es decir, la de llevar por parte del principal la situación del agente con respecto a él. Pero, obviamente, también el agente llevaba su cuentas con el principal por este método. Sea como fuere, el método descrito en el *Compendio* se inscribe en el ámbito de la llamada contabilidad de los factores, como se ha señalado.

Algunos autores piensan que la contabilidad de factor se originó en Italia, y más concretamente en la Toscana, de acuerdo con las explicaciones de Fabio Besta, sobre la base de que “*si sa che in Toscana usavisi tenere in separato registro le partite delle mercanzie*”, es decir, “se sabe que en Toscana se acostumbraba a llevar los asientos de mercancías en un libro separado”. Con tal motivo, Besta piensa que Mennher tuvo que componer su texto copiando un manuscrito o un libro de cuentas toscano (Besta, 1920, III, p. 393). A este opinión se une Federigo Melis, apoyándose, además de en lo dicho por Besta, en que encuentra coincidencia entre los libros de cuentas utilizados en su supuesto práctico por Mennher, excluidos el Diario y el memorial (libro de Deudas, libro de Mercadurías, Libro de los gastos de la mercaduría y Libro de Copias de las Cartas de la Mercaduría embiada) y los que llevaba la Compañía de Francesco del Bene, perteneciente al famoso gremio de mercaderes Arte di Calimala<sup>39</sup>. Esto le induce a decir que “*è da concludere che il Mennher abbia riprodotto il contenuto di un trattato manoscritto ... o di un registro toscano*”, o sea, “debe concluirse que Mennher reprodujo el contenido de un tratado manuscrito o de un registro toscano” (Melis, 1950, pp. 657 s.). Parece poca base, en realidad, para concluir que la Compañía del Bene llevara su contabilidad por el sistema de los factores sin realizar previamente un análisis de la forma en que dichos libros, sobre todo el de Mercadurías, eran llevados, un análisis que no parece fuera realizado. Pues, una cosa es que se lleve un libro auxiliar de mercaderías en cantidades físicas o en importes monetarios y otra muy distinta es que en el Mayor no figure una cuenta de mercaderías y las compradas o vendidas figuren sólo a título de explicación en los correspondientes asientos de Diario.

Tambien P. G. A. de Waal, a quien posiblemente se debe la denominación de contabilidad de los factores, cree que, de alguna manera, el sistema de los factores proviene de los métodos florentinos de contabilidad (Waal, 1927, pp. 75 s., 285). Yo, personalmente, me inclino más bien por la teoría de Raymond de Roover, que dice que la contabilidad de los factores “*apparaît plutôt comme un système proprement germanique*”, es decir, “parece más bien un sistema propiamente germano” (Roover, 1937, p. 282, nota 4). En efecto, según comenta este autor el referido sistema es explicado, con algunas divergencias entre ellos, en los libros de Heinrich Schreiber, llamado también *Grammateus* (1518), Johann Gottlieb (1531, 1546) y Erhart von Ellenbogen (1537).

De Roover se pregunta extrañado cómo era posible que los primeros autores alemanes de contabilidad preconizaran un sistema que había tomado tantos rasgos formales de la partida doble pero que en el fondo no satisfacía las condiciones requeridas. A este respecto, se responde a sí mismo diciendo que, en realidad, estos autores eran maestros de escuela que no habían estado nunca en Italia, y que,

39 La Compañía de Francesco del Bene era una importante firma florentina comercial e industrial de comienzos del siglo XIV que fue estudiada por Armando Sapori en su libro: *Una compagnia di Calimala ai primi del Trecento*, Florencia, 1932.

incluso, uno de ellos había reconocido expresamente en el prólogo de su obra que desconocía el italiano. Por ello, se dice que era posible que, teniendo dichos autores alguna idea del sistema italiano de la partida doble, no hubieran captado perfectamente su funcionamiento (Roover, 1937, p. 282). O bien, digo yo, conociendo el pragmatismo alemán y el abundante número de factores alemanes dispersos en esa época por las principales plazas comerciales de toda Europa, en Italia, Inglaterra, Francia, España, Noruega, etc., que los mismos aplicaran estrictamente algunas formulas de la partida doble para la satisfacción de sus necesidades de registro y rendición de cuentas, sin preocuparse de desarrollar todas las posibilidades conceptuales que el sistema ofrecía.

Sea como fuere, Raymond de Roover identifica claramente los rasgos distintivos del sistema de los factores en relación con la partida doble: es un sistema a base de tres libros, a saber, un Diario, un libro de Deudas (*Schuldbuch*), que contiene las cuentas de terceras personas y de la Caja, y un libro de almacén (*Kapus*) llevado por las cantidades con indicación aclaratoria o no en el texto de los valores. Ya hemos visto que, en nuestro caso, los valores de las mercancías no figuran en el libro de Mercadurías, constando tan sólo como explicación en el libro de Deudas.

## CAPÍTULO 9

# LA NUMERACIÓN INDO-ARÁBIGA Y LA CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE

Todos los indicios señalan que la contabilidad por partida doble tuvo su origen en Italia en algún momento de la Baja Edad Media, según se acepta con generalidad por todos los especialistas en la historia de los inicios de la contabilidad moderna. Estos orígenes formaron parte del Renacimiento económico italiano, del que apenas se habla y que casi nadie conoce, pero que precedió, propició y hasta posibilitó, con los medios que puso a su disposición, el famosísimo *Rinascimento* cultural y artístico que tantos y tan merecidos ríos de tinta ha provocado. El Renacimiento económico estuvo conectado, a su vez, con la llamada Revolución Comercial del siglo XIII, estudiada con singular detalle y acierto por el historiador económico Raymond de Roover (1942, 1963), como ya hemos señalado más arriba.

Así, pues, la contabilidad por partida doble, que posibilitó un mejor control a distancia de los factores y las filiales, tuvo su origen, precisamente, en Italia en este contexto general de búsqueda de innovaciones que coadyuvó al surgimiento de un incipiente capitalismo comercial y a la nueva organización del comercio internacional.

No se originó en España, pues, la contabilidad por partida doble, como supusieron algunos historiadores de la contabilidad de finales del siglo XIX. Entre ellos se contaba J. Scherber que decía:

*“dass Solange die arabischen Ziffern noch nicht bekannt waren, und man sich zum Zahlenausdrucke der Buchstaben bediente, es eine Buchführung, weder einfach noch doppelt, überhaupt nicht geben konnte, da die Buchstaben für tabellarische Nachweisungen schlechterdings unmöglich waren. Nun sind die arabischen Ziffern von den Arabern zuerst in Spanien (im X. Jahrhundert) eingeführt worden und kamen von da viel später nach Italien; ferner war die doppelte Buchhaltung zuerst in Spanien –im XIV. Jahrhundert– gesetzlich vorgeschrieben, musste also dort längst im Gebrauche gewesen sein; endlich waren die Papiermühlen Fast um zwei Jahrhunderte früher in Spanien als in Italien bekannt. Alles dies spricht dafür, dass die doppelte Buchhaltung vermutlich spanischen Ursprungs sei”* (1873, I, p. 24),

es decir: “mientras no se conocieron las cifras arábigas y se utilizaron las letras para expresar números, no fue posible en absoluto llevar ninguna contabilidad, ni por partida simple ni doble, ya que las letras no permiten su presentación en forma tabular. Los números arábigos fueron introducidos en primer lugar en España (siglo X) y de allí llegaron mucho más tarde a Italia. Por otra parte, la contabilidad por partida doble fue declarada legalmente obligatoria por primera vez en España –siglo XIV–, lo que indica que debía de utilizarse allí desde hacía tiempo. Finalmente, la fabricación de papel se conoció en España casi dos siglos antes que en Italia. Todo ello hace suponer, pues, que la contabilidad por partida doble es de origen español”.

Karl Peter Kheil se hizo eco de estas palabras, aunque sin pronunciarse formalmente a falta de “historischen Beleges”, es decir, de pruebas históricas (1898, pp. 45-48). Muchos años después, también David Murray, siguiendo la pista ofrecida por

Kheil, hizo referencia al hecho de que se comentaba que España pudo ser el país originario de la partida doble (1930, pp. 466 s.).

Sea como fuere, lo cierto es que Scherber mezclaba rumores y elucubraciones con hechos reales. Es cierto que España conoció la fabricación de papel mucho antes que cualquier otro país de Europa, pues, en efecto, el primer centro de producción de papel en nuestro continente tuvo su sede en la población de Játiva hacia el año 1000 de nuestra era, adonde los árabes llevaron el conocimiento de la manufactura del papel. Desde allí se extendió su fabricación por toda Europa, especialmente por Italia, donde en el siglo XIII existían ya varios obradores. Es cierto también que España contó con la primera legislación del mundo obligando a todos los comerciantes y banqueros residentes en sus reinos a llevar libros de cuentas y a hacerlo por partida doble. Pero ello no fue en el siglo XIV, sino en el XVI, por medio de las pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552, que ya hemos mencionado y que luego veremos con más detalle. Es cierto asimismo que España fue el primer país europeo en conocer la numeración indo-árabiga y, a su vez, en transmitir este conocimiento al resto de países de Occidente, aunque su propagación efectiva fue obra de Leonardo Fibonacci. Pero no es cierto, como en seguida veremos, que la numeración arábiga fuera necesaria para llevar una contabilidad desarrollada, ni siquiera por partida doble.

## 9.1. Numeración romana y sistema arábigo

Como es sabido, a comienzos de la Edad Media se conocía y utilizaba en Europa un solo sistema numérico, el romano, que se valía de varios signos, materializando cada uno de ellos una cierta cantidad de unidades. Estos signos, representados por letras del alfabeto, eran: I, V, X, L, C, D y M. Como se aprecia, los números básicos eran el 1 y el 5, basándose posiblemente en el número de dedos de la mano, a los que se unían sus múltiplos: 10, 100 y 1.000, por un lado, y 50 y 500 por el otro,. El único uso posicional que se hacía de ellos en un principio era el de que, comenzando por la izquierda, se establecía un orden de magnitud en la colocación de los signos: los de magnitud mayor precedían a los de magnitud inferior. Este orden se rompió en cierto modo cuando, en algún momento, para abreviar y facilitar la lectura, se empezó a colocar un signo de magnitud inferior a la izquierda de uno de magnitud superior, significando que éste quedaba disminuido en aquel valor. Así, se escribió "siglo XIX", en lugar de "siglo XVIII", como se escribía al principio; o "XIV", en lugar de "XIII". En los reinos de Castilla, debido a que la unidad de cuenta monetaria, el maravedí, antigua moneda de oro hispanoárabe, había perdido casi todo su valor inicial con el paso del tiempo, hubo que crear otros artificios posicionales para que las cifras en las columnas de cantidades de los libros de cuentas no alcanzaran una longitud desmesurada. De esta forma, se inventó el calderón, signo en forma de U, que multiplicaba por 1.000 todas las cantidades a su izquierda, de igual forma que la abreviatura de cuenta, "qº", con el significado de un millón a efectos monetarios, multiplicaba por esta cantidad a todas las magnitudes a su izquierda. Véase, como ejemplo, la escritura que se daba en la Edad Media y parte de la Moderna a un millón quinientos mil maravedís: "I qº D U mrs". A este tipo de numeración se la llamó "cuenta castellana". Los territorios de la Corona de Aragón se libraron de la necesidad de utilizar este artificio numérico, pues mantuvieron el sistema monetario de origen carolingio, basado en la libra, que se subdividía en 20 sueldos y cada sueldo en 12 dineros.

A los ojos del hombre moderno le salta a la vista que la operatividad de este sistema no resultaba satisfactoria, aparte de que la capacidad de expresión de las cantidades numéricas resultaba bastante limitada, y ello a pesar de los modos y artificios de cálculo, como el ábaco, que se habilitaron para procurar facilitar las operaciones. Asimismo, salta a la vista la infinitamente mayor operatividad del sistema numérico indo-árabigo. Por eso resultan extrañas las resistencias encontradas en algunos casos y países para su implantación.

En la India se inventó un sistema numérico diferente, totalmente posicional, con base decimal, que con sólo diez signos distintos entre sí y de cualquier letra u otro signo, podía expresar cualquier cantidad, sin limitación de magnitudes, al tiempo que el sistema ofrecía una facilidad operativa totalmente desconocida e imposible de alcanzar para la numeración romana. Este sistema fue perfeccionado y divulgado por los árabes y de ahí que sea llamado corrientemente numeración indo-árabiga. Parece que la aparición más antigua del uso de las cifras indias del uno al nueve en numeración posicional, con un espacio en blanco o vacío (*sifr*, en árabe) para indicar el cero, se produce hacia el año 595. Según se dice por parte de algunos autores, en 683 aparecen en Camboya y en Sumatra, regiones dominadas por China pero con mucho contacto con la India, los primeros signos representando el cero con un punto o un círculo. Hacia el año 662 el obispo monofisita Severo Sebokht de Qenneshri, población siria a 40 km de Alepo, habla en una nota del sistema posicional indio con nueve números. Por lo que parece, ésta es la primera referencia a los numerales indios de la que tenemos noticia. Decía así Sebokht en su nota:

*"No voy a hablar de la ciencia de los hindúes ni del método elocuente de sus cálculos, ni de su numeración que va más allá de las palabras; quiero referirme a lo que han hecho con nueve cifras"* (Ifrah, 1997).

Como es sobradamente conocido, la numeración indo-árabiga fue sistematizada fundamentalmente por el matemático árabe: Muhammad ibn Musa abu Djafar Al-Khwarizmi, nombre que traducido al castellano diría "Mohamed, hijo de Moisés, padre de Jafar, el de Khorezm" (O'Connor *et al.* 2012). Este Khorezm es una localidad al sur del Mar de Aral, que hoy se denomina Khiva, en Uzbekistán (Berggren, 1986; Baeza-Yates, s.a.). Su nombre, latinizado como "algoritmo", ha dado origen a un concepto aritmético, algoritmo, y a la palabra española "guarismo". No se sabe mucho de Al-Khwarizmi, sino que nació a finales del siglo VIII, hacia el año 780, muriendo sobre el 850<sup>40</sup>. Gozó de gran fama como astrónomo, matemático, geógrafo e historiador. Aunque algunos autores dudan de que naciera en Bagdad, como afirman otros, lo cierto es que vivió en esta ciudad, lla-

40 La fuente de la que prácticamente todos los autores han tomado las noticias que dan sobre la vida y los escritos de Al-Khwarizmi es el *Kitab al-Fihrist* (Libro de las Crónicas) de Ibn Abi Ya'qub al-Nadim. Este trabajo, completado hacia el año 987, ofrece biografías de sabios de todas las naciones, junto con la lista de las principales obras de ellos que al-Nadim conocía. El *Kitab al-Fihrist* fue editado en su idioma original con notas por Gustav Flügel y publicado después de su muerte por J. Rödiger y A. Müller en 1871-1872 (Flügel, 1871-1872). Posteriormente fue traducido al alemán por Heinrich Suter en su escrito: *Das Mathematiker-Verzeichniss im Fihrist. Abhandlungen zur Geschichte der Mathematik*, Vol. VI, Leipzig, 1892. Este trabajo fue incluido en el primer volumen de su *Beiträge zur Geschichte der Mathematik und Astronomie im Islam. Nachdruck seiner Schriften aus den Jahren 1892-1986*, editados por Fuat Sezgin, siendo publicados en 1986 en Frankfurt am Main, por el Institut für Geschichte der Arabisch-Islamischen Wissenschaften (Suter, 1986).

mado hacia el año 820 por el califa abasida Al-Mamun, segundo hijo de Harun ar-Rashid, por todos conocido gracias a las “Mil y unas Noches” (Baeza-Yates, s.a.), para que se incorporase y fuese miembro de la Casa de la Sabiduría, donde trabajó la mayor parte de su vida. En efecto, Al-Mamun continuó el enriquecimiento de la ciencia árabe y de la Academia de Ciencias creada por su padre, llamada la *Casa de la Sabiduría*, a la que procuró llevar a los sabios más importantes de Oriente. De ahí estiman algunos autores que nació el conocimiento de los numerales indios por parte de Al-Khwarizmi, permitiéndole divulgarlos a todo el extenso mundo árabe de aquella época.

A estos efectos son importantes, sobre todo, dos obras básicas: la primera fue *Kitab al-Yamaa wa al-Tafriq bi Hisab al-Hind*, escrita en 825, cuya traducción al español sería *Libro sobre la suma y la resta según el método indio*. Del manuscrito original no se conserva ningún ejemplar, aunque tenemos varias versiones latinas de él que se hicieron en el siglo XII, por Adelardo de Bath y Roberto de Chester o de Retines, ambos miembros de la Primera Escuela de Traductores de Toledo. Como la generalidad de los manuscritos latinos, el manuscrito de Al-Khwarizmi no lleva título, empezando simplemente con la expresión *Dixit algorizm*, o sea, “dice Al-Khwarizmi”. Un ejemplar incompleto de la traducción latina, revisada antes de 1143, que según parece es el único que se conserva, se custodia en la Biblioteca de la Universidad de Cambridge. Fue localizado por Baldassarre Boncompagni, que editó una transcripción de la traducción latina en su libro *Algoritmi de numero Indorum*, publicado como tomo primero de su obra en dos tomos *Trattati d'aritmetica pubblicati da Baldassarre Boncompagni* (Boncompagni, 1857). Precisamente este libro fue el que bautizó el texto latino con el nombre de *Algoritmi de numero Indorum*, por el que hoy se le conoce habitualmente.

Por su parte, Kurt Vogel presentó una edición facsímil de este manuscrito, con una transcripción del texto, en su libro *Mohammed Ibn Musa Alchwarizmi's* (Vogel, 1963), mientras un año más tarde A. P. Juschkewitsch presentó un facsímil del texto, sin transcripción, en su trabajo “Über ein Werk des Abu Abdallha Muhammad ibn Musa al-Hawarizmi al-Magusi zur Arithmetik der Inder” (Juschkewitsch, 1964).

Los tres trabajos, junto con otros varios sobre la obra de Al-Khwarizmi, han sido reunidos en los dos volúmenes editados por Fuat Sezgin en 2006 bajo el título *The Book on Arithmetic by Muhammad ibn Mûsâ al-Khwârizmî: Western Translations and Adaptations. Texts and Studies. Collected and Reprinted*, dentro de la amplia colección *Historiography and Classification of Science in Islam*, publicada al cuidado de Sezgin por el Institute for the History of Arabic-Islamic Science, de la Universidad Johann Wolfgang Goethe, de Frankfurt am Main (Sezgin, 2006).

La segunda obra básica fue la dedicada al álgebra: *Al-Kitab al-Mukhtasar fi Hisab al-Jabr wa-l-Muqabala*. Aunque los historiadores no se han puesto de acuerdo en la mejor traducción del título, éste significa “El libro de restaurar e igualar” o “El arte de resolver ecuaciones” (Baeza-Yates, s.a.). Parece que, en la redacción de este libro, el autor hizo uso de la obra *Elementos*, de Euclides. Solamente se conserva una copia en árabe de este libro, que se custodia en la Bodleian Library de la Universidad de Oxford, con la signatura: MS. Hunt, 214. El texto árabe, con una traducción al inglés, fue publicado en 1831 por Frederick Rosen con el título *The Algebra of Mohammed ben Musa*. En la Edad Media se hicieron también de esta obra diversas versiones latinas, entre ellas destacan la de Roberto de Chester en 1145, titulada *Liber Algebrae et Almucabala*, y la de Gerardo de Cremona, ambos

también de la Primera Escuela de Traductores de Toledo. La de Roberto de Chester fue publicada por Louis Charles Karpinski en 1915, con una traducción al inglés, un estudio introductorio y notas críticas. (Karpinski, 1915). El libro de Karpinski, junto con otros diversos trabajos sobre esta obra de Al-Khwarizmi, puede ser consultado también en el volumen editado el año 2006 por Fuat Sezgin: *Al-Kitâb al-mukhtasar fî hisâb al-jabr wa-l-muqâbala*.

## 9.2. Gerberto de Aurillac y el monje Vigila

Parece que el primer europeo en escribir sobre el sistema numeral indo-árabigo fue el monje benedictino francés Gerberto de Aurillac<sup>41</sup> –elegido Papa en los últimos años de su vida con el nombre de Silvestre II–. Como es lógico, dada la transcendencia de su obra, se han realizado numerosos estudios sobre su persona y sus escritos. Entre ellos uno de los más notables fue el efectuado por el sacerdote español Jaime Tarracó como tesis de licenciatura en Historia de la Iglesia, presentada en la Universidad Gregoriana de Roma el 5 de mayo de 1947. Muy posteriormente ha sido publicada en el número correspondiente a los años 1997-1998 de los *Annals del C.E.C.R.* (Centre d'Estudis Comarcals del Ripollès), ubicado en Ripoll, pueblo de unos 11.000 habitantes, capital de la comarca del Ripollés, en la provincia de Gerona, donde se encuentra precisamente el monasterio de Santa María de Ripoll, en el que estudió Gerberto, como en seguida veremos (Tarracó, 1947). Según se cree, Gerberto de Aurillac nació en Belliac, pequeña población de la Auvernia, en la Francia centro-oriental, hacia el año 940/945, probablemente de padres campesinos. De inteligencia despierta, entró con pocos años en el monasterio de Saint-Geraud de Aurillac, de la orden benedictina. Allí, bajo la supervisión del Abad Raimundo de Lavaur, estudió el *trivium*. Como es sabido, el *trivium*, o sea, las “tres vías” o estadios del conocimiento de grado medio, comprendía el estudio de las tres primeras artes liberales: Gramática, Dialéctica y Retórica. La Gramática, latina por supuesto, constituyía el primer estadio y abarcaba no sólo el conocimiento del idioma, sino un conjunto de conocimientos elementales sobre el mundo y las cosas. Conocida la Gramática se pasaba a la Dialéctica, que enseñaba a razonar y argumentar. Finalmente, la Retórica proporcionaba capacidad de expresión y comunicación. Con ocasión de una visita que el Conde Borrell de Barcelona, nieto de Wifredo el Velloso, hizo al monasterio el año 967, el Abad le rogó que se llevara a Gerberto con él a Cataluña, pues en Aurillac ya no podían darle las enseñanzas que el desarrollo de las dotes intelectuales del joven monje requería. Así lo hizo Borrell, conduciendo a Gerberto al monasterio de Santa María de Ripoll, donde permaneció hasta el año 970. En Ripoll estudió el *quadrivium*, o sea, las cuatro vías conducentes al conocimiento superior, que ampliaban y completaban las enseñanzas preparatorias dispensadas por el *trivium*. El *quadrivium* estaba compuesto por las cuatro artes liberales mayores: Aritmética, Geometría, Astronomía y Música. Para los intelectuales del Medievo, la Aritmética constituía el estudio del número en estado puro. La Geometría estudiaba el espacio en estado puro. La Astronomía era el estudio del espacio en movimiento. Y, finalmente, la Música suponía el estudio del número en movimiento. Número y espacio eran,

41 He tocado brevemente el tema de la introducción de la numeración arábiga en la Europa cristiana, perfectamente estudiado y conocido en los medios matemáticos, en mi trabajo “La contabilidad por Cargo y Data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII”, en *Doctor Luis Pérez Pardo. El geógrafo*. Collecció Homenatges, Barcelona: Universitat de Barcelona, 2007.

pues, las materias que auspiciaban y aglutinaban los conocimientos superiores de la época. Gerberto, bajo la experta dirección del Obispo Attó, de Vic, completó con notable aprovechamiento el estudio de las artes liberales del *quadrivium*.

El monasterio de Santa María de Ripoll, fundado por Wifredo el Velloso en 880, se había convertido rápidamente en un relevante centro cultural, que contaba con una importante y famosa biblioteca, con numerosos volúmenes, entre los cuales se encontraban manuscritos árabes, así como traducciones de los mismos (Beer, 1910; Millás, 1931) En su mayoría estos manuscritos y estas traducciones habían sido copiados y realizadas, respectivamente, en el *scriptorium* del propio monasterio. Esta riqueza documental puso a Gerberto en contacto con la numeración indo-árabica y con los avances que estos pueblos habían realizado en materia matemática y astronómica. Como hemos visto, los árabes habían asumido el concepto del cero, surgido en la India, y habían instrumentado ya un sistema decimal con un valor posicional, que es el que nosotros hemos heredado y usamos hoy en día. Se dice incluso que, atraído por la cultura sarracena, Gerberto, disfrazado de peregrino musulmán, se desplazó a Córdoba, la más importante ciudad de la España musulmana, que constituía un emporio cultural y contaba con una biblioteca incomparablemente mejor y más nutrida que cualquier biblioteca cristiana de su tiempo. Hay quien afirma que allí asistió a las clases de una *medersa*, es decir, de una universidad musulmana.

En el año 970 el Conde Borrell y el Obispo de Vic peregrinaron a Roma, y Gerberto les acompañó. Ya no regresó a España. Pero nunca olvidó los conocimientos que había adquirido en ella ni el tiempo pasado en la Marca Hispánica, del que hablaba una y otra vez con gran nostalgia (Díaz y Díaz, 1997). Gran interesado por la ciencia, fue famoso por la amplitud de sus conocimientos, que, aparte de las matemáticas –se ha dicho que nunca en la historia ha habido un Papa que dominara de tal modo las matemáticas– abarcaban la astronomía, la literatura latina, la música, la filosofía y la teología. Según algunos autores, fue, sin duda alguna, el hombre más culto de la Europa de su tiempo (Woods, 2007, p. 43). A comienzos de la década de 970 dirigió la escuela episcopal de Reims, ciudad de la que posteriormente fue nombrado arzobispo y donde se consagró por entero a la docencia y al estudio (Daniel-Rops, 1959, p. 538). A finales del año 996 Otto III, que en mayo de ese mismo año, con sólo 17 años, había sido coronado Emperador de los Romanos por el Papa Gregorio V, en la Basílica de San Pedro, pidió a Gerberto que fuera su maestro y consejero (Wolff, 1968, p. 177). A su muerte, ocurrida en 1003, tras cuatro años de papado, dejó una gran colección de manuscritos. Se han atribuido muchos de ellos a su pluma, aunque no se sabe con certeza cuáles son realmente suyos, y cuáles son obra de sus discípulos. Parece, sin embargo, que la obra matemática atribuible auténticamente a Gerberto es reducida en comparación con sus escritos sobre otros temas. De cualquier forma es muy importante. Su libro sobre el ábaco, *Regulae de numerorum abaci rationibus*, redactado hacia el año 980, fue texto de referencia durante mucho tiempo, y en él se explicaba ya el sistema arábigo de numeración. En dicho libro expone el autor un ábaco nuevo, el ábaco de Gerberto o ábaco de los claustros, como prefieren llamarlo algunos autores alemanes. Su novedad consistía en que en lugar de utilizar una ficha o cospel por cada unidad, se utilizaban fichas de hueso con un número grabado en numeración arábigo que indicaba la cantidad de unidades que el cospel representaba.

Aunque los numerales arábigos no aparecen escritos en ningún documento que se pueda atribuir directamente a Gerberto, sí se pueden ver en un manuscrito anónimo del siglo XI que contiene una ilustración mostrando el ábaco gerbertiano y que lleva por título *Geometria II*, cuyo desconocido autor, al que se alude como Pseudo-Boecio, debió de haber sido directamente influenciado por Gerberto.

El primer escrito occidental donde aparecen los numerales indo-árabigos, aunque sin incluir el cero, es el *Codex Vigilanus* o *Albeldensis*, llamado así en honor de su autor, el monje Vigila, que fue terminado en el *scriptorium* del Monasterio de San Martín de Albelda (Rioja) el 25 de mayo de 976, y que se custodia actualmente en la biblioteca del Real Monasterio de San Lorenzo de El Escorial. Vigila era uno de los 200 monjes que vivían a la sazón en el monasterio de San Martín, hoy día desaparecido. El Códice contiene una amplia recopilación de textos de derecho canónico y civil, incluyendo una colección completa de los concilios españoles, los cánones de todos los concilios generales, una selección de otros cánones y las decretales de los pontífices hasta San Gregorio Magno, contemporáneo de San Isidoro, así como también el *Liber Iudiciorum* del año 654, promulgado en la época visigoda. El *Codex Vigilanus* es un manuscrito impresionante, de 429 hojas de pergamino fino de 445 x 325 milímetros, con un peso total de 26 kilogramos. Esta escrito a dos columnas, en letra visigótica, salpicadas en su texto con bellísimas miniaturas e ilustraciones.

Solamente aparecen nueve cifras indo-árabigas, pues no se consigna el cero, y están escritas en orden creciente a partir de la derecha, al estilo árabe, en el folio 12 vº del manuscrito, como final de un breve comentario sobre la creación del mundo, con algunos rudimentos de aritmética, geometría y astronomía tomados del libro III de las *Etimologías* que San Isidoro escribió poco antes de su muerte en el año 680 (Durán, 2006). El texto que se refiere a los numerales indo-árabigos dice así:

*“Y también a propósito de las cifras de la aritmética. Es necesario saber que los indios poseen una inteligencia muy sutil y que los restantes conceptos les ceden el paso en lo que concierne a la aritmética, la geometría y demás disciplinas liberales. Esto se pone de manifiesto de la mejor manera en las nueve figuras a través de las cuales expresan cada grado de no importa qué nivel. Esta es la forma”* (Requena, 2004, p. 307).

Juan Vernet en su libro *Estudios sobre la historia de la ciencia medieval* se pregunta de dónde sacaría Vigila el conocimiento de los números árabes, y no parece muy convencido de la explicación ofrecida por Marcel Destombes (Destombes, 1962, pp. 7 y 21) de que lo obtuvo en el Monasterio de Santa María de Ripoll (Vernet, 1979, p. 549). Sin embargo, parece que posteriormente cambió de opinión, pues en un artículo en que se anuncia la Exposición “La Vida de los Números”, celebrada en la Biblioteca Nacional de Madrid, desde el 7 de junio hasta el 10 de septiembre de 2006, como uno de los actos asociados al XXV Congreso Internacional de Matemáticos, que se celebró por primera vez en España los días 22 a 30 de agosto de ese mismo año, la autora comenta que “Según el historiador Juan Vernet el monje Vigila había estado en Ripoll, centro que estaba en contacto con la ciencia árabe y al que se supone había llegado la noticia de los números indoarábicos” (Veguín, s. a. [2006]). El propio Antonio J. Durán, Comisario de la Exposición y experto historiador de las matemáticas, se suma a esta opinión, pues en su trabajo “History

of Mathematics. Figures at El Escorial Library”, publicado en el volumen editado con motivo del *International Congress of Mathematicians*, comenta lo siguiente:

“*Everything that the monk Vigila wrote about numbers in the Codex, he had learnt in the Catalonian Benedictine monastery of Santa María de Ripoll, when he attended a dedication around 976*” (Duran, 2006, s. p.).

Parece extraña, sin embargo, la última frase, pues, según dice él mismo unos párrafos más arriba, el 25 de mayo de 976 se había finalizado el *Codex Vigilanus*, y los números árabes figuran al principio, en el folio 12. Por otra parte, esta es la misma duda que le asaltó a Juan Vernet al poner en duda las afirmaciones de Des-tombes, porque, según éste, la visita de Vigila con motivo de una consagración había tenido lugar en 977. En cualquier caso, dada la vinculación de los monasterios benedictinos entre sí y dadas las actividades de estudio e investigación de la cultura árabe desarrolladas en el monasterio de Santa María de Ripoll no parece descabellado, sino muy plausible, que el monje Vigila hubiera conocido los numerales indo-árabigos en alguna visita efectuada a dicho monasterio.

En cualquier caso, no parece que este códice calara hondo en los medios matemáticos e intelectuales de la época, seguramente por falta de difusión. Pero, con todo lo que suponían de importante novedad para el mundo occidental, tampoco caló el *Regulae de numerorum abaci rationibus*, como se ha comentado, a pesar del conocimiento y la utilización que se hizo de su ábaco. En efecto, ni los escritos y esfuerzos del Papa Silvestre II y sus discípulos Rémy d’Auxerre, Papias, Fulbert de Chartres o Radulfus de Lieja, entre otros, pudieron vencer la firme resistencia mostrada por el clero y por la civilización cristiana, reacia en general a aceptar las supuestas ventajas del nuevo sistema numeral, tal vez porque había sido diseñado por infieles. De esta forma, puede comprenderse que, en ese primer momento, la difusión de las cifras indo-árabigas quedara restringida a un círculo elitista, el de los aritméticos. El descubrimiento de estas cifras se mantuvo, pues, al principio, en un ámbito casi confidencial. Las explicaciones teóricas sobre el sistema numérico decimal debieron de ser consideradas como una curiosidad científica, más que como la presentación de un formidable sistema operativo.

De cualquier modo, lo cierto es que se había plantado ya un jalón, posiblemente el más importante, en el largo camino hacia la aritmética moderna.

### 9.3. El ‘Liber abaci’ y las escuelas de ábaco

Un nuevo jalón, esta vez sí definitivo, fue el constituido por el *Liber abaci* redactado en latín por Leonardo Fibonacci, el Pisano, en 1202. El *Liber abaci*, a diferencia de los textos anteriores, fue el primer libro completo de aritmética práctica utilizando los numerales indo-árabigos. A efectos de difusión e influencia parece que tuvo más suerte, que los anteriores textos, pues, los nuevos numerales, con sus enormes ventajas operativas, se divulgaron pronto entre los maestros de ábaco italianos, es decir, entre los enseñantes de los futuros mercaderes. A este hecho se debe que la difusión que la nueva numeración arábiga, a partir de la enseñanza del *Liber abaci* con su nuevo sistema numérico, no se produjera en Italia con demasiado retraso.

Sin embargo, Luigi Boschetti alerta sobre un optimismo excesivo, pues piensa “*che il suo trattato (de Fibonacci) rimase nell’oscurità per lungo tempo; e fu Giovanni di Sacro Bosco, che primo si valse di tali cifre nell’opera de Sphaera, pubblicata in Parigi verso la metà del Secolo XIII*” (Boschetti, 1834, p. 9). Esto representaría en

total unos cincuenta o sesenta años a partir de la composición del *Liber abaci*; no parece demasiado tiempo para una obra manuscrita.

Según se dice, no existe ningún ejemplar de la versión original del *Liber abaci*, pues sólo se conserva una segunda versión de este manuscrito, la de 1228, que se custodia en la Biblioteca Magliabecchiana, de Florencia. En el siglo XIX la vida de Leonardo Fibonacci era prácticamente desconocida, lo mismo que sus otras numerosas e importantes obras matemáticas, que andaban desperdigadas y habían sufrido numerosos plagios, totales o parciales, en los cuales su nombre no aparecía. El príncipe Baldassarre Boncompagni, cuyo labor en la investigación y reconstrucción de la historia de la matemática antigua es difícilmente mensurable, se empezó a interesar por la vida y la obra del matemático de Pisa, que estudió y presentó en un memorable estudio en la Accademia Pontificia dei Nuovi Lincei (Boncompagni, 1851-52).

La Accademia dei Lincei fue fundada en Roma por Federico Cesi, aristócrata de la Umbria, el año 1603, siendo posiblemente la primera academia científica creada en Europa en la Edad Moderna. Fue elegido ese nombre para significar la agudeza de visión y la capacidad de observación requeridas en la investigación científica. El lema de la Academia era: "*minima cura si maxima vis*", o sea, traduciendo libremente, pero recogiendo el sentido exacto pretendido: "No descuides lo pequeño si quieres obtener el máximo resultado". Era una asociación muy exclusiva que elegía cuidadosamente a sus miembros. Galileo fue admitido en la Academia en 1611 y se sintió tan honrado con ello que, a partir de entonces, firmó siempre como *Galileo Galilei Linceo*. En esa época, la Academia no pudo evitar, obviamente, sus enfrentamientos con la Inquisición romana. Cesi murió a los 45 años en 1630, aunque la Academia siguió trabajando con intensidad hasta el año 1651, en que empezó a decaer, hasta que desapareció. En 1847 el Papa Pío IX la refundó con el nombre de Accademia Pontificia dei Nuovi Lincei, que ya hemos mencionado. Ese mismo año el Papa nombró a Boncompagni miembro de la Academia.

No se dio Baldassarre Boncompagni por contento con el primer trabajo que hemos citado "Della vita e delle opere di Leonardo Pisano, matematico del secolo decimoterzo", sino que, entusiasmado con sus descubrimientos, siguió investigando, encontrando trabajos inéditos de Fibonacci y poniendo de relieve sus tempranas e importantes contribuciones a la ciencia matemática, cuyo conocimiento se había ido diluyendo con el tiempo. De este modo, en los siguientes años publicó varios trabajos sobre Leonardo, de los cuales pueden destacarse los siguientes: en 1854 apareció su estudio *Intorno ad alcune opere di Leonardo Pisano*; en 1856 publicó *Opuscoli di Leonardo Pisano, pubblicati da Baldassarre Boncompagni secondo la lezione di un codice della Biblioteca Ambrosiana di Milano*, dando a conocer algunos trabajos inéditos del matemático pisano; y durante los años 1857 a 1862 trabajó en la transcripción y publicación de los dos trabajos posiblemente más importantes de Leonardo Fibonacci, el *Liber abaci* y la *Practica geometriae*, que aparecieron como tomo 1 y tomo 2, respectivamente, de su obra *Scritti di Leonardo Pisano matematico del secolo decimoterzo pubblicati da Baldassarre Boncompagni*.

Leonardo nació en Pisa el año 1170, pero se educó en el norte de África, donde su padre, Guillermo, desempeñaba un cargo consular y notarial en Bugía, ciudad en la que representaba los intereses de los mercaderes pisanos que negociaban allí. En esta ciudad, Leonardo, siguiendo los consejos de su padre, aprendió matemáticas y contabilidad. Comprendió rápidamente la superioridad de los métodos de cálculo que se usaban en los países islámicos: "Me confirmé en la creencia de que la aritmética pitagórica es un desvarío comparada con la india", dice él

mismo en la introducción del *Liber abaci*. En consecuencia, viajó por Egipto, Siria, Grecia y Sicilia para completar sus estudios matemáticos. El año 1200 Fibonacci regresó a Pisa, donde dos años más tarde completó el *Liber abaci*, dedicándoselo a Miguel Escoto, filósofo escocés, muy conocido, sobre todo, por sus traducciones del árabe al latín. En efecto, Escoto viajó a Toledo el año 1217, trabajando en su famosa Escuela de Traductores, donde tradujo la obra magna de Alpetragius *In astrología*. Tradujo además del árabe varios textos de Aristóteles, cuyos originales se habían perdido y solamente eran conocidos en su versión árabe, así como también importantes comentarios de Averroes sobre escritos aristotélicos. Entre sus traducciones del árabe al latín se cuenta, asimismo, la de la obra de Avicena *De animalibus*.

El *Liber abaci* consta de quince capítulos, el primero de los cuales entra ya directamente en materia. En efecto, el texto comienza directamente transcribiendo los nuevos números árabes: “*Novem figure indorum he sunt 9 8 7 6 5 4 3 2 1 Cum his itaque novem figuris, et cum hoc signo 0, quod arabice zephirum appellatur, scribitur quilibet numerus, ut inferius demonstratur*”, es decir, “Nueve son las cifras indias de los números: 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2, 1. Con estas nueve cifras, y con el signo 0, que los árabes llaman céfiro, se escribe cualquier número, como más abajo se demostrará”.

La obra de Fibonacci constituye una enseñanza completa de la ciencia aritmética de los árabes: sistema de numeración, métodos de cálculo, álgebra, geometría, etc. El libro de Fibonacci, lo mismo que los posteriores que lo imitaron, llevaba paradójicamente el nombre de “ábaco”, un instrumento de cálculo cuyo uso se hacía innecesario con la nueva numeración. Pero ésta era la denominación que se daba entonces a los libros de aritmética. Sin embargo, en este caso no era la denominación correcta, ya que en el libro de Fibonacci no se usaban los numerales romanos ni, consiguientemente, el ábaco en los cálculos, sino la pluma, que es como se llamaba, sobre todo en Alemania, a la forma de calcular con los números árabes: “cálculos con la pluma”, frente a la denominación de cálculos con el ábaco o “sobre las líneas” para las operaciones realizadas con números romanos, pues los ábacos utilizados por los mercaderes europeos de la época estaban dibujados sobre los tableros de las mesas. Más adelante volveremos sobre este particular.

Los números árabes utilizados por Leonardo Fibonacci son prácticamente iguales que los que utilizamos hoy, mostrando grandes diferencias con los escritos en el *Codex Vigilanus*, como puede observarse a continuación:

Este cuadro muestra la numeración arábiga en la forma que aparece en el Codex Vigilanus, datado en 976. Los dígitos están escritos en un sistema jeroglífico que no es el que usamos actualmente.

Numeración arábiga aparecida en el *Codex Vigilanus* (año 976)

Este cuadro muestra la numeración arábiga en la forma que aparece en el *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci, datado en 1202. Los dígitos están escritos en la forma que usamos hoy: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 0.

Numeración arábiga aparecida en el *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci (año 1202)

En primer lugar, en el *Codex Vigilanus* no se consigna el cero, aunque ya se conocía como parte esencial del sistema de numeración posicional; la serie va de derecha a izquierda, como en la versión original árabe, y como también ocurre en la primera línea del *Liber abaci*, donde estos números son presentados; el número 2 aparece invertido en relación con la forma actual; el rabo inferior el número 3

adota una extraña forma que parece muestra tendencia a corregirse en la serie de Fibonacci; y los números 4 y 5 difieren sustancialmente del trazado actual. En cambio, los numerales arábigos utilizados por Fibonacci en su *Liber Abaci*, doscientos veinticinco años después, son prácticamente iguales a los que utilizamos hoy, como ya se decía.

Según hemos comentado, la nueva numeración fue adoptada y enseñada sin mucho retraso en las escuelas de ábaco italianas. Parece que fue la Toscana el lugar en el que se asentaron las primeras escuelas de ábaco, pero, luego se difundieron por toda Italia como consecuencia del abundante desplazamiento iniciado en los últimos decenios del siglo XIII y prolongado durante todo el siglo siguiente, por mercaderes y banqueros de Florencia, Lucca y Siena hacia otras ciudades italianas del norte y, en especial, de la República de Venecia, en las que abrieron filiales de sus negocios. Esto motivó la creación de toda una infraestructura de agentes, correedores, notarios, escribanos y maestros de ábaco en todos estos lugares, abriendose escuelas según el modelo toscano. Está documentada la existencia de escuelas de ábaco en ciudades de la Lombardía y la Umbria, aparte de en la Toscana y el Véneto.

Además de la aritmética comercial y de la contabilidad, en las escuelas de ábaco se enseñaban otras materias relativas al comercio, como cotizaciones y precios de mercaderías, tarifas, usos y costumbres comerciales, términos mercantiles y monedas utilizados en las principales plazas de Europa, norte de África y Próximo Oriente, etc. Para hacerse una idea de la importancia de estas escuelas bastará pensar que en 1338, según se lee en la *Crónica coetánea* de Giovanni Villani, comerciante, político, diplomático e historiador florentino nacido hacia 1275 y fallecido en 1348, en una población como Florencia, de unos 90.000 habitantes, mientras entre 8.000 y 10.000 niños asistían a escuelas primarias, el número de los jóvenes que iban a alguna de las seis escuelas de ábaco existentes en la ciudad se elevaba a unos 1.000 o 1.200. Como contraste aparece el hecho de que el número de alumnos que frecuentaba una de las cuatro escuelas de enseñanza media clásica, en las que se impartía una enseñanza de tipo humanístico, era tan sólo de 550 o 600 (Villani, 1991, p. 1352).

Para uso de las escuelas de ábaco de toda Italia se multiplicaron los manuscritos explicando la aritmética comercial, con empleo del nuevo sistema numérico, para enseñanza de los jóvenes hijos de mercaderes o de cualquier otro tipo de muchachos que quisieran dedicarse al comercio como actividad profesional. Los principales manuscritos de esta clase han sido publicados en nuestros días, con estudios sobre su contenido y sus autores. Digamos de pasada que el iniciador del moderno interés por los manuscritos antiguos italianos sobre aritmética mercantil fue Gino Arrighi, que se licenció en Ciencias matemáticas en la Universidad de Pisa el año 1928. Gracias a su entusiasmo e iniciativa, Laura Toti Rigatelli y Raffaella Franci fundaron en Siena en 1980 el Centro Studi della Matematica Medioevale, cuyos miembros, junto con Gino Arrighi y Warren van Egmond, han desarrollado una enorme labor en la localización, el estudio y la publicación de los viejos textos manuscritos italianos sobre aritmética comercial que utilizaban las escuelas de ábaco en sus enseñanzas. Este último autor, precisamente, ha sido quien ha localizado en Italia cerca de 350 manuscritos sobre el ábaco anteriores al año 1500 (Egmond, 1980, 1988).

Parece que en esta afluencia de libros de ábaco pudo tener influencia la segunda oleada de las Cruzadas, con el impulso que dio al comercio italiano y el contacto con los países árabes que llevó consigo. Por su parte, Hofmann indica que el pri-

mer manual de mercaderes donde se enseñó el uso de la numeración arabiga con indicación de que podía servir para llevar los libros de cuentas lo escribió Paolo Dagomari, que vivió desde 1281 hasta 1374 (Hofmann, 1960, I, p. 88). Paolo Dagomari fue un célebre maestro de ábaco florentino que estableció en la Santa Trinità una “*celeberrima bottegha d'abacho, (ecco la vera origine del soprannome), da cui passarono, nel corso della sua carriera, circa diecimila studenti*” (Mancini, 1882, p. 41). El sobrenombre al que se refiere Mancini es el de Paolo Dell'Abbaco, con el que era familiarmente conocido. El libro al que se refiere Hofmann es el famoso *Trattato d'Abbaco, d'Astronomia, e di segreti naturali e medicinali*, compuesto en 1339, que hizo a su autor conocido en toda Europa.

Todos estos manuales de aritmética mercantil presentan semejantes características y estructura. Utilizan numerales indo-árabigos, describen el sistema de numeración posicional en base decimal, explican las operaciones y reglas esenciales: suma, resta, multiplicación, división, regla de tres, y tienen un carácter eminentemente práctico, insertando buen número de problemas resueltos. De acuerdo con sus propósitos, carecen de todo tipo de aparato erudito, están escritos en lengua vernácula y se centran en lo que realmente interesaba a los mercaderes, hombres de negocios y a todos aquellos que quisieran aprender la nueva aritmética (Caunedo, 2003-2004, p. 37).

Pero a pesar de la abundancia de textos italianos propugnando y enseñando el nuevo sistema numérico, lo cierto es que pasaron muchos años para conseguir que la numeración romana quedara fuera de uso. En Italia, la prohibición de utilizar numerales arábigo en la columna de cantidades de los libros de cuentas fue general, como en seguida veremos, so pretexto de que dichos números eran más fáciles de adulterar que los romanos.

Lo curioso es que, entre tantos manuscritos de las escuelas de ábaco italianas, no se haya encontrado ninguno referente a la contabilidad por partida doble. Fabio Besta, el gran profesor italiano de la contabilidad de Ca' Foscari, estaba convencido de que Luca Pacioli había copiado su *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* de algún manuscrito anterior, pues no creía de ninguna manera que el fraile de Sansepolcro hubiera sido capaz de escribirlo por su cuenta. Por eso, a los estudiantes aventajados que querían convertirse en ayudantes suyos les encargaba, como primera providencia, la búsqueda y localización del famoso manuscrito. Pero, ninguna búsqueda tuvo éxito y el manuscrito quedó sin hallar. El único texto manuscrito anterior a la *Summa* de Pacioli que hace referencia a la contabilidad por partida doble es el libro de Benedetto Cotrugli *Della mercatura et del mercante perfetto*, terminado de escribir el 25 de agosto de 1458, que contiene un capítulo dedicado a la partida doble. El texto fue impreso en Venecia en 1573 (Cotrugli, 1573), incluyendo las explicaciones sobre la partida doble en el capítulo 13, del Libro Primero de la obra. Sin embargo, ni el contenido de este capítulo en el libro impreso ni el de las copias del manuscrito halladas recientemente por Ugo Tucci (Cotrugli, 1990), un contenido que viene a ser como un 40% más extenso que el de la versión impresa, tienen la pretensión ni pueden considerarse una explicación técnica suficiente como para poder aprender el manejo de la contabilidad por partida doble, como es el caso del *Tractatus* de Luca Pacioli<sup>42</sup>.

42 Véase mi trabajo “Benedetto Cotrugli, precursor de Pacioli en la exposición de la partida doble”, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 2, pp. 87-99, Editorial Complutense, Madrid, 1992, donde se explican las vicisitudes del manuscrito, de la impresión y del hallazgo de las copias por Ugo Tucci.

Se ha especulado mucho sobre esta falta de manuscritos sobre la contabilidad por partida doble, materia que sin duda sería explicada en las escuelas de ábaco. Algunos autores han llegado a la conclusión de que los mercaderes italianos querían mantener en secreto las técnicas de este sistema contable al objeto de que su conocimiento y ventajas no se extendieran por el extranjero; esto explicaría que dichas técnicas sólo fueran enseñadas oralmente en las escuelas, sin dejar testimonios escritos. Parece una explicación convincente. Sin embargo, ello no explicaría por qué se permitía, al menos en algunos casos, que los hijos de mercaderes extranjeros asistieran a las escuelas de ábaco italianas. En cualquier caso, como es lógico, la divulgación de la partida doble por toda Europa fue sólo cuestión de tiempo. En este aspecto, la publicación de la *Summa pacioliana* fue decisiva. Si los mercaderes italianos querían mantener el secreto, parece que el fraile Luca Pacioli les hizo una buena faena.

La labor de Arrighi y Van Egmond en la búsqueda y localización de manuscritos de aritmética comercial italianos pronto despertó interés en otros países, siendo iniciada su emulación en el sur de Francia por Jacques Sesiano (1984), Paul Benoit (1988), Guy Beaujouan (1991) y Marie-Hélène Labarthe (2002). Estos trabajos se han visto reforzados en los últimos años por la intensa actividad de Maryvonne Spiesser, del Instituto de Matemáticas de la Universidad de Toulouse (Spiesser, s.f., 2003a, 2003b, 2008). Todos ellos han conducido a la identificación de una escuela de aritmética mercantil occitana, que tuvo su origen en el llamado manuscrito de Pamiers, *Compendi del art del algorisme*, que se estima fue compuesto entre 1420 y 1430<sup>43</sup>, conservado en la Bibliothèque Nationale de France, con la firma: Ms fds fr. 4140. Por otra parte, tomando ejemplo de la iniciativa francesa, en otros países se ha iniciado también una labor de investigación de manuscritos y de escuelas mercantiles. Así, en España, ha tomado una vigorosa y fructífera iniciativa a este respecto Betsabé Caunedo de Potro (2000, 2002, 2003-4, 2007, 2009). En Francia, en general, Stephane Lamasse ha seguido el mismo camino (2007), mientras que en Portugal lo ha emprendido Maria do Ceu Silva con un grupo de colaboradores (Høyrup, 2005).

De este modo la investigación sobre manuscritos de aritmética comercial, sobre escuelas de mercaderes en la Baja Edad Media y comienzos de la Edad Moderna y sobre la enseñanza cursada en las mismas, que parecía una materia propia de las escuelas de ábaco italianas, se está extendiendo ahora por otros países.

En un principio, el nombre de los maestros de ábaco y de sus correspondientes escuelas procedía de la utilización del ábaco, artilugio que era necesario emplear para realizar los cálculos en números romanos<sup>44</sup>. Sin embargo, es preciso recordar que, como se ha dicho, en Italia se había impuesto ya en el siglo XIII el empleo de

43 Se sabía ya desde hacía tiempo que en la Biblioteca Nacional de París existía un manuscrito de aritmética de finales del siglo XIV, comienzos del siglo XV escrito en lengua occitana. Aristide Marrre había ofrecido algunas partes de él, como la introducción y el enunciado de una quincena de problemas, en su trabajo sobre el “Appendice au Triparty en la science des nombres de Nicolas Chuquet Parisien”, de 1484, en *Bulletino di Bibliografia e di Storia delle Science Matematiche e Fisiche*, tomo XIV, 1881, editado por Boncompagni. Sin embargo, fue Jacques Sesiano quien presentó el manuscrito en su trabajo “Une Arithmétique médiévale en langue provençale”, publicado en 1984 en *Centaurus*. Luego ha sido estudiado por Pierre Benoit (1988) y Maryvonne Spiesser (s.f.; 2003a; 2003b; 2008).

44 Con respecto a la utilización del ábaco y de sus clases puede consultarse el magnífico estudio de Alain Schärlig: *Compter du bout des doigts. Cailloux, jetons et bouliers de Périclès à nos jours*, Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, 2006, 294 págs.

los nuevos números indo-arábicos, por lo que, paradójicamente, las escuelas del ábaco, mantuvieron el nombre tradicional, al igual que lo ocurrido con los libros de aritmética, aunque habían dejado de utilizar en sus enseñanzas el instrumento y el sistema numérico que lo hacía necesario.

#### 9.4. Resistencias a la aceptación de los numerales indo-arábicos

No en todos los países, empero, se impusieron los nuevos números tan rápidamente como en las escuelas de ábaco italianas. En Alemania, por ejemplo, la pugna entre los partidarios del ábaco y los del algoritmo, es decir, de la numeración romana y de la numeración arábiga, seguía viva todavía a principios del siglo XVI. A las operaciones de cálculo con los números romanos se las llamaba en Alemania “cuentas sobre las líneas” (*Rechnung auf der Linien*), haciendo referencia a las líneas o rayas del ábaco dibujadas sobre el tablero de la mesa del comerciante, mientras las operaciones con números árabes eran llamadas “cuentas con la pluma” (*Rechnung mit der Feder*), ya que con estos números no hacía falta emplear ningún artificio, sino simplemente una pluma y una hoja de papel para ir desarrollando las operaciones y escribiendo los resultados. Era tal el arraigo de los números romanos entre los alemanes del siglo XVI, que se habían apropiado de su parentidad y los llamaban familiarmente *deutsche Zahlen*, es decir, “números alemanes”. Esta pugna entre los dos sistemas de numeración se ve reflejada en numerosas obras como la famosa de Gregor Reisch: *Margarita philosophica*, Freiburg, 1503, en la que el autor se decanta claramente a favor de los numerales arábicos, o las de Jacob Köbel: *Ain New geordnet Rechen biechlin auf den linien mit Rechen pfeningen* (Un nuevo método de cálculo sobre las líneas para operar hasta con céntimos), Augsburg: Erhart Öglin, 1514; Adam Ries: *Rechnung auff der Linien und Federn. Auff allerley handthirung gemacht* (Cálculo sobre las líneas y con la pluma. Hecho manejable para todos), Erfurt: Melchior Sachse, 1522; Peter Apian: *Ejn newe vnd wolgegrundete Vnderweisunge aller Kauffmans Rechnung* (Una nueva y bien fundamentada instrucción sobre todos los cálculos mercantiles), Frankfurt: Bei Christian Egenolff, 1544, etc. Por lo que respecta a la obra de Adam Ries, de la que se conocen 74 distintas ediciones, de las cuales la primera tuvo lugar en 1522 y la última en 1655, es curioso observar que todavía en la última se enseñaban las dos formas de operar, como el propio título indica. Eberhard Schröder comenta que Ries estaba convencido de la superioridad operativa de la numeración arábiga, por lo que la empleaba en privado, aunque en su vida pública se veía obligado a utilizar la romana debido a la normativa oficial (Wagner, 1988, p. 299).

En lo referente a los libros de cuentas el retraso en la utilización de los numerales indo-arábicos en la columna de cantidades fue aún mucho mayor y ello debido a la reglamentación oficial<sup>45</sup>. En efecto, a pesar de conocerse ya perfectamente este sistema de numeración, en las columnas de cantidades de los libros de cuentas por partida doble, Diario o Mayor, se siguieron anotando las cantidades por medio de la numeración romana hasta entrado el siglo XVII. La antigua numeración romana se continuaba prefiriendo para estos y otros menesteres, como la consignación de las cantidades en documentos mercantiles, dadas las mayores

45 Como se ha comentado ya, según Hofmann el primer manual de mercaderes donde se enseñó el uso de la numeración arábiga con indicación de que podía servir para llevar los libros de cuentas lo escribió Paolo Dagomari, que vivió desde 1281 hasta 1374 (1960, I, p. 88).

garantías de autenticidad que se le suponían (Menninger, 1969, p. 427)<sup>46</sup>. De esta manera, los *Statuti dell'arte del cambio di Firenze* emitidos por el Ayuntamiento de Florencia en 1299, cuando el empleo de la numeración arábigo estaba ya ampliamente extendido entre los mercaderes italianos, prohibió su uso en los libros de cuentas de los banqueros residentes en el municipio, diciendo en su rúbrica CI: “*Quod nullus de arte scribat in suo libro per abbacum*” (Camerani, 1955, p. 116).

Parece que tal prohibición fue hecha pública y comentada por primera vez en la moderna historiografía por M. Tabarrini en su nota: “*Cenno illustrativo di alcune tavolette scritte in cera ritrovate al signor Camillo Marjorfi in una antica Torre di Porta Rossa in Firenze*”, publicada el año 1846 en el *Archivio Storico ossia Raccolta Di Opere E Documenti Finora Inediti O Divenuti Rarissimi Rissguardanti La Storia D'Italia Appendice*, Tomo III, Florencia. En efecto, con motivo de unas obras de restauración hechas en la Torre di Porta Rossa de Florencia se descubrieron seis tablillas de madera de haya enceradas, escritas por las dos caras y sujetas en principio en forma de libro, que contenían cuentas de un mercader desconocido, cantidades pagadas y cobradas, mercancías compradas y vendidas, todo ello con carácter inconexo. Tabarrini, sin duda Marco Tabarrini, político e historiador toscano, nacido en 1818 en Pomarance y muerto en Roma en 1898, presidente del Consejo de Estado y senador desde 1871, vicepresidente del Senado en un par de ocasiones y presidente del Istituto Storico Italiano desde 1888 hasta su muerte, se ocupó de estudiarlas. Por la forma de la letra y sus características, Tabarrini estima que las tablillas fueron compuestas a fines del siglo XIII o comienzos del XIV, fechas en las que todavía se podía encontrar este material como soporte de la escritura. A estos efectos, se sorprende de que todas las cifras se consignen en numeración romana, un siglo después de que Leonardo Fibonacci hubiera introducido en 1202 las cifras árabes entre la gente latina, como el propio Fibonacci decía. A este respecto, se pregunta extrañado: “*Secondo la nostra idea, presso che da un secolo erano state fatte conoscere le cifre arabe, quando furono scritte le tavolette in discorso. Or come il mercante che scriveva quei ricordi verso il 1300, usava sempre la cifra romana? A questa difficoltà risponde la rubrica CI dello Statuto dell'Arte del Cambio compilato nel 1299, ed esistente nell'Archivio delle Riformagioni di Firenze. In quella rubrica si proibisce ai mercanti di tenere i loro registri in abbaco, e si prescrive l'uso delle lettere romane o la completa scrittura del numero*”. Giuseppe Canestrini, historiador y político florentino, nacido en Trento en 1807 y nombrado Director de la Biblioteca Nacional de Florencia en 1862 fue quien le puso sobre la pista de la disposición contenida en el *Statuto dell'Arte del Cambio*, como hace constar Tabarrini agradecido en nota de pie de página.

También se pregunta Tabarrini de qué podía provenir esta oposición a una forma de escritura numérica tan simple y fácil, que venía a substituir a una que era complicada y poco adecuada, tanto para operaciones largas como cortas. Se responde a sí mismo expresando el pensamiento de que, tal vez, pudiera deberse a la habitual tenacidad con que se arraigaban las prácticas antiguas, o quizás a que el nuevo método no hubiera adquirido todavía la suficiente popularidad, o acaso al temor a los engaños y fraudes que pudiera producir el cambio de numeración (Ta-

46 Menninger reproduce en esta cita el pasaje de un manual veneciano de contabilidad en el que se dice: “*deben usarse tan sólo las cifras antiguas, pues ellas no pueden falsificarse tan fácilmente como las de la nueva numeración; éstas pueden cambiarse con facilidad unas en otras, como el 0 en 6 ó en 9. Asimismo, muchas otras pueden ser falsificadas*”.

barrini, 1846, p. 528). Todas estas disquisiciones las hace el autor no porque le pareciera importante la prohibición establecida por el *Statuto* de utilizar la numeración arábiga en los libros de cuentas, sino simplemente para justificar su razonamiento sobre la fecha que adjudica a las tablillas frente a este aparente contrasentido. El valor que da al contenido en sí de las tablillas es mínimo, como ilustra otro pasaje del texto de Tabarrini, que constituye un testimonio revelador de lo que se pensaba a la sazón sobre el valor histórico de los libros de cuentas de mercaderes, pensamiento que, no por sabido o intuido, hace perder importancia al testimonio. Habla dicho historiador de la importancia del hallazgo de las tablillas para atestiguar su uso todavía en ese momento que se supone demasiado avanzado, y ello aunque la materia escrita en las mismas no les confiera importancia. Y prosigue: “*Ed in verità, sarebbe questo il caso nostro: dai ricordi degli affari d'un mercante ben poco lume storico può cavarsi, tranne qualche nozione sul valore delle monete, e sulle condizioni del commercio*” (Tabarrini, 1846, p. 527).

La prohibición sobre el uso de la numeración indo-arábiga en los libros de cuentas contenida en el *Statuto dell'Arte del Cambio* se ha hecho muy conocida desde entonces y ha sido citada, sin explicar el origen del conocimiento, por autores como Struik (1968, pp.291-94), Menninger (1969, p. 426), Wagner (1988, p. 298) y otros. Por otra parte, no fue la única prohibición dictada en este sentido, pues, ese mismo año, fue condenado también por las autoridades venecianas el empleo de los números árabes en los libros de cuentas de sus mercaderes (Hofmann, 1960, I, pp. 87 ss.). Tal hecho es indicado asimismo por Bariola, citando la obra de Vittorio Alfieri: *La partita doppia applicata alle antiche aziende veneziane*, Turín, 1801 (Bariola, 1897, p. 277) El año 1348 la Universidad de Padua determinó que el catálogo de sus libros llevara los precios escritos en números romanos: “*non per cifras, sed per literas claras*” (Pullan, 1968, p. 34). A finales del siglo XV, unas ordenanzas municipales de Frankfurt prescribieron que los *Rechenmeister*, es decir, los maestros del cálculo, debían abstenerse de operar con cifras arábigas. Por otra parte, ya se ha comentado que una de las características más apreciadas de la partida doble era su fiabilidad, sus garantías de autenticidad y de veracidad en las cuentas. De este modo, no es de extrañar que los propios comerciantes y sus asociaciones estuvieran interesados en mantener estos rasgos también en relación con estas cuestiones, pues parece que, efectivamente, las cantidades en números árabes eran más fácilmente adulterables que las expresadas en caracteres romanos.

Sea como fuere, lo que es indudable es que la falta de utilización de la numeración arábiga en los libros de cuentas no fue óbice en absoluto para que pudiera llevarse una contabilidad desarrollada. Piénsese que la contabilidad es tan antigua como la Humanidad misma, como ya hemos visto. No era necesario, pues, conocer ni emplear la numeración arábiga para llevar una contabilidad en condiciones. Ni siquiera para llevar una contabilidad más compleja, por partida doble. De este modo, aunque en Italia, lo mismo que en España y otros países, se mantuviera durante varios siglos la costumbre de emplear los números romanos para anotar los importes en la columna de cantidades de los libros de cuentas y en los documentos mercantiles, la numeración arábiga se impuso ya desde el siglo XIII, como antes se decía, para efectuar los cálculos de las operaciones, sobre todo entre los comerciantes, hasta el punto de que los números árabes se llegaron a llamar *figure mercantesche*, cifras mercantiles (Edler, 1934, p. 21).

Sin embargo, sí se usaban los guarismos árabes para numerar las páginas, poner las fechas, anotar las cantidades físicas de bienes comprados o vendidos e, incluso, para consignar los importes en su obligada repetición en el cuerpo de los asientos. Asimismo, se usaban para realizar, en su caso, las operaciones de suma de las columnas y de las de resta para hallar el saldo de las cuentas, aunque luego se consignara el resultado en números romanos.

Se caen así por su base todas las especulaciones sobre la posible paternidad española de la partida doble, basadas en el hecho de que nuestro país conoció antes que ninguno en Europa la numeración indo-árabiga. Las evidencias históricas conocidas hasta ahora tampoco permiten sostener esta posibilidad.

## 9.5. Incunables de aritmética comercial

Por otra parte, no deja de ser curioso que frente a los cerca de 350 manuscritos de aritmética mercantil anteriores al año 1500 utilizados por las escuelas de abaco italianas de acuerdo con las investigaciones y hallazgos de Van Egmond, solamente se hubieran impreso en toda Europa nueve incunables de esta materia, anteriores a la *Summa* de Luca Pacioli, que obviamente era mucho más que un simple libro de aritmética mercantil para utilizar en una escuela de ábaco, pero que contenía, entre otras cosas, los elementos necesarios para ello, aunque a un nivel mucho más amplio y superior. Dichos incunables, todos ellos de tipo práctico, como los manuscritos, empleando la lengua autóctona y la numeración arábiga, relacionados por año de publicación eran los siguientes: *Larte de labbacho*, publicado en Treviso, de autor anónimo, en 1478; la *Suma de la art de Arismetica*, de Francesch Sanct Climent, publicado en Barcelona, en 1482; el *Rechenbuch* y el *Rechenbüchlein*, de Ulrich Wagner, publicados en Bamberg, los años 1482 y 1483, respectivamente; la *Arithmethica*, de Pietro Borghi, publicada en Venecia, en 1484; la *Compilatio di arismetica sobre la arte mercantivol*, de Franciso (sic) Sanclimente, publicado en Zaragoza, el año 1486; el *Behende und hubsche Rechenung auff allenkauffmanschafft*, de Johannes Widman, publicado en Leipzig, el año 1489; el *De arimethrica*, de Philippo Calandri, publicado en Florencia, en 1491; y *La art de arithmetic et semblantment de ieumetria dich ho nominatus Compendion de lo abaco*, de Frances Pellos, publicado en Turín, en 1492. Por su lengua y procedencia, los nueve incunables se estructuran de la forma siguiente: tres italianos, tres alemanes, dos españoles, de ellos uno escrito en catalán, y uno francés, escrito en provenzal<sup>47</sup>.

El segundo incunable publicado, después del anónimo de Treviso, fue posiblemente<sup>48</sup> el de Francesch Sanct Climent, *Suma de la art de Arismetica*, escrita en catalán y publicada en Barcelona el año 1482. Hasta hace pocos años era un libro poco conocido en los medios históricos matemáticos y comerciales, a pesar de que Karpinski escribió hace una treintena de años un breve artículo de diez páginas

47 Véase mi estudio comparado: "Incunables de aritmética comercial anteriores a la *Summa* de Luca Pacioli", en Esteban Hernández Esteve y Matteo Martelli (eds.): *Before and after Luca Pacioli. Atti II Incontro Internazionale 17/18/19 Giugno 2011, Sansepolcro, Perugia, Firenze*. Sansepolcro: Centro Studi "Mario Pancrazi", 2011.

48 No se puede precisar este hecho porque no se conoce la fecha exacta de impresión, mientras sí se conoce el día de impresión del siguiente incunable, el *Rechenbuch* de Ulrich Wagner. Sin embargo, en realidad, de éste sólo disponemos de los fragmentos de una plancha de pergamino, que recomuestos han mostrado seis páginas impresas. La cita de este incunable es, pues, más bien testimonial.

dando noticia de él (1936). Se contaba también con breves notas conmemorativas conjuntas de Jaume Paradís (1982) y Antoni Malet (1982). En 1995, yo le dediqué un trabajo más extenso (Hernández, 1995). Más recientemente se han publicado los trabajos de Antoni Malet (1998, 2000), Labarthe (2002) y Joana Escobedo (2007). Se conserva de él un único ejemplar, que se custodia en la Biblioteca de Catalunya, de Barcelona, con la signatura: 9-V-20. Los últimos estudios sobre el mismo apuntan a que Francesch Sanct Climent pertenecía a la escuela de aritmética comercial occitana, en la que se incluye también a Frances Pellos, el autor del último incunable considerado. La obra de Francesch Sanct Climent presenta una novedad importante entre los nueve incunables citados y otros textos manuscritos de la época. Al revés que ellos, este autor no sigue los planteamientos de Boecio y considera al número 1 como un número simple más, al igual que los demás dígitos. Boecio, en cambio, como es sabido, consideraba que el 1 no era un número, sino el principio de todos los números.

La presentación hace unos años de un nuevo incunable que, sin embargo, hasta hace poco no había sido estudiado ni tomado en consideración, ha planteado una incognita a este respecto. Se trata del incunable *Compilatio di arismetica sobre la arte mercantivol*, de Francisco Sanclimente, publicado en Zaragoza, el año 1486. Se estima que esta obra es una versión reducida en castellano del primitivo libro de Francesch Sanct Climent. Y en efecto, aunque con algunas variaciones de menor importancia, la obra parece inspirada en la *Suma de la art de Arismetica*. Incluso, en el colofón, Sanclimente llama a su obra *Suma ... encima larte de arimetica*. Parece, pues, que ambos autores eran la misma persona.

La incógnita consiste en la existencia de una grave discrepancia entre los dos libros que echaría abajo la idea de que el Sanct Climent fuera un adelantado en el concepto del número 1, si es que, efectivamente, Sanct Climent y Sanclimente eran la misma persona, como a mí me parece lo más probable. Esta discrepancia consiste en que el autor adopta en la versión castellana las ideas aristotélicas y de Boecio, afirmando que el número 1 no es un número, sino el principio de todos los números. ¿Cómo es posible que en sólo cuatro años una persona pudiera retroceder hasta este punto? ¿O es que Francesc Sanct Climent no se había percibido de la importancia de esta noción para la definición de la naturaleza del número? ¿O que Francesch Sanct Climent y Francisco Sanclimente eran dos personas distintas, como algún autor se plantea o sospecha?

En mi trabajo ya citado (Hernández, 2011), he aventurado la posibilidad de que la discrepancia pueda deberse a que, en un principio, el autor lo dijera sin ser consciente del adelanto conceptual matemático que suponía su postura y que, luego, descubriera las ideas de Boecio y las adoptase, exponiéndolas por considerarlas un enriquecimiento para su libro.

CAPÍTULO 10

**LIBROS DE CUENTAS DEL SIGLO XVI.**

**INICIOS DE LA PARTIDA DOBLE**

### **10.1. Algunos libros de cuentas conocidos**

El siglo XVI es en España el siglo de la generalización y consolidación de la contabilidad por partida doble. Sin embargo, se conoce la existencia de algunos libros de cuentas de comienzos de este siglo que, por falta de un detenido estudio, se ignora si presentan una versión cumplida de este sistema contable, o si constituyen todavía pasos en el camino hacia ella. Entre estos libros se encuentra el Mayor de Rodrigo de Echávarri, de los años 1501-1505, dado a conocer por Henri Lapeyre (1955, p. 343), que se conserva en el Archivo General de Navarra.

Otro libro, especialmente interesante, por suponer posiblemente una aplicación de la contabilidad comercial a las cuentas públicas, es el constituido por el Diario de Barthomeu Ferrer, regente de la Tesorería Real en Barcelona, correspondiente al año 1513. Al margen izquierdo de los asientos se señalan, en la típica forma de quebrado, los folios del Mayor en los que se encuentran las respectivas cuentas. Dicho documento se custodia en el Archivo de la Corona de Aragón, con la signatura: Sección del Real Patrimonio, número 2364 del Maestro Racional. Conozco su existencia por haberme sido comunicada por Rafael Conde y Delgado de Molina.

Finalmente, con respecto a los años 1519-1520 se registra la presencia, en el Archivo General de Navarra, de un libro Mayor perteneciente a Pelegrín Danyes, de acuerdo con la noticia que da de él Henri Lapeyre (1955, p. 342).

De un año antes son unos cuadernillos, que su dueño titula, algo pomposamente dado su carácter informal, “Manual de los negocios fechos por Diego Ordoñez en esta feria de octubre en que nuestro señor aya parte. Año de I U DXVIII años” y “Libro de los negocios fechos en feria de octubre de Medina del Campo de Diego Ordoñez en que nuestro señor aya parte. Caxa. I U DXVIII años”, que constituyen dos ejemplos de Diario y Mayor, respectivamente, con anotaciones registradas contablemente con una impecable técnica de partida doble, aunque no cumplen los requisitos formales requeridos por este sistema. Esta limitación consiste en que las anotaciones están hechas, como se ha indicado, en unos simples cuadernillos en cuarta, resultantes de doblar por la mitad los correspondientes folios castellanos; estos cuadernillos están sin encuadrinar. Por este solo hecho, sus contemporáneos no hubieran querido considerarlos como llevados por partida doble, y es que se trata, efectivamente, de unas anotaciones de validez puramente interior. Pero su instrumentación, la formulación de los asientos y el juego de las cuentas son los típicos de la partida doble de su época. Otra limitación, de distinto carácter, viene dada por el carácter restringido del contenido de la contabilidad, dado que los cuadernillos estaban destinados a registrar únicamente los aspectos financieros de las operaciones realizadas en una feria. En consecuencia, el cuadro de cuentas era gravemente incompleto. Ni siquiera podía establecerse el beneficio o pérdida resultante de dichas operaciones, ya que las mismas tenían una dimensión temporal mayor que la de las anotaciones, pues, o bien procedían de un momento anterior, o bien se culminaban en uno posterior. La contabilidad registrada tenía, pues, un carácter parcial, de acuerdo con la definición de Carlo Antinori, que con referencia a los Mayores farnesianos del Ducado de Parma y Piacenza dice que: *“A un sistema contable se le llama ‘parcial’ cuando se refiere solamente a una*

*parte de los bienes que componen el patrimonio de una hacienda pública o privada".* Aunque comentando también a este respecto que un sistema contable parcialmente completo, "permite la plena aplicación de la partida doble" (Antinori, 2005, p. 13). Sea como fuere, la existencia de estos cuadernillos, que estudié en mi trabajo "Commentario histórico-contable sobre los libros de cuentas de Diego Ordoñez (29 de noviembre a 18 de diciembre de 1518)" indica, sin dejar lugar a dudas, que en 1518 la partida doble era perfectamente conocida en Castilla (Hernández, 1988).

Los citados cuadernillos, con todas sus limitaciones formales, constituyen el primer registro contable español conocido del que hasta la fecha podemos afirmar que indubitablemente era llevado por partida doble. Aparecerán, sin duda, otros muchos y muy anteriores, pero hasta el momento, éste es el primero, aunque no cumpla todos los requisitos formales exigidos.

## 10.2. Primeras contabilidades por partida doble estudiadas

A parte de la colección de libros de la *Taula de Canvi* de Valencia, estudiados en muy pequeña parte, pero con detenimiento, por mí mismo y, sobre todo, por Henri Lapeyre y Francisco Mayordomo, según se ha comentado, otras colecciones importantes de este siglo que han sido estudiadas son la de la compañía de García y Miguel de Salamanca (Basas, 1960; Uriarte, 2001). Sobre esta familia ha realizado un excelente estudio hace unos pocos años José María González Ferrando, en el que analiza a fondo el sistema contable llevado por el grupo empresarial familiar de los Salamanca durante 30 años, desde 1545 a 1574, compuesto de 22 libros principales, de distintas clases, y un auxiliar. La investigación de González Ferrando, desarrollada con su habitual pericia y sentido del detalle, permite conocer con precisión la organización contable llevada por partida doble por una de las principales familias de mercaderes burgaleses del siglo XVI, así como la magnitud y alcance territorial de sus negocios. Es, sin duda, una de las contribuciones más importantes que se han hecho en España a la historia de la contabilidad de comienzos de la Edad Moderna (González Ferrando, 2010).

Otra aportación notable es la relativa al estudio de la importante colección de libros de cuentas de Simón y Cosme Ruiz, también llevados por partida doble, estudiada en sus aspectos histórico-económicos, pero también contables, por Henri Lapeyre (1948, 1953 y 1955). José María González Ferrando hizo también un estudio interesante de estos libros de cuentas de la familia Ruiz en 1982. Más recientemente los estudió asimismo Ricardo Rodríguez González, en su extensa tesis doctoral (1990).

En cualquier caso, el primer libro de cuentas llevado inequívocamente por partida doble en España que ha sido objeto de estudio es el llevado por Gregorio Guevara, obligado de las carnicerías de Burgos. Conocemos de ella tan sólo el libro Mayor, cuya primera anotación es del 22 de mayo de 1536, mientras la última lleva la fecha de 11 de junio de 1537, cuando la fecha en que terminaba el convenio era la del 24 de junio, ya que el abastecimiento de carne de la ciudad se había concertado desde el día de San Juan de 1536 hasta el de San Juan de 1537. Es normal que el libro comience antes de la fecha de inicio del suministro de carne, pues las anotaciones corresponden a las necesarias operaciones preparatorias. Pero no así que el libro se acabe antes de la fecha concertada: ello se debe a que faltan los últimos folios, arrancados o despegados del volumen. Pese a la falta de estos pocos folios, el libro ofrece una visión prácticamente completa del proceso y de todos los por menores del abastecimiento de carne de la ciudad de Burgos durante el ejercicio

indicado, comenzando por la compra de ganado, financiación de la misma, mantenimiento del ganado en los prados destinados al efecto, acabando con el sacrificio y venta del mismo en las carnicerías de la ciudad, venta de los subproductos resultantes, etc. He estudiado con amplio detalle esta cuestión en mi libro: *Noticia del abastecimiento de carne en la ciudad de Burgos (1536-1537). Libro Mayor del obligado de las carnicerías*, Banco de España, Servicio de Estudios, Madrid, 1992, en el que no sólo se tocan los aspectos contables, sino también los histórico-económicos de la misma, como el consumo de carne de los habitantes de la ciudad, el precio de la misma y del ganado, las formas de financiación, costes y beneficios, etc. Por lo que respecta al análisis contable, el hallazgo de un solo folio del libro Manual o Diario, escrito por las dos caras, proporcionó la posibilidad de saber cómo se registraban en él los asientos.

Con respecto a este análisis contable, que es el que nos interesa aquí, diremos en primer lugar que tanto en uno como en otro libro se siguen las normas habituales de una partida doble desarrollada, tal como están descritas en el *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* de Luca Pacioli, así como en el *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos* de Bartolomé Salvador de Solórzano, para el caso español. De tal modo, las páginas del libro Manual se estructuran en tres columnas: la primera a la izquierda se utiliza para consignar los folios de las cuentas en el Mayor o libro de Caxa, en la forma habitual de quebrado ya explicada; la columna central tiene una anchura aproximada del doble de las dos que la flanquean y sirve para consignar la explicación o cuerpo del asiento, que comienza con el nombre de la cuenta deudora, seguido de la expresión "debe por", la cual introduce el nombre de la cuenta deudora con el importe del asiento, que figura inexcusablemente, siguiendo la norma de la época, tanto en el cuerpo del mismo como en la columna de cantidades. Esta columna figura a continuación de la del cuerpo. Si el asiento tiene distinta fecha que el anterior, en el renglón anterior al de su explicación se expresa la que corresponda.

El importe de los asientos, que figura tanto en el cuerpo como en la columna de cantidades, como se ha dicho, va expresado en ambos casos en cuenta castellana. En la columna de cantidades, todos los importes se consignan en maravedís, pues ésta era la unidad de cuenta utilizada en todos los libros de cuentas de esa época en Castilla, sin perjuicio de que en la explicación pudieran consignarse en otras monedas de mayor valor, pero que eran reducidos a maravedís para su expresión en la columna de cantidades. El uso de la numeración arábiga se limita, por lo regular, a la paginación de los folios del libro de Caxa, al número de referencia de los mismos, al año en la enunciación de las fechas, al registro del número de reses o de los productos objeto de las operaciones, etc. Incluso los precios o los días empleados en el trámite de las operaciones se consignan normalmente en cuenta castellana en el libro que nos ocupa. De acuerdo con lo habitual en esos momentos, los folios del Manual no llevan paginación ni están sumados. A los contables de esos tiempos la fecha les parecía suficiente referencia y dada la costumbre de anular los errores mediante contraasientos, tampoco les servía su suma para cotejarla con las del Mayor. En cualquier caso, tampoco las sumas de los folios de este libro se arrastraban. Siguiendo también la norma corriente, los asientos del libro Diario llevaban una explicación prolífica. Una circunstancia curiosa es que también las partidas del libro Mayor llevaban una explicación extensa, aunque a medida que va avanzando el libro tiende a ser algo más sucinta.

El libro de Caxa o Mayor cumple asimismo todas las normas requeridas. Las cuentas constan de dos páginas enfrentadas; en la de la izquierda figura el Debe y en la de derecha el Haber. Cada cuenta tiene un solo número de folio, que figura en la página de la derecha. El nombre de la cuenta figura en la página del Debe, seguido de la expresión “debe”. Ambas expresiones se escriben algo destacadas, figurando la primera algo retranquedada hacia la izquierda, en relación con el resto de anotaciones que luego se consignan en la página. En la página del Haber, como era también habitual, no se consigna el título de la cuenta, sino simplemente la expresión “ha de aver”, también en letra destacada y retranquedada a la izquierda. Estas expresiones “debe” y “ha de aver” figuran sólo al comienzo del folio, es decir, al comienzo del primer asiento de cada lado, seguidas de la fecha en la que se formula el asiento. Las demás partidas comienzan directamente por la fecha. Las páginas del Mayor se dividen asimismo en tres columnas; la de la izquierda es, simplemente, un margen, que, sin embargo, se aprovecha en su caso para anotar las cantidades de reses o de productos que intervienen en la operación. La columna central es la más ancha y sirve para la explicación de la partida. Normalmente la explicación del asiento en la cuenta deudora es más explícita que la consignada en la cuenta acreedora. En dicha explicación el importe de las operaciones, así como el número de reses o productos de que se trate se hace constar en letra. En los asientos de cierre de la cuenta para pasar a un folio posterior, los saldos se expresan en cuenta castellana, lo mismo que en la columna de cantidades. Entre esta columna y la del cuerpo del asiento figura lo que podría considerarse como una cuarta columna, muy estrecha, que sirve para anotar el número de folio de la cuenta de contrapartida, que se consigna siempre, aparte de expresar su nombre en la explicación del asiento.

Al faltar los últimos folios, según se ha anticipado, el libro Mayor no está cerrado ni figuran los asientos de regularización. Pero, en cualquier caso, su cuadro de cuentas es muy extenso y no tiene nada que ver con los de las contabilidades que hemos citado anteriormente. Aunque en el libro no figure su cierre, por mi cuenta, a efectos de análisis, establecí un balance de situación de todas las cuentas según los folios disponibles. En esta tarea pude distinguir y clasificar las cuentas de acuerdo con los siguientes grupos: En el Activo: cuenta de caja; cuenta del arrendador u obligado del servicio de abastecimiento de carne; cuentas de valores reales; deudores en razón de la venta de productos; deudores por razones diversas; cuentas de explotación; y cuentas diferenciales. En el Pasivo: cuenta de financiación; acreedores en razón de préstamos y dineros tomados a cambio; acreedores en razón de compras de ganado; acreedores por razones diversas; obligaciones a pagar; y cuentas de explotación.

La cuenta de caja figuraba a nombre del empleado encargado de la custodia y del manejo del efectivo, como era todavía costumbre en la época. Las cuentas de explotación del Activo recogían los animales, bueyes, vacas y carneros comprados. Las cuentas diferenciales correspondían, por su parte, a impuestos pagados y a gastos de gestión.

Por lo que se refiere al Pasivo, la cuenta de financiación correspondía a Martín de Salinas, destacado hombre de negocios y Prior a la sazón de la Universidad de Mercaderes y del Consulado de la ciudad de Burgos, que adelantó importantes cantidades a Gregorio Guerra para que atendiera a la compra de ganado y al abastecimiento de carne de la ciudad de Burgos. Las cuentas de explotación del Pasivo recogen los importes recibidos por la venta de la carne, así como de los diversos

subproductos obtenidos, como pellejos de carneros, cuernos de carneros, cueros de bueyes y vacas, sebo, hieles y vejigas, y nervios de bueyes y vacas. En resumen, puede concluirse que la distancia que media entre el libro de Caja del obligado de las carnicerías de Burgos para el ejercicio 1536-1537 y los libros de cuentas de los que se ha hablado en las primeras páginas de este capítulo es grande, pues los avances contables introducidos en la contabilidad del abastecimiento de carne son realmente considerables. En efecto, este libro de Caja contiene una verdadera contabilidad moderna, desarrollada por partida doble, aunque no incluya una cuenta de capital ni un activo inmovilizado, pues el convenio de abastecimiento y las operaciones a realizar no los requerían, ya que las instalaciones, matadero, carnicerías, prados donde mantener al ganado, etc., eran facilitados por el Ayuntamiento. De tal modo, el juego de cuentas utilizado permitía seguir perfectamente la marcha del negocio y tomar las decisiones oportunas en cada momento.

CAPÍTULO 11

**ESTABLECIMIENTO OBLIGATORIO DE LA PARTIDA DOBLE  
COMO SISTEMA CONTABLE DE MERCADERES  
Y BANQUEROS: PRAGMÁTICAS DE CIGALES (1549)  
Y DE MADRID (1552). OBJETIVOS  
Y COMENTARIOS LEGALES SUSCITADOS**

En este capítulo estudiaremos las pragmáticas indicadas en el epígrafe, así como el notable interés suscitado por las mismas, dando lugar a que fueran comentadas y discutidas en casi todos los tratados sobre legislación mercantil publicados en la segunda mitad del siglo XVI y comienzos del XVII por jurisconsultos españoles. El interés primordial sigue siendo el despertado por las cuestiones relacionadas con la rendición de cuentas, y en especial por la capacidad probatoria de los libros, cuestiones que ya hemos visto en el libro de Diego del Castillo, pero no se circunscribe a ellas, sino que trascendiendo de las mismas, abarca otras cuestiones, componiendo un interesante cuerpo de pensamiento contable de carácter jurídico.

### **11.1. Pragmáticas de Cigales y de Madrid**

Las pragmáticas de Cigales, de 4 de diciembre de 1549, y de Madrid, de 11 de marzo de 1552, constituyen verdaderamente un momento estelar de la historia de la contabilidad española. Por medio de ellas se impuso a todos los mercaderes y banqueros, nacionales y extranjeros, residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas y de hacerlo precisamente por el método contable de la partida doble<sup>49</sup>. Con esta normativa España se convirtió en el primer país del mundo en decretar la obligatoriedad de que los comerciantes y banqueros operantes en su territorio utilizarán la contabilidad por partida doble. El país que más de cerca siguió a España en este camino fue Francia, que en marzo de 1673 a través de la Ordenanza comercial de Jean Baptiste Colbert –compuesta realmente, por lo que parece, por Jacques Savary– impuso la obligación legal de que los comerciantes llevaran libros de cuentas. Esta obligación estaba limitada, sin embargo, a la exigencia genérica de llevar “*un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs lettres de change, leurs dettes actives et passives et les deniers employés à la dépense de leur maison*” (*Ordonnances*, art. 1), es decir, “un libro que contendrá todo su negocio, sus letras de cambio, sus débitos activos y pasivos y los dineros empleados en los gastos de su casa”. Como se ve, más de ciento veinte años después de las pragmáticas españolas, en el capítulo contable de las ordenanzas francesas no hay ninguna referencia al método específico de la contabilidad por partida doble (Hernández, 1986, p. 16).

El antecedente de las pragmáticas de Cigales y de Madrid es la petición 148 que se formuló en las Cortes de Valladolid, celebradas en 1548 bajo la presidencia del príncipe Felipe, en ausencia de su padre el emperador Carlos V, en el sentido de que se solicitase la opinión y consejo de personas de experiencia probada sobre el particular, para que propusiesen las medidas que estimaran oportunas a fin de poner coto a la saca ilegal de monedas y metales preciosos. Esta era, precisamente,

49 He estudiado con algún detalle estas pragmáticas, junto con sus antecedentes y contexto, en mi trabajo “Legislación castellana de la Baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes”, publicado en el número 95 de la revista *Hacienda Pública Española*, año 1985.

una de las cuestiones más tratadas y repetidas en las Cortes del segundo cuarto del siglo XVI, pues obsesionaba tanto a los hombres de Estado como a la nobleza, al clero y aun al pueblo llano. Se achacaban aquellas prácticas ilegales a mercaderes y hombres de negocios, nacionales y extranjeros, sin escrúpulos, que, al amparo de las extracciones legales autorizadas por el emperador para atender sus necesidades exteriores, realizaban las suyas fuera de la ley, arruinando al país, como se decía, al dejarle sin oro y plata, y sin que sirvieran de gran remedio las numerosas disposiciones que se habían dictado al respecto. De tal suerte, los españoles sentían, con rabia e impotencia, que su nación se había convertido en una especie de “Indias de extranjeros”, es decir, en un objeto de explotación por parte de los naturales de otros países menos favorecidos por la fortuna en lo concerniente a los descubrimientos y las conquistas. Mientras llegaban los consejos que se solicitaban, los procuradores de las referidas Cortes de Valladolid instaban a que se proveyese que “los cambios al extranjero que hubiesen de pagar algún dinero en contado, tengan cuenta y memoria de las personas a quien lo dan, para que a los tales se les pueda pedir cuentas de lo que han hecho con ello” (Hernández, 1985, p. 210).

Como consecuencia de esta petición se dictó la pragmática de Cigales de 4 de diciembre de 1549, firmada por Maximiliano, sobrino y yerno del emperador, rey de Bohemia, casado con la infanta María, a cuyo cargo se habían dejado los reinos de España, en ausencia del príncipe Felipe, llamado por su padre. En la explicación de motivos de dicha pragmática decía el emperador Carlos V, en cuyo nombre se promulgaba la disposición:

*“Sabed que nos somos informados que entre muchas personas, así naturales como extranjeros de estos reinos, sin temor de las pragmáticas en las leyes de nuestros reinos contenidas, llevan y pasan moneda fuera de ellos, y una de las principales causas que hay para que no se pueda tan fácilmente averiguar quiénes la sacan y entienden en sacar la dicha moneda, es no tener los cambios y bancos públicos cuenta con caja y asimismo los mercaderes y otras personas no ponen ni asientan en qué moneda reciben los maravedís que les dan, y asimismo que por haber como hay en nuestros reinos mucha variedad de naciones de diversas lenguas y cada uno tiene la cuenta en sus libros en su lenguaje, lo cual es inconveniente para averiguar y saber el dinero que ha entrado y salido en su poder”* (Las prematicas, 1552).

Declarado lo anterior y queriendo proveer de manera que cuando a las indicadas personas se les pidiera cuenta y razón de los dineros que daban y recibían, se pudiera averiguar en qué moneda lo hacían, si en reales de plata, escudos de oro u otras clases de monedas, se ordenaba, entre otras cosas:

*“que de aquí adelante todos los bancos y cambios públicos tengan cuenta con caja, con día, mes y año, y los mercaderes y otras cualesquier personas, así naturales como extranjeros, asienten y tengan la cuenta en sus libros en lengua castellana desde primero de enero del año que viene de mil y quinientos y cincuenta años adelante, poniendo en ellos en qué moneda lo reciben y, asimismo, los dineros que dieren, y en qué moneda los dan particularmente. Para que cuando les fuere demandada cuenta y razón de ello, lo puedan dar”* (ibidem).

La pragmática de Cigales era una disposición provisional, según se ha comentado, y además no debió de parecer lo suficientemente precisa, explícita y amplia.

Por ello, cumpliéndose lo dispuesto en las Cortes de Valladolid, se mandó, según se explica en la declaración de principios de la pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552, que “en nuestro Consejo se platicase, donde se hallaron personas expertas y celosas del bien público y oficiales de las casas de la moneda y otras personas prácticas, donde se confirió y platicó lo que sobre ello se debía proveer”. Así se hizo, por lo que “después de haber conferido y platicado mucho y diversas veces en ello, con toda deliberación y acuerdo como cosa tan importante lo consultaron conmigo el Emperador y Rey” se acordó promulgar la pragmática de Madrid (*ibidem*), poco más de dos años después de la primera, de Cigales, a la que vino a completar y especificar. La pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552 fue firmada por Felipe, regente de los reinos, en nombre de su padre, el emperador, en ausencia de éste.

En ella, además de confirmarse la pragmática anterior y de dictarse otras normas diversas con el propósito de impedir la saca fraudulenta de oro y plata, se especificaba que los bancos y cualquier persona de contratación que tratase fuera de los reinos “sea obligada a llevar libro de caja o manual en los cuales escriba los negocios y cambio que hiciere por debe y ha de haber”. Es decir, se dejaba perfectamente claro que con la expresión “cuenta con caja” utilizada en la pragmática de Cigales se quería significar cuentas llevadas por el método de libro de Caja (Mayor) con su Manual (Diario), y no otra cosa. Esto suponía, por otra parte, una reiteración y abundamiento de lo indicado en un pasaje anterior referido a los extranjeros, como veremos, y en el que, además, se les ordenaba expresamente que guardasen la pragmática anterior y que “sean obligados a tener sus libros en lengua castellana y de más de lo en ella contenido, asimismo escriban en lengua castellana en todos los otros más libros que sean de sus cuentas, así de memorias. Como de ferias y de otra cualquier condición que sean, que tocaren a negocios, y que los libros de caja los hayan de tener por debe y ha de haber, por la orden que los tienen los naturales de estos reinos, sin dejar hojas en blanco entre las que estuviesen escritas en los dichos libros” (*Las prematicas*, 1552). Precisamente, la razón por la cual se establecía la obligación de llevar los libros de cuentas por partida doble era la naturaleza y las garantías de exactitud, veracidad, totalidad e integridad de este método contable, en el que todas las operaciones estaban englobadas e interrelacionadas, sin que pudiera camuflarse ninguna de ellas. Todo ello combinado con los requisitos formales que su empleo exigía: libros encuadrados, de forma que no pudieran sustraerse o añadirse nuevas hojas; existencia de dos libros básicos, Mayor y Diario, de los cuales el último era un registro de partidas por orden rigurosamente cronológico, lo que impedía la adición de nuevas partidas con fecha anterior; descripción detallada de las partidas, de forma que pudieran reconstruirse sin dificultad las operaciones anotadas; expresión clara y detallada de la fecha de la operación y de las personas que habían participado en ella; escritura de los libros sin dejar páginas y espacios en blanco, al mismo objeto de impedir la intercalación de partidas en un momento posterior; prohibición absoluta de tachaduras ni borraduras, pues los errores debían ser corregidos dejando constancia de los mismos, etc.

Según lo consignado, dichas pragmáticas consideraban que la contabilidad por partida doble constituía un registro veraz de los hechos que servía a la autoridad política para intimidar y desalentar la comisión de hechos constitutivos de delito de acuerdo con la legislación promulgada, y, al mismo tiempo, para averigar y penar los delitos cometidos, a pesar de todo, en el campo de la extracción fraudu-

lenta de metales preciosos. Era, pues, un concepto semejante, aunque referido a un área distinta, al ya contemplado al hablar de la ley del *Cuaderno de alcabalas*: éste se refería a la esfera tributaria, mientras el actual caía en el área de la política monetaria o, en cualquier caso, económica.

## 11.2. Comentarios de los juristas a las normas contenidas en las pragmáticas

Estas pragmáticas parecen que marcaron el despertar de un nuevo interés por parte de los juristas hacia las cuestiones relacionadas con la contabilidad. De este modo, se hace referencia a las mismas en diversos tratados jurídicos de la segunda mitad del siglo XVI, haciéndolas objeto de una atención que vino a sumarse a la otorgada ya por Diego del Castillo, según hemos visto, y por un par de autores más de finales de la primera mitad del siglo. Francisco Muñoz de Escobar (1603) y Juan de Hevia Bolaños (1617), dos eminentes tratadistas jurídicos que escriben poco después de finalizado el siglo XVI, y se apoyan en sus obras en dichos tratados jurídicos, de los cuales he hablado con mayor detalle en mi libro *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (1981). Citaremos siempre estos tratados por la primera edición, del siglo XVI, pues la mayor parte de los mismos alcanzaron diversas ediciones, ya que tuvieron, en general, gran resonancia tanto en España como en el resto de Europa, debido a que todos ellos estuvieron escritos inicialmente en latín o fueron traducidos a este idioma.

El primero de los autores de estos tratados jurídicos por orden cronológico es Pedro Núñez de Avendaño, que escribió varios libros, entre los cuales se encuentran los citados por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños: *De exequendis mandatis regum Hiapaniae*, Alcalá, 1543, escrito antes de aparecer las pragmáticas, y *Quadragesima responsa*, Salamanca, 1569. Juan de Hevia trae a colación el parecer de Núñez de Avendaño, al hablar de la fuerza probatoria de los antiguos libros censales de las iglesias (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 12), así como al comentar que, si los contadores o terceros en discordia no quisieran hacer las cuentas, el juez los puede mandar encerrar en sus casas, sin dejarles salir de ellas hasta que las tengan terminadas (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 26). También recoge su opinión, en relación con la revocación o aprobación de las cuentas por el juez (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 43).

Martín de Azpilcueta, el famoso y mundialmente conocido Doctor Navarrus, es otro de los tratadistas jurídicos que se refieren a materia contable y que escriben antes de ser promulgadas las pragmáticas. Destaca al efecto su libro *Manual de confesores y penitentes*, Coimbra 1549, que Muñoz de Escobar menciona con respecto a la forma de distribuir las pérdidas en una sociedad (Muñoz, 1603, capítulo 22, núm. 4).

También el libro *De iustitia et iure libri decem*, Salamanca, 1553-1554, de Domingo de Soto, que es otro de los grandes teólogos y juristas españoles que se ocupan de pasada de cuestiones contables, es citado por Muñoz de Escobar en relación con la distribución de las pérdidas de una sociedad (Muñoz, 1603, capítulo 22, núm. 4).

El libro de Gregorio López de Tovar *Las Siete Partidas del sabio rey don Alonso el Nono* (sic), *nuevamente glosadas*, Salamanca, 1555, junto con el de Juan García de Saavedra que luego veremos, es una de las obras más citadas por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños. El libro de Gregorio López de Tovar se ocupa ya explícita

y ampliamente de lo dispuesto por las pragmáticas de Cigales y de Madrid. Muñoz de Escobar recoge su opinión, con ocasión de la obligación que tienen los contadores de aceptar esa misión y cometido cuando son nombrados por el juez para dar su dictamen en casos litigiosos (Muñoz, 1603, capítulo 8, núm. 8; capítulo 8, núm. 10); también acerca de la recusación de testigos (*ídem*, capítulo 8, número 15); asimismo en relación con la ley 17, título 2, partida 3 de las *Partidas*, sobre cuándo se deben exhibir los libros de cuentas a requerimiento de los socios (*ídem*, capítulo 10, núm. 25) y sobre la advertencia de que los tutores y administradores deben llevar los libros con esmero y detalle, a fin de que no pueda achacárseles negligencia y dolo (*ídem*, capítulo 10, núm. 47).

Al hablar Muñoz de Escobar de los libros de cuentas que deben llevar los tutores, cita también a Gregorio López (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 58), lo mismo que al tratar de la fuerza probatoria del libro de gastos, cuando la administración la lleva el hermano mayor (*ídem*, capítulo 10, núm. 63). Asimismo, al discutir sobre la fuerza legal de los libros de las sociedades (*ídem*, capítulo 12, núm. 2), y sobre la posibilidad de que un asociado reclame el capital aportado a la sociedad antes de haberse liquidado los beneficios o pérdidas de ésta (*ídem*, capítulo 21, núm. 5). Lo cita también en conexión con la conveniencia de incluir una cláusula en el contrato de sociedad, acerca de la forma de repartir las pérdidas, llegado el caso (*ídem*, capítulo 22, núm. 1); en relación con las formas concretas de distribuir estas pérdidas también saca a relucir su opinión (*ídem*, capítulo 22, núms. 7 y 10). Lo mismo hace cuando habla de la fuerza probatoria de los libros de cuentas de las sociedades (*ídem*, capítulo 12, núm. 2); y de esta capacidad probatoria, considerando los libros de cuentas como un todo, con las partidas del debe y del haber debidamente entrelazadas y conexas (*ídem*, capítulo 13, núm. 10). Finalmente Muñoz de Escobar recoge las consideraciones de Gregorio López de Tovar acerca de cuándo puede decirse que el libro de cuentas presenta un todo realmente conexo e integrado (*ídem*, capítulo 13, núm. 17).

Por su parte, Hevia cita a Gregorio López de Tovar en relación con la fuerza probatoria del libro de Caja, es decir, del Mayor, de una compañía, caso de estar dañado el Manual por un hecho fortuito (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 8). También lo cita en conexión con la obligación del administrador de llevar y presentar sus libros, tanto el de Caja (Mayor) como el Manual (Diario), para rendir sus cuentas (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núms. 30 y 31).

Antonio Gómez, siguiendo los pasos de Diego del Castillo fue uno de los glosadores más estimados de las leyes de Toro. Aparte del libro dedicado a ellas: *In leges Tauri commentarium*, Salamanca, 1555, escribió entre otros varios el titulado *Varium resolutionum juris civiles, communis et regii*, Salamanca, 1552, que fue citado por Hevia en relación con las penas en que puede incurrir un administrador (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 9, núm. 39).

Diego de Covarrubias y Leiva es otra de las figuras insignes del derecho europeo. Entre su copiosa bibliografía se cuentan sus libros *Practicarum questionum liber unus*, Salamanca, 1556 y *Variarum ex pontificio, regio et caesareo jure resolutionum libri IV*, Lyon, 1557, que son citados por Juan de Hevia Bolaños. Muñoz de Escobar lo cita en relación con la minuciosidad con que debe prestarse la rendición de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 58); con la forma de distribuir las pérdidas en una sociedad (*ídem*, capítulo 22, núms. 10 y 14); con la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes, tanto en su favor como en su contra

(*ídem*, capítulo 11, núm. 14); así como con las cuestiones concernientes al aspecto extraterritorial de esta capacidad (*ídem*, capítulo 11, núm. 33).

Juan de Hevia Bolaños, por su parte, lo trae también a colación en conexión con la fuerza probatoria de los libros de cuentas, y ello no exclusivamente en contra de sus tenedores (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 6), así como al hablar de la posibilidad de dispensar al administrador de la obligación de dar cuenta de la gestión pasada (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 12).

Francisco de Avilés escribió la obra *Nova diligens ac per utilis expositio capitum, seu legem praetorum, ac judicium syndicatus regni totius Hispaniae*, Medina del Campo, 1557. La cita Juan de Hevia al hablar de la fuerza probatoria de los antiguos libros censales de la Iglesia (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 12), así como en relación con el carácter recíproco de la obligación de dar y tomar la cuenta por parte del administrador y del administrado, respectivamente (*ídem*, libro 2, capítulo 2, núm. 11).

Juan Bernardo Díaz de Lugo escribió una abundantísima colección de obras religiosas y jurídicas. Entre ellas, se cuenta el tratado *Regulae juris*, Lyon 1564, que es citado por Juan de Hevia en relación con la fuerza probatoria de los libros de cuentas, que pueden hacer fe también a favor de sus tenedores y no exclusivamente en su contra (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 6).

Entre los varios libros escritos por Gaspar de Baeza se cuenta *De decima tutori hispanico jure praestanda ad interpretationem Leg. II. Tit. VII. Lib. III Fori Legum*, Granada, 1567, citado por Francisco Muñoz de Escobar en relación con la obligación que tienen los administradores, por el solo hecho de serlo, de llevar y presentar sus libros de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 1), no bastando para eximirles de esta obligación el declarar que los han extraviado, circunstancia que, en su caso, deberán probar (*ídem*, capítulo 10, núm. 4). Lo saca también a colación al hablar de que los socios administradores de una compañía están obligados a presentar los libros de cuentas de ésta, a requerimiento de otros socios o de personas interesadas (*ídem*, capítulo 10, núm. 25). Asimismo, lo cita al comentar el hecho de que la simple anotación de las operaciones, con todo detalle y minuciosidad, demuestra, a falta de pruebas en contrario, la buena fe y diligencia de los administradores (*ídem*, capítulo 10, núm. 47). Lo cita también en conexión con aquellas partidas de los libros de cuentas que necesitan una prueba particular (*ídem*, capítulo 10, núm. 60); con la fe que se debe dar a las anotaciones que los tutores hagan en sus libros acerca de sus cuentas con los menores a ellos confiados (*ídem*, capítulo 10, núm. 77); y, finalmente, con la definición correcta de cuenta (*ídem*, capítulo 2, núm. 4).

El portugués Manuel Suárez de Ribeira, más conocido en España y en el extranjero por este nombre castellanizado, que por su auténtico nombre en lengua portuguesa Manoel Soares a Ribeira, escribió diversas obras de éxito, y entre ellas la citada por Juan de Hevia Bolaños, titulada: *Thesaurus receptarum sententiarum utriusque juris, quas vulgus comunes pociones vocat in alphabeti seriem digestarum*, Venecia, 1569. Hevia lo cita en relación con el hecho de que, solicitados a prueba los libros de cuentas por una de la partes, hay que aceptarlos en todo su contenido y no sólo en aquello que convenga a la parte solicitante (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 7).

Juan Gutiérrez escribió diversas obras que alcanzaron gran renombre. Entre ellas se cuentan las citadas por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños: *Tractatus de*

*iuramento confirmatorio*, Salamanca, 1574; *Concilia sive response*, Salamanca, 1587 y *Practicarum quaestionum*, Salamanca, 1589. Francisco Muñoz de Escobar se hace eco de su opinión en relación con el hecho de que el juramento no releva al administrador de la presentación de los libros de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núms.. 18 y 19), así como con la expresión del detalle con que los administradores deben llevar sus cuentas (*ídem*, capítulo 10, núms. 48 y 50), y acerca del grado de fe que debe darse al libro de cuentas, cuando no conste que la operación que en él se indica ha sido realizada (*ídem*, capítulo 10, núm. 62). También lo cita en relación con el caso de que sea el hermano del menor quien administre sus bienes, y con la influencia que este hecho pueda tener sobre la fuerza probatoria del libro de gastos (*ídem*, capítulo 10, núm. 63); asimismo lo cita en conexión con la capacidad probatoria de los libros de cuentas en contra del propietario de los mismos (*ídem*, capítulo 10, núm. 76).

A su vez, Juan de Hevia Bolaños lo cita en relación con la fuerza probatoria de los antiguos libros censales de las iglesias (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 12); en relación con la descalificación que sufre la fuerza probatoria de los libros de cuentas, cuando estos son llevados de forma desaliñada, con cancelaciones, enmiendas, tachaduras, etc. (*ídem*, libro 2, capítulo 8, núm. 21); en relación con el mandato de rendir cuentas que el juez impone al administrador (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm., 21); y, finalmente, en relación con la obligación de presentar los libros de Caja (Mayor) y Manual (Diario), por parte de los administradores, presumiéndoles voluntad de ocultación si así no lo hicieren, pretextando no haberlos llevado, o haberlos extraviado o roto (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm., 31).

Como ya se ha anticipado, Juan García de Saavedra es uno de los juristas más citados por Francisco Muñoz de Escobar y Juan de Hevia Bolaños. Escribió diversos trabajos, entre ellos el citado por nuestros autores, titulado: *De expensis et meliorationibus*, Alcalá de Henares, 1578. Muñoz de Escobar lo cita en relación con la obligación de los administradores de llevar y exhibir sus libros de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 1); y acerca también de que, con esta presentación, se satisface la obligación de rendirlas (*ídem*, capítulo 10, núm. 55). También en conexión con las partidas de los libros de cuentas que tienen que ser probadas (*ídem*, capítulo 10, núm. 60), y con los casos en que estos libros de cuentas deben o pueden hacer fe (*ídem*, capítulo 10, núm. 62). En este contexto, lo cita Muñoz de Escobar en relación con la fuerza probatoria que pueden tener estos libros, cuando la administración la lleva el hermano mayor (*ídem*, capítulo 10, núm. 63).

Por otra parte, también cita a Juan García de Saavedra, al tratar de la obligación que tienen los contadores de aceptar el cometido de averiguar y establecer las cuentas en casos litigiosos (Muñoz, 1603, capítulo 8, núm. 4); y de que, en estos casos, los contadores tienen la responsabilidad de indemnizar a las partes perjudicadas por retrasos en el desempeño de sus cargos (*ídem*, capítulo 10, núm. 6). Muñoz de Escobar menciona asimismo a García de Saavedra, al hablar del asunto de la recusación de testigos (*ídem*, capítulo 8, núm. 18), así como en relación con el hecho de que los cálculos y valoraciones, en estos casos de litigio, deben ser confiados siempre a personas competentes y expertas (*ídem*, capítulo 8, núm. 18). Y, finalmente, en conexión con la posibilidad de recusar a los contadores (*ídem*, capítulo 8, núm. 20), así como con su acto de jura (*ídem*, capítulo 8, núm. 23).

Juan de Hevia Bolaños lo cita en contextos análogos. Así, al comentar que los contadores, después de haber aceptado el cargo, asumen la obligación de pagar in-

tereses a la parte damnificada si fueran negligentes en el desempeño de su misión (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 9, núm. 25). Asimismo, en relación con la recusación de los contadores (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 27), o del tercero nombrado en caso de discordia (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 27); también al decir que los contadores no podrán recibir ninguna cosa de las partes, hasta serles tasado el salario, después de hacer las cuentas (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 28); y al tratar del nombramiento de un tercero, si hubiere discordia entre los contadores (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 36).

Autor de diversas obras, la más conocida de Juan de Matienzo es la titulada *Commentaria in librum quintum recollectionis legum Hispaniae*, Madrid, 1580, que es la citada por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños. Se trata de una célebre glosa del libro quinto de la primera edición de la *Recopilación de las leyes destos Reynos*, cuya confección fue encomendada por Carlos V a Pedro López de Alcocer satisfaceciendo la petición de las Cortes de Valladolid de 1523, que deseaban fueran llenados los numerosos huecos legales existentes a la sazón y aclarado el conflicto entre disposiciones parcialmente sobrepuertas o claramente contradictorias, vigentes y abolidas. Hasta 1567 no se finalizó y publicó la compilación, cuyo libro quinto trata de cuestiones mercantiles.

Muñoz de Escobar lo cita en relación con la fe pública de los libros de cuentas de los banqueros (Muñoz, 1603, capítulo 11, núm. 4), mientras Juan de Hevia Bolaños recoge su opinión acerca del número de libros de cuentas que deben llevar los mercaderes, cambios y bancos públicos, así como sus factores, y otras personas que intervengan en tratos y contratos (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 1).

Alfonso de Acevedo fue también un glosador de la *Recopilación de las leyes destos Reynos*, el mejor según algunos. De hecho, su obra *Commentarium juris civilis in Hispaniae regias constituciones*, Salamanca, 1583-1598, fue llamada “Nueva Recopilación”, pues aparte de la glosa, contiene también los textos legales. Muñoz de Escobar la cita en relación con la legalización de los libros de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 24), mientras Juan de Hevia lo hace con referencia a la fuerza probatoria de los antiguos libros censales de las iglesias (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 12), así como en conexión con la fuerza probatoria de los libros de los corredores (*ídem*, libro 2, capítulo 8, núm. 14), con el nombramiento de un tercer contador en caso de discordia, que acepta el dictamen de uno de los contadores anteriores (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 44) y, finalmente, en relación con el hecho de que, una vez examinadas, rendidas y aceptadas las cuentas, no se podían volver a pedir y considerar, salvo en lo que tuvieran de erróneo (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 45).

Antonio Ayerbe de Ayora fue autor de la obra citada por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños: *Tractatus de partitionibus bonorum communium inter maritum et uxorem et filios ac haeredes eorum*, Granada, 1586. Muñoz de Escobar lo cita en relación con las personas que pueden ser nombradas contadores o liquidadores (Muñoz, 1603, capítulo 8, núm. 2), así como también con la obligación de aceptar este nombramiento (*ídem*, capítulo 8, núm. 5). Asimismo, lo cita al hablar sobre la recusación de testigos y contadores (*ídem*, capítulo 8, núm. 18), y al tratar de las materias que se encuentran dentro de las competencias de los contadores nombrados por los jueces o por las partes (*ídem*, capítulo 8, núm. 25).

Por su parte, Hevia Bolaños también lo cita en relación con las personas que pueden ser nombradas contadores (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 9, núm. 23), y al

indicar que los contadores nombrados de acuerdo por ambas partes no pueden ser recusados, aunque sí pueden recusarse, en cambio, los nombrados por el juez o por la parte contraria (*ídem*, libro 2, capítulo 9, núm. 27).

Entre las obras que escribió Alvaro Valasco, jurisconsulto portugués, se encuentra la citada por Muñoz de Escobar: *Quaestionum juris emphyeutici liber primus, sive prima pars*, Lisboa, 1591. Este autor lo cita en relación con el valor probatorio de las actas, cartas y escritos de una compañía (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 73).

El famoso jesuita Luis de Molina es otro de los famosos jurisconsultos y teólogos españoles que cita Muñoz de Escobar. La obra citada es *De iustitia et iure*, Cuenca, 1593-Amberes, 1609. Francisco Muñoz cita esta obra en relación con la conveniencia de insertar una cláusula en el contrato de sociedad, en la que se prevea la forma de repartir las pérdidas, en su caso (Muñoz, capítulo 22, núm. 1), así como también en conexión con esa misma forma de distribuir las pérdidas (*ídem*, capítulo 22, núm. 4).

La última de las obras de jurisconsultos hispanos del siglo XVI que citan Francisco Muñoz de Escobar y Juan de Hevia Bolaño en relación con cuestiones jurídicas que afectan a cuestiones contables es la de Jerónimo Castillo de Bobadilla titulada: *Política para corregidores y señores de vasallos, en tiempo de paz, y de guerra*, Madrid, 1597. Muñoz de Escobar lo cita en relación con la obligación de los administradores de presentar y exhibir sus libros de cuentas (Muñoz, 1603, capítulo 10, núm. 1), así como al hablar de la claridad y orden con que los arrendatarios de rentas reales deben presentar sus cuentas (*ídem*, capítulo 10, núm. 46), y también en conexión con el detalle y la minuciosidad con que los administradores deben llevar las suyas (*ídem*, capítulo 10, núm. 48), y con la escrupulosidad y el cuidado con que debe hacerse la rendición de las mismas (*ídem*, capítulo 10, núm. 58). Asimismo, menciona Muñoz de Escobar la obra de Jerónimo Castillo al tratar de las partidas asentadas en los libros de cuentas que, no obstante, requieren una prueba per se (*ídem*, capítulo 10, núm. 60).

Juan de Hevia Bolaños lo saca a colación al comentar que, cuando la cuenta de los libros no es clara, minuciosa y cierta, de forma que se pueda entender sin ambigüedades, se presume que hay voluntad de fraude y dolo (Hevia, 1617, libro 2, capítulo 8, núm. 21). Aclara, sin embargo, citando también a Jerónimo Castillo, que esta falta de claridad o corrección en la manera de llevar los libros de cuentas sólo descalifica a estos libros en razón de las cosas grandes, pero no de las menudas y de pequeña entidad (*ídem*, libro 2, capítulo 8, núm. 21).

Resumiendo lo presentado en este capítulo, diremos como nota más destacada que a lo largo del mismo se ha puesto de manifiesto cómo mientras el pensamiento contable sobre la naturaleza, los cometidos, los objetivos, técnicas y otras cuestiones de la contabilidad no habían encontrado todavía una expresión amplia, el pensamiento jurídico sobre materia contable había alcanzado ya en España un notable grado de desarrollo. La preocupación jurídica en lo tocante a la contabilidad se centraba en su condición de instrumento de rendición de cuentas por parte de los administradores y, en general, de las personas que gestionaban los bienes de otras personas, menores, principales, socios, gobiernos, etc. Todos los aspectos relacionados con la obligación de rendición de cuentas interesaban y eran tratados por los jurisconsultos. Esta rendición de cuentas presuponía, por su parte, la fiabilidad de la contabilidad como exponente veraz de los hechos y las operaciones

registrados, una cualidad que ya hemos apreciado que se le asignaba a la contabilidad –en tanto registro de actividades con terceras personas, es decir, exceptuando la contabilidad por Cargo y Data que atañía exclusivamente a la relación entre principal y agente–, como requisito consustancial, sine qua non, desde el inicio de las referencias a ella en la España bajo medieval. Este hecho nos ilustra sobre el uso que se hacía de la contabilidad llevada por los mercaderes para el seguimiento de la marcha de sus negocios, para registrar, asimismo, las relaciones con sus agentes, en un ejemplo del solapamiento entre ambos tipos de contabilidad, cuya posibilidad ya habíamos señalado y que resultaba inevitable, dado que el método de Cargo y Data fue adoptado, prácticamente en exclusiva, por la Administración pública, las instituciones eclesiásticas y las grandes casas señoriales, pero no por los mercaderes, dado que las operaciones de todas aquellas entidades se basaban en la actuación de sus administradores, justificándose la rendición de cuentas no por las anotaciones en los libros, sino por la presentación de los comprobantes.

No es extraño, pues, que, como faceta indispensable de la contabilidad externa, por así decir, aunque entendida como mecanismo para la rendición de cuentas, se ocuparan también los juristas, de forma natural, de las cuestiones relativas a la capacidad probatoria de los libros de cuentas, condiciones que éstos debían reunir para alcanzarla, carácter y límites de la misma, etc. Algunos juristas indican que la rendición de cuentas constituía una obligación de doble dirección: el administrador estaba obligado a rendirlas y el principal a tomarlas. En este contexto hemos visto asimismo cómo, en casos litigiosos de rendición de cuentas, los jueces podían nombrar contadores, como personas expertas y competentes, para que entendieran y evaluaran el contenido de los libros de cuentas presentados en la rendición de cuentas. La mera presentación de los libros satisfacía ya la obligación de rendir cuentas, según otros autores. Los contadores nombrados por el juez no podían rehusar el nombramiento y debían asumir su cometido con diligencia y esmero, pues en caso contrario incurriían en responsabilidad ante las partes. Es interesante este extremo porque nos ilustra sobre cómo, aun antes de que hubiera una expresión amplia y explícita del pensamiento conceptual y técnico de la contabilidad, la profesión de contador parece que ya estaba perfectamente reconocida y delimitada; ello concuerda con la opinión que expresan Gaspar de Texeda y demás autores acerca de las funciones de los contadores.

No se limitaban los juristas a sentar doctrina en torno a la rendición de cuentas y a la capacidad probatoria de los libros, sino que, en torno a ellas y en presencia de las pragmáticas de Cigales y Madrid, abundantemente tratadas, reconocían los beneficios de la contabilidad por partida doble y, través de este reconocimiento y del carácter conexo e integrado que debía tener la contabilidad, definían la cuenta, discernían sobre el número y la clase de libros de cuentas que debían llevar los mercaderes, bancos y cambios públicos, sus factores y otras personas que intervían en tratos y contratos, y establecían el criterio de que si estos libros no eran llevados de forma cuidadosa, clara y precisa, sino por el contrario de manera desaliñada, con cancelaciones, enmiendas y tachaduras, se presumía intención de dolo y fraude, al menos en lo que se refería a cosas importantes. También sentaron el principio de que una vez presentadas, rendidas y aceptadas las cuentas no se podían volver a pedir y considerar, salvo en lo que tuvieran de erróneo. Más allá de todo esto, los juristas consideraban y clarificaban otras muchas más cuestiones y matices, según se ha visto.

Frente a las disquisiciones y análisis de los juristas, el pensamiento puramente contable de la época aparece extremadamente pobre, sobre todo en lo relativo al concepto y naturaleza de la contabilidad. Hemos visto, ciertamente, cómo en el libro de Texeda se reconoce implícitamente que la contabilidad no constituye simplemente un medio de registro para guardar memoria de las cosas, sino gracias a ella se gobierna y administra adecuadamente una hacienda en beneficio de todos los que la componen. Pero es un pensamiento no explicitado adecuadamente, que está presente sin duda en la mente de los interesados, pero sin que sientan necesidad de exteriorizarlo. El pensamiento técnico sobre la forma de llevar las cuentas estaba algo más desarrollado, pero tampoco constituía un planteamiento con pretensiones de coherencia y unidad.

## CAPÍTULO 12

# PRIMERAS APLICACIONES Y PROPUESTAS CONOCIDAS DE LA CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA

En este capítulo estudiaremos algunas precoces contabilidades por partida doble establecidas realmente o, simplemente, proyectadas en algunos órganos de diferente índole pertenecientes a la Administración pública.

## 12.1. Factoría General de los Reinos de España

En 1556 Carlos V, tras una vida extraordinariamente activa, llena de avatares y esfuerzos tan nobles y ambiciosos, como desmesurados, a una edad relativamente temprana, pero prematuramente envejecido, enfermo y achacoso, y sobre todo aburrido y desilusionado, se retiró al Monasterio de Yuste y abdicó de todos sus dominios españoles en el Nuevo y el Viejo Mundo en favor de su hijo Felipe. La situación en que dejaba España era tan poco halagüeña como su salud y su estado anímico: con las arcas de la Hacienda desguarnecidas –situación que obligó al nuevo monarca a declarar la suspensión de pagos en 17 de abril de 1557–, una Administración pública que debía abarcar tareas de una envergadura nunca conocida hasta entonces y que, posiblemente, la sobrepasaban pese a su compleja organización y dimensiones; y el país involucrado en las guerras contra Francia, que seguía empeñada en sus pretensiones sobre los Países Bajos, el Rosellón, la Navarra española, el Franco Condado y las posesiones españolas en Italia: el Milanesado, Cerdeña, Sicilia y Nápoles. El imperio turco, por otra parte, amenazaba con invadir Europa, con el apoyo argelino de Barbarroja y la ocasional ayuda de Francia e incluso de la Santa Sede, países que con tal de debilitar el poderío militar y político del emperador no vacilaban en aliarse con sus enemigos naturales.

Esta era la España que heredó Felipe II, que por fortuna pudo liberarse, en parte, de los gravísimos problemas que a su padre le habían ocasionado su lucha contra el Protestantismo y su firme y fracasado esfuerzo de mantener la unidad religiosa de sus posesiones imperiales, al pasar éstas a su tío Fernando I, rey de Bohemia y Hungría, nuevo emperador de Alemania.

No puede decirse que Felipe II desconociera la situación, pues desde 1541 él era quien, prácticamente, gobernaba en España. Pero lo cierto es que, una vez proclamado monarca en 28 de marzo de 1556, emprendió con decisión e inmediatez iniciativas importantes para intentar mejorar la situación de la Hacienda y de la Administración pública. Común denominador de todas ellas fue la voluntad de una gestión experta de los asuntos financieros del Estado, que sustrajo a los cortesanos y políticos para encargarla a hombres entendidos, así como su comprensión de la importancia de la intervención y el control contables –preferentemente por medio de la partida doble, método utilizado por los mercaderes, quienes, según entendía el joven monarca, eran los que mejor sabían de estas cuestiones– para garantizar una administración honrada y eficaz. Por una gestión financiera experta, término moderno y, por consiguiente, absolutamente desconocido en la época que nos ocupa, entendemos en este contexto una gestión llevada a cabo no por políticos, hombres de Estado y cortesanos, por muy expertos que fueran en la gestión de la *res publica*, sino por hombres de negocios, grandes mercaderes y banqueros, ocupados profesionalmente en materias comerciales y finan-

cieras, poseedores de un sólido prestigio en el ramo, y habiendo obtenido un éxito reconocido, que se materializaba en las grandes fortunas de las que eran propietarios, como fruto de su actividad profesional.

La primera medida tomada en este sentido con carácter urgente fue el nombramiento en 22 de septiembre de 1556 de Fernán López del Campo como Factor General de los Reinos de España, figura y denominación claramente extraídas del mundo de los negocios, que hoy correspondería a la de director general o consejero delegado de una empresa. El motivo de esa urgencia era que Fernán López del Campo, auxiliado por Juan López Gallo, Factor Mayor de Su Majestad en los Estados de Flandes, y por Silvestre Cattaneo, Factor Mayor de Su Majestad en Italia, merced a sus relaciones empresariales de alto nivel, debía reunir y situar en Flandes y en Italia los ingentes fondos que Felipe II necesitaba para la guerra que Francia y su aliada la Santa Sede habían emprendido contra España sin previo aviso. Los tres Factores procedían del ámbito de grandes mercaderes y negociantes internacionales y componían el conjunto del sistema de Factorías establecido en ese momento. Dicho sistema consistió en el establecimiento de estas tres Factorías con el objeto fundamental de allegar, gestionar y situar los fondos en los lugares donde se precisaban, bien fuera por medio del juego de letras de cambio entre los factores o por otros medios. En lo que se refiere en especial al Factor General de los Reinos de España, Fernán López del Campo, cabeza y rector del sistema, debía ocuparse también de adquirir pertrechos y mantenimientos para los ejércitos.

Gracias en gran parte a la labor de los Factores, pudo el monarca español armar y pertrechar el ejército que le hizo cosechar una gran victoria en su guerra contra Francia, culminada, después de las célebres batallas de San Quintín (10 de agosto de 1557) –en cuya conmemoración se levantó el Monasterio de San Lorenzo de El Escorial-, y de las Gravelinas (13 de julio de 1558), con la Paz de Cateau-Cambrésis (3 de abril de 1559), que afirmó la hegemonía española frente a Francia durante cuarenta años –prácticamente todo el reinado de Felipe II– y, asimismo, puso un punto final a las luchas de España con el poder temporal de Roma.

Los trabajos de contabilidad, intervención y control de la tres Factorías fueron encomendados a sendos Contadores que al igual que los respectivos Factores debían llevar las cuentas por partida doble, de acuerdo con cierto detenimiento la instrumentación y detalle las funciones encomendadas al Contador de la Factoría General de los Reinos de España, Gerónimo Pardo Orense, nombrado a estos efectos por Felipe II, con instrucciones precisas sobre su desempeño, así como el importe total, desglosado, de los fondos recibidos para la financiación de la guerra<sup>50</sup>.

50 Los trabajos a los que me refiero sobre el sistema de Factorías son, entre otros, los siguientes: "Las cuentas de Fernán López del Campo, primer Factor General de Felipe II para los Reinos de España (1556-1560). Contribución al estudio de la historia de la contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI", en *Hacienda Pública Española*, núm. 87, 1984, págs. 85-105; y "Guerra, gestión experta y contabilidad en la Real Hacienda. Movimientos internacionales de fondos a través de la Factoría general de los Reinos de España (1556-1557)". Trabajo publicado en el libro homenaje que la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras ha dedicado a la memoria de su fallecido Presidente Excmo. Sr. Dr. D. Mario Pifarré : "*De Computis et Scripturis*". *Estudios en homenaje a Mario Pifarré Riera*, Barcelona, 2003, págs. 241-306. Finalmente, presenté un estudio completo y detallado de los fondos recibidos por Fernán López del Campo en mi discurso de ingreso en la Real Academia de Doctores de España: *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559)*, Madrid: Real Academia de Doctores de España, 2010.

El Contador de la Factoría de los Reinos de España, Gerónimo Pardo Orense, fue nombrado para este cargo en Gante, donde se encontraba el monarca, el día 1 de noviembre de 1556 (Archivo General de Simancas, Dirección General del Tesoro, Inventario 24, legajo 1299)<sup>51</sup>. En el nombramiento, además de ratificar que para el cargo de Contador se había buscado una persona conocida, de confianza y habilidad que tuviera noticia y práctica de estos negocios, se le señala que para el uso y ejercicio del cargo debería estar y residir en el lugar en el que el Factor tuviera que estar asentado para negociar y hacer los cambios y otras contrataciones, y que por ello habría de acudir y ocurrir a él<sup>52</sup>, para hallarse presente en todos los asuntos, por cuanto todo se había de hacer con su intervención y en su presencia, dando fe y certificación de ello, y poniendo y asentando la razón de todo lo que así se hiciera y negociara en un libro de Caja con su Manual que habría de tener. A este respecto, el monarca le comunicaba que ordenaba a Fernán López del Campo que sin la presencia e intervención del Contador de la Factoría no cerrara ni concertara, concluyera ni efectuara ninguna operación, cambio u otra clase de negocio, porque su voluntad era que él estuviera y se hallara presente en todo. Se indica también en el Título que, para el ejercicio del cargo, debería atenerse a la Instrucción que se le expedía.

Con esa misma fecha 1 de noviembre de 1556 se le expide en Gante a Gerónimo Pardo Orense, Contador de la Factoría General de los Reinos de España, una “Instrucción de su Majestad de lo que ha de hacer y cómo ha de ejercer el dicho oficio de Contador” (Archivo General de Simancas, Dirección General del Tesoro, Inventario 24, legajo 1299). La Instrucción contiene ocho capítulos o apartados, donde mayormente se abunda y especifica lo que ya conocemos, según se verá a continuación.

En primer lugar, a efectos de control e intervención, se ratifica que lo que haga y negocie Fernán López del Campo, Factor General de su Majestad, habría de hacerse en presencia y con la intervención del Contador. Por ello, deberá ir a las ferias y otros lugares donde el Factor estuviera y residiera, sin dar lugar a ausencias, para que no se impidieran los negocios, estando con él todo el tiempo y horas que conviniese.

El segundo capítulo se refiere a la contabilidad. Se le indica que habrá de “*tener libro de caja y manual donde asentaréis todas las partidas de lo que se hiciere y negociare, y con qué personas, y en qué cantidades, y a qué precios, y para qué partes, y el día, mes y año, y la más razón y claridad que fuere necesaria, firmándolo de vuestro nombre al fin de cada partida porque haya más cumplido recaudo*”. Como se ha señalado anteriormente, bajo la denominación de “tener libro de caja con su manual”, es decir, libro Mayor y libro Diario, para usar la moderna terminología, o de “llevar las cuentas por debe y ha de haber”, se entendía en esa época en Castilla llevar la contabilidad por partida doble. La única novedad que debe señalarse en este caso en relación con la práctica habitual era la de hacer estampar la firma del Contador en cada asiento del Manual o libro Diario, pues a este libro es, sin duda, al que se refiere la indicada obligación. Lo habitual en estos casos, y como medida

51 Lleva al pie la apostilla, visada: “Concertado con el original que está firmado de su Magestad, hecho en Gante a primero de noviembre de jUdlyj años, el cual se volvió al dicho Gerónimo Pardo”.

52 “Ocurrir, ofrecérsele o ponérsele delante”. Sebastián de Covarrubias: *Tesoro de la Lengua Castellana o Española, según la impresión de 1611, con las adiciones de Benito Remigio Noydens publicadas en la de 1674*. Edición preparada por Martín de Riquer, Barcelona, 1943, pág. 388, b, 41.

de sana prudencia más que como norma obligatoria, era hacer firmar el asiento del libro Diario, en señal de recibo o conformidad, a las contrapartes que hubiesen recibido algo o hubiesen contraído una obligación en la operación.

Aparte de esta contabilidad por partida doble, el Contador estaba obligado a llevar una “*cuenta corriente aparte*” –así se la denomina– del monarca con el Factor General, haciéndole cargo de todo lo que recibiera y cobrara por cualquier concepto, según se indica de acuerdo con la siguiente relación:

1. Importes procedentes de las rentas reales y de las consignaciones y fincas, es decir, sobrantes o superávits, que el rey mandara entregarle.
2. Importes que cobrara por las letras de cambio (se emplea esta misma denominación) u otras remesas que los Factores de Flandes, Génova u otras partes le enviaran.
3. Importes recibidos en virtud de los asientos y contratos que hiciera.
4. Todo lo demás que entrara en su poder por cualquier otra vía.

Asimismo, debería ponérsele el descargo y data de todo lo que pagara por cualquiera de los siguientes conceptos:

1. Por cédulas del monarca.
2. Por el dinero que remitiera a los otros factores. Aunque no se especifica, se entiende que este apartado incluye tanto el dinero dado a cambio para comprar letras de cambio a favor de los otros factores o el importe de las letras giradas directamente contra terceros también a favor de los factores, como las remesas que pudieran hacerse en metálico, incluido asimismo el pago de las letras de cambio giradas contra él por dichos factores.
3. Por todo lo demás que, de cualquier manera, saliera de su poder.

Tanto en el caso de los cargos como en el de las datas se había de consignar en la cuenta el día, mes y año en que se realizaba cada operación, y en qué especies se recibía o pagaba el dinero, en oro, plata u otras especies, y el plazo en que se realizaba el pago, tanto en relación con lo que se extrajese del reino, como con lo que se cumpliera dentro de él. Y ello era así porque el monarca quería que se llevase una cuenta y razón detallada, de forma que siempre que se le pidiera lo que importaba el cargo y el descargo del Factor, pudiera el Contador dar cumplida razón de ello. Se especifica, además, que la cuenta no sólo se refería a las partidas en dinero, sino también a las mercancías, vituallas y otras cosas que se comprasen para el servicio de su Majestad. Por un folio del libro de Caja que ha llegado hasta nosotros conocemos que esta “cuenta corriente” era llevada también por partida doble, aunque no sabemos si se llevaba de ella un libro Manual o, simplemente, la cuenta de Mayor.

Por otra parte, en el capítulo cuarto se indica que, al objeto de que el Secretario Francisco de Eraso, que estaba a cargo de llevar la razón general de la Real Hacienda, pudiera seguir adecuadamente y con buen orden los negocios del Factor General, el Contador debería enviarle al final de cada feria, una relación firmada por dicho Factor y por él mismo de todo lo que se hubiera negociado en ella y del cargo y descargo del Factor, tanto del dinero como de todo lo demás que hubiese entrado o salido de su poder, de forma que el Secretario pudiera consignarlo en sus libros. De este modo, siempre que el monarca se lo pidiera, Eraso podría in-

formarle cumplidamente. Y estas relaciones debería enviarlas el Contador de la Factoría sin esperar a que se las pidiesen, como una obligación más inherente a su oficio, de manera que no sólo de tiempo en tiempo se supiera cómo estaba la cuenta del Factor, sino que siempre se pudiera dar relación a los Contadores Mayores de Cuentas de lo que resultara contra él y contra otras personas.

En el capítulo siguiente se hace referencia a la petición que Fernán López del Campo había formulado al monarca en el sentido de que, al objeto de evitar que en caso de pérdida o quema de los libros del Contador de la Factoría, donde quedaba testimonio y constancia de las operaciones efectuadas y de su cargo y descargo, él se quedase sin ninguna justificación suficiente para dar cuenta de su gestión, firmase el Contador los asientos de su libro Manual. Habiéndole parecido a Felipe II conveniente y necesaria tal medida, ordenaba a Gerónimo Pardo Orense que, además de llevar los libros de cuentas que había de tener en su oficio, “firméis de vuestro nombre en el manual del dicho Factor, que ha de estar en su poder, luego que se acabare de cerrar y concertar cualquier negocio, o cambio, u otra cosa, la partida de él, y lo mismo se entienda de todo lo demás que se hiciere a que os hallareis presente, para que lo tenga por su recaudo y cautela”. Hay una discrepancia entre este texto y el que figura en la Instrucción dada al Factor General, ya que en este último lo que consta textualmente es “que demás de los dichos libros que él ha de tener (el Contador), escriba y asiente de su mano en el dicho vuestro manual, sin que salga de vuestro poder, luego que se acabare de cerrar y concertar cualquier negocio, o cambio, la partida de él y la firme de su nombre”. Como puede observarse, en la Instrucción del Factor se señala de hecho que es el Contador quien deberá asentar las partidas el libro manual del Factor, mientras en la Instrucción del Contador solamente se le manda que firme dichas partidas. Bien es cierto que esta discrepancia figura en unos renglones que se han añadido al texto original de la Instrucción del Factor, interlineado el primero y al margen izquierdo el resto del añadido, escritos por la misma mano que escribió dicho texto.

La instrucción sexta señala que el Contador tenía que firmar al pie las letras de cambio y remesas que el Factor General hiciera y remitiese a los otros factores, o a otras personas. Asimismo, debía firmar las demás escrituras públicas o cédulas privadas que tuvieran un plazo, así fuera de dineros tomados en préstamo a interés, como de otros asientos de mercancías, vituallas, municiones y otras cosas que se tomaran y negociaran por mandado del monarca, de forma que éste pudiera tener razón y cuenta de todo ello. Por la documentación consultada comprobamos que ello se hacía, efectivamente, así.

En el capítulo siguiente se ordena al Contador de la Factoría que diera a Fernán López del Campo, todas las veces que las pidiera, fe y certificación formal de todo lo que hubiera recibido y pagado, y también de los gastos y cosas menudas que se hicieran y pagaran en el ejercicio de su cargo, al objeto de que pudiera ir a rendir cuenta cuando se le ordenara llevando los justificantes oportunos para su descargo. Es particularmente interesante el pasaje que se inserta a continuación, que reza así:

*“Pues muchas cosas se le han de admitir y pasar en cuenta solamente en virtud de vuestra fe, por no poderse tomar otros recaudos, según se contiene en el último capítulo de la Instrucción que le hemos mandado dar, de la cual tomaréis traslado y la tendréis en vuestros libros, conforme a lo cual os mandamos se haga y cumpla por vuestra parte lo que os tocare, pues importa a nues-*

*tro servicio que no se impida su cuenta por falta de los dichos recaudos que le habéis de dar".*

Efectivamente, estas palabras demuestran el conocimiento que tenía el monarca de la agilidad que requería la actuación del Factor General, que no podía sujetarse a la rígida normativa que en materia de rendición de cuentas se exigía normalmente. Por esto también se le requerían rendiciones de cuentas mucho más frecuentes de lo habitual, que era como mucho una vez al año, cuando no al final del ejercicio del cargo. Fernán López del Campo debía presentarse ante los Contadores Mayores de Cuentas para rendir cuentas al final de cada feria o, por lo menos, dos veces al año. En lo tocante al traslado de la Instrucción del Factor General en los libros del Contador, debe indicarse que era una práctica corriente que los Títulos de nombramiento, las Instrucciones, las cédulas relativas al ejercicio de los cargos, etc., se transcribieran textualmente en un libro que todos los oficios tenían a este objeto.

El último capítulo de la Instrucción del Contador hace referencia, lo mismo que en el caso del Factor General, a la conveniencia de que, dado lo delicado de su oficio, estuviera libre y no tratase en negocios ni por su persona ni por persona interpuesta. A este objeto, le ordenaba el monarca que a lo más tardar en el plazo de un año dejara y se apartara de todos los negocios, aunque le permitía, y lo tendría a bien, que pusiera su hacienda en manos de otras personas para que se la tratasen y beneficiasen en lo que le pareciera oportuno, siempre y cuando no tuviera que ver con los negocios de la factoría, en cuyo caso, si fuera de verdadera necesidad, debería solicitar la licencia especial del monarca.

El establecimiento del sistema de Factorías es un buen indicador de la capacidad de Felipe II y sus ministros para adecuarse rápidamente a los requerimientos exigidos por situaciones de emergencia, instrumentando mecanismos de financiación, gestión, intervención y control, absolutamente nuevos e insólitos en una Administración pública. Este hecho es ciertamente muy destacable, así como lo es también la intención del monarca de financiar la guerra en gran parte por medio del juego de letras de cambio giradas entre los tres Factores, en lo que se conoce en el mundillo bancario como efectos de colusión o, vulgarmente, "pelotas". Este "peloteo" consiste en que las letras de cambio giradas por uno de los actores contra otro, se paga a su vencimiento con el producto de otra letra girada por el librado contra el primer actor o contra un tercero, que participa en el juego. Y así sucesivamente se va dilatando la financiación. La idea no resultó por varias razones: en primer lugar, por los onerosos tipos de cambio que había que pagar como consecuencia de los riesgos inherentes a la situación bélica en que se hallaban algunas de las plazas afectadas. En segundo lugar, por el hecho de que las necesidades de la guerra impedían en ocasiones hacer honor a las letras a su vencimiento, con lo que el crédito de los libradores se resentía gravemente. De ello se quejaba amargamente Fernán López del Campo a Felipe II, con quien tenía línea directa<sup>53</sup>.

53 En una carta del 4 de septiembre de 1557 al monarca, Fernán López del Campo insiste en sus quejas en este sentido, diciendo que Juan López Gallo le ha escrito para comunicarle que no podría cumplir ni pagar lo que debía, tal como él ya había anunciado. Todos los mercaderes de Flandes advertían a sus correspondientes de España que el crédito de Juan López Gallo "estaba muy quebrado y que, así, no me fiasen a mí hasta ver cómo se pagaba lo de allá". Por ello vuelve a advertir que el "crédito de las Factorías no podrá tornar al término que ha estado si no es que en tres o cuatro ferias primeras se pague puntualmente lo que se debe y que los mercaderes vean que V.M. lo manda así y es servido que se favorezca esta negociación" (Archivo General de Simancas, sección de Secretaría de Estado, legajo 121, folio 206).

El papel que se le adjudicaba a la contabilidad por partida doble dentro de este sofisticado aparato de gestión, intervención y control era, como siempre, el de proporcionar una información detallada y general, omnicomprensiva y cerrada, interrelacionada y, sobre todo, rápida, veraz y completa de la marcha de las operaciones, así como de la situación general de la financiación y de los recursos disponibles, al objeto de poder tomar las decisiones pertinentes. Se empieza a afirmar de esta manera la idea de la contabilidad como instrumento de gestión.

Al acabar en 1559, con la Paz de Cateau-Cambrésis, el lance que había dado origen al sistema de Factoría, parece que, con mayor o menor actividad, Fernán López del Campo siguió desempeñando su cargo de Factor General de los Reinos de España hasta su muerte. En 1586 simultaneaba este cargo con el de miembro del Consejo de Hacienda. Tres años después, o sea, en 1589, fue enviado a la cárcel, al castillo de Brihuega, siendo embargados sus bienes, acusado de haber realizado negocios privados en asociación con Juan Curiel de la Torre, en contra de lo expresamente ordenado en su cédula de nombramiento. Parece que murió en ese castillo, en cuyas ruinas yo he estado varias veces.

Sea como fuere, hasta el 26 de febrero de 1592 no fue nombrado otro Factor General. El nombramiento recayó en Tomás Fiesco (Archivo General de Simancas, Quitaciones de Corte, legajo 40: Fator General de su Magestad. Título del dicho oficio para desde XXVI de febrero de I U DXCII en adelante), un hombre de negocios genovés, a quien un par de meses después se le nombró como Contador a Pedro Ortiz del Río, con la misma condición de que llevara las cuentas por “debe y ha de haber”, con su “libro de caxa y su manual” (Archivo General de Simancas, Quitaciones de Corte, legajo 37: Contador de la Fatoria General de su Magestad. Título del dicho Cargo para desde XXIV de abril de I U DXCII años).

## 12.2. La Casa de la Contratación y el Ayuntamiento Sevilla

No fue ésta la única ni la primera contabilidad por partida doble llevada por la Administración pública española. En efecto, bajo la organización del profesor Rafael Donoso Anes y a iniciativa del Departamento de Economía Financiera y contabilidad de la Universidad de Sevilla, se celebró en dicha ciudad los días 28 y 29 de mayo de 1990 el I Seminario de Historia de la contabilidad. Dicho Seminario fue la primera reunión científica sobre esta materia celebrada en España. En él presenté un trabajo titulado “El negocio de los mercaderes de oro y plata de Sevilla a mediados del siglo XVI. Noticia de algunos libros de cuentas de la Casa de Contratación” en el que se mostraba cómo ya en 1555 dicha institución llevaba, al lado de la contabilidad oficial por Cargo y Data, una contabilidad auxiliar por partida doble para registrar las entradas y salidas de metales preciosos<sup>54</sup>.

A partir de esta noticia, Rafael Donoso Anes profundizó y amplió grandemente el conocimiento sobre este tema, publicando diversos y notables trabajos sobre el mismo. En el primero de ellos, publicado en 1992<sup>55</sup>, trata de la contabilidad por

54 Este trabajo fue posteriormente publicado en *Cuadernos de Investigación Contable*, Departamento de Economía Financiera (Contabilidad), Universidad de Sevilla, Vol. 4, núms.. 1 y 2, primavera-otoño 1992, págs. 47-79.

55 Rafael Donoso Anes: *El mercado de oro y plata de Sevilla en la segunda mitad del siglo XVI*, Sevilla: Excmo. Ayuntamiento de Sevilla, 1992.

partida doble utilizada para registrar el oro y la plata entrada y salida de la Casa de la Contratación, distinguiendo varias procedencias:

1. Oro y plata perteneciente a la Real Hacienda, incluyendo no sólo los procedentes de Indias, sino también la plata extraída de Guadalcánal. Esta última cuestión, que yo había tratado someramente en mi libro, publicado en 1986, *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla* (1592), páginas 99 y siguientes, la había dado a conocer asimismo previamente en mi ponencia en el citado Seminario;
2. Oro y plata procedentes de incautaciones a mercaderes, particulares, pasajeros y bienes de difuntos;
3. Oro y plata procedentes de las arcas de depósitos y de difuntos; y, finalmente,
4. Contabilización de certificaciones relacionadas con el oro y plata tomados de mercaderes y particulares, y con la venta de juros.

En un segundo trabajo, presentado en 1995 en el VIII Congreso AECA, Donoso estudia específicamente la contabilidad por partida doble aplicada a los bienes de difuntos<sup>56</sup>. Su tercer trabajo a este respecto es una memoria de investigación con fines académicos, fechada ese mismo año de 1995, y se consagra al estudio de la Tesorería de la Casa de Contratación y a la instrumentación contable empleada, consistente en la contabilidad tradicional por Cargo y Data, complementada también como en los casos anteriores por una contabilidad por partida doble<sup>57</sup>. Esta investigación fue publicada luego en una edición comercial con el título: *Una contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación 1996 de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, siendo editada por la Universidad de Sevilla en 1996.

De las excelentes investigaciones de Rafael Donoso se desprende un hecho importante que se ha comentado también en otros pasajes: que el complejo entramado de libros de Cargo y Data que formaba la contabilidad oficial del Sector público no satisfacía completamente las necesidades de gestión e información sentidas por los dueños de los libros. Se echaba en falta una organización registral coordinada, coherente, global, cerrada, redonda, omnicomprensiva e interrelacionada que proporcionase una visión unitaria de las operaciones anotadas, y que, al mismo tiempo que facilitaba una perspectiva de conjunto, deparara también la posibilidad de examinar en detalle cada una de las operaciones y las situaciones derivadas de ellas, es decir, una organización que sólo podía proporcionar la partida doble. Pero, no había la decisión necesaria por parte de los responsables de la institución para instrumentar un sistema único y global; por ello se mantuvo la contabilidad oficial con sus libros contables, así como con sus imprescindibles registros extracontables, y se superpuso una contabilidad por partida doble para subsanar las carencias de que adolecía el sistema de Cargo y Data.

También en Sevilla, verdadera capital mundial del comercio en esa época, su Ayuntamiento introdujo unos años más tarde la contabilidad por partida doble pa-

56 Rafael Donoso Anes: "La partida doble aplicada a la contabilidad de la hacienda de bienes de difuntos en Indias (siglos XVI y XVII)", en *VIII Congreso AECA. Internacionalización de la Empresa: Un Desafío para el 2000*, Sevilla, 29-29 septiembre 1995. Comunicaciones, Madrid, 1995, tomo 1, págs. 311-329.

57 Rafael Donoso Anes: *Un trabajo de investigación sobre el funcionamiento, estructura y desarrollo contable de la Tesorería de la Casa de la Contratación (1503-1717)*, Sevilla, 1995.

ra llevar sus cuentas, como puse de manifiesto en mi libro ya citado *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla* (1592), páginas 19 y siguiente, y asimismo comenté en mi trabajo del I Seminario de Historia de la Contabilidad (1992, p. 57). Efectivamente, en el libro indicado señalaba cómo había podido consultar en el Archivo Municipal de Sevilla la magnífica colección de libros Manuales y de Caxa que se conserva en el mismo y que se remontan al año 1570. Posteriormente, José Ignacio Martínez Ruiz publicó como Apéndice al artículo que se cita en nota a pie de página los “Capítulos echos por Sevilla para las contadurías del cavildo, 1567”, en los que se disponía que entre los libros que los contadores debían llevar se encontraba “*un libro encuadrado manual en que acienten todas las libransas que se hicieren...*”. Aparte de ello, los contadores debían tener “*otro libro de caxa grande donde asienten todas las partidas armando quenta aparte cada uno de los dichos maiordomos e receptores de por si poniendoles su cargo por cabeza e devito, e por descargo todo lo que sobre cada uno se librare conforme a lo que estuviere escrito en el libro manual...*”. El objeto de la implantación de la partida doble era, como en otros casos, “*para que la ciudad cada e quando que quisiere ver lo que su maiordomo tiene ya pagado lo puedan ver fácilmente e para que en fin del año de su maiordomia o receptoría les este fecho en el dicho libro el cargo, e data para que con mas brevedad se les pueda venir e fenercer su quenta y no sea menester que el maiordomo e los receptores traigan para fenercer sus cuentas mas que sus recaudos para mirarlos y tacharlos*”. Por lo visto, el sistema oficial de Cargo y Data no les ofrecía a los miembros del Cabildo garantías suficientes de que las condiciones señaladas fueran a ser satisfechas<sup>58</sup>.

Es interesante advertir que de una forma u otra, Pedro Luis de Torregrosa, que fue la persona elegida por Felipe II para introducir la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda, como más abajo veremos, tuvo una intervención más o menos directa en todos estos hechos. En el Ayuntamiento de Sevilla porque él era miembro de su gobierno en calidad de veinticuatro<sup>59</sup>; en Guadalcanal porque el rey le nombró a primeros de 1556 depositario de sus minas; y en la Casa de Contratación porque por cédula real dada en Toledo el 2 de abril de 1560 fue nombrado factor de la misma (Hernández, 1986, p. 128).

58 José Ignacio Martínez Ruiz: “La reforma de la Contaduría Municipal de Sevilla y la introducción el libro de caxa (1567). Una aportación al estudio de la modernización de la contabilidad pública en España”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVII, Núm. 56, mayo-agosto 1988, pág. 343.

59 Así se llamaban los regidores del Ayuntamiento de Sevilla. El Ayuntamiento o Cabildo de Sevilla estaba compuesto en primer lugar por el Asistente que era el cargo más importante y no podía ser vecino de Sevilla. Presidía las reuniones de la institución y vigilaba en nombre del monarca el modo en que se administraba justicia en la ciudad. Era nombrado directamente por el rey entre personas de la nobleza. Por debajo de este cargo estaba el Alguacil Mayor, designado también directamente por el rey. Su cargo era ejecutivo y era el encargado de llevar a la práctica los acuerdos tomados por el Cabildo. A continuación estaban los cuatro Alcaldes Mayores, que desempeñaban funciones judiciales y administrativas, por lo cual debían ser letrados y eran, asimismo, nombrados por la Corona. Luego venían los regidores, que tomaban el nombre de “caballeros veinticuatro”, porque ese había sido su primitivo número. Tenían que ser hidalgos y gozaban de grandes prerrogativas y competencias. También formaban parte del Cabildo “los jurados”, que eran elegidos por cada parroquia o collación. Sus competencias eran muy parecidas a las de los veinticuatro y, aunque en principio debían asumir la representación del pueblo, estos oficios terminaron siendo también monopolizados por personas de origen nobiliario.

No fue Sevilla la única ciudad, ni la primera, cuyo Ayuntamiento hizo uso en esos tiempos de la contabilidad por partida doble para llevar sus cuentas en alguna ocasión. Las cuentas llevadas por el Ayuntamiento de Medina de Rioseco para contabilizar los préstamos pedidos a los ciudadanos pudientes de la población con el fin de financiar la compra de trigo en 1540, un año de escasez de cereal, fueron registradas por partida doble, como mostré en un trabajo a ese respecto<sup>60</sup>. Sin embargo, no poseemos ninguna referencia de cuál fue la idea que llevó a los rectores municipales a utilizar este método contable para la contabilización de unas operaciones tan simples. En cualquier muestra el interés y conocimiento que existía de la partida doble en medios familiarizados con el tráfico mercantil; recordemos que en Medina de Rioseco se celebraba una de las tres famosas ferias castellanas: las otras dos tenían lugar en Medina del Campo y Villalón.

### 12.3. Las Taules de canvi

Por falta de pertinentes investigaciones en este sentido, tampoco conozco con detalle las razones por las cuales las *taules de canvi i dipòsits*, bancos de giro y depósito catalano-aragoneses, instrumentaron prácticamente en su totalidad sus cuentas por el sistema de partida doble, al menos desde la primera mitad del siglo XVI, como puse de manifiesto en mi trabajo “La banca en el alba de los tiempos modernos. Modelos bancarios en Castilla y Aragón en la España de los siglos XV y XVI”<sup>61</sup>. Se ha hablado ya anteriormente de algunos libros de cuentas llevados por estas entidades bancarias municipales cuya existencia en los territorios de la Corona de Aragón y, especialmente, en el principado de Cataluña, es uno de los fenómenos más curiosos de la historia bancaria europea de esta época. Recordemos que fuera de estos territorios sólo conocemos para esos años un banco municipal de estas características, aunque con funciones algo más limitadas, el famoso Banco di San Giorgio, que comenzó a funcionar en 1409. Sin embargo, las *taules de canvi* apenas han merecido atención por parte de los historiadores económicos, aunque parece que en estos últimos años se ha despertado algún interés por parte de historiadores y cronistas locales en el ámbito de las respectivas poblaciones. Casi todos ellos tratan más o menos de pasada la problemática contable<sup>62</sup>. El más notable de los estudios recientes en el aspecto histórico-contable es el del historiador de la contabilidad Josep M. Passola que a partir del examen de la *Taula de Canvi* de Vic proporciona una visión panorámica del funcionamiento de las demás taules en general en su libro: *Els Orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi*.

60 Esteban Hernández Esteve: “A Municipal Purchase of Corn. Bread Ledger and Journal of the Town Council of Medina de Rioseco (1540)”. Trabajo presentado en el *Fourth International Congress of Accounting Historians*, celebrado en Pisa los días 23 a 27 de agosto de 1984 y publicado en sus Actas. Existe una versión española de este trabajo, publicada bajo el título: “Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caja y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)”, en *Moneda y Crédito*, núm. 181, junio de 1987, págs. 55-92.

61 Esteban Hernández Esteve: “La banca en el alba de los tiempos modernos. Modelos bancarios en Castilla y Aragón en la España de los siglos XV y XVI”, en Pedro Puy Fraga (Coordinador): *Estudios en Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz*, Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela, Facultade de Dereito, 1991, vol. II, págs. 45-115.

62 En mi trabajo citado en la nota anterior adelanté detalles y referencias de los trabajos publicados sobre las *Taules de Canvi* de Barcelona, Valencia, Zaragoza, Palma de Mallorca, Gerona, Lérida, Tarragona, Cervera, Vich, Tortosa, Olot, Manresa y Perpiñán.

*Municipals*, Sabadell: Editorial Ausa, 1999. La primera *taula de canvi* fue la de Barcelona, creada en 1401, y que, al parecer, ya desde el principio adoptó una contabilidad cercana a la partida doble, aunque incompleta<sup>63</sup>. Las demás *taules de canvi* siguieron el ejemplo de Barcelona, excepto la de Valencia que sólo lo siguió en su segunda etapa. En efecto, creada en 1407 se extinguío en 1416, volviéndose a poner en marcha en 1519 con el nombre de *Nova Taula*<sup>64</sup>. Francisco Mayordomo es el historiador de la contabilidad que ha estudiado con mayor amplitud y detenimiento los aspectos contables y administrativos de la *Taula de Canvis* de Valencia, con una serie de interesantes trabajos surgidos como consecuencia de la tesis doctoral que dedicó al tema<sup>65</sup>.

En relación con la *Taula de Canvis* de Valencia, Francisco Mayordomo extendió sus estudios al Racional del Ayuntamiento valenciano sobre cuyas funciones realizó un par de trabajos<sup>66</sup>.

Como principales rasgos característicos de las *taules de canvi* pueden citarse los siguientes: eran bancos de propiedad pública, pues pertenecían a los ayunta-

63 Aunque la *Taula de Canvi* de Barcelona es una de las que ha recibido mayor atención, sólo en tiempos muy recientes se ha empezado a estudiar; siquiera sea muy someramente, su contabilidad, comenzando por el libro de Anna Maria Adroer y Gaspar Feliu: *Història de la Taula de Canvi de Barcelona. Seu fundacional de la Caixa de Barcelona*, Barcelona: Caixa de Barcelona. Obres Socials i Culturals, 1989. Este último autor, Gaspar Feliu, ha seguido investigando sobre los libros de cuentas de la *Taula de Canvis* de Barcelona, publicando, entre otros, trabajos como: "La Documentación de la 'Taula de Canvi' de Barcelona en los Siglos XV-XVII", en Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno (coordinadores): *Nuevos Estudios sobre Historia de la Contabilidad, trabajos presentados en el III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001, Madrid, AECA, 2008; "La documentación de la Taula de Canvi de Barcelona, con especial atención a los libros contables de los Siglos XVIII y XIX", en *XI Congreso AECA*, Madrid, 26, 27 y 28 de septiembre de 2001; y "El restabliment de la Taula de Canvi de Barcelona després del Decret de Nova Planta", en el libro: *Miscel·lània Ernest Lluch i Martín*, Barcelona: Fundació Ernest Lluch, Vol. I, 2006.

64 Di breve noticia del sistema contable utilizado por la *Taula de Canvi* valenciana en mi artículo "An Approach to the Study of Banking Accounting in Spain in the Sixteenth Century", en *Revue Internationale d'Histoire de la Banque*, núm. 32-33, año 1986, págs. 133 y ss., así como en mi otro trabajo: "Apuntes para una historia de la contabilidad bancaria en España", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVIII, núm. 58, enero-marzo de 1989, págs. 54 y ss.

65 Véase a este respecto el libro Francisco Mayordomo García-Chicote: *La Taula de Canvis. Aportación a la historia de la contabilidad valenciana (siglos XIII-XVII)*, Valencia: Universitat de València, 2002, en el que publica su tesis doctoral, presentada el año 2000 en la Universidad de Valencia bajo el título *Actividad mercantil y bancaria en el Reino de Valencia a comienzos del siglo XVII. Gestión y contabilidad de la Nova Taula de Canvis*, así como sus trabajos posteriores: "Legislación Administrativa y Contable de la Banca Valenciana en la Edad Media". Comunicación presentada en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos*, Santo Domingo de Silos, 28-30 de junio de 2001; "El sistema contable del Banco Público Municipal de Valencia (Siglos XVI y XVII). Estudio de sus libros principales", en *XI Congreso AECA*, Madrid, 26, 27 y 28 de septiembre de 2001; "Normativa reguladora de la gestión, control y revisión contables del Banco Público Municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVII", en *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, nº 11, enero-junio de 2003; y "Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del Banco Municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII", en *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmena, 2 a 4 de diciembre de 2003.

66 Mayordomo García-Chicote, Francisco: "Las competencias legales del Racional en la organización administrativa y contable del municipio de Valencia (comienzos del siglo XVII)", en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005; y "Las funciones contables del Racional de Valencia según los Capitols del quitament de 1669. Estudio de la última década de su oficio (1697-1707)", en *De Computis*, núm. 15, diciembre de 2011.

mientos de las respectivas poblaciones; de acuerdo con sus reglamentos no podían realizar operaciones de crédito, con la excepción en algún caso de los ayuntamientos a los que pertenecían; en cualquier caso, no pudieron impedir que los préstamos a las respectivas entidades municipales se convirtiera en una práctica reiterada y de hecho generalizada en tiempos difíciles para estas entidades; por ello eran meramente lo que en la terminología bancaria se llama bancos de giro y depósito, es decir, bancos que custodiaban y gestionaban los dineros depositados en cuenta corriente por sus clientes, que satisfacían cheques u órdenes de pago con cargo a estas cuentas y que hacían o recibían giros o transferencias con abono o cargo, respectivamente, a las mismas.

## 12.4. La Tabla General de Sevilla

En relación con la ubicación exclusiva de las taules de canvi en los distintos territorios de la Corona de Aragón, los historiadores siempre habían manifestado su extrañeza de cómo era que en Castilla no hubiese surgido nunca la idea de establecer instituciones de este tipo. Mi trabajo *Aportaciones al estudio de la banca castellana en el siglo XVI*<sup>67</sup> vino, sin embargo, a poner de manifiesto que tal idea sí había surgido con ocasión de la suspensión de pagos de la Corona declarada en 1º de septiembre de 1575. Esta suspensión de pagos tuvo especial incidencia en Sevilla, por la significación de esta plaza en el comercio castellano y de Indias, pero sus efectos no se limitaron a esa ciudad, sino que conmovieron e hicieron tambalear toda la organización financiera y comercial castellana, con graves repercusiones incluso en las naciones extranjeras que comerciaban con España, ya que desencadenaron un rosario de quiebras y bancarrota de los principales bancos operantes en Castilla. La situación adquirió caracteres tan graves, con una intermediación financiera prácticamente colapsada en el conjunto de los reinos, que suscitó la preocupación general y supuso un revulsivo que dio origen a una serie de discusiones y actuaciones para intentar poner remedio y mejorar el sistema financiero y hacendístico al objeto de evitar que en el futuro pudieran repetirse semejantes seísmos económicos y financieros.

Estas discusiones se prolongaron durante varios años, sin que en el entretanto se tomara ninguna decisión que se llevara a la práctica. Como parte de ellas, surgió un interesantísimo debate acerca del modelo de banca que convenía implantar en Castilla, ya que los acontecimientos la habían dejado desguarnecida de banqueros o, por lo menos, con un número reducido de los mismos. En este debate, algunos se mostraron partidarios de eliminar completamente los bancos privados, que tan inseguros e ineficaces se habían mostrado en tiempos de crisis, y sustituirlos por el modelo de banca pública municipal vigente en la Corona aragonesa, aunque lo cierto es que en ella los bancos municipales, o *taules de canvi*, coexistían con los bancos privados. En efecto, en un memorial anónimo custodiado en el Instituto de Valencia de Don Juan, envío 33, caja 46, que debió de ser escrito en 1581 por un personaje influyente en la Corte, vinculado al Consejo de Hacienda y muy próximo a su presidente Hernando de la Vega, puesto que éste le pasaba los escritos que recibía sobre estas materias para que los evaluase y comentase, se detallaba de donde procedía la idea de estos bancos municipales al llamarlos “Tablas ge-

67 Esteban Hernández Esteve: “Aportaciones al estudio de la banca castellana en el siglo XVI”, en Banco de España: *Actas del Segundo Congreso sobre Archivos Económicos de Entidades Privadas. Fuentes para la historia de la Banca y del Comercio en España*, 26-27 de junio de 1986, Madrid: Archivo Histórico del Banco de España, 1988, págs. 15-42.

nerales”<sup>68</sup>. Como otros muchos participantes en el debate, la mayoría según parece, el autor del documento se mostraba contrario a los bancos municipales, porque le parecía que los bancos privados eran mucho más ágiles y practicaban operaciones que favorecían la práctica del comercio y del crédito. De cualquier modo, todos los partidarios de los bancos privados estaban de acuerdo en que era necesario ejercer una mayor disciplina y un mejor control de los mismos por parte de la Corona.

Este memorial se escribe en respuesta y comentario a otros escritos y propuestas, también contenidos, en parte al menos, en la misma ubicación del Instituto de Valencia de Don Juan. Entre el conjunto de memoriales, dictámenes y pareceres allí custodiados, se encuentran dos memoriales asimismo anónimos, pero que por diversos indicios pueden ser atribuidos con cierta verosimilitud a Antonio de Guevara, consejero de Hacienda, que se encontraba por esa época en Sevilla administrando el almojarifazgo de Indias y la almadraba de Hércules por cuenta del rey, con notable éxito, según él mismo pregunta<sup>69</sup>. Al terciar en la polémica sobre la conveniencia de instalar bancos públicos municipales en lugar de bancos de particulares, Antonio de Guevara, como algunos otros autores de escritos sobre la materia, manifestaba en el primer memorial su preferencia por los bancos municipales frente a los privados, debido a los beneficios que pensaba que el rey podría obtener de ellos. Una vez descartada la opción de dichos bancos oficiales, Guevara presentó un segundo memorial indicando las condiciones que los bancos privados deberían cumplir para poderse establecer y funcionar adecuadamente. Este segundo documento constituye una propuesta importante, razonada, coherente y completa, que hace especial hincapié en las cuestiones operativas, administrativas y contables. Aunque la referencia se extiende a todo el ámbito castellano, la inspiración proviene claramente de la problemática propia de Sevilla, donde a la sazón residía el autor, quien sin duda habría tenido ocasión de relacionarse con los protagonistas de los debates en el Ayuntamiento. Como se señalaba, este memorial no tiene firma, ni tampoco fecha, aunque debe de ser del mismo año 1581 o algo anterior que el escrito anónimo indicado anteriormente, puesto que éste lo comenta y censura.

Bajo de epígrafe de *La horden que parece se debe tener en los bancos que se pusieren para que sean seguros y utiles a la republica, comercio y trato*, el memorial de Antonio de Guevara supone un formidable proyecto de control y supervisión de la banca por parte de los poderes públicos, que en muchos puntos se adelanta a sus tiempos. En relación con este extremo, comenta el autor que al fin de cada año, los bancos y sus empleados deberían ser inspeccionados por quien designase el rey. Tendrían “libros de cada año y que pasen los restos del libro del un año al otro con acuerdo y firmado de las partes, y desta manera quien los visitare –es decir, inspeccionase– entenderá el estado de su hacienda, y en que la tienen, y la claridad y berdad de sus libros y si bien concertadamente y sin desorden, y guardan lo que son obligados”. El censor estaba absolutamente en contra de estas inspecciones, argumentando: “Aunque esto tiene apariencia de bien, no es conveniente al comercio, porque el trato quiere llaneza y secreto, y si cada año se uviese de visitar los bancos y verles sus libros, era descubrirse el estado de todo el comercio y ver quien debe y quien an-

68 Este documento, que no tiene título, comienza así: “En el punto de si sera conveniente al bien y beneficio publico destos reynos que aya en las ciudades principales dellos, como Sevilla, Burgos y Valladolid y otras, tablas generales o bancos publicos...”. Instituto de Valencia de Don Juan, envío 33, caja 46.

69 Véase su carta del 28 de octubre de 1581. Instituto de Valencia de Don Juan, envío 33, caja 46.

*da con trabajo, y en que negocia cada uno, con lo qual muchos se desacreditaran y otros no querran entrar ny salir en los bancos”.*

Otro interesante antecedente de normas de inspección y regulación bancarias, y en todo caso de los modernos requisitos legales para la contabilidad comercial, viene dado por la siguiente propuesta de Guevara: “*Y los libros manuales y de caxa que tuvieran los dichos bancos, los rubriquen en cada oja, antes que se escriba en ellos, el dicho juez o el Asistente o persona que su magd. nombrare, porque no pueda aber falsedad, quitando o poniendo hojas*”. En todas estas exposiciones se aprecia, dicho sea de paso, la idea del carácter consubstancial que los libros de cuentas tenían para la profesión de banquero. Se aprecia, además, que no existía ninguna duda acerca de que el sistema de contabilidad a utilizar por los banqueros debía ser el de partida doble (libros Manual y de Caxa), de acuerdo con lo dispuesto por las pragmáticas de 1549 y 1552. Como era de esperar, dados sus planteamientos, al censor tampoco le hace ninguna gracia el requisito administrativo del rubricado de los folios y comenta que “*esto no conviene por las razones de arriba*”.

Al parecer, el comienzo del debate que nos ocupa vino marcado por el proyecto, discutido en la Corte, de fundar en Sevilla un banco oficial de depósitos y de giro, dependiente del Ayuntamiento, con la prohibición expresa de prestar a nadie que no fuera éste y ello aun sólo para cumplir fines de utilidad pública, es decir, siguiendo estrictamente el modelo operativo de las *taules de canvi*. Se tenía ya alguna noticia de que había existido en algún momento un intento de establecer en Sevilla un banco oficial al estilo de las *taules de canvi* catalano-aragonesas. En este aspecto, José Antonio Rubio había dado un ligero toque de atención sobre la posible existencia de un banco municipal u oficial en la Sevilla del siglo XVI<sup>70</sup>. Ramón Carande hace una alusión no demasiado explícita al respecto<sup>71</sup>, que fue recogida luego por Felipe Ruiz Martín<sup>72</sup> y, posteriormente, por Santiago Tinoco<sup>73</sup>. Pero

70 José Antonio Rubio: “La fundación del Banco de Ámsterdam (1609) y la Banca de Sevilla”, en *Moneda y Crédito*, núm. 24, marzo 1948. En efecto, en este artículo da a conocer una petición de los hombres de negocios de Ámsterdam, dirigida a su Ayuntamiento con fecha 10 de mayo de 1606, interesándose por la creación de un banco municipal o público, al estilo de los que existían en Venecia y en Sevilla.

71 Ramón Carande conecta certeramente los estudios para la creación de un banco municipal en Sevilla con el debate abierto sobre la solvencia de la banca privada con motivo de las quiebras ocasionadas por la suspensión de pagos de la Corona de 1575, pero su conocimiento de estos estudios es general e impreciso, limitándose a decir: “... y entre las soluciones que saneasen la banca de Sevilla, se estudió entonces el modelo de los bancos regidos por el gobierno municipal”. *Carlos V y sus banqueros*, vol. I, *La vida económica en Castilla (1516-1556)*, 2ª edición, Madrid, 1965, pág. 314.

72 Las palabras de Felipe Ruiz Martín son igualmente escuetas e imprecisas: “*Como en Burgos, en Sevilla nadie osa a la sazón abrir un banco público* (quiere decir un banco privado oficialmente reconocido por el Ayuntamiento, pues así se llamaban dichos bancos en Sevilla), *y se sugiere, como salida de emergencia, fundar una entidad tutelada por el municipio*”. Ver su trabajo “*La Banca en España hasta 1782*”, en *El Banco de España. Una historia económica*, Madrid, 1970, pág. 28.

73 Santiago Tinoco Rubiales: *Mercaderes, banqueros y bancos públicos. Aproximación a la problemática del trato y la banca en la Sevilla del siglo XVI*. Tesis para el Grado de Licenciatura presentada en la Universidad de Barcelona, Facultad de Filosofía y Letras, Sección de Historia, bajo la dirección del Profesor Doctor Don Carlos Martínez Shaw, Barcelona, octubre de 1979. Inédita, pág. 44 del original mecanografiado.

Pueden verse mayores detalles de estas alusiones en mi trabajo ya citado: *Aportaciones al estudio de la banca castellana en el siglo XVI*, 1988, págs. 18 y ss. También se pueden encontrar en este trabajo amplios detalles del debate en general.

hasta que localicé unas ordenanzas tituladas *Relacion de la orden que se ha de tener en la administracion del banco que por mandado de su Md. se ha de hacer en Sevilla en conformidad de las constituciones y ordenanzas que desto tratan* en el Instituto de Valencia de Don Juan, dentro del conjunto de memoriales y papeles contenidos en el envío y caja indicados, no se tenía ninguna noticia cierta ni concreta al respecto. Estas ordenanzas se compusieron en 1577 y fueron precedidas por una *Relacion de la orden que a de tener el banco publico que en nombre desta ciudad de Sevilla se ha de publicar y tener*, documento también ignorado hasta ese momento y que proporciona interesante información complementaria sobre el tema, estando custodiado en el mismo lugar que las ordenanzas y los demás documentos que estudiamos en este entorno.

Las ordenanzas son un documento de extraordinario interés en nuestro contexto, porque explican con detalle el sistema contable que el banco municipal debía establecer, así como otros muchos particulares en relación con sus planteamientos, su instrumentación y su funcionamiento. Es uno de los documentos más ilustrativo de todo el siglo XVI en relación con la contabilidad pública por partida doble, junto con el anexo al manuscrito de Pedro de Oudegherste exponiendo el proyecto definitivo de sus Erarios Públicos, escrito hacia finales de 1590 o comienzos de 1591. Dicho manuscrito fue localizado y presentado por Earl J. Hamilton en su artículo “Spanish Banking Schemes before 1700”, siendo publicado en *The Journal of Political Economy*, volumen VII, número 1, febrero de 1949, páginas 134-156. Earl J. Hamilton conocía el anexo al manuscrito, sin duda alguna, pero no se detuvo en su estudio y análisis, preocupado como estaba por seguir el desarrollo del proceso de presentación, discusión y debate de los Erarios Públicos hasta finales del siglo XVII. Ningún otro historiador posterior le ha prestado tampoco atención. Nosotros, sin embargo, sí lo haremos más abajo, pues en nuestro contexto es un documento importante. Anticipemos ya ahora que manuscrito y anexo se custodian en la Real Academia de la Historia, con la firma moderna Mss. 9636, documento 76.

Volviendo al hilo de nuestro discurso, diremos que, en efecto, la *Relacion de la orden que se ha de tener en la administracion del banco que por mandado de su Md. se ha de hacer en Sevilla...* trata con detalle de la contabilidad por partida doble que el banco público debía utilizar. A estos efectos, se señala que se había de nombrar una persona que se hiciera cargo del “*libro mayor de caxa, que es el fundamento y llave de todo el negocio, porque en el dicho libro se ha de tener la quenta particular de todo lo que entrare y saliere en el dicho banco*”. Esta persona debía asumir una responsabilidad plena de dicho menester, que tenía que desempeñar a su “*riesgo y cuenta*”. Por ello y por el mucho trabajo que le daría, se le había “*de señalar buen salario*”. Debía ser persona principal y honrada y dar “*mui buenas fianzas... a contento de la cibdad*”.

Tenían que llevarse, además, dos libros Manuales “*en que se asiente la razón de todas las partidas que libraren y assentaren en el dicho banco*”. Para llevar estos dos libros hacían falta tres oficiales, que debían ser personas hábiles, suficientes y de mucha confianza, “*porque lo que se asentare en los dichos libros a de ser y es como escriptura pública, y por esto an de ser escrivanos del rey o escrivanos de Sevilla*”. Confirma esta afirmación las noticias que nos proporciona Bartolomé Salvador de Solórzano (1590, folio 2 vuelto y s.) acerca de la fuerza probatoria de los libros

Diarios, de tal manera que en las *taules de canvi* de Zaragoza, Barcelona y Valencia dichos libros eran llevados precisamente por notarios o escribanos públicos, al objeto de que pudieran dar prueba fehaciente en juicio. Raymond de Roover va aun más lejos, pues afirma que en Génova no sólo debían ser notarios los contables del banco público, sino también los de los bancos privados<sup>74</sup>.

A los oficiales de los libros Manuales del banco oficial de Sevilla había que señalarles también un buen salario, en consonancia con la importancia de su misión, al tiempo que se les exigían fianzas. No debían asentar ninguna partida en el Manual sin autorización de la persona que tenía a su cargo el libro Mayor o de Caja; y pues dependían de ella, ella tenía que ser quien los nombrase de acuerdo con las condiciones dichas y la aprobación de la ciudad. Solamente ellos, por su propia mano, podrían asentar partidas en los Manuales y ello sólo en las horas de oficina del banco. Se hacía gran hincapié en esta circunstancia, de manera que el diputado o administrador del banco que estuviese presente tenía que señalar al acabar las operaciones de mañana y de tarde “*hasta donde quedan en los manuales las partida asentadas*”.

Los libros, Mayor y Manuales, se habían de cerrar tres veces al año: por Navidad, por Pascua florida y a finales de agosto. A los efectos de sumar y cerrar los libros, hacer el balance y pasar los “restos” o saldos al libro nuevo se destinaban ocho días cada vez. Durante estas operaciones debían estar presentes los tres diputados o administradores nombrados por el Cabildo para dirigir y supervisar el banco. Los diputados tenían que asegurarse de que los libros cuadraban y una vez hecho el balance, éste tenía que ser firmado por el encargado del libro Mayor. Luego los diputados debían presentar éste al Cabildo en sesión pública y al final de ella tenía que ser archivado, por si posteriormente surgía alguna incidencia.

Especialmente interesante es lo que se dice con respecto a las cuentas deudoras: “*Y el libro no a de aver más que tres devitos, el uno del tesoro principal, el otro del caxero que recive y paga, el otro de lo que la ciudad sacare del dicho banco para la utilidad de la republica y no para otra cosa*”. En esta disposición se ve reproducida la práctica vigente en las taules de canvi de tener una caja reservada y una caja corriente, con distintos responsables como medida de control y seguridad. Sin embargo, al revés que en muchas de aquéllas, se regula reglamentariamente desde el principio la concesión de crédito a la entidad propietaria, el Municipio, aunque en la práctica todas las taules se veían obligadas a aceptar que los ayuntamientos dispusieran de sus fondos.

Las tres cuentas deudoras tenían que ser comprobadas cada cuatro meses, mediante arqueo por lo que respecta a las dos primeras, es decir “*Si lo que esta deudor a la quenta del tesoro, que este en el tesoro, y lo que esta deudor el caxero, que es el que recive y paga, lo tenga en dineros*”. Había también que mirar en qué había empleado la ciudad el dinero que tuviese adeudado en su cuenta, comprobando que ello había sido “*en pro de la republica, sin que aya lugar que en general y en particular ningun 24, ni jurado, ni otra persona ninguna se pueda servir del dicho dinero*”.

74 Raymond de Roover: “The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account Books of Medieval Merchants”, en A. C. Littleton y Basil S. Yamey (editores): *Studies in the History of Accounting*, Londres, 1956; y reimpresso en Julius Kirshner (editor): *Business, Banking, and Economic Thought in Late Medieval and Early Modern Europe. Selected Studies of Raymond de Roover*, Chicago, 1974, de donde se cita.

Se era consciente de que con estos préstamos del banco, el Ayuntamiento iba a resultar beneficiado. Y por ello, se proveía que, en cierta medida, estos beneficios revirtieran en el banco, pues como se decía: “*de lo que se sacare deste banco para el dicho efecto e para emplear en algunas rentas para las costas y beneficio del dicho banco, se señale una persona que tenga el libro, quenta y razon en lo que esta empleado y de la suerte que esta... E de lo que se grangeare por parte de la ciudad con este dinero, sirva para salarios e costas del dicho banco, porque no a de ser a quenta de el cossa ninguna*”.

El banco debía estar ubicado en la lonja de mercaderes, pero en tanto se edificaba ésta, el Ayuntamiento tenía que buscar una casa donde alojar al banco y al tesoro, es decir, a la caja reservada, en la que había de custodiarse todo lo que entrase en el banco, tanto en dinero, como en oro, plata y joyas, incluido lo que se recibiese en concepto de depósitos judiciales.

El tesoro tenía que tener cuatro llaves, tres de las cuales debían estar en poder de los tres diputados del Cabildo. A éstos había que elegirlos, para que ejercieran por el plazo de un año, de entre las veinte o treinta personas que se designasen al efecto. Una tercera parte de estas personas debía estar compuesta por veinticuatro; otra tercera parte por jurados; y la última parte por mercaderes pertenecientes al consulado de Sevilla. Todos ellos tenían que ser gente rica, honrada, hábil y suficiente, siendo llamados por turno a servir su oficio de administrador durante un año. A este efecto, había que asignarles un “*salario competente, porque el uno de ellos a de estar forzosamente pressidiendo e assistiendo tarde e mañana, a sus horas, al tiempo que ay negocios y se abre el banco y assientan partidas, para que provea y haga lo que convenga, conforme a las ordenanzas*”.

Aparte de estas tres llaves de los diputados, habría una cuarta que estaría en poder del encargado el libro Mayor, de forma que para abrir el tesoro debieran reunirse los cuatro claveros.

En el arca del tesoro tenía que haber un libro, que no debería salir de allí, donde se asentaría por mano de uno de los oficiales del Manual todo lo que entrara o saliera cada vez que se abriese la caja reservada. Haría las veces, pues, de un moderno libro auxiliar de caja, sólo que en el libro que nos ocupa los cuatro claveros deberían firmar cada partida: “*Y es bien que el del libro mayor lo firme e tenga una de las llaves, porque a de conformar este libro con la quenta particular que oviere en el libro del banco con el dicho thesoro*”.

Al objeto de que no hubiese que contar cada vez el dinero contenido en las talegas donde se guardaba, se establecía una cantidad fija de monedas de oro y plata para cada talega. Y cada talega debería ir acompañada de su correspondiente albarán, hecho por el cajero. A efectos de comprobación, se dispondría de una balanza en la que se pudieran pesar las talegas.

La persona que se eligiese para desempeñar el oficio de cajero debería depositar una fianza de cincuenta mil ducados, que era la suma que, como máximo, podría tener en su poder para atender las operaciones del banco.

Las cédulas u órdenes de pago que se librasen contra el banco no podrían ser asentadas en el Manual, sin que antes se hubiesen rubricado por el encargado del libro Mayor, ya que él era el responsable, tanto de que las cédulas o libranzas fueran auténticas, como de que los libradores tuvieran saldo suficiente en sus cuentas. Por su parte, el cajero tenía que conservar en su poder un libro auxiliar o “recuerdo”, que habría de ser escrito por mano del encargado del libro Mayor, y en donde éste debería registrar todas las partidas que el cajero tuviese que pagar. A la inversa, el encargado del libro Mayor tendría en su poder otro libro “recuerdo” o

memorándum donde el cajero habría de asentar todos los ingresos que recibiese. Cada noche, al acabar de pasar los asientos del Manual al libro Mayor, el encargado de éste puntearía la cuenta del cajero con los “recuerdos” a efectos de comprobación y cuadre, corrigiéndose las partidas que eventualmente pudieran arrojar errores. Los saldos en poder del cajero que excediesen de la cuantía de su fianza se llevarían al tesoro y, viceversa, cuando el cajero tuviera poco dinero en su poder, se sacaría lo necesario de la caja reservada. Esta se movería sólo por este tipo de asientos, pues, como es obvio, todo el movimiento de cobros y pagos del banco con la clientela se realizaría a través del cajero, a imagen y semejanza de lo que ocurría en las *taules de canvi*.

El banco tendría un horario de mañana y tarde. En verano abriría de 7 a 10 de la mañana y de 5 a 7 de la tarde, y en invierno de 8 a 11 y de 3 a 5. A estos efectos, se especificaba que debería dotarse a los oficiales del correspondiente reloj, para que pudieran observar este horario adecuadamente. El banco estaría abierto al público durante las horas indicadas, estando obligado a asentar y pagar todas las partidas que se presentasen por parte de aquellos que quisiesen retirar efectivo. Se ponía énfasis en que el cajero debería dar preferencia a los pagos, “*sin que... se ocupe en otra cossa aviendo que pagar, y si oviere dinero que recibir, si tuviere lugar para ello en este tiempo, que lo reciba, e si no, que lo dese para después de sacado, que la partida se podra assentar quando se abra el banco*”. Alternativamente, se contemplaba la posibilidad de obligar al cajero a que empleara, a su costa, a un auxiliar para recibir los ingresos. El objeto, se decía, “*de que se tenga mas diligencia en pagar que en recibir, para honor e credito del dicho banco, es que ninguna persona que tuviere dinero e venga por el, se de lugar a que vuelva segunda vez, aunque sean cient mill ducados. Entiendese yendo a sus oras señaladas*”. Fuera de las horas de apertura, no se podía asentar ninguna partida en los Manuales, pues los asientos en éstos debían hacerse al tiempo de efectuar las operaciones, en presencia de los interesados, como era habitual en aquella época en todos los bancos.

Una novedad importante con respecto a las taules de canvi era que este banco debía funcionar en régimen de monopolio, de forma que no podía “*aver en la ciudad ninguna persona ni cassa de credito ni donde se pasen ni asienten partidas, si no fuere en el dicho banco, y se ponga pena para ello*”. No es de extrañar que en una ciudad como Sevilla, capital mundial del comercio de Indias, con una necesidad vital de crédito ágil y fácil, la condición monopólica decretada para el banco municipal, unida a la prohibición de conceder crédito a particulares y demás limitaciones operativas hicieran absolutamente inviable su puesta en funcionamiento, por muy ultimado y aprobado que el proyecto estuviera en principio en las instancias cortesanas.

En efecto, téngase en cuenta que el único negocio autorizado con particulares, hombres de negocios y mercaderes era el mantenimiento y gestión de cuentas corrientes, sin posibilidad de descubiertos, previéndose diversas penas para el encargado del libro Mayor y para el propio depositante en caso de que, efectivamente, se incurriese en descubierto. Aparte de ello, se fijaba una cuantía mínima para las libranzas, que no podían extenderse por un importe menor de 3.000 maravedís, salvo que se tratase de operaciones de saldo y liquidación de cuenta. También se fijaba un mínimo para las libranzas del Ayuntamiento, con el mismo objeto de “*evitar muchas menudencias de partidas*”; en este caso, el mínimo se elevaba a 6.000 maravedís, aunque se contemplaba la posibilidad de alterarlo cuando pareciese oportuno.

A parte de las operaciones con el Ayuntamiento, mercaderes, hombres de negocios y particulares en general, el banco debería admitir depósitos judiciales, aunque el trámite de los mismos debía ser llevado precisamente por una persona del Cabildo. Esta persona, que tenía que percibir su salario y prestar la oportuna fianza, debía llevar sus propios libros, “que a de ser manual y libro mayor; a de tener quenta e razon conforme e costumbre del libro de caxa”, es decir, también con arreglo a la contabilidad por partida doble.

Se quería ampliar también el cometido del banco a la recepción de los depósitos de la Casa de Contratación de las Indias, así como a todo el dinero que entra se en la ciudad de Sevilla y a lo que importasen las rentas reales, con excepción de lo que llegase de las Indias. De esta manera, se evitaría el tener varios depositarios dispersos e incontrolados. Dentro de las rentas reales se hacía mención especial de las procedentes de los almojarifazgos.

Por lo que se refería a la administración, cobro y pago de las receptorías de alcabalas, se preveía un régimen similar al de los depósitos judiciales. Las cuentas tenían que ser llevadas asimismo por “libro de caxa”, o sea, por partida doble.

Los diputados podían siempre que lo deseasen inspeccionar los libros “para ver si ay alguna malicia, yerro o discuido”. Por otra parte, debían hacer obligatoriamente estas inspecciones una vez al mes, por lo menos, y ello “ha de ser el dia de fiesta, por no perder la comodidad de los negocios”. Se entendía esto, por supuesto, “de mas y allende de quando se mudaren los libros y se sacaren en balance, como dicho esta”.

Entre las interesantes noticias que este documento aporta sobre los planteamientos, la organización, el trámite administrativo, las operaciones a realizar y la contabilización de las mismas, destacan las referentes a la jerarquía administrativa de los distintos funcionarios el banco. Dejando aparte al diputado, cabeza de la organización, que no era de plantilla y ejercía solamente un cuatrimestre del año para el cual era nombrado, el oficial de mayor categoría era el encargado del libro de Caxa, sin perjuicio de que los libros Manuales fueran los más importantes por su capacidad probatoria y porque eran la fuente que daba origen a los asientos del libro de Caxa. Ello requería que fueran llevados por notarios. Sin embargo, el encargado de este libro de Caxa tenía mayor categoría, pues al conocer la situación de cada una de las cuentas, o sea, de los cuentacorrentistas con respecto al banco, era quien autorizaba y controlaba las operaciones y su contabilización, conservando asimismo en su poder una llave del arca de la caja reservada, como hemos visto. Por otra parte, el hecho de que se llevasen dos Manuales se debía, simplemente, a la mayor agilidad que ello proporcionaba al despacho de las operaciones, pues, como antes se ha comentado, éstas debían asentarse en dichos libros en presencia de los interesados en el mismo momento de realizarlas. De esta manera, podían despacharse más operaciones a la vez. Es curioso destacar, asimismo, el hecho de que la cuenta de Caja estaba personificada en el nombre de la persona que ejercía esta función de cajero. Se cree a menudo que el concepto de personificación de las cuentas es un recurso pedagógico moderno para que los estudiantes de contabilidad comprendan mejor la naturaleza de las mismas. Pero ello no es así. A principios de la partida doble se tenía la tendencia a identificar los elementos patrimoniales con las personas que estaban a cargo de ellos, a darles el nombre de aquellos a quienes se les había confiado, como una reminiscencia de los primeros tiempos de la contabilidad en que las cuentas consistían prácticamente sólo en deudores y acreedores. Ya se ha comentado esta circunstancia.

*La Relacion de la orden que a de tener el banco publico que en nombre desta ciudad de Sevilla se ha de publicar y tener, a la que antes se ha hecho referencia, contiene también, como se decía, interesante información de carácter complementario. La Relación se dirige al monarca y, en primer lugar, se le propone que ordene al Cabildo sevillano que ponga y publique el banco, “y que para la seguridad de los que en el pusieren y tovieran sus dineros, de licencia a la dicha ciudad para obligar los bienes y propios de ella”. Y para mayor seguridad de los depositantes, se añade:*

*“Y por quanto el principal impedimento que podria haver para que los vezinos y estantes y las demas personas temiesen el meter y tener sus dineros en el banco de Sevilla seria el temer que su magd. y los Reyes sus descendientes, en sus nessesidades, quisiesen servirse del dinero que estuviese en el dicho banco, que su magd. haga merced a la dicha ciudad por su privilegio con las clausulas nessesarias para la seguridad del dicho banco y de las personas que en el tuvieren sus haciendas, que su magd. ni sus descendientes no tomaran ny mandaran tomar del dicho banco dineros algunos”.*

No es extraño que se hiciera esta recomendación, por cuanto los sevillanos y todos los que tuvieren algún trato con las Indias tenían necesariamente que estar escarmientados por la requisita de los metales preciosos destinados a ellos desde aquella procedencia, a cambio de unos juros cada vez más devaluados y con unos intereses cuyo cobro era siempre más laborioso y problemático. Al mismo tiempo, esta sugerencia nos podría arrojar alguna luz sobre el hecho de que en Castilla no se hubiera establecido, efectivamente, un sistema de *taules de canvi* similar a las catalano-aragonesas, es decir, en competencia con los banqueros privados.

Otra preciosa información es la relativa a la importancia que se daba ya entonces al secreto bancario, y a cómo la desconfianza de los clientes aumentaba si se trataba de una institución oficial. Por eso, el memorial decía: *“Que los oficiales que an de residir en el dicho banco sean obligados con juramento y sentencia de descomunion y otras penas pecuniarias que no descubriran a persona alguna la quenta de las personas que tuvieren hacienda en el banco, sino solo al dueño de la tal hacienda, y después de muerto a sus herederos. Y so la misma pena guardaran secreto de la hacienda que tiene el banco”*. Este secreto sólo había de levantarse a causa de procedimientos judiciales, ya *“que haviendo por delictos confiscaciones de bienes o pena que se deva ejecutar, en tal caso las personas que tuvieren a cargo el banco se an obligados a manifestar los bienes que el delinquente tuviere en el banco”*.

Por lo demás, el dinero que estuviese en el banco no podría *“ser embargado ni ejecutado por delitto ni contrato, excepto in crimine lese magestatis divine et humane”*. Con ello se conseguiría atraer más depósitos como consecuencia de la seguridad ofrecida, al tiempo que el banco no tendría *“pleytos ni embargos, sino que llanamente resciba y pague”*.

Una propuesta interesante es la que se expone al monarca sobre la conveniencia de dar *“privilegio a Sevilla de hazerla patria comun, como lo es la Corte, Roma, Barcelona en los reynos de Aragon, y Brujas en Flandes”*, porque de esta manera los muchos forasteros que iban a Sevilla, y recibían dinero de las Indias y de Berbería, se quedarían en la ciudad y depositarían sus caudales en el banco.

Otra iniciativa que luego no se respetó íntegramente en las ordenanzas, como hemos visto, era la de *“que la ciudad ny el asistente ny otros juezes ny personas del Cabildo ny los que residieren en la administración del dicho banco no puedan tomar ny por empréstito ny por otro color alguno dineros del dicho banco”*.

El documento termina indicando que, si el rey se mostraba de acuerdo con las condiciones expresadas, “*se dara la horden para la administración del banco, de las personas y oficios y calidades que an de tener y seguridad que ovieren de dar para usar sus oficios, y las maneras de libros que an de tener y el tiempo que sera bien usen los dichos oficios, porque no an de ser perpetuos, y como an de dar la quenta, y tientos de quenta, que es la visita, para que aya toda fidelidad y limpieza, de que resulta mucho servicio a su magd. y buen exemplo y seguridad a la republica*”. A Felipe II y a sus ministros debieron de parecerles conformes las propuestas contenidas en el documento, por cuanto las ordenanzas anunciadas fueron compuestas, según hemos visto, con lo cual, aun cuando no conozcamos la cédula de fundación, hay que suponer que el banco fue formalmente establecido. Otra cosa es que no se pudiera poner en marcha o no encontrara eco por las circunstancias que ya hemos indicado. O también, que creado y puesto, efectivamente, en funcionamiento no tuviera ningún éxito y se viniera abajo al cabo de poco tiempo. Pero, en cualquier caso, a nuestros efectos, la documentación relativa a su creación resulta igualmente importante, porque refleja las ideas y planteamientos sobre su contabilidad y sistema administrativo y de gestión.

## 12.5. Los Erarios Públicos

Pocas cuestiones fueron tan importantes y suscitaron en su momento tanto y tan prolongado interés en España como el proyecto de los Erarios Públicos. Fue uno más de los proyectos originados en torno a y como consecuencia de la suspensión de pagos de la Corona de 1575. La discusión acerca de la conveniencia o no de su establecimiento trascendió del reinado de Felipe II, en el cual se suscitó, para continuar durante el de los tres siguientes Austrias. El proyecto fue entregado en 1576 por los doctores Pedro de Oudegherste y Pedro de Rotis al embajador de Felipe II en Viena<sup>75</sup>. Nada se sabe de Pedro de Rotis, que desapareció completamente de la escena una vez presentado este primer proyecto al embajador. Y poco más sabemos de Pedro de Oudegherste, salvo que nació en Lila el año 1540, que se doctoró en derecho en la Universidad de Lovaina y que, luego, trabajó como abogado en Bruselas. Se desplazó dos veces a Alemania, donde se incorporó a la corte del emperador Maximiliano II. En 1571 publicó en Amberes un libro sobre la historia de Flandes abarcando desde el año 620 hasta el de 1476, un libro que años más tarde fue muy valorado<sup>76</sup>. El proyecto de los Erarios públicos fue defen-

75 Sin embargo, la historiadora francesa Anne Dubet, que desde hace una decena de años viene trabajando activamente en la cuestión de los arbitristas españoles, opina que “*los erarios no son una invención original de Oudegherste. El proyecto fue elaborado con otro nombre en Flandes a finales de los años 1550 y examinado varias veces por el gobierno español en la década siguiente*”. Ver su trabajo: “El arbitrismo como práctica política: el caso de Luis Valle de la Cerda (1552? – 1606)”, en *Cuadernos de Historia Moderna*, núm. 24, 2000, fol. 113.

76 El libro se titulaba *Les chroniques et annales de Flandres: contenantes les heroicques et tres victorieux exploitcs des forestiers, & comtes de Flandres, & les singularités & choses mémorables advenuës audict flandres, depuis l'an de nostre seigneur Iesus Christi VIc. & XX, jusques a l'an 1476*, Amberes: Jean Withagen, por cuenta de Christophe Plantin, 1571. Como explica en el prefacio, el autor escribió el libro para mejorar la historia demasiado extensa y farragosa de su contemporáneo Antonius de Meye-re, publicada por Plantin en 1556. En este prefacio, Oudegherste prometía la publicación de un segundo volumen para completar la historia hasta sus días, pero este volumen nunca llegó a aparecer, seguramente porque sus trabajos de presentación y defensa de los Erarios públicos no le dejaron tiempo para ello. La autorización para imprimir el libro, con fecha de junio de 1571, fue concedida a su mujer,

dido en la Corte española por el propio Oudegherste, que presentó sucesivas versiones escritas del mismo, hasta que en 1591, año en el que falleció Oudegherste, se hizo cargo del patrocinio de la idea Luis Valle de la Cerda, consejero y contador de la Cruzada. En 1600, ya en el reinado de Felipe III, Valle publicó su libro *Desempeño del patrimonio de Su Majestad, y de Los Reynos, sin daño del Rey y vasallos, y con descanso y alivio de todos*, obra cuya impresión fue acordada por las Cortes de Madrid, al objeto de divulgar el proyecto.

En concreto, los escritos, fechas de presentación y principales datos que conocemos en relación con las distintas versiones del proyecto de Erarios Públicos son las siguientes:

1. Carta del 8 de abril de 1576 de los doctores flamencos Pedro de Oudegherste y Pedro de Rotis a Felipe II desde Viena, escrito que fue localizado por Earl J. Hamilton en el Archivo General de Simancas, sección de Estado, leg. 659, fol. 103 (Hamilton, 1949). De acuerdo con lo comentado por Anne Dubet (2000, p. 113), Felipe II, como consecuencia de la carta, concedió un privilegio a sus autores, garantizándoles parte del beneficio si se fundaban los Erarios, según acredita la documentación que se encuentra en el Archivo General de Simancas, sección de Estado, legajo 677, núms. 28, 29, 48 y 60.
2. Primera versión del proyecto, que según indican los autores en la referida carta es la que se entregaría al embajador del monarca en Viena. Esta versión, que ha sido estudiada por Anne Dubet, quien da cuenta de ella en su artículo citado (2000, p. 10, nota 14), fue redactada en Viena, en latín, el 8 de agosto de 1576 y su título traducido al español dice así: *Dictamen de Pedro de Rotis y de Pedro Oudegherste sobre los medios de impedir la usura estableciendo erarios perpetuos*. Se conserva en el Archivo General de Simancas, sección de Estado, legajo 536.
3. Venida de Pedro de Oudegherste a España en los primeros años de la década de 1580 y entrega al rey de una segunda versión del proyecto. Esta versión podría estar constituida por el manuscrito localizado, presentado y estudiado por C. Viñas Mey (1921) que se encuentra en la Biblioteca Nacional, de Madrid, (signatura moderna MSS. 7.384). El manuscrito, que lleva por título *Las proposiciones echas a su magestad por Pedro de Oudegherste sobre la yntroducion de los herarios en todos sus Reynos*, fue el que estudiaron también J. Díaz de Díaz-Fernández y Fabián Estapé (1956). La fecha que comúnmente se atribuye a esta primera venida de Oudegherste a España concuerda con el hecho de que Juan de Zúñiga, Comendador Mayor de Castilla, que participó en las grandes discusiones sobre esta versión, falleciera el año de 1583. Antes de este fallecimiento debería, por consiguiente, haberse redactado esta versión contenida en el manuscrito de la Biblioteca Nacional de Madrid, así como en la copia del mismo que localicé en el Mo-

---

Clara Wits, que a la sazón se encontraba en Alemania. Plantin se había comprometido a publicar la obra de Oudegherste, pero como en ese año se encontraba muy ocupado con los trabajos de impresión de la Biblia Políglota y de otros libros para España, la edición del libro fue realizada, de hecho, por su colega de Amberes Jan Withagen, o Verwithagen, aunque utilizando los tipos de Plantin, como se reconoce en una hoja adicional, con el colofón, al final de las páginas introductorias. De acuerdo con lo indicado en el texto, la historia de Flandes de Oudegherste llegó a alcanzar gran prestigio, de forma que en 1785 fue ampliada hasta 1781 y reeditada en flamenco. En 1789 se publicó una traducción al francés de la misma, enriquecida con extensos comentarios y notas (Ver sitio web: [www.abebooks.fr/search/sortby/3/kn/+OUDEGHERST+Pierre+d](http://www.abebooks.fr/search/sortby/3/kn/+OUDEGHERST+Pierre+d)).

nasterio de El Escorial, con la signatura L-I-25. Estos dos manuscritos debieron de ser escritos por Oudegherste en España, pues llevan incorporadas las objeciones que se le hicieron al proyecto por Juan de Zúñiga, por Juan de Idiáquez, Consejero de Estado, y por Fernán López del Campo, Factor General de los Reinos de España, entre otros, junto con las respuestas dadas a las mismas por Pedro de Oudegherste. Este hecho hace especialmente interesantes los dos escritos y pone de manifiesto la posible existencia de un manuscrito anterior con la versión escueta, sin contener dichos comentarios.

4. Envío de Pedro de Oudegherste a Flandes para someter su proyecto al duque de Parma, gobernador de los Países Bajos, con el fin de considerar la conveniencia de ejecutarlo allí. Estancia cuya fecha y duración desconocemos. Enfermedad de Pedro de Oudegherste y encuentro en Flandes con Luis Valle de la Cerda, que se compromete a la defensa del proyecto.
5. Regreso de Pedro de Oudegherste a España, no sabemos cuándo, posiblemente hacia 1590, pero en todo caso no más tarde de primeros de marzo de 1591, teniendo en cuenta la fecha de su fallecimiento y la duración de las discusiones habidas en la Junta creada al efecto. En esta época debió de redactarse la versión contenida en el manuscrito de la Real Academia de la Historia (signatura moderna MSS. 9-3636, documento 76), localizado y estudiado por Earl J. Hamilton en su artículo ya citado. Esta versión es la más elaborada, ofreciendo la que parece ser la elaboración final que le dio su autor. Sin embargo, Anne Dubet piensa que posiblemente fue Luis Valle de la Cerda quien en 1590 escribió dicha versión en nombre de Oudegherste, pues en esa época ambos trabajaban juntos y volvieron más o menos al mismo tiempo a España<sup>77</sup>. Esta nueva versión originó grandes debates en el seno de la Junta indicada, cuyas deliberaciones duraron más de seis meses. La versión lleva el título de *Proposición* y comienza de la siguiente forma: “*El negocio que propone Pedro de Oudegherste mira derechamente a cuatro fines...*”. Este manuscrito es el que lleva el anexo del que hemos dicho que Hamilton no le prestó atención. Manuel Colmeiro Penido en su *Biblioteca de los economistas españoles de los siglos XVI, XVII y XVIII*, Madrid, 1953-1954, página 120, bajo la voz de Pedro de Oudegherste, habla de un manuscrito de este autor, del año 1591, que titula *Proposición de ... para la fundación de Erarios públicos y Montes de Piedad*. El texto de la entrada de Colmeiro es el siguiente: “*Expone las ventajas de su institución, reducidas a cuatro puntos principales, a saber: tener Tesoro permanente, extirpar las usuras, retener el dinero en el Reino y desempeñar el Patrimonio Real. Entra el autor en muchos pormenores acerca de la dotación de los Erarios, el empleo y reempleo de sus fondos y la manera organizar su administración*”. Colmeiro no da ningún detalle más ni indica dónde puede hallarse el manuscrito ni la fuente de su información. Los cuatro objetivos de los Erarios que, según él, se especifican en el manuscrito coinciden exactamente con los que se exponen en el texto del manuscrito de la Real Academia de Historia, por lo que muy probablemente se trate del mismo documento o de una copia.
6. Fallecimiento de Pedro de Oudegherste el 4 de octubre de 1591. Luis Valle de la Cerda asume directamente el patrocinio del proyecto.

77 Anne Dubet: *El arbitrismo como práctica política...*, 2000, pág. 117.

7. Redacción por parte de Luis Valle de la Cerda del manuscrito titulado *Fundacion de los Erarios públicos, y Montes de Piedad, para el desempeño universal del Rey, y del reyno, sacado de la subtil invencion y aviso del Doctor Pedro Doudegherste, por Luis Valle de la Cerda, Contador, y del Consejo de la Santa Cruzada por S. M.* El manuscrito lleva una dedicatoria al rey, fechada en Madrid a 17 de junio de 1593. Este manuscrito fue presentado y comentado por Juan Sempere y Guarinos a partir del ejemplar existente en la biblioteca del marqués de Villena y del cual se desconoce hoy el paradero (Sempere, 1801, I, capítulo XXII, “Luis Valle de la Cerda”).
8. Por último, inicio del período final del proceso de presentación del proyecto, supuesto por la publicación en 1600 del citado libro de Luis Valle de la Cerda y por la subsiguiente redacción de su manuscrito que comienza así: “*En el discurso de mi libro me alargue de propósito...*”. Dicho manuscrito, que compendia el proyecto, no lleva fecha y está dirigido al rey, siendo conservado en la Biblioteca Nacional, con la signatura MSS. 12.179, folios 64 recto a 66 vuelto. Muerte de Valle de la Cerda en 1607.

Fallecidos el autor y el patrocinador originarios del proyecto, no por eso faltaron voces defendiendo la implantación de los Erarios Públicos, que era una idea tan simple como ambiciosa y que en esencia consistía, como es sabido, en el establecimiento, bajo el patrocinio conjunto del rey y del reino, es decir de las Cortes, de unos bancos públicos en todas las ciudades importantes de España y de sus dominios europeos y ultramarinos, que se regirían por sí mismos, con independencia unos de otros, aunque sometidos a la autoridad de un Consejo Supremo, que serviría para coordinarlos, solventar las dudas y dictar las directrices comunes. No obstante su independencia de actuación, funcionarían como correspondientes unos de otros, tanto en lo relativo a facilitar la retirada de fondos de clientes, como al libramiento y pago de letras. También, llegado el caso, se auxiliarían y prestarían dinero mutuamente. En las versiones originales de Oudegherste y Valle de la Cerda no se pretendía que los Erarios funcionasen en régimen de exclusividad y monopolio, aunque se confiaba en que su actuación dejaría prácticamente sin clientela a los bancos privados.

A parte de unos fondos propios fundacionales, que se habrían de reunir según diversos arbitrios, los Erarios captarían recursos ajenos mediante la venta de censos, es decir, de rentas. Estos censos serían de diversas clases, según el plazo. En primer lugar censos al quitar, es decir, a amortizar o devolver a voluntad de los Erarios, que rentarían a razón del 5 por 100 anual. Asimismo, se venderían censos perpetuos, que rentarían un 2,5 o un 3 por 100 al año. En alguna ocasión, se habló también de que se venderían censos por una vida, o sea, vitalicios, que aunque pagando un interés mayor, de un 9 o 10 por 100 anual, tenían la ventaja de que se cancelaban sin devolución de su importe a la muerte de su propietario. Todos estos censos deberían ser garantizados suficientemente, mediante hipoteca o asignación a rentas reales.

Además de vender censos para procurarse recursos, los Erarios admitirían depósitos a la vista, sin retribución. Las labores de captación de recursos se completarían con el ingreso de diversas cantidades a disposición de la Corona, como las penas de cámara, confiscaciones y secuestros, dineros de la cruzada, subsidio y excusado, bienes de difuntos, etc., así como de los picos y sobrantes temporales en

poder de funcionarios y delegaciones públicas, lo mismo que de ayuntamientos, universidades, etc.

Con los recursos captados, los Erarios se dedicarían al negocio de préstamos, es decir, a una labor de intermediación financiera, mediante la compra de censos al quitar, con un interés fijo, el 6 por 100. Todos los préstamos se garantizarían mediante hipoteca. Al objeto de atender a aquellas personas que solicitasesen un préstamo, pero no tuvieran suficientes bienes raíces para ofrecerlos en garantía, se preveía la constitución de unos Montes de Piedad, anejos y dependientes de los Erarios, que prestarían con garantía prendería; en estos casos, el interés a percibir sería del 6,5 o 7 por 100.

Entre los clientes que acudiesen a los Erarios para obtener dinero en préstamo podría encontrarse, obviamente, la propia Corona. Se hacía mucho hincapié en advertir que ésta debería someterse a las mismas condiciones que el resto de prestatarios, incluida la garantía hipotecaria o prendaria, en su caso.

Con independencia de las operaciones de crédito a través de censos o préstamos prendarios, los Erarios Públicos realizarían operaciones de libramiento, pago y compraventa de letras de cambio, utilizando las facilidades brindadas por la existencia de la red. También administrarían dineros de menores y admitirían imposiciones a favor de recién nacidos, para entregarles a éstos el valor de lo impuesto multiplicado por ocho cuando cumplieran los veinte años.

Por otra parte, se subrayaba el hecho de que todo el dinero depositado en los Erarios o entregado a los mismos como precio de un censo estaría libre de confiscación, aunque fuera “*por cualquier caso de Inquisición o crimen lese magestatis divine vel humane*”. Es decir, yendo más allá y salvando la excepción que se hacía en el banco público de Sevilla.

Los beneficios que obtuviesen los Erarios habrían de dividirse en dos partes: una, que se entregaría a la Corona; y otra que se aplicaría al desempeño de las rentas reales enajenadas o al pago de los impuestos a cargo de los reinos o provincias donde estuvieran ubicados los Erarios.

Contrariamente a lo que algunos autores han opinado, también en este caso se tiene expresamente presente la experiencia de los bancos municipales públicos catalano-aragoneses. En efecto, en el transcurso de su argumentación, Oudegherste cita en varias ocasiones, como ejemplos a tener en cuenta, los casos de las *Taules de Canvi* de Barcelona, Valencia y Zaragoza, al lado de la Tabla redonda de Sicilia y del Monte de San Giorgio de Génova, y de los bancos privados de Roma, Nápoles y, curiosamente, de Sevilla<sup>78</sup>. También Luis Valle de la Cerdá hace alusión a las *Taules de Canvi* de Barcelona, Zaragoza y Valencia, junto al banco de San Giorgio de Génova, a la Massa de París, al Monte de Piedad de Florencia, a la Tabla redonda de Sicilia y al Monte Lumiera de Roma (Valle, 1600, folio 97).

A la vista de un proyecto tan grandioso y bien orquestado, es lógico que, como antes se apuntaba, no le faltaran defensores. El primero o uno de los primeros de ellos fue Luis Fernández de Paredes que defendió la idea en su memorial manuscrito *Fundación de Erarios y Montes de Piedad en todos los lugares de estos reynos*. Dirigió el memorial primero a Felipe III y, después, una vez más, a Felipe IV. Ambas versiones del manuscrito se conservan en la Biblioteca Nacional con las signaturas MSS. 145 y MSS. 6.783, respectivamente. La defensa del proyecto fue asumida posteriormente, de forma más o menos completa o parcial, en los trabajos de

78 Ver su manuscrito *Las proposiciones echas a su magestad por Pedro de Oudegherste sobre la introducción de los herarios en todos sus Reynos*, de 1583, Biblioteca Nacional, signatura moderna MSS. 7.384, folio 12 v.

otros diversos tratadistas, como Antonio de Rojas<sup>79</sup>, Gerónimo de Zevallos<sup>80</sup>, Gerardo Basso<sup>81</sup>, Alonso Carranza<sup>82</sup>, Pedro Fernández Navarrete<sup>83</sup>, Francisco Martínez de la Mata<sup>84</sup>, Juan Alejandro Castillejo<sup>85</sup>, Juan Pascual de Azpeitia<sup>86</sup> y Fray Juan de Castro<sup>87</sup>, entre otros, autores todos ellos que aportaron su visión del proyecto y que, en algunos casos, presentaron visiones muy diversas y evolucionadas del planteamiento original ideado por Oudegherste.

Por otra parte, entre los numerosos e importantes detractores, no faltaron tampoco quienes expresaran sus ideas en publicaciones o memoriales, como Agustín Gentil, que presentó dos críticas por escrito<sup>88</sup>, Alberto Struzzi<sup>89</sup>, Mateo de Lisón y Biedma<sup>90</sup> o Alejandro Lindo<sup>91</sup>. El bloque de objeciones hechas por Juan Centurión, marqués de Estepa, que representa probablemente el conjunto más denso y nutrido de oposiciones al proyecto de Erarios públicos, fue recogido por

79 El contador Antonio de Rojas dirigió con fecha 20 de mayo de 1623 un memorial al conde-duque de Olivares en el que toca este tema. Se conserva en el Archivo de la Real Academia de la Historia, con la firma: *Papeles de Jesuitas*, tomo 93, núm. 87.

80 El licenciado Gerónimo de Zevallos, regidor de la imperial ciudad de Toledo en el banco y asiento de los caballeros, defiende el proyecto en su libro: *Arte real para el buen gobierno de los Reyes, Príncipes, y de sus vassallos. En el qual se refieren las obligaciones de cada uno, con los principales documentos para el buen gobierno*, Documento III, folios 27 r a 32 v, Toledo, 1623.

81 Gerardo Basso: "Fundación de erarios o bancos públicos y Montes de Piedad para el desempeño del Real patrimonio y de los reinos". Discurso incluido en su libro *Arbitrios y discursos políticos*, Madrid, 1627.

82 El licenciado Alonso Carranza unió la idea de elevar el precio de los metales preciosos, como consecuencia de los gastos de transporte desde las Indias, al proyecto de erarios públicos, al comentar que tal subida podría proporcionar el capital fundacional de los Erarios, en su obra: *El ajustamiento y proporcion de las monedas de oro, plata y cobre y la reducción de estos metales a su debida estimación con regalia singular del Rey de España y de las Indias*, N. S., que lo es del oro y plata del orbe, Madrid, 1629.

83 El licenciado Pedro Fernández Navarrete, canónigo de Santiago, capellán y secretario de los reyes, les dedica una parte del Discurso XI, "De los mayorazgos cortos", págs. 75 a 77, de su libro: *Conservación de monarquías. Discursos políticos sobre la gran consulta que el Consejo hizo al Señor rey don Felipe tercero*, Madrid, 1626, a la defensa de los erarios públicos.

84 Francisco Martínez de la Mata: *Octavo discurso de ... en el qual manifiesta de raíz la causa de aver menguado la Real Hacienda de V. M. y la que ocasiona a no poder salir de los empeños en que se halla, y se propone el medio fácil, y suave de su restauracion*. Este discurso fue escrito en 1656 según indica Gonzalo Anes Álvarez de Castrillón en la nota 234 de su edición de los *Memoriales y discursos de Francisco Martínez de la Mata*, Madrid, 1971, pág. 260.

85 Juan Alejandro Castillejo (1667): *Memorial sobre el amparo de la Real Cabaña*, manuscrito citado por Manuel Colmeiro Penido en su *Historia de la Economía Política en España*, Madrid, 1863, tomo II, pág. 507, y por Carmelo Viñas Mey en su artículo "Felipe II y el problema económico español", en *Revista Nacional de Economía*, año V, tomo IX, núm. 28, 1921, pág. 354.

86 Juan Pascual de Azpeitia (1665?): *Memorial al rey sobre la fundacion de los erarios y montes de piedad*. Manuscrito conservado en la Real Academia de la Historia, *Papeles Varios de Jesuitas*, tomo 74, núm. 27.

87 Fray Juan de Castro (1669): *Memoriales para el entero conocimiento de la causa que destruye y acaba la Monarquía en España*, Madrid.

88 Ver MSS. 7.384, folios 45 r. a 47 v., de la Biblioteca Nacional, Madrid.

89 Earl J. Hamilton comenta que Alberto Struzzi, consejero de Felipe IV, napolitano de origen, escribió un memorial a principios del año 1623 en el que se oponía firmemente a la creación de los erarios públicos (Hamilton, 1949, págs. 146 s.). El memorial se encuentra, efectivamente, en la Biblioteca Nacional, con la firma: MSS. 10.441, folios 29-32 y 234-241.

90 Mateo de Lisón y Biedma (1622): *Discursos y apuntamientos en que se tratan materias importantes de gobierno de la Monarquía, y de algunos daños que padece y de su remedio*, Madrid.

91 Alejandro Lindo: *Memoria sobre erarios y montes de piedad*. Citado de Manuel Colmeiro Penido: *Historia de la Economía Política en España*, Madrid, 1863, tomo II, pág. 507, nota de pie de página 3.

Luis Valle de la Cerda en la segunda parte de su libro, junto con las contestaciones dadas por él y por el contador Francisco de Salablanca. No obstante, en su mayor parte, las discusiones y los debates, que introdujeron, como antes se decía, numerosas novedades y variantes en el proyecto, no tuvieron la fortuna de ser plasmados en forma impresa. Producidos, como es lógico, en los Consejos de la Corona o en los mismos ambientes cortesanos, sin olvidar el ámbito de las Cortes cuando éstas estaban convocadas, dieron lugar, como mucho, a memoriales y discursos manuscritos<sup>92</sup>, o quedaron simplemente reflejados en las actas y protocolos de las Cortes. Las Cortes de Castilla discutieron con vigor e insistencia el tema de los Erarios Públicos, como puede apreciarse en las Actas de las mismas<sup>93</sup>, tomando el acuerdo de imprimir el libro de Valle de la Cerda en la sesión del 6 de enero de 1600 (Danvila, 1862-1928, tomo XVIII). En 12 de abril de 1600 se aprobó por votación el establecimiento de Erarios Públicos y Montes de Piedad. Pero tal acuerdo no se llevó a la práctica. En 1 de enero de 1601 la Corona aprobó todas las condiciones que las Cortes le exigían para concederle un servicio de dieciocho millones de ducados; entre estas condiciones se encontraba la de fundar estas instituciones, pero tampoco se hizo. En 1607 y otra vez en 1608, las Cortes acordaron requerir, de una vez por todas, a la Corona la instauración de dichas entidades, pero tampoco tuvo este requerimiento ningún efecto. En 1621 las Cortes aprobaron una vez más el proyecto. En esta ocasión, sí, el monarca envió a todas las ciudades representadas en las Cortes una cédula real determinando el establecimiento de los Erarios Públicos y los Montes de Piedad, pero la provisión tampoco fue nunca puesta en práctica.

La amplia y dilatada resonancia que encontró el proyecto de Pedro de Oudegherste en la Corte castellana no les pasó inadvertida, años después, a los historiadores económicos. Parece que el primero que paró mientes en ello fue Juan Sempere y Guarinos, que trató el tema en 1801<sup>94</sup>. Previamente, había anticipado una breve noticia en 1785<sup>95</sup>. Bastante tiempo después, en 1863, fue Manuel Colmeiro Penido quien se interesó por la cuestión, aunque no aportó grandes novedades para su clarificación y estudio<sup>96</sup>. Quien sí lo hizo fue Carmelo Viñas Mey, que en 1921

92 En el manuscrito, ya citado, que se conserva en la Biblioteca Nacional con la signatura MSS. 7.384, están reflejados algunos de estos pareceres, así como un texto titulado *Razonamiento tenido con su majestad*, en el que Pedro de Oudegherste, antes de irse de España hacia los Países Bajos para discutir su plan con el duque de Parma, da cuenta a Felipe II de las entrevistas que mantuvo con distintos funcionarios y Consejos, siguiendo las instrucciones del monarca. En el manuscrito *Proposición que hizo en las Cortes del año 1600 uno de sus Procuradores para desempeño el Real Patrimonio por medio de sus Herarios*, que se custodia en la Biblioteca Nacional con la signatura MSS. 7.609, y que fue presentado por Luis de Aragón el 25 de noviembre de 1599 se encuentra un buen resumen de todo este proceso de debates y discusiones.

93 Ver Manuel Danvila y Collado (editor): *Actas de las Cortes de Castilla, publicadas por acuerdo del Congreso de los diputados a propuesta de su Comisión de gobierno interior*, Madrid, 1862-1928, 46 tomos.

94 Juan Sempere y Guarinos publicó en 1801, en Madrid, el tomo I de su *Biblioteca española económico-política*, con el capítulo XXII dedicado a Luis Valle de la Cerda. Se vuelve a ocupar de él en el tomo III de esta obra, publicado en 1804, al hablar de Francisco Martínez de Mata.

95 En el tomo I de su *Ensayo de una Biblioteca española de los mejores escritores del reinado de Carlos III*, voz Cabarrús, Sr. D. Francisco.

96 Manuel Colmeiro dedica el capítulo 84 de su *Historia de la Economía Política en España*, tomo II, obra citada, al tema “De los erarios públicos”, págs. 504 a 510. Por otra parte, ya hemos visto cómo considera a sus autores en su libro *Biblioteca de los economistas españoles de los siglos XVI, XVII y XVIII*, publicado por primera vez en Madrid, el año 1880, por la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas.

publicó un interesante resumen del tema en un capítulo de su artículo “Felipe II y el problema económico español”, dando a conocer un manuscrito que contenía una de las primeras versiones del proyecto de Oudegherste. Sin embargo, no profundizó en el estudio de este manuscrito<sup>97</sup>. Su alumna Josefina Díaz de Díaz-Fernández fue quien prosiguió las investigaciones al respecto, que culminaron en 1948 en su tesis doctoral *Finanzas y Tributos en la España de los Austrias a partir de Felipe II*, presentada en la Universidad Central, de Madrid<sup>98</sup>. Más tarde, en 1956, publicó en colaboración con Fabián Estapé, el artículo, que ya se ha citado: “La creación de Erarios públicos en España: El proyecto de Pedro de Oudegherste. Notas para la historia de la Banca en España”. Ya hemos visto que, previamente, Earl J. Hamilton había publicado un importante y conocido artículo en el que, bajo un título genérico, estudiaba, prácticamente de forma exclusiva, el plan de Oudegherste y sus variantes posteriores, localizando y presentando el manuscrito de la Real Academia de la Historia (signatura moderna MSS. 9-3636, documento 76). Realmente, los trabajos de Viñas Mey, de Díaz y Estapé, y de Hamilton fueron los que pusieron de nuevo sobre el tapete el tema de los Erarios Públicos. Sus estudios atrajeron la atención sobre esta cuestión, que al cabo de unos años fue tratada de forma específica por Felipe Ruiz Martín en 1969<sup>99</sup>, mientras otros historiadores, como Fernando Urgorri Casado<sup>100</sup>, Valentín Vázquez de Prada<sup>101</sup> o Gonzalo Anes<sup>102</sup>, entre otros<sup>103</sup>, hicieron, con distinta ocasión y motivo, incursiones más o menos específicas y profundas en la misma. Últimamente, como ya se ha señalado, ha sido Anne Dubet la que se ha venido ocupando asiduamente del tema como parte de su interés por el arbitrio y los arbitristas en España<sup>104</sup>.

97 Se trata del manuscrito conservado en la Biblioteca Nacional, signatura MSS. 7.384, del que ya se ha tratado repetidas veces.

98 No ha sido posible encontrar rastro de esta tesis. Su director, Carmelo Viñas Mey, a quien consulté y me atendió amablemente, recordaba la tesis, pero no conservaba ningún ejemplar; tampoco pudo darme ningún dato sobre el paradero de su autora. Ni la Facultad de Filosofía y Letras, ni la Universidad donde fue presentada conservaban ningún registro sobre la misma.

99 Felipe Ruiz Martín: “Los planes frustrados para crear una red de erarios y montes de piedad (1576-1626)”, en *Cuadernos Hispanoamericanos*, núms. 238-240, octubre-diciembre 1969, págs. 613-621. Insiste en el tema en un capítulo de su trabajo “La banca en España hasta 1782”, en *El Banco de España. Una historia económica*, Madrid, 1970, págs. 1-196.

100 Fernando Urgorri Casado: “Ideas sobre el gobierno económico en el siglo XVII. La crisis de 1627, la moneda de vellón y el intento de fundación de un Banco Nacional”, en *Revista de la Biblioteca, Archivo y Museo del Ayuntamiento de Madrid*, año 1950, núms. 1-2, págs. 123-230.

101 Valentín Vázquez de Prada: “Los siglos XVI y XVII”, vol. III de *Historia económica y social de España*, dirigida por él mismo, Madrid, 1978, capítulo 17, *La Banca y sus actividades*, págs. 663-685.

102 Gonzalo Anes: Ver su “Edición y Nota Preliminar” a los *Memoriales y Discursos de Francisco Martínez de Mata*, Madrid, 1971.

103 Entre otros autores modernos que han hecho alusión, siquiera fuera de pasada, a los Erarios Públicos y Montes de Piedad, no se puede dejar de mencionar a José Larraz: *La época del mercantilismo en Castilla (1500-1700)*, Madrid, 1963; y a Jaime Carrera Pujal: *Historia de la Economía Española*, tomo I, Barcelona, 1943.

104 Entre las obras de Anne Dubet, aparte de la ya citada: “El arbitrio como práctica política: el caso de Luis Valle de la Cerda (c.1552-1606)”, en *Cuadernos de Historia Moderna*, 2000, núm. 24, págs. 11-31, hay que citar su tesis doctoral inédita: *Le réformateur Luis Valle de la Cerda (c.1552?-1606). L'homme, son oeuvre et son temps. Une tentative de réforme des finances dans l'Espagne du Siècle d'Or*, presentada en la Maison des Pays Ibériques de Burdeos el 24 de abril de 1998; sus libros *Réformer les finances espagnoles au Siècle d'Or: le projet Valle de la Cerda*, Clermont-Ferrand: Presses Universitaires Blaise-Pascal, 2000; *Hacienda, arbitrio y negociación política: los proyectos de erarios públicos y montes de piedra*,

Yo, por mi parte, hace aproximadamente una veintena de años presenté un estudio que contenía con algún detalle lo tratado en las investigaciones desarrolladas sobre la materia, como introducción al estudio de los aspectos organizativos, operativos, administrativos y contables de los Erarios Públicos a la luz de un documento no conocido ni analizado hasta ese momento, y que eran verdaderamente los aspectos que me interesaba en aquellos momentos, lo mismo que ocurre ahora<sup>105</sup>. En cualquier caso, en ese trabajo podrán encontrarse mayores detalles sobre el desarrollo de las investigaciones indicadas que los que se han ofrecido aquí.

En relación con los aspectos organizativos, operativos, administrativos y contables de los Erarios Públicos, el documento al que me refiero contiene detalles muy esclarecedores. Este documento, que localicé en la Real Academia de la Historia, es el que, como antes comentaba, constituye un anexo al manuscrito de Pedro de Oudegherste exponiendo el proyecto definitivo de sus Erarios Públicos, escrito hacia finales de 1590 o comienzos de 1591. Dicho manuscrito, que se custodia en la Real Academia de la Historia, con la signatura moderna MSS. 9.636, documento 76, es el que, como se recordará, fue descubierto y presentado por Earl J. Hamilton. Como decía, Earl J. Hamilton tuvo que haber visto, sin duda, este anexo, pero no se fijó en él porque sus intereses iban por otros derroteros. El anexo en cuestión consta de siete folios y comienza así “Cuanto al gobierno de estos erarios, aunque Vuestras Señorías lo sabran muy mejor ordenar, si con todo esto fueren servidos de oyr mi parecer sobre ello, sometiendome en todo a su mucha prudencia, sera como se sigue”.

En primer lugar, se señala en el texto que el personal de cada Erario constaría de tres conservadores, tres escribientes u oficiales, dos cajeros, dos alguaciles y dos porteros; es decir, en total, contando con los tres directores o conservadores, doce funcionarios o ministros.

Los tres conservadores deberían ser personas cualificadas, celosas y suficientes, con igual autoridad las tres, aunque con un orden de prelación en razón de la

dad en los siglos XVI y XVII, Valladolid: Universidad de Valladolid, 2003; y sus trabajos “Una reforma financiera imposible: los erarios públicos y montes de piedad en tiempos de Felipe II”, en José Martínez Millán (editor): *Felipe II (1527-1598), Europa y la Monarquía Católica*, Madrid: Parteluz, 1998, págs. 205-239; “Finances et réformes financières dans la monarchie espagnole (mi-XVIe-début XVIIe siècle: pour un état de la question”, en *Bulletin de la Société d'Histoire Moderne et Contemporaine*, 2000, núm. 3-4, págs. 56-83; “Reforma financiera y negociación política. Los erarios públicos en tiempos de Felipe IV (1622-1628)”, en Mario Rizzo, José Javier Ruiz Ibáñez y Gaetano Sabatini (editores): *Le forze del Principe. Recursos, instrumentos y límites en la práctica del poder soberano en los territorios de la monarquía hispánica*, Murcia: Universidad de Murcia, 2003, tomo II, págs. 927-965; “L'action politique sans l'engagement: le cas de l'arbitriste Luis Valle de la Cerdá”, en *Itinéraires. Mélanges offerts à Evelyne Martín-Hernández. Etudes réunies par Danielle Corrado et Viviane Alary*, Clermont-Ferrand: Presses Universitaires Blaise Pascal, Centre de Recherches sur les littératures modernes et contemporaines, 2004, págs. 217-227; “Felipe III, las Cortes y las ciudades. Discurso reformador y negociación política en Castilla (1599-1618)”, en Benoit Pellistrandi (coordinador): *Couronne espagnole et magistratures citadines à l'époque moderne, Dossier des Mélanges de la Casa de Velázquez. Nouvelle série*, 34 (2), 2004, págs. 59-89. Véase también su artículo en colaboración: Jean-Pierre Dedieu y Anne Dubet: “Finances royales et finances municipales dans l'Espagne moderne”, en François-Xavier Emmanuelli (director): *L'âme. L'argent dans la ville. France, Espagne, Italie. XVIIe-XVIIIe siècles. Actes de la journée scientifique du 27 octobre 2001 réunis par François-Xavier Emmanuelli*, julio-diciembre, núm. 8, 2001, págs. 46-65.

105 Esteban Hernández Esteve: “Aspectos organizativos, operativos, administrativos y contables del proyecto de erarios públicos. Contribución al estudio de la banca pública en España durante la baja Edad Media y comienzos de la Moderna”, en *Banchi pubblici, banchi privati e monti di pietà nell'Europa preindustriale. Amministrazione, tecniche operative e ruoli economici. Atti del Convegno, Genova 1-6 ottobre 1990*, Genova: Sede della Società Ligure di Storia Patria, 1991, págs. 963-1033. Reimpreso en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXI, núm. 71, abril-junio 1992, págs. 419-488.

antigüedad. El primero debería ser natural de la provincia o reino al que perteniese la localidad donde se hallase ubicado el Erario, el segundo sería de la localidad y el tercero podría ser, indistintamente, de la localidad o del reino. Uno sería nombrado por el rey, otro por el reino o provincia y el tercero por la ciudad.

El resto del personal sería elegido por los conservadores, que aparte de dirigir todas las actividades del Erario y de entender en todos los casos judiciales y extra-judiciales, serían responsables de la cuenta y razón de toda la administración del dinero y hacienda del Erario.

La actuación de estos tres conservadores estaría sometida a la vigilancia y al control permanentes del Ayuntamiento de la ciudad, pues a todas las operaciones que efectuase el Erario, así como “*a todo el manejo, escritura y administración de los libros y dinero y todo lo demás*” asistirían dos notables de un grupo elegido por la ciudad, que servirían por semanas.

Es muy interesante la descripción que se hace en el manuscrito de las dependencias del Erario, pues nos refleja las ideas de finales del siglo XVI sobre cómo debía configurarse una oficina bancaria, cuestión íntimamente ligada al desarrollo de los trámites operativos. Dichas dependencias se compondrían de una sala de operaciones o del “*exerçicio*”, como se la llama, con una barrera en medio, de la que tendrían la llave los porteros, separando la parte del público, de la parte destinada a las oficinas.

A un lado de esta sala del ejercicio, el derecho, se abriría un aposento grande, provisto de cajones con cerradura, donde, con los respectivos anunciantes de su contenido, se custodiarían los libros de cuentas. Este aposento se cerraría con tres llaves diferentes, cada una de las cuales estaría en poder de un conservador.

Al otro lado de la sala del ejercicio, se encontraría el aposento del dinero y del tesoro, instalado de forma conveniente, cerrado también con tres llaves distintas, una para cada conservador. Ninguno de estos aposentos se podría abrir más que en presencia de los tres conservadores, salvo en caso de enfermedad de alguno de ellos.

Aparte de estos dos aposentos a ambos lados de la sala del ejercicio, se preveía también la existencia de un aposento más, dando a la misma sala, para guardar las cartas de obligación o de hipoteca de los bienes que garantizaban los préstamos concedidos por el Erario, o sea, de los censos que compraba, así como otros documentos y correspondencia. La custodia de todos estos documentos estaría encomendada al escribiente más antiguo. Este tercer aposento estaría asimismo cerrado bajo tres llaves, en poder de los conservadores.

En la parte de la sala del ejercicio destinada a oficinas estaría colocada una mesa, con el frente mirando hacia la otra parte de la sala destinada al público. A ella, durante las horas de oficina, y mirando a esa otra parte de la sala, se sentarían los tres conservadores, colocándose en medio el más antiguo de ellos. A ambos extremos de la mesa se sentarían los dos notables designados por la ciudad. Además de esta mesa, en esta parte de la sala habría otra u otras mesas para contar el dinero, etc.

El Erario tendría distinto horario según fuese verano o invierno. En invierno, estaría abierto al público desde las 8 hasta las 10 de la mañana, y desde las 2 hasta las 4 de la tarde. En verano se abriría desde las 7 hasta las 9, y desde las 3 hasta las 5. Tanto en una estación como en otra, las oficinas estarían abiertas al público, pues, un total de cuatro horas diarias todos los días “*feriales*”, es decir, no festivos, o sea, una hora menos que el banco público de Sevilla. Aparte de estas

cuatro horas, el personal del Erario trabajaría el tiempo necesario para comprobar y puntear los libros, leer las cartas y despachar la correspondencia, etc.

La descripción que en el manuscrito se hace de la “*forma de la administracion de los libros, dinero y asiento*” es también muy completa y curiosa, porque nos ilustra sobre la forma de entender el peculiar negocio bancario de los Erarios Públcos y nos informa en detalle del trámite seguido.

El Erario tendría un reloj particular y todos los funcionarios deberían acudir cada día al local antes de la hora de apertura al público. Cuando estuviesen todos reunidos, se abriría en primer lugar el aposento de los libros, que sería el “*mas a mano*”, según se indica, y luego el del dinero.

Hecho esto, los conservadores y los notables se sentarían a la mesa, de la forma ya indicada. Acto seguido, el escribiente más antiguo informaría a la mesa de lo que se debía al Erario por rentas vencidas y plazos cumplidos, al objeto de que se ordenase el cobro de estas cantidades. Estos datos los conocía dicho escribiente porque era quien llevaba memoria y cuenta de ellos en un libro al efecto o de la forma en que mejor le pareciese.

Acabado este trámite, los tres escribientes tomarían cada uno su libro, de acuerdo con la operación que se tratase, y los pondrían sobre la mesa en frente de los tres conservadores. Los clientes entrarían por orden de llegada, pasando la barrera situada, como se ha dicho, en medio de la sala y propondrían públicamente el negocio que les llevaba al Erario. Los conservadores, oído el asunto y después de haberlo examinado, ordenarían a los escribientes que, en su presencia, asentaran la partida correspondiente, cada uno en su libro. Por regla general, el escribiente más antiguo tendría a su cargo el libro Manual, mientras los otros dos tendrían los libros de Caja, según lo que más abajo se explica.

Si el cliente hubiera venido a pedir dinero en préstamo al Erario por “*constitucion de renta*”, es decir, por la venta de un censo, antes que nada se comprobaría la garantía mediante la consulta del libro de la anterioridad que existiría en cada Erario, así como de la certificación del que se llevase en la localidad de residencia del cliente. Si la operación se encontrara conforme, se ordenaría al cajero que contase el dinero, mientras el escribiente más antiguo, de acuerdo con lo dicho más arriba, recibiría la carta de obligación y se haría cargo de ella, al tiempo que anotaría en su libro el plazo de vencimiento del censo “*para ordenar la cobrança a su tiempo*”.

Si el propósito del cliente fuera el de llevar dinero al Erario para comprar un censo al quitar o perpetuo, se asentaría la partida en los libros de la misma forma y los conservadores entregarían, como resguardo, una cédula firmada por los tres “*en buena forma*” y sellada con el sello del Erario. El escribiente más antiguo anotaría asimismo en el libro correspondiente el “*plaço de pagamento de la renta para la puntualidad*”.

Si el cliente fuera a retirar “*dinero de deposito que sea de entrada por salida, esta es quenta ordinaria*”, o sea, cuenta corriente, como diríamos hoy, que en el Erario estaba previsto que no rentara ningún interés, se procedería de forma análoga. Es decir, asentadas las partidas en virtud de las cédulas correspondientes, los cajeros las recibirían y pagarían del dinero que tenían en su poder, en presencia y por orden de los conservadores, contándolo en las mesas dispuestas al efecto y llevando su propia razón del mismo.

Desgraciadamente, el manuscrito no se extiende sobre el trámite a seguir en el caso de las remesas de letras y el negocio cambiario. Debía de ser tan corriente este proceso que se consideraba superflua cualquier explicación. Simplemente se dice: *"En las remisivas y cambios habra a su tiempo el orden que se acostumbra"*.

Al dar la hora, no se escribiría ninguna partida más y, mandando salir a la gente, se procedería al punteo y comprobación de las operaciones efectuadas, relacionando las partidas para facilitar la elaboración del balance en su momento.

Terminadas estas labores, se cerrarían las estancias de los libros y del dinero, siendo responsabilidad del conservador más moderno, reconocer, junto con uno de los notables, en presencia de todos, si las puertas de los correspondientes apartamentos quedaban bien cerradas y seguras. Hecho esto, cerrarían la sala con las tres llaves y se irían.

La correspondencia recibida sería leída también fuera de las horas de apertura al público. Los conservadores indicarían al oficial o escribiente más antiguo la respuesta que debería darse a cada carta, de forma que al día siguiente trajera ya dichas respuestas listas para firmar y despachar, *"sin mas dilación"*.

El último día de cada mes se dedicaría a hacer un balance puntual de todas las operaciones efectuadas durante el mismo. Una vez cuadrado, o por emplear los términos que utiliza el escrito, una vez *"sacada la razon y ajustadas las quentas"*, se enviaría una copia al Consejo Supremo.

Al final de cada año, el Erario cerraría sus puertas al público durante quince o veinte días, durante los cuales sólo se pagaría las rentas o el dinero que debiese y fuera reclamado. Estos días se dedicarían al cuadre y cierre general de todas las cuentas, y al establecimiento del balance anual, pasándose a continuación todos los saldos al año siguiente. Para ello, se dice, *"habra libro de nota y avecedario facil y competente y se haran libros nuevos siendo necesario"*.

Se enviaría también una copia de este balance al Consejo Supremo, y, una vez establecidos los beneficios líquidos del año después de pagadas todas las obligaciones y costas, se avisaría al gobernador del reino o provincia, así como a sus diputados, los cuales se reunirían con los conservadores y oficiales del Erario para examinar y comprobar dicho balance, así como para distribuir las ganancias en dos partes iguales: una para el rey y otra para el reino. La aplicación de esta última parte correspondería a los diputados, que con ella pagarían las imposiciones y gravámenes del pueblo en lo que procediese, aplicando el resto a fines de utilidad pública, tal como estaba previsto en el proyecto fundacional de los Erarios.

Junto con el balance se enviaría al Consejo Supremo razón de los beneficios que le habían correspondido al rey y al reino, para que se pudiese saber con cuánto se contaba.

En el manuscrito, no se explica con amplitud cómo se llevaría la labor de correspondencia de unos Erarios con otros en relación con el negocio de libramiento y compraventa de letras de cambio. Se dice meramente que: *"Todos los erarios se corresponderan entre si y ayudaran, asi para la administracion de los camvios, como para todo lo demas que occurriere"*.

En cambio, sí queda bien especificado que, cuando un Erario tuviese necesidades de liquidez, los Erarios vecinos estarían obligados a acudir en su ayuda. Se precisaba, no obstante, sin duda por temor a abusos, que esto sería sólo *"con necesidad urgente y no de otra manera"*.

Se hace hincapié en que la intención de los Erarios sería la de brindar toda la comodidad posible a su clientela. De tal forma, se señalaba que las rentas y cualquier otro dinero que el Erario debiera se pagarían puntualmente, al día, subrayándose la preferencia que en cualquier caso tendrían en el despacho las personas que fuesen al Erario a cobrar el dinero que se les debiese, frente a las que fuesen a depositarlo o comprar un censo. Se contemplaba, sin embargo, la posibilidad de que el Erario no pudiese atender en el día el pago de las cantidades reclamadas, y se preveía que, en estos casos, se le entregarían al interesado “*quinientos maravéis todos los días que se detuviese por falta del erario en la cobrança*”.

Contando con que muchas personas no querían que se supiese que habían depositado dinero en los Erarios o comprado un censo en ellos, se disponía que en tales casos, y bajo el más riguroso secreto, atendiera directamente a dichos clientes el conservador más antiguo, que estaría obligado a no revelar la operación, ni siquiera a sus compañeros. A estos efectos, existiría un libro especial, que el conservador llevaría de su propia mano, utilizando para ello a todos los efectos contables un nombre de cuenta secreta, cuya clave se hallaría en el dicho libro y que nadie conocería más que él. Los pagos y cobros los realizaría también personalmente dicho conservador.

Por lo respecta a la contabilización de las operaciones, se especifica que los Erarios llevarían su contabilidad “*por su orden de Debe y ha de aver acostumbrado*”, es decir, por el sistema de partida doble, pero sin indicar más detalles, pues “*la forma de las partidas no ay que ponerla aqui, solo habran de ser brebes y de sustancia*”.

La contabilidad principal se llevaría por medio de un Manual y dos libros de Caja, que darían entera fe. El escribiente más antiguo llevaría el Manual, y cada uno de los dos restantes llevaría un libro de Caja. Todas las partidas serían firmadas por los tres conservadores. No se indica si el libro de Caja o Mayor se llevaría por duplicado a efectos de seguridad y control, o si cada uno de los libros se destinaría a una parte distinta de cuentas.

Además de esta contabilidad general o principal, se llevaría también un juego de libros aparte para cada una de las clases de operaciones llevadas a cabo por los Erarios: “*assi tambien para cada suerte seran neçesarios tres libros como los que arriba dezimos, donde se asienten las partidas en la forma conviniente segun la calidad de cada cosa*”. De tal manera, se llevarían adicionalmente en el Erario los siguientes libros:

- a) Un juego de Manual y dos libros de Caja “*donde se tendra quenta y razon con todo el dinero que entrara en los erarios de cinco de renta al quitar*”, es decir, para anotar las operaciones de venta de censos al quitar con un interés anual del 5 por 100.
- b) Un juego de Manual y dos libros de Caja “*para las rentas que se devieren al erario en la misma forma*”, o sea, para el registro de las compras de censos al quitar, con una rentabilidad del 6 por 100.
- c) Un juego de Manual y dos libros de Caja “*para todo el dinero de deposito y el que entrare sin cargo de renta sujeto a restitucion*”, es decir, para llevar la cuenta de los depósitos en cuenta corriente y demás dinero depositado sin interés.

- d) Un juego de Manual y dos libros de Caja “*para las rentas perpetuas de a dos y medio y tres por ciento*”, o sea, para contabilizar los censos vendidos en régimen de perpetuidad, al tipo de interés del 2,5 y 3 por 100.
- e) Un juego de Manual y dos libros de Caja para las imposiciones a plazo fijo efectuadas por los padres o padrinos al nacimiento de sus hijos. Este dinero debería manejarse separado de lo demás, hasta que llegara al capital ofrecido.
- f) Un juego de Manual y dos libros de Caja para llevar las cuentas “*del dinero ordinario de las rentas de Su Magd. que se fueren distribuyendo por menudo*”.
- g) Un juego de Manual y dos libros de Caja “*para los camvios y partidas que se pagaren por otros erarios, assi en remisivas de letras como por emprestitos, para por la misma via, al fin de cada año, ajustar las quentas evitando confuson*”.

El empeño de ganar claridad en las cuentas que demuestra esta profusión de libros y circuitos contables era absolutamente encomiable, aunque quepa la duda de si por este procedimiento se iría a conseguir el objetivo propuesto por una vía segura, fácil y cómoda. Posiblemente, sin tanto despliegue de libros Diarios y Mayores, y con el simple establecimiento de un juego de libros auxiliares apropiados que desarrollaran cada tipo de cuentas del Mayor se conseguiría el fin propuesto con mayor sencillez y comodidad.

Aparte de los libros indicados, ya se ha visto en lo anterior que también se llevarían unos registros de los plazos en que vencían las cantidades a cobrar y pagar por el Erario. Asimismo, se llevarían los habituales índices o abecedarios de los libros de Caja.

En lo relativo al desempeño de las rentas reales, estaban prevista también la existencia de “*libros y quenta aparte*”.

De igual manera, habría un libro y una cuenta aparte de los sueldos de los funcionarios del Erario, así como de todos los gastos ordinarios y extraordinarios del establecimiento, como libros, tinta, papel, goma, cofres o cajas fuertes, llaves y otras cosas menudas. El sueldo de los funcionarios se haría efectivo al fin del año, una vez hecho el balance, “*y no de otra manera*”. Todos estos asuntos correrían a cargo del conservador más moderno, quien debería rendir cuenta de este menester a los otros dos conservadores, en presencia de los dos notables y de los diputados del reino.

Aparte de ello, estaba el libro secreto que el conservador más antiguo debía llevar de propia mano, para tener la cuenta y razón de los dineros puestos en renta o en depósito por personas que no quisieran que su nombre fuera conocido.

Como se ha indicado anteriormente, cada día, al término de las operaciones, se haría una relación de las que hubiese habido durante el mismo, al objeto de facilitar la realización del balance, que se establecería el último día de cada mes. Aparte de los balances mensuales, al acabar el año se establecería un balance anual, que debería estar terminado, bajo graves penas, el último día del año.

Los conservadores serían los responsables de todos los descuidos, faltas y errores que hubiera en el manejo de los libros, en los cuales no podía asentarse ninguna partida más que por mano de los respectivos escribientes, y ello en presencia y con la firma de los dichos conservadores.

Por otra parte, en adición a los libros indicados, en el Erario se conservaría también el libro de la anterioridad, un libro llevado por un escribano en donde se anotarían las hipotecas.

Por último, además de todos estos libros, el Erario tendría su libro de las órdenes e instituciones, del cual cada conservador tendría una copia, para que no pudiera ignorar “nada de lo que conviniere a la observancia de las leyes y buen gobierno”.

\* \* \*

Las ideas sobre las ventajas de utilizar la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de la Administración pública en las diversas instancias locales o periféricas que hemos contemplado en las páginas anteriores eran siempre las mismas. Se basaban en el carácter a la vez completo y detallado, interrelacionado, global, omnicomprensivo y cerrado de este sistema contable, es decir, capaz de ofrecer una visión integral de las operaciones, sin retrasos ni posibilidad de dejar nada fuera, al margen de los registros. Esto, unido a que sus requisitos formales: carácter encuadrado de los libros, prohibición de tachaduras y de dejar páginas y espacios en blanco, etc., garantizaban la autenticidad de las anotaciones y la imposibilidad de introducir o retirar a conveniencia nuevos folios, hacían a la partida doble un sistema muy apetecible a los ojos de hombres de estado, dirigentes ministeriales y políticos, demasiado ocupados y ajenos a las labores contables para poder penetrar en el entresijo de las cuentas y, por ello, conscientes de que, a falta de un sistema contable de estas características, dependían demasiado de la buena fe e integridad de los funcionarios encargados de estos menesteres en la que, dicho sea de paso, no confiaban demasiado.

En cuanto a los planteamientos de la contabilidad por partida doble instrumentada o propuesta, así como de los trámites administrativos anejos a ella, también eran prácticamente similares, excepto en lo que se refiere al proyecto de Erarios Públicos. En éste, bien fuera porque sus autores originarios eran extranjeros, bien porque no eran hombres de negocios o mercaderes, sino universitarios –recuérdese que ambos eran doctores–, lo cierto es que se dan en dicho proyecto diversas divergencias dignas de consideración, que tal vez sea indicio en algunas ocasiones de cierta falta de profesionalidad. Veamos a continuación las principales:

1. En las primeras versiones de los Erarios, éstos no funcionarían en régimen de monopolio a diferencia del banco público de Sevilla. Con una gran dosis de ingenuidad, se pensaba que el funcionamiento de los Erarios haría prácticamente inviable la existencia de bancos privados, que no podrían soportar su competencia.
2. El trámite operativo era mucho más engoroso y parecido al de la Administración pública. Los clientes se atenderían de uno en uno y deberían exponer públicamente la operación que deseaban realizar, salvo en el caso de los que deseasen que su nombre permaneciese en secreto. En este caso, no se explica cómo podrían llevarse a efecto las operaciones directamente con el conservador más antiguo dados los planteamientos operativos previstos y la estructura de la sala de operaciones. ¿Acaso se realizarían éstas fuera del horario de apertura al público?

3. El horario de apertura al público sería sólo de cuatro horas diarias, es decir, una hora menos que en el caso del banco público de Sevilla. Este hecho se corresponde con el talante público-administrativo del que se pretendía dotar a los Erarios.
4. A diferencia de otros planteamientos de los que hemos tratado, el funcionario de mayor rango no era el encargado de llevar el libro de Caja o Mayor, sino el libro Manual o Diario. Sin embargo, al revés que en las *taules de canvi* y en el banco público de Sevilla el encargado de llevar este libro no era un notario o escribano público al objeto de que sus anotaciones dieran fe pública. Sin duda, para remediar esta carencia se hacía firmar todas las partidas a los tres conservadores.
5. En el caso del banco público de Sevilla, así como en el de las *taules de canvi* que hemos examinado, los libros Manuales podían desdoblarse, al objeto de facilitar la ejecución de más de una operación a la vez, ya que éstas deberían asentarse en dichos libros en presencia del cliente, que, en ocasiones, debía estampar su firma al pie del asiento, en calidad de justificador, si había recibido algún dinero o efecto. En el proyecto de Erarios, en cambio, se prevé un solo libro Manual y el que se desdobra en dos es el libro Mayor, aunque en éste, como era clásico en la contabilidad por partida doble de aquella época, las anotaciones eran mucho más breves, pues donde se explicaban con todo lujo de detalles era en el libro Manual. Como se ha visto, no se explica en el manuscrito la razón del desdoblamiento del libro de Caja. Por otra parte, todas las partidas tenían que ser asentadas durante las horas de apertura al público.
6. Aparte de estos tres libros, un Manual y dos libros de Caja, para la contabilidad principal, se preveía un juego de los mismos para cada clase de las operaciones a realizar por los Erarios, en un despliegue muy propio también del carácter público-administrativo de los Erarios, junto con los libros registro auxiliares propios del caso.
7. No se habla de la existencia de una caja reservada y de una caja corriente.
8. Tampoco se hace referencia a ningún libro a llevar por el cajero al objeto de dejar constancia de los cobros y pagos realizados, en un planteamiento coherente con la no existencia de una caja corriente, ya que no parece que el cajero fuera responsable de la custodia de ningunos fondos.
9. Los libros de cuentas no se renovarían cada año, sino sólo cuando fuese necesario.
10. Finalmente, es de observar el distinto tratamiento judicial que se prevé para el dinero depositado en los Erarios en relación con el banco público de Sevilla: mientras en éste dichos fondos no eran embargables salvo en los casos “*in crimine lese magestatis divine et humane*” en los de los Erarios tampoco lo eran en estos casos.

Como se apuntaba anteriormente, estas diferencias nos permiten percibir la desigualdad de los planteamientos bancarios existentes en Flandes y España o, tal vez, simplemente, la disparidad entre unos planteamientos burocráticos, propios de un doctor en leyes e historiador, y las ideas, si no directamente expresadas por unos experimentados hombres de negocios, sí a buen seguro inspiradas por ellos.

CAPÍTULO 13

## **VISIÓN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN Y ORDENAMIENTO CONTABLE DE LA REAL HACIENDA DE LOS REINOS DE CASTILLA EN LOS SIGLOS XVI Y XVII**

La historia económica casi no ha reparado en la importancia de la contabilidad como instrumento al servicio del gobierno de las naciones. Tampoco la historia de la contabilidad se ha preocupado mayormente del tema. Sin embargo, el papel que ha jugado la contabilidad en este aspecto ha sido siempre de la mayor importancia, tanto en lo relativo al registro, control e intervención de los fondos recaudados y gastados por el Tesoro Público al objeto de garantizar una buena gestión de los mismos y de evitar fraudes y distracción de los caudales, como en lo concerniente a la información facilitada a los gobernantes sobre el estado de la Hacienda, las disponibilidades existentes y las previsiones acerca de estas magnitudes en el tiempo venidero. Todo ello constituía un conocimiento fundamental para encauzar la actuación futura, pues estos datos eran los que delimitaban sus posibilidades.

Este relevante papel de la organización contable cobró una especial significación en los momentos culminantes de la hegemonía española, es decir, los correspondientes a la época del Imperio español en los siglos XVI y XVII. En efecto, jamás un monarca de ninguna nación del mundo había tenido responsabilidades de gobierno sobre un Imperio tan extenso y disperso. Recordemos que desde finales del siglo XVI hasta mediados del siglo XVII, cuando Portugal estaba unido a la Corona española, el rey de España, además de gobernar sobre la Península Ibérica y sus posesiones europeas y africanas: los Países Bajos, el Franco Condado, Milán, Cerdeña, Nápoles y Sicilia, Madagascar y todo el litoral africano de los océanos Atlántico e Índico, gobernaba sobre tres cuartas partes del continente americano, desde la Florida, Missouri, Kansas, Colorado, Nevada y California, en el norte, hasta la Patagonia y la Tierra del Fuego, en el sur. Aparte de ello, regía también sobre todo el litoral asiático del Océano Índico, Ceilán, Indonesia, Borneo, Nueva Guinea, las Molucas y las Islas Filipinas.

Con todo, lo más notable de este inmenso Imperio no fue, realmente, su conquista y construcción, con ser éste un hecho notable en sí, sino la formidable organización política, gubernativa, judicial, hacendística y administrativa instrumentada para gobernarlo y administrarlo, que tuvo que ser montada totalmente *ex novo*, dada la falta de modelos previos. El reconocimiento de tal circunstancia hizo exclamar al historiador británico John H. Elliott que ya era hora de que los historiadores españoles dejases a un lado el tema, tan gastado y manoseado, de la “decadencia española” y se aplicaran a estudiar y dar a conocer esta organización administrativa que permitió al Imperio español, en una época mucho más antigua, mantenerse durante más tiempo que el Imperio británico, por ejemplo (Hernández, 1998b).

Efectivamente, Elliott dedica algunos pasajes de su libro *España y su mundo 1500-1700*, publicado en 1990, a hablar y dar algunos datos de esta organización administrativa. Vale la pena recordar algunas de sus palabras: “*Cualquiera que haya dedicado algún tiempo al gran archivo estatal de Simancas, no puede por menos que quedar impresionado por la aplastante masa de documentación generada por la máquina administrativa española en los siglos XVI y XVII. La España de los Habsburgo fue pionera del moderno estado burocrático*” (Elliott, 1990, p. 14). “*España*

*triunfó en la construcción de una burocracia global, que funcionó con un mayor o menor grado de eficiencia y que permitió mantener unidos los numerosos y dispares territorios del rey. El reto del imperio produjo, por tanto, una respuesta burocrática, en la forma de gobierno mediante papel, de una escala hasta entonces desconocida en Europa”* (*ídem*, p. 36). “Este sistema, que funcionaba razonablemente bien, dio lugar a la proliferación inevitable de papel y funcionarios... Al comienzo del siglo XVI había once universidades en España. Cien años después había treintay tres... Se estima que bajo el reinado de Felipe II, Castilla sostenía una población universitaria anual de 20.000 a 25.000 estudiantes, lo que representaba alrededor de un 5,43 por 100 de su población masculina de dieciocho años, una cifra que parece bastante elevada comparada con los parámetros europeos de la época” (*ídem*, p. 37).

Pocos investigadores han seguido el camino señalado por Elliott, dejando aparte alguno, como Antonio Miguel Bernal, que ha dedicado varios trabajos al tema, entre ellos la interesante comunicación : “El coste/beneficio del Imperio Español”, presentada en el VI Congreso de la Asociación de Historia Económica, Gerona, 15-17 de septiembre de 1997. La culminación de estos trabajos la constituyó su libro: *España, proyecto inacabado. Los costes/beneficios del Imperio*, publicada en Madrid el año 2005: Fundación Carolina, Marcial Pons, 2005. Pero, pese a esa falta de un interés generalizado en el tema por parte de los historiadores, la realidad apuntada por Elliott es evidente.

Ello no quiere decir, por supuesto, que esta organización no tuviera sus fallos y deficiencias, que los tuvo y grandes, como en seguida habremos de ver, pero pese a todo logró alcanzar el grado necesario de eficacia para cumplir con el cometido propuesto, pese a la insatisfacción de los propios gobernantes y a los consiguientes y continuos intentos de reforma y mejora<sup>106</sup>.

Dentro de esta organización administrativa, el aparato contable con sus cometidos de registro, intervención, control e información, no fue precisamente uno de los factores menos importantes. Efectivamente, la organización contable se situaba en el corazón mismo del aparato de gobierno del Imperio, pues era la que suministraba la información necesaria para tomar y orientar en el momento de poner en práctica decisiones importantes en relación con las operaciones de reclutamiento, movimiento y situación de tropas; el aprovisionamiento de las mismas; la construcción de bastiones y fortalezas; el inicio de operaciones de compra o construcción de navíos; la firma de convenios para asegurar la colaboración de ejércitos y flotas aliadas o mercenarias; la ruptura de hostilidades con potencias enemigas; la rúbrica de alianzas diplomáticas con fines bélicos o políticos orientados a la consecución de determinados objetivos; la emisión y venta de juros; la amortización de los mismos; la confiscación de remesas de oro y plata privadas procedentes de las Indias; la realización de conciertos y asientos con banqueros y hombres de negocios para obtener la financiación suplementaria, a corto o a largo plazo, necesaria para poner en marcha las empresas proyectadas y para instrumentar los flujos de los fondos hacia los lugares previstos, etc., amén de otras muchas decisiones de menor importancia en relación con asuntos de ámbito doméstico o nacional.

106 Me he ocupado de este tema, que me parece apasionante, en diversas ocasiones, pero sobre todo en mi trabajo “Instrumentos de gobernanza del Imperio español (siglos XV al XVII): las Contadurías de libros de la Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad por partida doble como alternativa fracasada de la contabilidad tradicional de Cargo y Data”, en el *Libro homenaje al doctor Mario Pifarré Riera: la Ciencia de la Contabilidad*, Barcelona: Universitat de Barcelona, 2005.

Puede decirse, en verdad, que nunca se había visto hasta entonces una contabilidad pública abocada a servir de soporte de decisiones tan trascendentales y de tanta envergadura como en los tiempos de la España de Carlos V y de Felipe II. De ahí su importancia y los requerimientos que en correspondencia se le exigían. De la rapidez y exactitud con que las instancias contables facilitasen la información requerida dependía muchas veces el éxito de las decisiones. A la vista de lo expuesto no extrañará que los monarcas españoles sintieran la necesidad de contar con la mejor organización contable y los mejores métodos de registro, intervención, control e información con respecto a la situación y movimientos financieros de su Hacienda. Esto explica también el sentimiento de insatisfacción que se percibe siempre en los monarcas españoles de esta época con respecto a su organización hacendística y las prestaciones que les ofrecía su sistema contable, así como sus repetidos intentos de mejora a través de reorganizaciones y reformas.

### **13.1. Organización y funcionamiento generales de la Real Hacienda castellana**

La ordenación moderna de la Real Hacienda castellana fue realizada por los Reyes Católicos, que en este aspecto, como en general en la reorganización de todo el aparato de gobierno y administración del Estado castellano, realizaron una labor tan importante que algún historiador de tiempos pretéritos cayó en la tentación de pensar que ellos fueron los verdaderos fundadores de la Real Hacienda castellana.

Obviamente ello no fue así, aunque sí es cierto que desarrollaron una labor fundamental en el ordenamiento de la Real Hacienda, corrigiendo la confusión y el desconcierto generados por la falta de firmeza y la actitud titubeante de Enrique IV, el hermanastro y antecesor de Isabel en el trono de Castilla. Con su actividad legisladora, Isabel y Fernando no sólo consiguieron proporcionar claridad y coherencia a la normativa hacendística, sino que lograron, además, sentar las bases de lo que habría de ser la organización financiera que perduraría en Castilla durante toda la dinastía de los Austrias españoles, salvadas las modificaciones –algunas de gran importancia, sin duda, como luego veremos– introducidas por los distintos monarcas que les sucedieron, pero que no llegaron a alterar sustancialmente las líneas maestras de la arquitectura levantada por los católicos monarcas, aunque contribuyeran, ciertamente, a reforzar y perfeccionar algunos aspectos que exigían ser completados y adecuados a las nuevas e importantes necesidades surgidas con los tiempos.

En otros lugares (1988d, 1997b, 1998), he explicado con algún detalle la configuración y funcionamiento de la Real Hacienda en tiempos de los Reyes Católicos, completando con investigación propia en los archivos los conocimientos proporcionados, entre otros, por los trabajos de Francisco Gallardo Fernández (1805-1817), Manuel Danvila y Collado (1885), Conde de Torreánaz (1890), Francisco de Laiglesia (1906), Cristóbal Espejo (1907, 1909-1910), Rafael Fuertes Arias (1909), Ramón Carande (1949), María de la Soterraña Martín Postigo (1959), Miguel Ángel Ladero Quesada (1967a, 1967b, 1973, 1976, 1982), Rafael Gibert y Sánchez de la Vega (1976), Miguel Artola (1982), Margarita Cuartas Rivero (1982), Tomás García-Cuenca Ariati (1982) y Rogelio Pérez-Bustamante (1982).

La organización hacendística que heredaron los Reyes Católicos en Castilla, y que ellos, a su vez, reforzaron y ordenaron a partir de 1474, se componía de dos

esferas netamente diferenciadas: por un lado, la *administración hacendística*, propiamente dicha, y, por el otro, la *organización fiscalizadora* o de toma y liquidación de cuentas.

Dentro de la primera, hay que distinguir, a su vez, entre la *administración hacendística central*, integrada fundamentalmente por la Contaduría Mayor de Hacienda o, simplemente, Contaduría Mayor, como también se la denominaba por antonomasia, y el *aparato hacendístico periférico*, compuesto de un sinnúmero de instancias y de tesoreros, receptores, recaudadores, fieles, cogedores, administradores, hacedores, contadores, escribanos, arrendatarios por mayor, arrendatarios por menor, etc., que algunas veces actuaban a sueldo de la administración central, pero otras lo hacían por su propia cuenta, asumiendo el trabajo y el riesgo de la recaudación de las rentas reales mediante el pago de una cantidad alzada en concepto de arrendamiento o de licencia para desarrollar este cometido. El número y la naturaleza de las situaciones a que daba lugar esta instrumentación del aparato hacendístico periférico eran grandes y muy diversos, aunque todas las personas e instituciones que intervenían en estas tareas dependían, de forma más o menos directa, de la administración hacendística central, a cuyo control estaban sujetas, en cualquier caso, en tanto ejecutoras de este tipo de funciones.

La administración hacendística central se ocupaba primordialmente de todos los cometidos relacionados con el cobro, administración y gastos de las rentas, de acuerdo con el siguiente esquema:

- 1º. Adjudicación y distribución de las tareas de recaudación de cada renta, bien fuera por arrendamiento, encabezamiento o administración<sup>107</sup>, es decir, cobro directo e individualizado por agentes recaudadores designados al efecto; el cobro de dichas rentas se repartía por localidades, comarcas, sectores y áreas geográficas, o partidos.
- 2º. Administración de dichas rentas.
- 3º. Situación o adscripción de los gastos, lo mismo los recurrentes que los puntuales, entre las rentas o parcelas de renta que habían de sufragarlos.
- 4º. Ordenación de los pagos, mediante libramientos o libranzas.
- 5º. Por último, contabilización, intervención y control de todas las operaciones y de todo el aparato hacendístico, central y periférico.

Para el desempeño de sus funciones, la Contaduría Mayor de Hacienda se dividía en secciones o Contadurías menores o de Libros, con unos cometidos específicos cada una. Su estudio constituye, precisamente, el objeto principal del siguiente subcapítulo.

A parte de estas funciones, de índole ejecutiva y administrativa, por llamarlas así, la Contaduría Mayor de Hacienda, de acuerdo con los usos de la época, tenía también a su cargo la administración de justicia en todos los litigios y diferencias que surgieran en el desarrollo de las anteriores cuestiones.

Por su parte, el aparato hacendístico periférico asumía, en principio, la labor recaudadora de las rentas, así como la ejecutora de los pagos que debieran efectuarse con los fondos recaudados, en virtud de las órdenes recibidas de la Administración central. Como regla general, parece que la mecánica de los pagos se ini-

107 Como ya se ha indicado anteriormente, estas eran las tres formas clásicas en que durante esa época se procedía a la recaudación de los tributos e impuestos.

ciaba con un mandamiento escrito, general o particular, de los monarcas a los Contadores Mayores de Hacienda, que era seguido de un libramiento de éstos dirigido a las personas que tuvieran en su poder los fondos procedentes de la renta o parcela de renta en que se hubiera situado dicho pago. En ocasiones, el libramiento no era directo, sino que iba dirigido contra un principal, que, a su vez, tenía que librar sobre un dependiente suyo.

Lo dicho no excluye, obviamente, que en algún caso la Administración central pudiera asumir de forma directa la recaudación de los fondos y el pago de las cantidades libradas. Pero esto no era lo frecuente. En la generalidad de las ocasiones, las rentas reales eran recaudadas y gastadas en la periferia, sin que su importe entrara en contacto físico con la administración hacendística central. Entiéndase que, en este contexto, empleamos el concepto de periferia no en un sentido espacial, sino en el de todo aquello externo a la Administración central. De igual manera, cuando nos referimos a los fondos recaudados o procedentes de las rentas, lo hacemos en un sentido genérico, incluyendo también el importe de arrendamientos o similares.

De acuerdo con lo expuesto, una de las características principales de la Real Hacienda de toda esta época era la absoluta centralización de las decisiones, que recaían en última instancia en el monarca, sobre todo en tiempos de los Reyes Católicos, Carlos V y Felipe II. A este respecto, tenemos un esclarecedor comentario de Martín de Salinas en su carta al infante D. Fernando de 7 de septiembre de 1524, explicando que, con motivo de la enfermedad de cuartana que Carlos V había contraído, se iba a producir un gran retraso en el despacho de los asuntos, “porque en Castilla todos han de pasar por la voluntad y firma del príncipe”, entendiéndose por príncipe el monarca<sup>108</sup>. Esta absoluta centralización de las decisiones hacendísticas se compaginaba, por otra parte, con la casi absoluta descentralización de las operaciones de cobro y pago, que eran realizadas habitualmente, como se ha dicho, por las mismas instancias recaudadoras, de acuerdo con las autorizaciones y órdenes de pago emanadas de la Administración central. Dicho sea de paso, este tipo de descentralización sólo de tesorería tiene que ver, aunque no se corresponda exactamente, con el que da pie a la teoría de Thompson de que cuanto menos descentralizado esté el aparato administrativo en general, tanto mayor será la eficacia del mismo (Thompson, 1981, pp. 9 ss.). Basándose en ello, Thompson estima que el período de mayor eficacia de la Administración española fue el de las dos primeras décadas del reinado de Felipe II. Por otra parte, aunque en diversas ocasiones hubo intentos de pasar a una mayor centralización de la tesorería, lo cierto es que la dificultad e inseguridad de los transportes, así como la lentitud de las comunicaciones convertían la tarea en prácticamente inviable.

Hay que tener en cuenta, por otra parte, que la Contaduría Mayor de Hacienda, con su red periférica, no era la única –aunque sí la fundamental– instancia recaudadora, administradora, contabilizadora, controladora y jurisdiccional en relación con las rentas de que se nutría la Corona. Como no podía menos de ser, en una época caracterizada por la diversificación, la segmentación, el abigarramiento y la multiplicidad jurisdiccional, a su lado existían otras organizaciones que disponían de sus propias contadurías, a las que estaban encomendadas las labores de recaudación y gestión de determinadas rentas específicas. Eso sucedía, por ejemplo, con

108 Carta del 7 de septiembre de 1524 dirigida por Martín de Salinas desde Valladolid al infante D. Fernando. Ms. C 71, Biblioteca de la Real Academia de la Historia, Madrid.

la Contaduría de la Cruzada, que tenía a su cargo la gestión de las rentas de la cruzada, del subsidio y del excusado. De forma análoga actuaban las Contadurías de las tres órdenes militares, Santiago, Calatrava y Alcántara: cada una de ellas se ocupaba de gestionar y administrar las rentas de los respectivos maestrazgos.

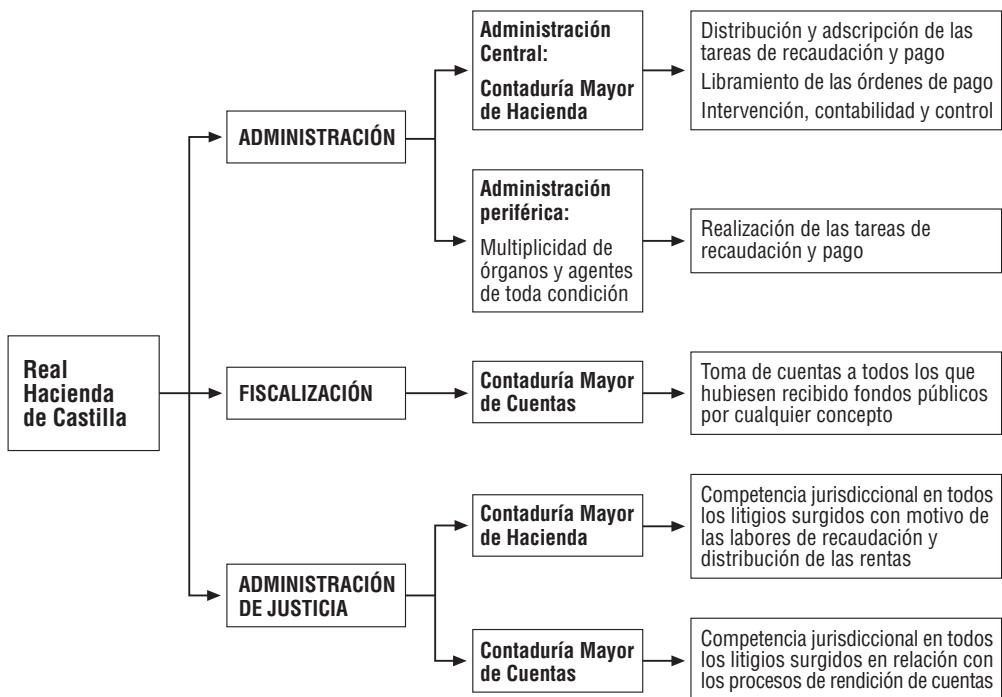
Dada la heterogeneidad y diversificación del sistema hacendístico castellano de los monarcas españoles, con su multitud de agentes gestores, recaudadores y pagadores, unidos a la Real Hacienda por relaciones de muy distinta naturaleza, y con un grado de dependencia también muy dispar, no es de extrañar la enorme importancia que cobraba, en todo este contexto, la organización que hemos dado en llamar fiscalizadora o de toma y liquidación de cuentas, y que estaba constituida por la Contaduría Mayor de Cuentas<sup>109</sup>. En puridad, la Contaduría Mayor de Cuentas no realizaba una labor de índole tan específicamente hacendística, al ciento por ciento, como la que tenía a su cargo la Contaduría Mayor de Hacienda y su aparato periférico, que, como hemos visto, eran los órganos que disponían, instrumentaban y llevaban a cabo la recaudación, la administración y la distribución o gasto de las rentas reales. El cometido de la Contaduría Mayor de Cuentas era más limitado, aunque igualmente importante, como se ha indicado, ya que consistía en comprobar, a través de la oportuna rendición de cuentas, que los fondos públicos recibidos por determinadas personas para el cumplimiento de cualquier misión habían sido aplicados y administrados correctamente, pudiéndose, en consecuencia, proceder a la oportuna liquidación y finiquito. Su labor era, pues, como se ha dicho, de tipo fiscalizador y comprobador, más que puramente hacendístico, aunque tradicionalmente aquella clase de labores se haya agregado, de una forma u otra, a estas últimas. Aparte de ello, es claro que donde la labor fiscalizadora de la Contaduría Mayor de Cuentas tenía su expresión máxima y natural era en el terreno de lo hacendístico, y de ahí su inclusión habitual, por derecho propio, entre los órganos de la Hacienda Real. Efectivamente, dentro de este terreno, era la llamada a garantizar la correcta actuación de los agentes comisionados para realizar cualquier cometido en el campo de la recaudación y distribución de los fondos de la Corona, convocándolos a que rindieran oportunamente sus cuentas y auditando éstas. Tal función resultaba fundamental en un tiempo en que estos agentes no eran, en su mayor parte, funcionarios que estuvieran supervisados y controlados de cerca en el desarrollo de su cometido, sino arrendatarios de las rentas o personas a los que se encomendaba esta misión de forma concreta en determinado momento.

Para estas rendiciones de cuentas, la Contaduría Mayor de Cuentas se servía, básicamente, de las relaciones de cargos que le pasaba la Contaduría Mayor de Hacienda –las famosas recetas–, o cualquier otra organización que hubiera facilitado fondos públicos a los interesados, así como de los justificantes de descargo y pago presentados por los propios auditados. A través de la contrastación y conciliación de las anotaciones contables de la Hacienda, por un lado, y las de los interesados, por el otro, se establecía el estado de la cuenta de éstos con la Corona y el saldo o *alcance* que, en su caso, les correspondía entregar o recibir para finiquitar las operaciones.

---

109 He dedicado un trabajo al estudio de la organización y cometidos de la Contaduría Mayor de Cuentas en tiempos de los Reyes Católicos: “La Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla en tiempos de los Reyes Católicos (1474-1515)”, que fue publicado en el libro homenaje al Doctor Antonio Goxens Duch. La Imagen Fiel, Col·lecció Homenatges, Barcelona: Universitat de Barcelona, 1997.

## Organización de la Real Hacienda de Castilla en tiempo de los Reyes Católicos



Al igual que la Contaduría Mayor de Hacienda en su campo, la Contaduría Mayor de Cuentas tenía asignada, como complemento de sus funciones fiscalizadoras, una competencia jurisdiccional expresa sobre los pleitos y querellas que surgieran con motivo de las rendiciones de cuentas.

Debe advertirse que, al lado de las instituciones indicadas y formando parte también, de alguna manera, de la organización hacendística castellana, existía un servicio notarial propio de la Hacienda, con la misión de tomar nota, registrar y dar fe pública de todos los procesos, documentos y escrituras producidos como consecuencia de actos de arrendamiento y recaudación de las rentas de la Corona, incluidos los actos de subasta y adjudicación de las rentas, así como de otras cuestiones relativas a la Hacienda. El órgano central de este servicio notarial específico era la Escribanía Mayor de Rentas, dependiente de la Contaduría Mayor de Hacienda. El aparato periférico de este servicio estaba constituido por las escribanías de rentas locales.

Por otra parte, durante el reinado de los Reyes Católicos se creó, en 20 de enero de 1503, la Casa de la Contratación de las Indias, en Sevilla, a través de la cual debían arribar a España en años sucesivos todos los caudales de oro y plata destinados a la Corona o incautados por la misma para cubrir sus necesidades, a cambio de la entrega de juros, es decir, de títulos de Deuda pública de la Corona, a los mercaderes, particulares o viajeros a los que los caudales iban destinados. De es-

ta manera, la Casa de la Contratación de las Indias se convirtió rápidamente en una fabulosa financiadora de la Real Hacienda. Esta circunstancia motivó que por parte de dicha Hacienda se le prestara una especial atención. En 1524 se creó formalmente por Carlos V el Real y Supremo Consejo de Indias, del cual pasó a depender directamente la referida Casa.

Previamente, un año antes, en 1523, Carlos V había establecido el Consejo de Hacienda, siguiendo el modelo flamenco<sup>110</sup>. Al propio tiempo, y como parte de la reforma, creó también la figura de Tesorero general que vino a sustituir y ampliar grandemente el cometido desarrollado con anterioridad por el Tesorero del rey. La creación de la figura del Tesorero general fue uno de los intentos a que antes se ha hecho referencia de centralizar en lo posible la realización de cobros y pagos; pero, está claro que lo que en Flandes era más viable, dadas las pequeñas dimensiones del territorio y la escasa orografía del mismo, en España escapaba de los posibilidades reales. La creación del Consejo de Hacienda supuso una novedad importante en la organización y funcionamiento de la Real Hacienda de Castilla en relación con la dirección, coordinación y supervisión de la labor realizada por las dos Contadurías Mayores, y en especial por la de Hacienda. A efectos formales, supuso la supresión del despacho directo del Contador Mayor de Hacienda con el monarca, con la interposición de un órgano colegiado. De esta manera, las propuestas que antes se le hacían al rey por una sola persona, a partir de entonces se le hicieron por el Presidente del Consejo de Hacienda, después de haber sido deliberadas y acordadas por el Consejo, al menos en teoría. De cualquier forma, no debe olvidarse que no fue una novedad absoluta, pues anteriormente existía ya, en el seno del Consejo de Castilla, una comisión informalmente constituida que se dedicaba al estudio de los asuntos del patrimonio y la hacienda reales<sup>111</sup>.

El Consejo de Hacienda entró en conflicto numerosas veces con el Consejo de Indias en asuntos relativos al control y despacho de los caudales llegados de América y de las cuestiones concernientes a las Cajas Reales o delegaciones de la Real Hacienda en las Indias. Finalmente, parece que a finales de 1556 o comienzos de 1557, a poco de subir al trono, Felipe II ordenó que todas estas cuestiones se despacharan con el Consejo de Hacienda a través de la Contaduría Mayor de Hacienda. Sin em-

110 He dedicado tres trabajos a estudiar el interesante tema de la creación del Consejo de Hacienda, que llevó a cabo Carlos V siguiendo el modelo flamenco: "Introducción al estudio de la influencia de la organización financiera de los Países Bajos en la creación del Consejo de Hacienda de Castilla (1523)", en Gonzalo Anes, Luis Angel Rojo y Pedro Tedde (editores): *Historia económica y pensamiento social. Estudios en homenaje a Diego Mateo del Peral*, Madrid: Alianza/Banco de España, 1983; *Creación del Consejo de Hacienda de Castilla (1523-1525)*, Madrid: Servicio de Estudios del Banco de España, 1983; "Estructura y funciones del Consejo de Hacienda de Castilla durante su proceso constituyente (1523-1525)", en *Cuadernos de Investigación Histórica*, núm. 8, 1984.

111 Por una cédula de 1502 crearon los Reyes Católicos una Comisión presidida por Juan de Porrás, a quien nombraron su Procurador General y Veedor de las cosas tocantes a la Real Hacienda, al objeto de que se emmendaran, pusieran en orden y coordinaran los libros de cuentas y registros de pragmáticas y disposiciones legales, de forma que "aya en ellos cuenta e razon complida e entera de todo lo que pertenesce a nuestra Corona e patrimonio real e del situado e salvado que justamente e conforme a las dichas leyes e hordenanzas se debe pagar". Ver Hernández, 1984a, p. 36. Da noticia de esta cédula y la transcribe Rogelio Pérez Bustamente en su trabajo "Del sistema de Contadurías al Consejo de Hacienda 1433-1525 (Una perspectiva institucional)", pág. 706, en *Historia de la Hacienda española (épocas antigua y medieval). Homenaje al profesor García de Valdeavellano*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

bargo, no hay noticias precisas que confirmen este punto (Hernández, 1998a, p. 36; Schäfer, 1935; Encinas, 1597, III, pp. 448 ss.; Sánchez Bella, 1968, pp. 35 s.).

Después de la creación del Consejo de Hacienda, se dictaron otras varias regulaciones generales sobre la configuración de la Real Hacienda castellana, de diferente alcance e importancia. Entre las principales, la primera cronológicamente hablando fueron las Ordenanzas de La Coruña, de 10 de julio de 1554, por las que el monarca se reservó el nombramiento de los tenientes de Contador Mayor, que hasta entonces competía a éste. De ellas, salió reforzado, frente al Consejo de Hacienda, el papel de la Contaduría Mayor de Hacienda cuyas labores debían ser desarrolladas a partir de entonces en Palacio y no en casa de los Contadores Mayores, como hasta ese momento se había venido haciendo.

En 28 de octubre de 1568 se aprobaron en el Pardo unas nuevas Ordenanzas de la Contaduría Mayor de Hacienda, seguidas en 1569 por las correspondientes a la Contaduría Mayor de Cuentas. En estas Ordenanzas se especificaban las funciones que competían a cada Contaduría Mayor. Sin hacer alteraciones fundamentales en lo que se venía ejercitando, parece que ambas Ordenanzas consolidaron la importancia que, de nuevo, se quería dar a la Contaduría Mayor de Hacienda, dentro del contexto hacendístico, frente al papel jugado por el Consejo de Hacienda, que quedaba devaluado.

Las Ordenanzas del Pardo de 1593 volvieron a otorgar un papel preponderante al Consejo de Hacienda, definiéndose otra vez sus funciones, debido a que, según se afirma, no había ya a la sazón conciencia clara de las que le correspondían, “*de la qual duda han nacido competencias con los otros Jueces, i Tribunales, i Justicias*” (García-Cuenca, 1982, p. 435). Entre las funciones que se encomendaban expresamente al Consejo de Hacienda en estas Ordenanzas, figuraba, según destaca Ildefonso Pulido (1996, p. 18), la de que “*por lo menos una vez al año antes de fin de él, sin aguardar otra orden ni mandato mío (del rey) hagan tanteos y balances, los cuales sean los más ciertos que pueda ser, de toda la hacienda que hubiere en aquel año, y para qué tiempo y plazos y qué será menester para el año siguiente y cómo se podrá proveer con la dicha puntualidad*”. Aunque esta encomienda se había hecho ya en las Ordenanzas fundacionales del Consejo de Hacienda, la repetición expresa de esta obligación regular, de la forma precisa en que se formulaba, coincidente, por otra parte, con la introducción de la partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda, confirma la importancia que otorgaban los monarcas a disponer de una información financiera fiable y adecuada.

Las Ordenanzas de Lerma de 1602, ya bajo el reinado de Felipe III, parece que marcan la consolidación definitiva de la preponderancia del Consejo de Hacienda, el cual, de acuerdo con lo aseverado por Gallardo, absorbe en su seno a la Contaduría Mayor de Hacienda, pasando a llamarse el conjunto Consejo y Contaduría Mayor de Hacienda (Gallardo, 1805, I, pp. 39 s.).

Por Cédula de reformación de Felipe III, en 1621 se llevan a cabo algunas pequeñas reestructuraciones en el seno de la Real Hacienda, y lo mismo ocurre en 1635. En 1647 se intenta incorporar al Consejo de Hacienda la Comisión de Millones, desgajándola de la autoridad del Consejo de Castilla, pero el intento no cuajó. En 1651 tienen lugar otras pequeñas reformas de la Hacienda y en 1658 se logra incorporar, por fin, la Comisión de Millones al Consejo de Hacienda. (Gallardo, 1805, I, pp. 42 s., 61 ss.).

En el mes de enero de 1687, reinando Carlos II, se crea por Real Decreto el cargo de Superintendente General de la Real Hacienda, nombrándose posteriormente Superintendentes para cada una de las 21 provincias en que se dividía Castilla, de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción de 2 de septiembre de 1691. Un par de meses antes de esta Instrucción, el 17 de julio de 1691, se había promulgado un Decreto por el que se producía otra reordenación general de los cargos de la Real Hacienda (Gallardo, 1805, I, pp. 67 ss.).

### **13.2. Estructura y organización de la Contaduría Mayor de Hacienda**

En el apartado anterior se ha descrito la estructura de la Real Hacienda, dando una breve noción de los elementos de que se componía y enunciando los respectivos cometidos y funciones de cada uno. En este subcapítulo ampliaremos el estudio de la Contaduría Mayor de Hacienda, describiendo con mayor detalle su organización y los cometidos que realizaba a través de las unidades administrativas en que estaba estructurada, así como los libros de cuentas de que se servía para llevar a cabo sus funciones.

Al frente de la Contaduría Mayor de Hacienda se hallaban los Contadores Mayores de Hacienda. Cuando los Reyes Católicos subieron al trono su número había llegado a ser de cuatro. Luego quedaron reducidos a dos, siendo éste el número que se consagró tradicionalmente durante esta época. En ocasiones, sin embargo, el puesto fue ejercido por un solo Contador Mayor o, incluso, por su suplente o suplentes con la categoría de Tenientes de Contador Mayor.

En efecto, cada Contador Mayor tenía, a su vez, un lugarteniente o Teniente de Contador Mayor, que ejercía su cargo en caso de ausencias o enfermedades, o incluso de forma permanente por delegación, pues no era infrecuente que los Contadores Mayores de Hacienda tuvieran encomendado también el desempeño de otros puestos de superior categoría, con lo que no podían dedicarse con la asiduidad debida a la Contaduría Mayor de Hacienda. Este fue el caso de Francisco de los Cobos, en tiempos de Carlos V, o del Príncipe de Éboli en los de Felipe II.

Según se ha indicado ya, los trabajos relativos al trámite administrativo, despacho de asuntos, certificaciones, expedición de autorizaciones, órdenes de pago, contabilización, intervención, control y establecimiento de estados financieros, etc., correspondían a las Contadurías de Libros o Contadurías menores, como también eran llamadas. Cada Contador Mayor de Hacienda tenía sus propias Contadurías de Libros, de forma que en el tiempo que nos ocupa los libros eran llevados por duplicado, cosa que se consideraba conveniente a efectos de seguridad y comprobación. Los trabajos u oficios se agrupaban por sectores, tipos de gasto o sistemas de contabilización. En todo el período estudiado los oficios siguieron siendo prácticamente los mismos que existían en la época de los Reyes Católicos, es decir, los oficios del sueldo, tierras, tenencias, acostamientos, mercedes, rentas, salvado, quitaciones, relaciones y extraordinario. A los indicados, se les añadieron en distintos momentos el oficio del libro de la razón, en 1554, y el oficio del libro de caja, en 1592. En razón de su cometido estas dos Contadurías de Libros fueron únicas, es decir, no hubo una para cada Contador Mayor de Hacienda. Ambas tenían una motivación de tipo contable: la de lograr una mayor eficacia en la contabilización de los ingresos y gastos de la Real Hacienda a base de conseguir una

coordinación y una agregación general de las diversas contabilidades parciales, de forma que además de la cuenta particular, se llevara también la cuenta general de la Real Hacienda. Así se instruía a Francisco de Eraso, cuando por cédula de 22 de mayo de 1556 se le nombró sucesor de Almaguer para llevar el libro de la razón, de forma que tuviera “*special cargo y cuidado de tomar la razon della* (la Real Hacienda) *de los nuestros reinos de la Corona de Castilla y que esto vaya y se haga por una mano para que se tenga cuenta particular y general con todos, y que siempre que lo quisieremos saber por scripto o de palabra se nos pueda dar*”<sup>112</sup>. Algo parecido se le decía a Pedro Luis de Torregrosa en la cédula de 2 de noviembre de 1592 al encargarle que llevara por orden del libro de Caja y su Manual, es decir, por el sistema de partida doble, “*la quenta y razon general, y particular, de toda nuestra hacienda, sin que faltasse cosa alguna*”, de modo que se pudiera dar al monarca o al Consejo de Hacienda, siempre que fuera requerida, la relación general y particular del estado en que todo ello estuviese<sup>113</sup>. Este afán de información puntual, detallada y general, era en realidad el objetivo permanente, nunca del todo conseguido, de los monarcas españoles de la época, como ya ha habido ocasión de comentar. Por otra parte, en los dos casos enunciados, la adición del nuevo oficio no supuso la eliminación de ninguno anterior. En el primero, porque se trató simplemente de establecer un libro general que recogiese la información dispersa en los libros específicos. En el segundo, porque la implantación de la contabilidad por partida doble no supuso la desaparición del sistema anterior, pues la misma se llevó en paralelo con la contabilidad por el método de Cargo y Data, tradicional de la Administración Pública castellana y de otras Administraciones europeas, como ya hemos visto.

Según las épocas, los oficios indicados se agruparon de forma ligeramente distinta en las Contadurías de Libros, cuyo número sufrió por ello pequeñas oscilaciones, según las conveniencias del momento. Así, en 1474, después de la reforma de los Reyes Católicos, las Contadurías de Libros existentes, denominadas en función de los oficios que desempeñaban eran las siguientes:

- Contaduría del Libro del Sueldo
- Contaduría del Libro de Tierras, Tenencias y Acostamientos
- Contaduría del Libro de Rentas
- Contaduría del Libro de las Mercedes
- Contaduría del Libro de Relaciones
- Contaduría del Libro de Quitaciones
- Contaduría del Libro de Extraordinario

En 1554, recién creada la Contaduría del Libro de la Razón, los oficios se distribuyeron de la siguiente forma entre las Contadurías existentes:

- Contaduría del Libro de la Razón
- Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos
- Contaduría del Libro de Tierras
- Contaduría del Libro de Rentas

112 Archivo General de Simancas, Contaduría Mayor de Cuentas, 3<sup>a</sup> época, legajo 223, documento núm. 4.

113 Archivo General de Simancas, Quitaciones de Cortes, legajo 38.

- Contaduría del Libro de las Mercedes
- Contaduría del Libro de Relaciones
- Contaduría del Libro de Quitaciones
- Contaduría del Libro del Extraordinario

A finales del siglo, creada ya la Contaduría del Libro de Caja, la distribución fue como sigue:

- Contaduría del Libro de Caja
- Contaduría del Libro de la Razón
- Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos
- Contaduría del Libro de las Mercedes
- Contaduría del Libro de Rentas, Salvado y Quitaciones
- Contaduría del Libro de Relaciones

Finalmente en 1652, las Contadurías de Libros subsistentes eran:

- Contaduría del Libro de la Razón
- Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos
- Contaduría del Libro de las Mercedes
- Contaduría del Libro de Rentas y Quitaciones
- Contaduría del Libro de Relaciones y Extraordinario

Como se ve, aunque a lo largo de los años se modificó muy ligeramente la agrupación por oficios, éstos en sí mismos siguieron subsistiendo de forma prácticamente inalterada. De hecho, las ausencias y lagunas que en algunos casos se observan pueden deberse, tanto a una supresión real por pérdida de contenido o a la incorporación del oficio a una determinada Contaduría de Libros sin mencionarlo en su título, como a la falta de precisión en los datos que han llegado hasta nosotros. Las agrupaciones de los oficios por Contadurías de Libros eran fruto, en unas ocasiones, de la disponibilidad de contadores expertos y, en otras, del volumen de trabajo inherente a cada oficio.

Como se ha indicado ya, aparte de las Contadurías de Libros, existía también en el seno de la Contaduría Mayor de Hacienda la Escribanía Mayor de Rentas, a la que estaban adscritos cometidos claramente notariales. Esta Escribanía era la que convocaba y desarrollaba los procesos de arrendamiento y encabezamiento de las rentas, y la que formalizaba las obligaciones que asumían los procuradores de Cortes, con respecto a sus respectivas provincias, de recaudar los Servicios que se otorgaban al rey en las Cortes correspondientes<sup>114</sup>. A este respecto, tramitaba todos los documentos originados con motivo de dichos procesos, llevando la razón de las subastas, adjudicaciones y formalizaciones, y dejando constancia fidedigna de todo ello. Por otra parte, las funciones jurisdiccionales asignadas a la Contaduría Mayor de Hacienda ocasionaban la necesidad de que en su seno, aparte de contadores o contables, existiesen también Letrados, Oidores, Asesores, Relatores, Es-

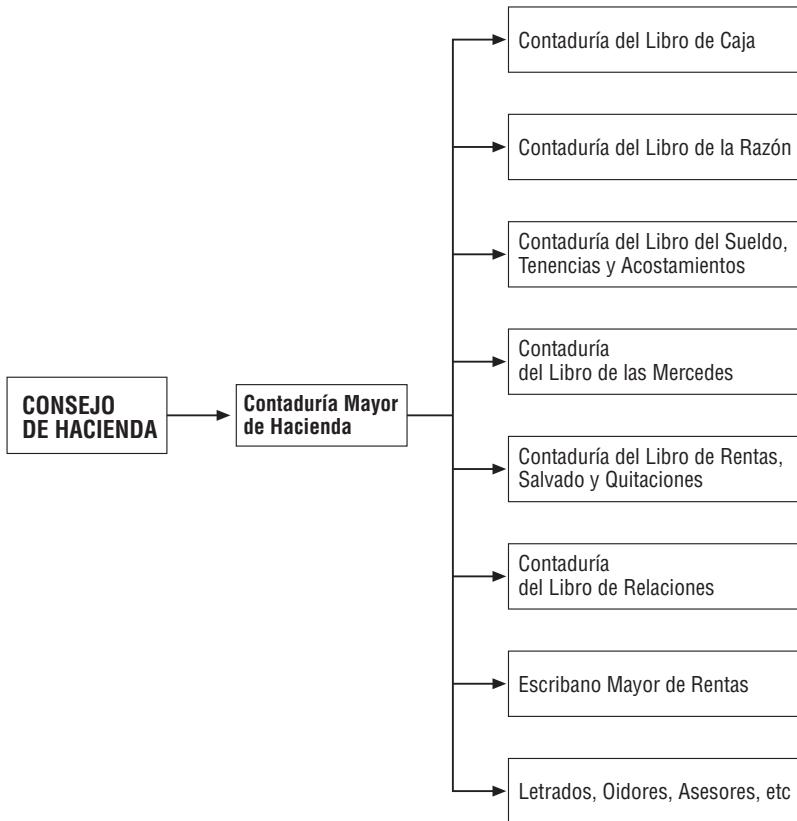
---

<sup>114</sup> En principio, los Servicios eran un impuesto extraordinario aprobado por las Cortes para ayudar al rey con ocasión de determinadas empresas, aunque luego se fueron generalizando. La primera vez que la palabra *servicio* se empleó con este sentido fue cuando en 1255 los prelados de Valladolid concedieron una cantidad de dinero a Alfonso X, quien lo recibió como una concesión gracia y no como el cumplimiento de una obligación legal.

cribanos de Cámara, Solicitadores de negocios fiscales, Tasadores de derechos, etc. Finalmente, existían también porteros y personal auxiliar.

Lo expuesto nos permite establecer un organigrama de la Contaduría Mayor de Hacienda que referiremos al final del siglo XVI, cuando las Contadurías de Libros estaban al completo, con la Contaduría del Libro de Caja y la Contaduría del Libro de la Razón, y que se ofrece a continuación:

### Organigrama de la Contaduría Mayor de Hacienda a finales del Siglo XVI



#### 13.2.1. Las Contadurías de Libros y sus funciones

Hasta comienzos del año 1998, todo lo que se sabía acerca de las funciones de las Contadurías de Libros de la Contaduría Mayor de Hacienda durante el siglo XVI y XVII era lo explicado por Francisco Gallardo Fernández en su viejo libro de 1805, *Origen, progresos y estado de las rentas de la Corona de España, su gobierno y administración*, que es muy escueto y no particularmente fiable al respecto para esta época. Ciertamente que en mi libro *Contribución al estudio de las Ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la Contaduría Mayor de Hacienda y sus oficios*, publicado en 1988, había dado abundantes noticias sobre estas Contadurías, los derechos que cobraban sus contadores por ejercer sus oficios y, por derivación, los cometidos que correspondían a cada uno de ellos según podía deducirse de las tare-

as que devengaban derechos. Pero tampoco era una información particularmente esclarecedora.

En mi trabajo “Intervención, Contabilidad y Control en la Real Hacienda Castellana (1474-1700)”, presentado en la *I Jornada de História da Contabilidade* que se celebró en Coimbra el día 4 de abril de 1998 y que figura publicado en su volumen de actas, presenté el manuscrito *Relacion del estilo de contadores del Consejo de Hacienda, Contaduría Mayor*<sup>115</sup>, redactado posiblemente por el contador Tomás de Aguilar en el año 1652, en donde se explican las funciones y cometidos de las diversas Contadurías de Libros de la Contaduría Mayor de Hacienda con un detalle y amplitud mucho mayores de lo que hasta entonces se había conocido.

Posteriormente, en mi artículo “Las Contadurías de Libros de la Contaduría Mayor de Hacienda a mediados del siglo XVI”, publicado en el número 1 de la *Revista de Contabilidad*, di noticia de otro manuscrito titulado *Relaciones que se dieron en Consejo real de los derechos que llevan los oficiales de la contaduría mayor*. Dicho texto está contenido en los folios 74 ro a 87 vº del libro que se custodia en el legajo 18 de la sección de Libros de Copias de Documentos del Archivo General de Simancas. La parte final de este manuscrito contiene unas relaciones, redactadas por los propios contadores hacia 1553, describiendo con una amplitud y minuciosidad aún mayores las funciones de cada Contaduría de Libros y de los distintos oficios de la Contaduría Mayor de Hacienda, así como los libros que se llevaban en cada Contaduría. Esta parte final no fue redactada, pues, por una sola persona, sino que está compuesta por las relaciones que los responsables de los respectivos oficios hicieron de los trámites y libros que se llevaban en los mismos. El subtítulo, *Relacion deste oficio que se dio al licenciado (tachado) doctor Velasco*, que lleva la primera relación que figura en el documento, dedicada a explicar el oficio de Escribano Mayor de Rentas, nos da la clave de la finalidad con la que el documento fue confeccionado, así como también sobre el momento de su redacción. En efecto, de acuerdo con lo dicho parece que el escrito fue realizado a instancias del doctor Velasco, del Consejo de Castilla, con motivo de la visita de inspección que giró a la Contaduría Mayor de Hacienda el año 1553 por orden del emperador Carlos V a la vista de la precaria situación de las rentas reales, situación que fue achacada, en principio, a la falta de celo e, incluso, a las prácticas corruptas de los funcionarios de dicha Contaduría. Debiendo inspeccionar la Contaduría, el doctor Velasco querría conocer de primera mano y con detalle las funciones desempeñadas por todas las secciones en que estaba estructurado el organismo a auditar. A estos efectos, le parecería que el mejor medio para conseguir su objetivo era el de encargar a los responsables de cada oficio que describiesen minuciosamente las tareas que realizaban. Como recordaremos, el informe evacuado por el doctor Velasco como consecuencia de su visita dio origen precisamente a la reforma de la Contaduría Mayor de Hacienda plasmada en las Ordenanzas de

115 Conozco tres copias de esta *Relacion*: una está en el Archivo Histórico Nacional, sección de Estado, libro 781, otra en la Biblioteca Nacional, manuscritos 11.030, hojas 279 a 380 y la tercera asimismo en la Biblioteca Nacional, manuscritos 18.731, folios 307 a 333. Esta última copia es la que yo utilizo. Antonio Domínguez Ortiz conocía también las dos primeras copias indicadas de este manuscrito, que transcribe en lo relativo a los ingresos de la Corona durante el período 1621-1640, en su obra: *Política y Hacienda de Felipe IV*, Madrid, 1983, pp. 313 ss., pues éste era el tema que le interesaba mayormente. Por otra parte, el ilustre historiador comenta que José Canga Argüelles conocía asimismo este escrito y que lo utilizó en su *Diccionario de Hacienda* (1833-1834).

10 de julio de 1554, de las que ya se ha hablado, y que fueron publicadas en La Coruña por el príncipe Felipe<sup>116</sup>.

Este documento contiene, sin duda, la mejor y más amplia información que conocemos hasta ahora sobre la naturaleza y cometidos de las Contadurías de Libros y demás oficios de la Contaduría Mayor de Hacienda. Ya no habrá que recurrir, pues, de aquí en adelante a este respecto a los escasos y poco fiables datos suministrados por Gallardo. Aunque, la verdad es que la cuestión de la estructura interna, la mecánica operativa y el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda y de los otros órganos de la Real Hacienda de Castilla en toda esta época ha sido uno de los temas más descuidados por la historiografía económica y de los que le han inspirado menor interés, como ya he puesto de relieve en diversas ocasiones.

Ciertamente, existen notabilísimos estudios sobre las cuestiones hacendísticas de los Reyes Católicos y de los dos primeros Austrias, pero todos ellos se han dedicado prioritariamente al análisis de los impuestos y de su volumen, así como al de la distribución del gasto, magnitudes de cuyos importes se han confeccionado incluso series temporales.

Ninguno de ellos, sin embargo, ha prestado mayor atención a la problemática que nos ocupa. Algunos, a guisa de introducción, se han referido de pasada a la estructura de la Real Hacienda, pero en todo caso se han limitado a citar simplemente las nociones recogidas por Francisco Gallardo Fernández en su obra ya citada. A mí me parece, en cambio, que el estudio y esclarecimiento de la estructura interna, del trámite, de la mecánica operativa, del funcionamiento de los distintos organismos hacendísticos y de la documentación utilizada reviste una importancia excepcional, pues sólo su conocimiento cabal permitirá moverse con soltura en el laberíntico océano de datos que ha llegado hasta nosotros y posibilitará que podamos analizarlos e interpretarlos correctamente, desvelando la verdadera naturaleza y alcance de los problemas financieros de la Real Hacienda de esa época.

Merced al estudio conjunto de los dos manuscritos citados, así como al de los conocimientos previa y posteriormente adquiridos por otros conductos, podremos facilitar a continuación un visión general, aunque muy resumida, de las funciones y cometidos respectivos de las Contadurías de Libros en un momento intermedio del período que nos ocupa, es decir, el de la segunda mitad del siglo XVI, tirando hacia finales del mismo, que es cuando era vigente el organigrama ofrecido.

116 En 11 de febrero de 1553 el emperador ordenó en carta autorizada por el secretario Juan Vázquez de Molina que el doctor Velasco, de su Consejo, visitase la Contaduría Mayor de Hacienda y la Contaduría Mayor de Cuentas para saber cómo los tenientes de Contadores Mayores, letrados y otros oficiales habían usado y usaban sus oficios, así en el buen desempeño y expedición de los pleitos y negocios que ante ellos habían pendido y pendían, como en la conservación de la Real Hacienda y en todas las demás cosas que concernían a sus cargos: si habían guardado las ordenanzas y aranceles que establecían sus derechos, o los habían excedido; si habían ordenado cosas indebidas, y todo lo demás que se creyera conveniente saber para el mejor servicio; y reunidos los cargos y descargos, y oída la relación de ellos, se proveyera lo que conviniese, dando, por supuesto, para el cumplimiento de su misión, toda clase de facilidades al citado doctor Velasco. La visita iba dirigida expresamente contra los tenientes de Contador Mayor de Hacienda, Francisco de Almaguer y Francisco de Laguna, que ejercían sus cargos en nombre del Contador Mayor de Hacienda, Francisco de los Cobos que lo poseía en propiedad desde el 1 de noviembre de 1539, y contra los letrados Luis González de Villa y Alonso de Paz. Se sospechaba de ellos que hubieran podido aceptar regalos y aprovecharse de sus oficios en detrimento de la Real Hacienda. Véase a este respecto: Francisco de Laiglesia: "Organización de la Hacienda en la primera mitad del siglo XVI", en idem: *Estudios Históricos* (1515-1555), Madrid, 1918, t. II, pág. 22. Ver también Francisco Gallardo Fernández: *Origen, progresos y estado de las rentas de la Corona de España, su gobierno y administración*, Madrid: Imprenta Real, 1805, t. I, págs. 29 s.

### **13.2.1.1. Contaduría del Libro de Caja**

Como más adelante, dada la importancia que tiene el tema, por ser la primera vez que se empleó en el mundo la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Hacienda de una gran nación, se dedicará un capítulo entero a la Contaduría del Libro de Caja, y otro a explicar sus antecedentes, aquí nos limitaremos a decir que su misión era la de llevar la cuenta general y particular de toda la Real Hacienda por el sistema de partida doble, confiriéndosele a este respecto la primacía entre todas las Contadurías de libros.

### **13.2.1.2. Contaduría del Libro de la Razón**

El “libro de la razón de la Real Hacienda de su Majestad” fue comenzado a llevar hacia 1543 por el contador Francisco de Almaguer, por propia iniciativa, y sin que el oficio constara en nómina ni existiera dotación para él, según se nos dice en un recordatorio de asuntos de Hacienda a tratar con el monarca, fechado en 9 de mayo de 1554: “*El contador almaguer dice que el ha mas de onze años que sirve el oficio de tomar razon generalmente de toda la hacienda de su magestad y de tener la quenta de la destribucion della, que es exerçio de muy gran travajo y para ello ha tenido un oficial y dos escribientes a su costa*”<sup>117</sup>. Se quejaba Almaguer, según esta nota, de que no se le reconociese oficialmente el trabajo desarrollado ni se le asignase por él ninguna compensación o salario. Parece que esta reclamación hizo su efecto, pues dicho oficio le fue reconocido por una cédula del príncipe Felipe, dada en Torrejoncillo el 25 de mayo de dicho año de 1554. La Contaduría del Libro de la Razón se constituyó y llegó a ser de esta manera una de las contadurías de libros más poderosas dentro de la Contaduría Mayor de Hacienda, antes de que fuera desplazada por la Contaduría del Libro de Caja<sup>118</sup>.

En efecto, antes del establecimiento de la Contaduría del Libro de Caja, la Contaduría del Libro de la Razón era la más importante y sus contadores los más inmediatos al Consejo de Hacienda y los que tenían una comunicación más frecuente con su presidente y con sus miembros, tanto de palabra como por escrito. Cuando la Contaduría del Libro de Caja fue suprimida, la situación anterior se restableció, según lo manifestado por la *Relacion del estilo de contadores del Consejo de Hacienda, Contaduría Mayor*, de la ya hemos hecho mención. Sus atribuciones volvieron a ser también las más amplias, pues debía tener cuenta y razón general de todo lo que valían las rentas reales y los servicios ordinarios y extraordinarios del reino, rentas, derechos de maestrazgos<sup>119</sup>, el procedido de la cruzada, subsidio y

---

117 Archivo General de Simancas, Consejo y Juntas de Hacienda, legajo 25, documento núm. 247.

118 Como ya se ha comentado, en 22 de mayo de 1557 se dio, en Bruselas, otra cédula designando a Francisco de Eraso sucesor del contador Almaguer como encargado del libro de la razón, con el especial cometido de “*tener cargo y cuidado de tomar la razon de ella (la Real Hacienda) de los nuestros reinos de la corona de Castilla y que esto vaya y se haga por una mano, para que se tenga cuenta particular y general con todos, y que siempre que lo quisieremos saber por escrito o de palabra se nos pueda dar*”.

Archivo General de Simancas, Contaduría Mayor de Cuentas, 3<sup>a</sup> época, legajo 223, documento num. 4. Diez años después del nombramiento de Eraso, se dictó la cédula de Aranjuez, de 17 de abril de 1566, encomendando dicho cargo a Francisco de Garnica. Archivo General de Simancas, Contadurías Generales, legajo 319.

119 Por derechos de maestrazgos en este sentido se entienden las posesiones, bienes y derechos de las tres Órdenes militares castellanas: la Orden de Santiago de la Espada, la Orden de Calatrava y la Orden de Alcántara. Desde el punto de vista económico la Orden más importante era la de Santiago, que tenía posesiones en León, Galicia, Extremadura, Andalucía, Aragón y Valencia. La Orden de Cala-

excusado, ventas que se hicieran de cualquier villa y lugar, fortalezas, juros y rentas, oficios y de cualquier otro arbitrio que pudiera instrumentarse. Asimismo, debían tener cuenta y razón de todos los cambios y asientos hechos con los hombres de negocios, de las provisiones de dinero y de todo lo que de ello resultase; del oro, la plata, las perlas y otras cosas que viniesen de las Indias para el rey, así como de cualesquier servicios, ventas y arbitrios que en ellas se hicieran; y de las cantidades que por todos estos conceptos entraran en poder de los tesoreros generales. Aparte de llevar la cuenta y razón antedicha, su principal ocupación era la de hacer tanteos y averiguaciones de los intereses que los hombres de negocios habían de haber por los asientos concertados con ellos sobre provisiones de dinero, así como la cuenta de lo que debían pagar los compradores de alcabalas, tercias, jurisdicciones y vasallos, ajustando el número de ellos y concretando los que eran vecinos enteros o medio vecinos, y asistiendo a la intervención de todo lo que entra se y saliese de las arcas de la Tesorería general, teniendo una llave de las arcas. Debían asimismo dar a la Contaduría Mayor de Cuentas recetas de todos los cargos que por sus libros resultaran contra embajadores, tesoreros generales, pagadores, tenedores de bastimentos, mayordomos de artillería y otras cualesquier personas en cuyo poder hubieran entrado de cualquier manera maravedís y haberes de la Real Hacienda de que tuvieran que dar cuenta.

Por desgracia, no contamos todavía con ninguna información concreta sobre los libros de cuentas que se llevaban en esta Contaduría, aparte del Libro de la Razón.

### **13.2.1.3. Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos**

El cometido principal de la Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos era el de tramitar y llevar cuenta y razón de los sueldos de la tropa en general. Las funciones en relación con las tenencias y acostamientos eran en los tiempos de que tratamos mucho más secundarias.

En relación con el cometido principal, esta Contaduría de Libros llevaba la cuenta de lo que debía recibir el Capitán general de las guardas de Castilla, los Capitanes generales principales y sus tenientes, el Veedor general y los contadores particulares del sueldo, pagadores, alcaldes y otros ministros y oficiales de las citadas guardas. Asimismo, llevaba la cuenta del sueldo de los capitanes ordinarios de la mar e infantería, así como de lo que se debía y pagaba por acarreos, bastimentos, sueldos de soldados muertos y despedidos de los presidios, etc. Por otra parte, llevaba cuenta y razón de lo que se pagaba por los títulos de acostamiento que se daban a grandes y particulares.

Como primera medida, en virtud de una cédula que se recibía a principios de cada año se hacían en este oficio unas libranzas a favor del Receptor General de la Consignación de las Guardas y Artillería por un importe elevado de muchos millones de maravedís, que había que librar contra diversas rentas y partidos, pues se trataba de una cantidad demasiado importante para cargarla sobre una sola renta.

A estos efectos, se llevaba un libro contenido una cuenta particular con dicho Receptor. En ella, se llevaban a su Cargo tanto los indicados maravedís como otros

---

trava no tenía tantas posesiones ni estaban tan dispersas, pues estaban comprendidas en tres distritos del reino de Castilla y en uno del de Aragón, incluyendo asimismo un lugar en Murcia. La menos importante era la de Alcántara, que concentraba casi todas sus posesiones en Extremadura, agrupadas en dos grandes partidos: el de Alcántara, propiamente dicho, y el de la Serena. La Santa Sede concedió a los Reyes Católicos la administración y disfrute de los Maestrazgos con carácter vitalicio, concesión que se confirmó en 1523 a Carlos V, pero con carácter de perpetuidad (Ulloa, 1986, pp. 552 ss.).

que se le libraban por conceptos al margen de la citada consignación. Se tomaba también razón de los pagos que él hacía. Asimismo, se tomaba razón en dicho libro de los gastos y costas que hacían los cobradores que el Receptor enviaba cada cuatrimestre para cobrar los maravedís que se le consignaban, pues las consignaciones se le hacían por tercios de año. Estos trámites ocasionaban la realización de diversos despachos y provisiones, dándose razón de todo ello a los Contadores Mayores de Cuentas con vistas a la cuenta que debían tomar a dicho Receptor.

De acuerdo con lo previsto en las Ordenanzas de las Guardas y a partir de los alardes o listas que tomaban los veedores, se hacían las nóminas, que se situaban en los pagadores de las guardas, tanto para las capitanías de hombres de armas y caballos ligeros que residían en Castilla y Navarra, como también para las capitanías de jinetes que residían en Granada, Bujía y Galicia, para la guarda de la reina, etc. Dichas nóminas se confeccionaban cada cuatrimestre por triplicado: un ejemplar, que era firmado por el monarca servía para hacer los pagos, mientras los dos ejemplares restantes se quedaban en poder de los contadores del Libro del Sueldo junto con los trasladados de los alardes, testimonios, cédulas y otros recaudos o justificantes, que se adjuntaban a las nóminas.

Por otra parte, para la buena cuenta y razón de las operaciones indicadas se mantenía una cuenta particular en los libros con cada uno de los Capitanes principales de todo lo que se les libraba, tanto por medio de las nóminas como por libranzas aparte. Y asimismo se tenía cuenta particular con los citados pagadores de las guardas de todo lo que recibían y pagaban. Después de hechos los pagos, las nóminas originales eran devueltas a la Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos, tomándose razón en los correspondientes libros de las bajas que hubiera habido en las pagas, al objeto de no volverlas a librar en las nóminas siguientes.

Asimismo, se extendían las libranzas del salario que hubieran de haber los Capitanes generales, el Veedor general, el Alcalde y otros oficiales de las guardas con los que se mantuviera cuenta particular.

De igual modo, se llevaba cuenta particular en los libros del Sueldo con los Capitanes Ordinarios de Infantería con ocasión de las residencias que estaban obligados a hacer en la Corte por tercios de año y por las libranzas que por tal concepto se les daban cada cuatrimestre. Lo mismo se hacía con los Capitanes de mar, a los que se libraba también por tercios de año como en el caso de la gente de guardas.

Se expedían asimismo muchas libranzas particulares por virtud de cédulas de mercedes que se daban a capitanes que no residían con su gente, así como a otras personas de las guardas.

En esta Contaduría de Libros se confeccionaban también las nóminas y libranzas del sueldo correspondientes a las Naos y a la Infantería Extraordinaria que el rey mandaba reclutar en ocasiones en algunas partes del reino. Cuando se despedía a la gente, se le finiquitaban las cuentas a partir de los justificantes que presentaban.

En relación con el oficio de Tenencias, que ya hemos dicho que habían perdido importancia en esa época, se asentaban los trasladados de los nombramientos que hacía el monarca de alcaldes de los castillos y fortalezas del reino.

Finalmente, se despachaban en estos oficios algunas libranzas de Acostamientos de grandes y caballeros, y se llevaba cuenta y razón de lo que se pagaba por los títulos de acostamiento dados. En principio, se llamaba acostamiento lo que se pagaba a los propietarios de los castillos por el coste de mantenerlos en situación

operativa. En realidad, dichos pagos, que antes eran muy frecuentes, habían dejado de producirse a partir del año 1522, como no fuera excepcionalmente y en virtud de algunas cédulas de merced particular.

Como se ha venido indicando en cada caso concreto, para la buena cuenta y razón de los asuntos tramitados, era necesario llevar en la Contaduría del Libro del Sueldo, Tenencias y Acostamientos muchos libros de cuentas y asientos de Capitanes generales y particulares, de hombres de armas y de caballos ligeros y jinetes, de infantería y de otros oficiales de las guardas, así como de las ordenanzas y alardes que se hacían cada año, e igualmente de cosas extraordinarias y de los acostamientos de grandes y de villas y ciudades.

#### **13.2.1.4. Contaduría del Libro de las Mercedes**

Los contadores del Libro de las Mercedes tenían a su cargo el asiento de las mercedes, temporales o perpetuas, que hacían los reyes, para rebajarlas en las cuentas, así como también la razón de los juros situados en las rentas y de los sujetos que los debían recibir. Dichos contadores corrían con despachar las cartas, privilegios, recudimientos<sup>120</sup>, cuadernos y demás despachos, llevando razón de todo, y examinando en su caso las escrituras y recaudos que lo justificasen.

A tales efectos, las *Relaciones que se dieron en Consejo real de los derechos que llevan los oficiales de la contaduría mayor* especifican que la Contaduría del Libro de las Mercedes despachaba los privilegios que se daban de todos los juros perpetuos y de por vida de que los monarcas y sus antecesores hubieran hecho merced a cualesquier personas, iglesias y monasterios de los reinos. Para llevar razón de estos juros se abrían cuantos libros fuese menester, ordenando alfabéticamente los perceptores de los mismos. De estos libros, unos se llamaban de juro perpetuo, y en ellos se asentaban los trasladados de los privilegios que se daban de esta clase de juros; en otros se asentaban los privilegios dados de otra clase de juro que se llamaba salvado, porque, según se dice, lo dio el rey don Juan; otros libros recogían los juros de iglesias y monasterios; y, finalmente, otros libros llamados Libros de Merced de por vida, reunían separadamente, de por sí, los juros de esta clase.

También se despachaban por este oficio los privilegios<sup>121</sup> que se daban de los maravedís de juro y de por vida que los monarcas vendían o habían vendido. Para llevar la cuenta y razón de estos juros se llevaban unos libros, también por orden alfabético de perceptores y con sus correspondientes abecedarios o índices, en los que se asentaban los trasladados de los privilegios de juro de por sí, y los de por vida, también de por sí, lo mismo que los de iglesias, monasterios y hospitales. En otros libros se asentaban los juros que los reyes habían vendido con facultad de poderlos quitar o amortizar dentro de un plazo determinado, pasado el cual pasaban a ser perpetuos. Había también otros libros donde se anotaban los maravedís y pan de juro al quitar que se habían desempeñado. Asimismo, se llevaba un libro del cargo que se hacía al Tesorero y a otras personas por los importes recibidos por la venta de los juros que se habían enajenado y se enajenaban.

Asimismo, había unos libros en los que estaban asentados los trasladados de los privilegios de los juros que se habían dado a las Órdenes Militares y a los Comendadores.

120 Se llamaban recudimientos o receptorías los documentos que daban fe del nombramiento de los recaudadores y agentes designados para actuar en nombre de la Corona y los autorizaban frente a terceros a proceder al desempeño de los impuestos cuya recaudación les había sido asignada.

121 Es decir, los títulos acreditativos del juro.

dadores de ellas en compensación por lo que el monarca había desmembrado y vendido de sus propiedades. A este respecto, se llevaban también unos libros en los que se anotaban los traslados de dichas ventas.

De igual forma, pasaban por este oficio algunas de las mercedes de por vida que el rey hacía, al objeto de librar las correspondientes cantidades cada año o de tres en tres años. A estos efectos, se llevaba un libro en el que se asentaban las libranzas entregadas a las personas concernidas.

Cuando, por muerte del monarca, se producía una confirmación de los juros, se procedía por parte de la Contaduría del Libro de las Mercedes a asentar los traslados de todos los privilegios que se confirmaban de cualquier importe de juro perpetuo y de por vida, y al quitar, así como de las exenciones que tenían concedidas las iglesias, monasterios, hospitales, villas, ciudades, lugares y personas particulares del reino.

Diego Yáñez, que en 1553 escribe la parte correspondiente en las *Relaciones que se dieron en Consejo real de los derechos que llevan los oficiales de la contaduría mayor*, explica que él era a la sazón el contador a cargo de los oficios de Rentas y de las Mercedes y que en aquel momento tenía ochenta y ocho libros grandes del oficio de Mercedes y sesenta y dos del oficio de Rentas. Asimismo, tenía veintinueve libros de los Padrones que en su tiempo se hicieron por mandato del monarca para averiguar los vecinos pecheros que había en el reino.

El número de libros indicado, que se refiere obviamente a libros corrientes, es decir, vivos, nos da una idea del volumen de trabajo desarrollado por las Contadurías de Libros de la Contaduría Mayor de Hacienda. Unos años después, dicho volumen había aumentado considerablemente, según conocemos por el escrito confeccionado en 5 de abril de 1574 por el contador Juan Vázquez Deceinos, que estaba a cargo de la Contaduría de Libros de las Mercedes. En efecto, según dicho contador, que ofrece una relación detallada de cada uno de ellos, el número de libros que tenía a su cargo en la citada Contaduría ascendía a 274<sup>122</sup>.

Por otra parte, como se habrá podido observar, al llevar las cuentas de los juros, y aparte de otras diferenciaciones también de interés, se ponía mucho cuidado en distinguir los juros vendidos, de los juros concedidos por merced a título gracioso –posiblemente origen de este tipo de deuda pública– y de los entregados en compensación de privilegios o jurisdicciones retiradas y de propiedades traspasadas, como en el caso de las Órdenes militares.

### **13.2.1.5. Contaduría del Libro de Rentas, Salvado y Quitaciones**

El oficio de Rentas no tenía mucho que ver aparentemente con el de Quitaciones, que corría con el trámite del sueldo o emolumentos de los funcionarios civiles. Por tal razón, estos oficios habían estado tradicionalmente separados, hasta que las Ordenanzas de 10 de julio de 1554, publicadas en La Coruña, los unieron, permaneciendo así desde entonces.

Como se ha comentado ya, cuando en 1553 se redactan los escritos relativos al desarrollo de las funciones de las distintas Contadurías de Libros contenidos en las *Relaciones que se dieron en Consejo real de los derechos que llevan los oficiales de la contaduría mayor*, el contador Diego Yáñez estaba a cargo tanto de la Conta-

122 Relación de los libros de mercedes de su magestad de todos los juros que yo Joan Vazquez Deceinos contador de mercedes de su magestad tengo en my officio. Manuscrito custodiado en el Archivo Zábalburu, signatura 156-59.

duría del Libro de las Mercedes, como de la Contaduría del Libro de Rentas. En relación con este último oficio tenía sesenta y dos libros grandes.

La misión del oficio de Rentas era la de despachar todos los recudimientos y receptorías que se daban para la recaudación de la Real Hacienda, tanto en el caso de las rentas arrendadas y encabezadas, como en el de aquellas que no lo estaban y se cobraban por administración directa por parte de las personas que los Contadores Mayores de Hacienda nombraban al efecto, así como la de tomar razón de las fianzas que daban al respecto los tesoreros y receptores.

Para cumplir este cometido, la Contaduría del Libro de Rentas, Salvado y Quitaciones llevaba cada año dos libros principales. El primero se llamaba libro de lo Encabezado del Reino, y en él se inscribían todos los lugares, las villas y las ciudades que estaban encabezados, así como el precio que cada uno de ellos pagaba por el encabezamiento. Estos datos se sacaban de los libros del Escribano Mayor de Rentas, en los que figuraban asentados todos los lugares, villas y ciudades del reino que estaban encabezados, porque todos los encabezamientos tenían lugar obligatoriamente ante el dicho Escribano. Para determinar lo que estaba encabezado se juntaban cada año los dos contadores del Libro de Rentas y los dos contadores del Libro de Relaciones con el Escribano Mayor de Rentas, estableciendo una relación de todos los encabezamientos, que era firmada por los cinco. A continuación, se hacía una receptoría por cada partido para el cobro de lo encabezado en el mismo, asentándose en la respectiva cuenta del Libro de lo Encabezado el nombre de los receptores de cada partido y el día en que se despachó la receptoría, así como las fianzas que daban los receptores para seguridad de que cobraban y ponían a disposición de la Hacienda el montante de la renta.

El segundo libro se llamaba Libro de lo Arrendado del Reino. En él se asentaban los arrendamientos que se hacían de las rentas de la Real Hacienda, con sus condiciones y precios, así como los mandamientos que los Contadores Mayores expedían para despachar los recudimientos extraordinarios y las obligaciones que los arrendadores otorgaban ante el Escribano Mayor de Rentas. Asimismo, se anotaban los traslados de los recudimientos que se daban a estos arrendadores para que pudieran justificar su derecho a cobrar las rentas e, igualmente, se asentaban las fianzas que ellos entregaban en garantía del pago de los precios acordados. Aparte de todo ello, se inscribían también en este libro las provisiones despachadas para el cobro de las referidas rentas de acuerdo con las condiciones de los arrendamientos, así como otras cosas concernientes a estas cuestiones.

A cargo de esta Contaduría corría también el despacho de todas las exenciones de alcabalas, tercias,<sup>123</sup> Servicios, derechos u otros impuestos, así como también el de las ferias o mercados francos o limitados, que los monarcas dieran en otorgar a determinadas ciudades, villas o lugares. A estos efectos, se llevaban uno o varios libros, los que fuese menester, llamados Libros de Salvado de Excusados, y en ellos se anotaban los traslados de los privilegios otorgados con los fines dichos. En estos libros, que contaban con su correspondiente índice o abecedario, se anotaban

123 Las tercias reales consistían en la tercera parte de los diezmos que percibía la Iglesia. En 1219 Fernando III consiguió que el Papa emitiera una bula concediendo a la Real Hacienda castellana el derecho a percibir las dos novenas partes del diezmo, al objeto de compensar al monarca por los gastos que le ocasionaba la Reconquista. De cuando en cuando, el Pontífice recordaba a los reyes castellanos que esta concesión era temporal, pero pese a ello la Corona fue capaz de aumentar su participación, de modo que en 1494 Alejandro VI confirmó las tercias reales, que se elevaron a la tercera parte de los diezmos.

por orden alfabético las ciudades, villas y lugares a los que se otorgaban los indicados privilegios.

Asimismo, se despachaban en este oficio todas las mercedes que concedían los monarcas para el desempeño de las escribanías de rentas. Para ello se llevaba un libro aparte llamado Libro de las Escribanías de Rentas en el que se asentaban por orden alfabético los trasladados de las mercedes o privilegios otorgados por el rey.

En este oficio se despachaban también las libranzas que cada año se daban a los escribanos de rentas de lo que habían de haber de los dineros de los partidos encabezados, llevándose con este fin un libro aparte donde se anotaban los trasladados de dichas libranzas por orden alfabético.

De igual forma, se tramitaban en este oficio las fes o certificados que se daban a los monederos de las siete Casas de Moneda existentes en los reinos, para que gozaseen de las exenciones de que podían y debían gozar de acuerdo con los privilegios que tenían dichas casas y con las pragmáticas y declaraciones dadas sobre ello. A tal efecto, había un libro aparte, llamado Libro de los Tesoreros de las Casas de Moneda, en el que se asentaban las mercedes que los monarcas hacían a las dichas tesorerías o a otros oficios de ellas, y los nombramientos que los citados tesoreros conferían a los obreros y monederos, con las presentaciones que de ellos hacían en los Ayuntamientos de las ciudades donde estaban ubicadas las Casas de Moneda para que los acogiesen y les diesen los oportunos recibimientos. Estos recibimientos servirían después a los Contadores Mayores de Hacienda para ordenar que fuesen asentados en el referido libro y se les expidiera el pertinente certificado al objeto de que pudieran gozar de las exenciones o franquicias que les correspondían.

Igualmente, esta Contaduría despachaba todas las mercedes que los monarcas hacían de las minas de algunos obispados y partidos de los reinos. Existía a estos efectos un libro aparte, llamado Libro de los Mineros, en el que se asentaban los trasladados de estas mercedes y de los privilegios que se daban de ellas.

De igual forma, se despachaban también por esta Contaduría todos los recudimientos que se daban para la recaudación de la moneda forera, que se pagaba de siete en siete años<sup>124</sup>. A tal fin, existía un libro aparte, llamado Libro de la Moneda Forera, y en él se asentaban los arrendamientos que se hacían de ella, con los trasladados de los correspondientes recudimientos. Asimismo, se inscribían en dicho libro los trasladados de otros recudimientos y recaudos que afectasen a la materia, lo mismo que se hacía cada año para lo arrendado del reino. Cada vez que se cobraba la moneda forera se abría el referido libro de ella.

Este oficio despachaba asimismo todas las provisiones y ejecutorias que tocaban a la Real Hacienda. A tal fin, se llevaba un libro aparte, llamado Libro de las Provisiones que tocan a la Hacienda de Su Majestad. En él se asentaban los trasladados de dichas provisiones, ejecutorias y otras escrituras que tocasen a la Real Hacienda.

Se tramitaban también por este oficio los privilegios que se daban de alcaballas, tercias y otras rentas vendidas por el monarca, cuyos trasladados se anotaban en su correspondiente libro específico.

124 La moneda forera era uno de los tributos o prestaciones de vasallaje que se debían al rey de Castilla, en reconocimiento de su señorío sobre las tierras y personas, y en compensación del compromiso del monarca de mantener un sistema estable de amonedación. Se percibía cada siete años y el origen de la exacción se hace retroceder al año 1202 cuando Alfonso concedió al concejo de Benavente el derecho de acuñación a cambio de que cada pechero pagara un maravedí.

Había asimismo otro libro, llamado Libro de Libranzas de lo Encabezado, donde se asentaban las averiguaciones que se hacían cada año de lo que montaban los derechos que los Contadores Mayores de Hacienda, el Escribano Mayor de Rentas, el Mayordomo, el Chanciller y los Notarios Mayores del Reino habían de haber de los partidos encabezados, así como lo que importaba el once al millar que el rey debía percibir de los referidos partidos. En dicho libro se anotaban también las libranzas que algunos de los susodichos recibían, porque otras libranzas de esta clase pasaban por los libros de quitaciones conforme a las certificaciones que se les daban por parte de este oficio sobre las cuantías que debían haber por el concepto indicado.

Por parte de esta Contaduría se despachaban también las libranzas de los prometidos que correspondían a las personas que arrendaban las rentas de la Real Hacienda<sup>125</sup>. A este respecto, se llevaba un libro aparte donde se asentaban las libranzas por el orden alfabético de las personas que hubieran de recibir tales prometidos.

Finalmente, se trataban asimismo por este oficio todas las receptorías que se daban para la cobranza de los Servicios que se otorgaban al monarca en las Cortes. A estos efectos se llevaba un libro aparte donde se asentaban los trasladados de dichas receptorías y de las provisiones que se despachaban con relación al Servicio correspondiente.

Por su parte, el oficio de Quitaciones, incluido en esta Contaduría de Libros se dedicaba a asentar, en primer lugar, los trasladados de los nombramientos que el monarca daba a los miembros de su Consejo Real y de Indias, así como a los alcaldes de Corte, Contadores Mayores, letrados de la Contaduría Mayor, secretarios y escribanos de Cámara que residían en el referido Consejo, cronistas, médicos y cirujanos, alguaciles de Corte, aposentadores y continuos de la casa de Su Majestad.

Las remuneraciones que tanto unos como otros debían recibir en razón de tales asientos y nombramientos, se les libraban oportunamente, cuando el rey lo ordenaba por medio de las oportunas cédulas que al efecto se expedían cada año. Las libranzas o nóminas que se confeccionaban a partir de dichos mandamientos pasaban por esta Contaduría y se anotaba a cada uno lo que se le libraba al pie del traslado del asiento de su nombramiento en los respectivos libros.

### **13.2.1.6. Contaduría del Libro de Relaciones**

Según Gallardo, la Contaduría del Libro de Relaciones tenía el cometido de llevar la cuenta y razón de los tesoreros y receptores de cada partido, con expresión de los juros que en cada uno cupiesen (1805, p. 27). La definición es exacta, pero en ella se encierran, en realidad, una amplitud, complejidad y relevancia que la escueta expresión de Gallardo no acierta a dejar traslucir. En efecto, la misión de la Contaduría del Libro de Relaciones era, nada menos, que la de llevar la cuenta de las rentas cobradas por todas y cada una de las instancias recaudadoras, así como la de todos los pagos que éstas efectuaban a cargo de los fondos recaudados, que,

125 Los prometidos eran las cantidades que la Real Hacienda ofrecía a los que pujaban en las subastas para hacerse con el arrendamiento de determinada renta, al objeto de estimular las pujas. El arrendatario que, finalmente, consiguiera la adjudicación de la renta tenía derecho a percibir el prometido así como una parte de las pujas realizadas después. Como no podía menos de ser, todo ello ocurría multitud de chanchullos y situaciones picarescas. De tal manera cuando se producía el remate de la subasta los prometidos se repartían frecuentemente entre el arrendatario y un número mayor o menor de especuladores que se había asociado a aquél en las pujas.

de antemano, debían ser aminorados en razón del situado, es decir, de los intereses de los juros, de las mercedes y de otros pagos recurrentes ya comprometidos. Por consiguiente, esta Contaduría de Libros era la que sabía o debía saber, en principio y en todo momento, la cuantía de los fondos disponibles.

Para cumplir esta misión, se hacía cada año un libro, llamado Libro de Relaciones, en el que estaban consignados, uno por uno, todos los partidos y todas las rentas ordinarias del reino que en cada uno se debían recaudar. Tales rentas ordinarias eran las de alcabalas, tercias, almojarifazgos y salinas. Para cada partido y renta se llevaba un pliego de cuenta de por sí, en el que se anotaba el valor de la renta, los situados que había en ella y las libranzas que se hacían del remanente que quedaba para la corona. Al final del año se confeccionaba una relación de lo que había importado el total de todas las rentas del reino aquel año y el situado que en ellas había habido, así como la forma en que se había distribuido lo que había quedado para la corona, una vez deducido el situado.

Se llevaba también un libro, llamado Libro de Situado, en el que estaban relacionados todos los juros perpetuos y mercedes de por vida, situados en las rentas ordinarias y en otros derechos del reino, cada uno en el partido donde estaba situado. Este libro no se hacía cada año, sino que cuando estaba viejo y no cabían en él las anotaciones que se hacían por las mudanzas de la propiedad del juro de una persona a otra, o de unos partidos en otros, se renovaba el libro, haciendo otro. En este libro, se anotaban asimismo algunas mercedes de minas y mercados frances, así como otras mercedes extraordinarias, cada una en el partido donde estaba situada.

De modo semejante, había otro libro titulado Libro de Situado de Juro al Quitar, en el que estaban asentados todos los juros de por vida y al quitar vendidos. Este libro tampoco se hacía cada año, sino que se renovaba de acuerdo con lo indicado en el caso del libro anterior.

Había asimismo otro libro, que se llamaba Libro Miembro de Renta, en el que se tenía la cuenta del situado que había en cada lugar del reino de por sí.

Se llevaba también un Libro del Servicio de los Tres Años, período por el cual se solía otorgar esta renta. En este libro se anotaban los trasladados de las receptorías que se daban para el cobro del Servicio. A este respecto, se utilizaba un pliego para cada receptoría, consignando lo que importaba el de cada provincia, así como lo que se libraba sobre los receptores que tenían a su cargo la recaudación del Servicio, y a qué personas y por qué conceptos.

En los indicados libros se asentaban todos los recudimientos y receptorías despachados cada año para el cobro de las rentas de la corona, así como todos los privilegios de juro que se situaban de nuevo en las rentas ordinarias del reino o se mudaban de unas personas a otras, así como también todas las libranzas que se hacían sobre todas las rentas del reino. Y en este oficio de Relaciones se firmaban todos los recudimientos, receptorías, privilegios, libranzas y otras provisiones que se despachaban y debían asentarse en los libros a su cargo.

#### **13.2.1.7. Otros oficios**

En el curso de la exposición han salido a relucir otros dos oficios que, sin embargo, no se han incluido expresamente en las Contadurías de Libros existentes a finales del siglo XVI, bien por falta de precisión de los datos que han llegado hasta nosotros, bien por no haber sido considerado necesario debido a su pequeña importancia, en un caso, o a su carácter residual, en el otro. Se trata de los oficios

de Tierras y de Extraordinario. Este último reaparece a mediados del siglo XVII. De cualquier modo, no parece que pueda pensarse que estos oficios dejaran de ejercitarse aunque fuera temporalmente. Más bien debe creerse que siguieron ejerciéndose como agregados a algún otro oficio de mayor envergadura. En todo caso, y aunque ello no fuera así, como por lo menos hasta 1554 sí fueron ejercitados los dos, reapareciendo uno de ellos a mediados del siguiente siglo, según se ha dicho, sí merece la pena que facilitemos alguna información sobre ellos.

Por parte del oficio de Tierras se despachaban y libraban las mercedes que hacía el monarca de lanzas y ballesteros mareantes de Vizcaya, y las cuales se pagaban con dinero situado en la Tesorería de Vizcaya, así como en otras rentas y de rechos pertenecientes a la Corona, a cambio de servir con las lanzas y ballesteros especificados por el rey en la carta de merced. A otras personas se les compensaba este compromiso de servicio con patronazgos. Estas mercedes se traspasaban de padres a hijos, cuando los había, para lo cual el monarca concedía una nueva merced al hijo. Cuando no había hijos, el rey concedía la merced a quien le placía, con tal de que fuera natural de Vizcaya.

Pasaban también por este oficio de Tierras los nombramientos que hacía el monarca de alcaldías del fuero de Vizcaya y de prebostazgos.

El oficio de Extraordinario tramitaba y libraba todas las mercedes y limosnas que el rey otorgaba una sola vez, mediante cédulas. Consiguientemente, la concepción de estas mercedes y limosnas no daba lugar a un asiento ordinario y permanente de las mismas.

Asimismo, se tramitaban y libraban por este oficio los dineros que prestaban al monarca prelados, caballeros y personas particulares e, igualmente, se libraban las sumas de dinero de asientos y cambios que hacía el rey para disponer de fondos tanto dentro como fuera de los reinos de Castilla, de acuerdo con las cédulas que él o el príncipe daban.

De igual manera se giraban libranzas a favor de los tesoreros de las casas del rey. Asimismo, se hacían libranzas para la paga del Consejo y se libraban algunas cantidades para el Tesorero general y otras personas. De todos estos importes se hacían los correspondientes cargos, debiendo los interesados dar cuenta de los mismos.

Se libraban también por este oficio las cantidades que algunos Corregidores, Gobernadores y Alcaldes mayores de ciertas ciudades y partidos debían recibir por el desempeño de sus cargos. Las libranzas correspondientes se extendían en virtud de una nómina que el monarca firmaba cada año.

### **13.2.2. Trámite y contabilización**

Como ya se ha indicado y hemos podido observar en algunos casos, los procesos de contabilización iban unidos y entreverados, obviamente, a los procesos de intervención y control. En lo que sigue, trataremos de explicar el juego combinado de estos procesos. Teniendo en cuenta, sin embargo, que en este terreno nos movemos todavía en gran parte en el terreno de las hipótesis, emplearemos los verbos en condicional cuando no queramos dar una falsa idea de certidumbre y seguridad.

Por lo que respecta a los procesos de recaudación de las rentas, las decisiones de encabezamiento, arrendamiento o administración de las mismas serían tomadas o refrendadas por el propio monarca previa deliberación del Consejo de Ha-

cienda. La Escribanía Mayor de Rentas habría preparado previamente la convocatoria de los procesos de arrendamiento, encabezamiento y concesión de Servicios, vigilando su desarrollo y tomando nota y dando fe de todo lo actuado.

Una vez resueltos los procesos, el monarca suscribiría una cédula o mandamiento que el Consejo de Hacienda haría llegar a los Contadores Mayores de Hacienda. A su vez, éstos expedirían el correspondiente mandamiento para que se despachasen los oportunos recudimientos o receptorías facultando a los correspondientes recaudadores para el cobro de la rentas, o para la actuación pertinente, así como la documentación complementaria correspondiente (provisiones, cartas, despachos y escritos de diversa índole). No está claro quiénes serían los encargados de expedir materialmente estos documentos. Puede que tal tarea corriera a cargo de la Escribanía Mayor de Rentas, de los escribanos de Cámara, en su función de secretarios de la Contaduría Mayor, de la Contaduría del Libro de Rentas, Salvado y Quitaciones o de la Contaduría del Libro de Relaciones. Es muy probable que no hubiera una regla fija y general. En cualquier caso, lo que sí parece seguro es que los recudimientos y receptorías eran firmados por los Contadores Mayores y que toda la documentación tenía que pasar por las Contadurías de Libros afectadas, para que tomaran nota, la conformasen, la registrasen y llevaran cuenta y razón de la misma, consignando el oportuno visado o anotación en el documento. Del mismo modo, tenían que evacuar las diligencias precisas para que fuera llevado a cabo el depósito de la oportuna fianza en aquellos casos en que fuera necesario efectuarla.

En lo tocante a los procesos de gasto, los mandamientos, después de oído el Consejo de Hacienda, eran firmados por el rey, bien en forma de una cédula concreta o bien, como era lo normal, de relación o nómina de personas o entidades a las que había que hacer llegar determinadas sumas de dinero por el concepto que fuese. Estos mandamientos iban dirigidos bien al Consejo de Hacienda, que los transmitía a la Contaduría Mayor de Hacienda, o bien directamente a ésta, según los casos, las circunstancia o las épocas.

De cualquier forma, a partir de estos mandamientos, los Contadores Mayores de Hacienda, después de consultar con las correspondientes Contadurías de Libros para determinar dónde era posible situar los pagos, en el caso de que tal circunstancia no viniera ya previamente establecida, harían extender las oportunas libranzas y restante documentación a la instancia oportuna, que en algunos casos sabemos que eran las propias Contadurías de Libros involucradas en la operación. En cualquier caso, éstas recibirían las libranzas una vez firmadas por los Contadores Mayores, las copiarían, registrarían, intervendrían, conformarían con su firma y contabilizarían, pasándolas después a la Contaduría del Libro de Relaciones para evacuar los mismos trámites, así como a otras instancias donde tuvieran que ser intervenidas y registradas. Estas libranzas se entregarían después a los interesados, remitiendo un duplicado o un mandamiento alusivo a los recaudadores en que se hubieran situado los pagos, de acuerdo con lo predeterminado, o con lo que los mismos Contadores Mayores hubieran decidido en función de los remanentes existentes en cada instancia recaudadora, de acuerdo con las cuentas llevadas por la Contaduría del Libro de Relaciones. La elección de la instancia recaudadora donde se situaba el pago tenía extremada importancia y era objeto de fuertes presiones por parte de los interesados, pues de la seriedad de los recaudadores, de la calidad de las rentas que tenían a su cargo, de su efectiva y regular cobranza, de

que no se hubiera librado contra ellas una sobrecarga de órdenes de pago, de la fiabilidad y puesta al día de las cuentas llevadas en la Contaduría Mayor, etc., dependía en gran parte el que las libranzas fueran hechas efectivas a su presentación o que su pago tuviera que aplazarse una y otra vez.

En el caso de los pagos recurrentes, como intereses de juros, mercedes, salarios, etc., no parece que hubiera que extender una libranza para entregar a los interesados. Las Contadurías de Libros involucradas confeccionarían una relación o nómina de beneficiarios, que pasarían a la firma de los Contadores Mayores, así como a la conformidad y toma de razón de la Contaduría del Libro de Relaciones y de las otras Contadurías de Libros que tuvieran parte en el trámite. Después de intervenir y de tomar ellas mismas razón de estos documentos, los remitirían al recaudador donde estuviera situado el pago de que se tratase.

Según lo explicado, la Contaduría del Libro de Relaciones era la instancia central por donde debía pasar toda la documentación relativa a cobros y pagos, pues, como se ha indicado ya, ella llevaba la cuenta y razón de los pagos y cobros efectuados por cada recaudador. Las Contadurías de Libros del gasto llevaban, por su parte, la cuenta con los receptores de los pagos efectuados por los recaudadores, es decir, con los destinatarios de los mismos, que bien podían ser destinatarios finales o bien meros intermediarios, obligados a hacer pagos a otras personas con los fondos recibidos. Ello ocasionaba la necesidad de llevar cuenta también a estos intermediarios para seguir y controlar los pagos efectuados por ellos, en nombre de la Corona, con los citados fondos.

En lo que se refiere a los ingresos, parece que la Contaduría del Libro de Rentas tenía una misión más bien de tipo administrativo que contable, pues le competía velar en primer lugar, como hemos visto, por el debido despacho de recudimientos y receptorías, así como por el oportuno depósito y vigilancia de los trámites de garantías y fianzas. Obviamente, registraba también los importes de las rentas que debían cobrar todas y cada una de las instancias recaudadoras.

Los principales pasos que, en general, debían desarrollar las Contadurías de Libros en el cumplimiento del trámite podrían resumirse del modo siguiente:

1. Extender o, en su caso, promover y estar al tanto de la expedición de la documentación precisa, bien fueran recudimientos o receptorías, bien nóminas, libranzas y todo tipo de provisiones, fes, cartas, cédulas, etc., siguiendo los mandamientos de los Contadores Mayores.
2. Registrar, trasladar en los libros oportunos e intervenir la documentación emitida en la propia Contaduría o recibida de otras Contadurías de Libros u otras instancias de la Contaduría Mayor de Hacienda, comprobando su legitimidad y corrección, adecuación a la normativa vigente, disponibilidades de saldo, cumplimiento del trámite y encaje en el contexto previsto.
3. Tomar razón, con el asiento en los libros de cuentas pertinentes, de los documentos que debieran dar lugar a anotaciones contables.
4. Abrir, llevar, concertar y cerrar los libros de cuentas de acuerdo con los usos y normas seguidos a estos efectos.
5. Establecer los oportunos estados contables en las fechas determinadas o siempre que fueran requeridas a ello.
6. Conformar con su firma o visado los documentos comprobados y, en su caso, contabilizados, entendiendo que dicha firma o visado autorizaba el trá-

mite del documento por parte del contador que lo consignaba y garantizaba la corrección del mismo a todos los efectos.

7. Hacer seguir la documentación a la instancia o persona a que correspondiera o archivarla, en su caso.

La Contaduría del Libro de la Razón, lo mismo que la Contaduría del Libro de Caja durante su breve existencia, estaban involucradas en todas las operaciones efectuadas por la Contaduría Mayor de Hacienda que tuvieran un reflejo contable. De esta forma, todos los documentos de esta índole debían ser intervenidos, conformados y contabilizados por ellas. Ya se ha comentado que, mientras existió, la Contaduría del Libro de Caja tenía que ser la primera en ver los documentos a los efectos antedichos.

En la página siguiente se ofrece, a título de ilustración tipo, un diagrama del recorrido simplificado del trámite seguido en el caso del pago de un prometido. En la documentación disponible no se habla expresamente de ello, pero es presumible que el pago de las libranzas por parte de la instancia recaudadora diera lugar a una notificación a la Contaduría Mayor de Hacienda, con lo que el trámite de vuelta seguiría el mismo recorrido dentro de las Contadurías de Libros.

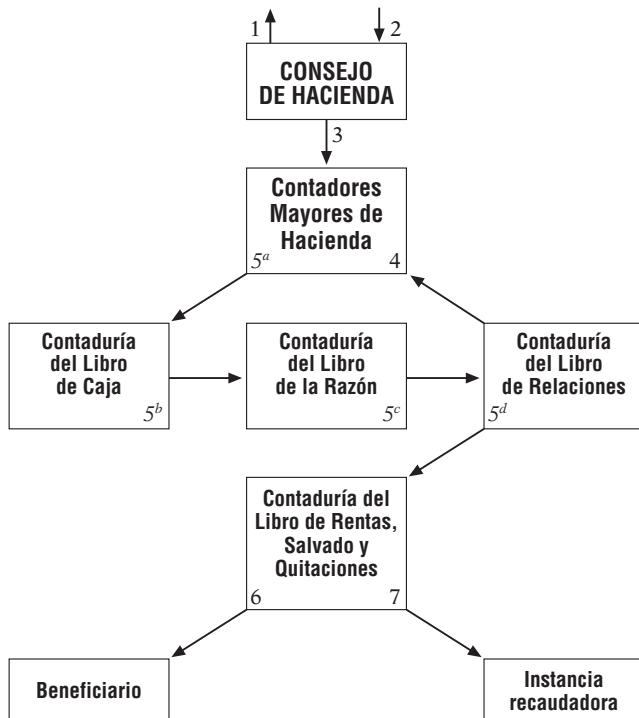
### **13.3. Organización y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Cuentas**

La misma *Relacion del estilo de contadores del Consejo de hacienda, Contaduria Mayor*, redactada –según se desprende de su contenido– en 1652, que hemos utilizado para conocer la estructuración y cometidos de la Contaduría Mayor de Hacienda durante el reinado de Felipe IV, informa también de estos aspectos en relación con la Contaduría Mayor de Cuentas. Por lo que parece, estos extremos no habían experimentado ninguna variación importante desde los tiempos de los Reyes Católicos, como puede apreciarse consultando el trabajo ya citado (Hernández, 1997b). Sin embargo, algunos de los detalles con respecto a este tema ofrecidos por el indicado manuscrito resultan muy interesantes y curiosos, ampliando, en cualquier caso, la información de que se disponía.

En efecto, según comenta el autor del escrito, parece que existía un continuo trasvase de funcionarios de la Contaduría Mayor de Hacienda a la Contaduría Mayor de Cuentas, lo que daba como resultado una excelente formación de los contadores de ésta. De tal manera, los interesados entraban de escribientes; de ahí pasaban “*a officiales segundos, i mayores, i de alli a contadores entretenidos en la contaduria, ya por nombramiento de los señores presidentes, ya con titulos de su magestad, i de estos entretenimientos ascenden a contadores de resultas i de ellos a plaças de contadores de libros, i de estas plaças a las de contadores de cuentas, donde el que llega con las noticias adquiridas en estos exercicios entra con gran caudal de experiencia por tenerla de las materias que en ella se trata*”.

Se hacía hincapié asimismo en que, para ocupar el puesto de contador en la toma de cuentas, no sólo se requería una gran competencia técnica, sino además una probidad y honestidad a toda prueba, pues se depositaba en tales contadores tan gran responsabilidad y confianza, que por sí mismos podían aprobar o reprobar lo que les pareciese. Por tales circunstancias, resultaba difícil encontrar personas adecuadas, dado el corto salario del que gozaban. Esto resultaba peligroso para los intereses de la Real Hacienda, pues los obligados a rendir cuentas esta-

## Diagrama simplificado del trámite de pago de un prometido



### Explicación de los pasos

1. Propuesta y presentación de la cédula al monarca para su firma.
2. Devolución de la cédula firmada.
3. Entrega de la cédula a los Contadores Mayores de Hacienda.
4. Consulta acerca de la instancia pagadora donde debía situarse el pago.
- 5<sup>a</sup> a 5<sup>d</sup>. Entrega de la libranza para su intervención, conformación y contabilización.
6. Entrega de la libranza al beneficiario para su cobro.
7. Envío de una notificación con la copia de la libranza a la instancia recaudadora para su pago a la presentación del original.

ban siempre atentos y no permitían ningún error en contra de sus intereses, mientras, en cambio, estaban prestos a aprovechar cualquier oportunidad de inducir a error en su favor a los contadores.

Se indica en el escrito que, ya en 1478, los Reyes Católicos habían dado a la Contaduría Mayor de Cuentas el encargo de *"tomar quentas finales a todos los Tresoreros y otras cualesquier personas en cuyo poder entran maravedis y aber de la Real hacienda"*. Esta encomienda era sin perjuicio de las cuentas que pudieran pedir y, de hecho, pidieran los Consejos, juntas o entidades a dichos tesoreros, receptores y cualesquiera personas que trabajasen para ellos. Pues estas cuentas no relevaban de la obligación de rendir cuentas finales a la Contaduría Mayor de Cuentas. Es más, los tanteos y documentos elaborados con motivo de dichas rendicio-

nes de cuentas particulares debían ser entregados a la indicada Contaduría para que sirvieran “*de luz y claridad de las cuentas finales*”.

Al objeto de que todos los obligados fueran llamados a rendir cuentas, en los libros de la Contaduría Mayor de Cuentas se anotaban todos los títulos expedidos en favor de tesoreros, pagadores, tenedores de bastimentos y mayordomos de artillería, así como los asientos sobre provisiones de dinero, arrendamientos de rentas reales y cualquier otra clase de comisión o encargo. Estos libros podían llevarse con total claridad, trabazón y exactitud gracias a la información que se pasaba de la Contaduría de los Libros de la Razón. Con tal motivo, se tenía noticia y conciencia exactas de las personas que debían ser llamadas a rendir cuenta y en qué tiempo y a qué plazos.

En relación con estos llamamientos, se utilizaban distintos medios y modos, dada la aversión que generalmente sentían todos a rendir cuentas. De esta manera, “*a los virreyes, embajadores y otros ministros a cuyo cargo a estado la desribucion de hacienda real les parece se les hace agravio en pedirles quentas, i es necesario llevarlos con toda suavidad i blandura*”. A los tesoreros de alcabalas y de Consejos y a otras personas de esta clase se les daba una primera, una segunda y una tercera fecha para que presentaran sus cuentas, pasadas las cuales se les imponían penas y se les cobraban cantidades a cuenta de los alcances o cantidades debidas. Igual se hacía con los arrendadores de rentas reales y asentistas de todo género.

Para rendir cuentas no era preciso esperar a ser llamado, pero como dice el texto de la *Relación* eran muy raros los que presentaban las cuentas sin ser llamados y los que lo hacían eran porque las tenían correctas.

Las cuentas debían presentarse acompañadas de una declaración jurada. En efecto, en la ordenanza dictada por Carlos V disponiendo tal medida, se indicaba que algunos, al presentar las cuentas, cometían fraude, tanto en el cargo, dejando de cargar algunas partidas, como en la data, poniendo más partidas de las que habían pagado. Era muy difícil descubrir tales fraudes, por las muchas calidades y maneras que tenía la Hacienda de recibir y cobrar, así como también de extender las libranzas y de pagarlas. Por ello, el emperador instituyó la obligación de presentar una declaración jurada, pues, como decía, “*la mas cierta comprobacion de esto es el alma y conciencia del que teme a Dios*”.

Cuando las cuentas se presentaban a la Contaduría Mayor de Cuentas, un contador de resultas nombrado a este efecto las tasaba para determinar la cantidad que debía depositarse en concepto de derechos de ordenación. Acto seguido se pasaban al fiscal para que las viese y, en su caso, escribiera las advertencias oportunas a los contadores que debiesen tomarlas. A continuación, las devolvía para que se entregasen al contador que debiera ordenarlas según reparto. Esta entrega se hacía después de haber determinado qué mesa tendría que tomarlas, pues, según disponían las ordenanzas, las cuentas no podrían ser tomadas por el mismo contador que las hubiese ordenado.

Una vez ordenadas las cuentas, el contador las devolvía, junto con un pliego de adiciones, que colocaba al principio de las cuentas, con todas las dudas, falta de justificantes, presupuestos, etc., para que sirviera de advertencia a los contadores que habían de tomarlas.

El reparto de las cuentas para que fueran tomadas se hacía con el máximo cuidado. En primer lugar, se descartaba a los contadores que tuvieran un parentesco de hasta cuarto grado con el obligado a rendirlas. Por otra parte, se procuraba ele-

gir a los contadores más a propósito. De esta manera los que habían servido como oficiales en la Contaduría del Libro de la Razón, donde se tomaba continuamente razón de los asientos que se hacían con los hombres de negocios sobre provisiones de dinero, factorías y otros contratos de clase diversa, haciendo averiguaciones y tanteos al respecto, eran los más a propósito para tomar las cuentas relativas a asientos y demás asuntos de este género. Los contadores que habían sido oficiales de la Escribanía Mayor de Rentas eran los más apropiados para las cuentas de arrendamientos. Y así de esta guisa, pues eran tan diversas y complejas las materias que se trataban, que no se podía pretender que todos los contadores fueran aptos por igual para toda clase de cuentas. Por otra parte, con frecuencia entraban contadores nuevos y había que analizar para qué tipo de ocupación estaban más dotados. Lo corriente era que cuando un contador nuevo ingresaba en la Contaduría Mayor de Cuentas, se le asignara de momento a una mesa determinada, sin más ocupación que enterarse del estilo y de la forma en que se tomaban las cuentas, así como de las comprobaciones y prevenciones que se hacían.

En la toma de cuentas, se ofrecían a los contadores diversas dudas y reparos, tanto en lo tocante a exactitud de lo consignado, como a la falta de justificantes y condiciones previas. Cuando se presentaban estas dudas, los contadores debían hacer una relación de ellas y exponer lo que a su juicio debía proveerse.

En las referidas tomas no había de quedar ninguna condición, circunstancia ni detalle de ningún contrato, partida, título, receptoría, derecho o comprobante que no se inspeccionara, reconociera, examinara y justificara, analizando su contenido y si se cumplió o dejó de cumplir; y, en el primer caso, si era en todo o en parte. Para averiguar todos estos detalles, se dirigían escritos a los diversos oficios de libros de la Contaduría Mayor de Hacienda y a todos los ministros y personas que pudieran y debieran dar recetas y razón cumplida, sin omitir ninguna diligencia que pudiera llevar a la averiguación de la última salida y paradero de la Real Hacienda. Y ello tanto en relación con las personas que rendían las cuentas, como con las que resultaban cargadas en ellas. Obviamente, estos pasos y averiguaciones retrasaban el fenecimiento de las cuentas, pero eran absolutamente necesarios para el buen fin del proceso, por lo que la Contaduría Mayor de Cuentas concedía todos los plazos y esperas que los contadores solicitaban.

Una vez hechas todas las averiguaciones pertinentes y cumplidas las condiciones citadas, se procedía al fenecimiento de las cuentas y se hacía asentar tal hecho en los libros que correspondieran. El importe de los alcances o importes debidos a la Real Hacienda por las personas que habían rendido sus cuentas, se asentaban en el libro de alcances. Y si dichas personas alcanzaban, es decir, resultaban con un saldo a su favor, se les entregaba una certificación para que pudieran recibir el importe que se les adeudaba en el Consejo o instancia que procediera.

A efectos de la toma de cuentas, los contadores de resultas, que así eran llamados, se agrupaban en mesas a razón de dos contadores, pues las cuentas se tomaban por duplicado, y cada contador ponía sus glosas con independencia de lo que hiciera el otro contador.

Por su parte, entre los alcances se distinguían los alcances líquidos, que eran propiamente los saldos debidos a la Corona, y los alcances derivados de partidas comprobadas pero que no se habían recibido en cuenta por falta de cartas de pago y justificantes fidedignos o bien por corresponder a partidas debidas pero no pagadas aún, pues era frecuente que los tesoreros, pagadores y arrendadores dilata-

taran los pagos de juros y libranzas por no querer hacerlos o por estar los juros embargados. Con respecto a los alcances de esta última clase, se despachaban los documentos y requisitorias oportunas para que se ejecutases los pagos debidos. En lo concerniente a los alcances líquidos, se despachaban en el acto los correspondientes mandamientos para que los interesados acudiesen al receptor de alcances para su liquidación, pues como instruían las ordenanzas de Carlos V y Felipe II los alcances habían de cobrarse sin respeto alguno, debiendo entregarlos al receptor, sin que pudiera hacerse ninguna componenda sin previa consulta. No obstante, el autor de la *Relación* comenta que en ocasiones estaban “*tan apurados los alcances líquidos que ay año que no alcanzan a la paga de los salarios*”.

A parte de las mesas en las que continuamente se estaban tomando cuentas, había también otras mesas. Así, había una mesa llamada de libros, atendida por dos contadores de resultas entre los más prácticos y expertos en las materias tratadas por la Contaduría Mayor de Cuentas, que eran asistidos por dos oficiales de libros. En esta mesa se cuidaba de los asuntos concernientes al cobro de los alcances resultantes de cuentas fenecidas, así como a los cobros a buena cuenta de alcances y penas de las personas que habían sido llamadas a dar cuentas y no se habían presentado. Asimismo, se despachaban asuntos relativos a la satisfacción de resultas y cargos contra diversas personas, al tiempo que se informaban las peticiones y memoriales dirigidos al Consejo de Hacienda, a la Contaduría Mayor de Cuentas y a otros consejos y tribunales. En esta misma mesa se tomaba razón también de todos los títulos y fianzas que se daban para seguridad de los oficios y cargos, así como de otros diversos despachos que debían pasar por la Contaduría Mayor de Cuentas. Asimismo, se tomaban las cuentas al receptor de alcances y a los ejecutores a los que se encomendaba el cobro de ellos y de otras deudas a la Real Hacienda.

Había también otra mesa, llamada de resultas, encargada de reconocer los libros de cargos y las cuentas de donde los mismos resultaban, expediendo los llamamientos para que los obligados se presentasen a rendir las cuentas ordinarias y extraordinarias, así como las ejecutorias para cobrar anticipos a buena cuenta de alcances y penas, alcances líquidos y partidas comprobadas. Se hacían asimismo despachos para que las personas contra quienes, por el examen de los libros manuales o de las recetas, resultaban cargos sueltos se presentaran a satisfacer los importes debidos.

Esta mesa se ocupaba también de informar las peticiones y memoriales que sobre los temas de su competencia se pasaban a estos efectos a la Contaduría Mayor de Cuentas.

\* \* \*

En este capítulo se ha intentado llamar la atención y arrojar un poco de luz sobre un tema bastante ignorado y desatendido, en general: el del estudio de los trámites y la mecánica administrativos y del papel, la significación y la importancia de la contabilidad y de la organización administrativa y contable como instrumentos de gobierno en general y del Imperio español en particular.

Por el análisis y estudio de los documentos manuscritos que me ha sido posible localizar en años precedentes, hemos podido conocer, con mucha mayor amplitud, precisión y detalle de lo que se conocía hasta ahora, la composición, la estructura y las funciones de la Real Hacienda de los Reinos de Castilla, y los cometidos de las dos partes principales y netamente diferenciadas de que se componía: la Contadu-

ría Mayor de Hacienda, o simplemente Contaduría Mayor, por antonomasia, y la Contaduría Mayor de Cuentas. Con respecto a ambas hemos podido describir a grandes rasgos cuáles eran sus funciones y el trámite seguido en su desempeño.

De este modo, en lo que concierne a la Contaduría Mayor de Hacienda hemos podido conocer los cometidos concretos que tenían encomendados las diversas Contadurías de Libros que la componían, así como la forma en que llevaban a cabo sus funciones. Estas Contadurías de Libros eran las instancias administrativas encargadas de la intervención, control y contabilización de los movimientos financieros de la Real Hacienda castellana de la época, así como del suministro de información sobre la situación de esta Hacienda, en tanto base para la toma de las decisiones oportunas por parte de los monarcas y sus consejeros.

Como ya se ha comentado, los monarcas y hombres de Estado de la época concedían una gran importancia al papel jugado por la contabilidad, con sus funciones incorporadas de intervención, control e información, en la toma de decisiones para el gobierno del Imperio y en el mantenimiento de una adecuada administración de los recursos. Prueba de ello fueron la insatisfacción mostrada siempre ante la situación en que se hallaba su organización contable y la búsqueda e introducción de reformas que vinieran a mejorarla y dotarla de mayor eficiencia. Unas reformas que chocaban siempre con la resistencia pasiva, y a veces hasta activa, de los funcionarios ocupados de desarrollar los cometidos, celosos de sus atribuciones, recelosos de las novedades y temerosos de perder competencias e, incluso, el puesto de trabajo... Nada nuevo bajo el sol.

Asimismo, gracias a los manuscritos estudiados, se ha podido reunir alguna información sobre los libros concretos que eran llevados por cada Contaduría de Libros y sobre sus contenidos y características, así como también sobre el trámite y la mecánica operativa instrumentada.

Por último, ha sido posible construir, a título de ensayo, un rudimentario esquema provisional de las relaciones establecidas por el trámite, a través del ejemplo concreto de un proceso de pago que discurría por diversas Contadurías de Libros, mostrando el recorrido que seguían los distintos pasos que debían darse.

En lo que respecta a la Contaduría Mayor de Cuentas, se ha podido asimismo ofrecer una exposición de los procesos de revisión y liquidación de las cuentas presentadas por todas las personas que hubieran tenido a su cargo el manejo de fondos públicos. Se ha visto, así, como en este proceso intervenían dos clases de contadores: los contadores ordenadores de las cuentas, que hacían el trabajo preparatorio, y los contadores de resultas, que eran los que revisaban y comprobaban las cuentas, admitiendo o rechazando las partidas contenidos en los libros por Cargo y Data presentados a estos efectos por los obligados rendir las cuentas, y estableciendo, en definitiva, los alcances o saldos debidos o acreditados por los presentadores.

Con todo, el conocimiento suministrado resulta todavía insuficiente. Pero tiene la virtud de que, con su sola presentación, se evidencia este hecho: las cosas que desconocemos de la mecánica operativa de la Real Hacienda son muchísimas más que las que conocemos. En consecuencia, tampoco aquí se puede hablar de lagunas de desconocimiento, sino más bien de islotes de conocimiento en un mar de ignorancias.

CAPÍTULO 14

**PLANTEAMIENTOS Y REFLEXIONES SOBRE  
LA INTRODUCCIÓN DE LA PARTIDA DOBLE PARA LLEVAR  
LAS CUENTAS CENTRALES DE LA REAL HACIENDA**

En el capítulo anterior hemos descrito la organización de la Real Hacienda de Castilla y los principales cambios experimentados durante los siglos XVI y XVII a partir de la reforma efectuada por los Reyes Católicos. Se han mencionado asimismo las medidas tomadas en tiempos de Carlos V y Felipe II al objeto de mejorar la información suministrada por los servicios contables que no parece satisfacían plenamente a los monarcas. Fruto de esta necesidad de obtener una información más completa, rápida y detallada fue la creación de la Contaduría del Libro de la Razón, así como más tarde la revolucionaria implantación de la contabilidad por partida doble, en paralelo con los libros tradicionales de Cargo y Data, que fue confiada a la nueva Contaduría del Libro de Caja.

Dada la enorme dimensión cobrada de repente por la Real Hacienda, no es sorprendente que se pusieran pronto de manifiesto deficiencias en los procesos de registro, intervención, control e información contables, que, sin embargo, no eran solamente achacables al sistema de contabilidad utilizado. El volumen de fondos y operaciones registradas con motivo de la incorporación de los territorios americanos, la formación del Imperio, la importante entrada de metales preciosos en la metrópoli desde aquellos territorios, metales que permitieron una actividad bélica y política a nivel internacional insospechada cincuenta años antes supusieron un reto difícilmente asumible. Ello unido a los problemas ocasionados por la dispersión geográfica, el gran número y abigarramiento de los agentes recaudadores, con la consiguiente presencia de incidencias, fraudes, retrasos y errores en la llevanza y presentación de las cuentas fueron también factores responsables de la sensación de que la contabilidad no cumplía su cometido con toda la eficacia deseable y necesaria. Asimismo, hay que achacar, seguramente, una buena parte de la responsabilidad a la dificultad de reclutar el grande y siempre creciente número de funcionarios con la adecuada preparación y competencia como efecto de la rápida expansión del Imperio.

Existía, por supuesto, una normativa rigurosa en relación con los plazos de rendición de cuentas y de liquidación de los alcances resultantes, así como con los castigos a imponer por la comisión de fraudes, cohechos y abusos de confianza. Pero, esta normativa no se cumplía siempre con efectividad y a veces se aplicaba de forma arbitraria. Por otra parte, las sanciones que se imponían eran, en muchos casos, comparativamente leves en relación con las faltas cometidas y, a menudo, no se llevaban a la práctica o se condonaban al cabo de poco tiempo. Posiblemente, esta falta de severidad tendría que ver con las dificultades, ya apuntadas, con las que el monarca y los altos responsables de su Hacienda se encontraban para reclutar personal competente y adecuado.

No todo era, pues, consecuencia de la falta de eficiencia del método contable utilizado de Cargo y Data. En un principio, se intentó completar y perfeccionar el sistema. Ya hemos hablado de la Contaduría del Libro de la Razón, instituida por el príncipe Felipe en 9 de mayo de 1554 y refrendada, ya como monarca, en 22 de mayo de 1557, es decir, poco después de la suspensión de pagos de 17 de abril de 1557, en plena guerra con la Santa Sede y con Francia. Esta medida no remedió, empero, las deficiencias de información sentidas por el rey y sus ministros.

De modo que se siguió buscando remedio para los males de la Real Hacienda, que más allá de las deficiencias de registro y control, eran producto de un gasto desmesurado, de la necesidad de atender a conflictos en los que el Imperio se veía envuelto y también a los abusos, fraudes y corrupciones, propios de la atmósfera de río revuelto que se vivía y que era propiciada por las necesidades financieras. Por ello, pese a todas las actuaciones, la Hacienda siguió su inexorable marcha hacia su segunda suspensión de pagos en 1575, que ya con dos años de antelación se veía venir como un mal inminente. Como es sabido, esta suspensión fue la segunda de las tres que se produjeron durante el reinado del Rey Prudente: la primera en 1557, como hemos visto, y la última en 1596.

Conociendo la atracción que sobre Felipe II ejercían los procedimientos mercantiles, no sorprenderá que, en lo concerniente al ámbito contable, las soluciones se buscaran en la implantación de la contabilidad por partida doble. De tal manera, poco antes de la suspensión de pagos de 1575, que como ya hemos visto tan desgraciadas consecuencias tuvo, entre otros sectores damnificados, para la banca sevillana, es decir, la actuante en el puerto de entrada y salida de todo el comercio con América, Juan de Ovando, Presidente del Consejo de Indias, que había sido nombrado en 1574 también para ocupar el cargo de Presidente del Consejo de Hacienda, cargo que debía simultaneár con el anterior, afirmaba en un escrito: “*No me falta por hacer sino un libro de caja por debe y ha de haber en que por su alfabeto se pusiesen todas las partidas en que la hacienda Real es deudor y acreedor como cada genovés lo tiene de su hacienda*” (Instituto de Valencia de Don Juan, envío 72, fols. 32 rº a 34 rº).

La idea de llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda por partida doble le había sido sugerida a Juan de Ovando en 1574 por el licenciado Hernando de Avalos de Sotomayor, así como por Francisco Bravo, en sendos memoriales en los que se ponderaba el éxito que había tenido la introducción de dicho sistema para llevar la cuenta de las finanzas reales en el reino de Nápoles, que a la sazón, como se recordará, pertenecía a la corona española, siendo Virrey en esos años (1571-1575) el Cardenal Antonio Perrenot Granvela. Precisamente el primero de los personajes mencionados, Hernando de Avalos, había sido el encargado del establecimiento del nuevo sistema contable. El resumen del memorial presentado por Avalos se encuentra en el archivo del Instituto de Valencia de Don Juan, envío 31, caja 44<sup>126</sup>.

Estos memoriales se vieron complementados por dos amplios ejemplos prácticos del juego y funcionamiento por partida doble de las cuentas del Diario y del Mayor en relación con las operaciones de la Real Hacienda que, posiblemente, fueron presentados en el contexto de estas sugerencias o como consecuencia de ellas, ya que al parecer dichos ejemplos están redactados el año 1575. En efecto, los asientos presentados se refieren a la contabilización de las operaciones a realizar en el ejercicio hacendístico que iba a comenzar el primero de enero de 1575. Confirma esta impresión el hecho de que en ambos supuestos contables figure ya

126 He estudiado estas propuestas y los supuestos prácticos relativos a ellas en mi trabajo “Propuestas de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana (hacia 1574)”, en *Técnica Contable*, año XLIV, 1992, núms. 524-525 y 526. Originalmente este trabajo constituyó la Lección de Apertura del IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Universidad de Cantabria, Santander, 30 y 31 de mayo, 1 de junio de 1991. Una versión muy resumida de este trabajo ha sido publicada bajo el título “Dos propuestas de cambio contable en la Real Hacienda Española (hacia 1574)” en *Revista AECA*, núm. 80, número especial dedicado al XIV Congreso AECA, 19-21 de septiembre de 2007.

Juan Fernández de Espinosa como responsable de la Tesorería general, pues su toma de posesión del cargo tuvo lugar en marzo de 1575. Da la impresión que estos supuestos fueron formulados a petición de algún alto funcionario de la Real Hacienda, tal vez del propio Ovando, al objeto de que sirvieran de ilustración a las propuestas de establecimiento de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Hacienda Real. Al menos, esto es lo que parece deducirse del hecho de que los dos ejemplos utilicen los mismos datos y cantidades. Esta circunstancia da pie para pensar que dichos datos se facilitarían expresamente a dos distintos equipos o personas para que plasmaran sus ideas sobre el plan de cuentas y su funcionamiento, al objeto de enriquecer los planteamientos sobre el tema y tener posibilidades de contraste y elección.

Ello da lugar, consiguientemente, a que los dos supuestos presenten grandes puntos de coincidencia, con denominaciones muy similares para las cuentas y un juego entre ellas también muy parecido, sin que ello quiera decir, sin embargo, que no existan algunas diferencias notables de planteamiento.

Está claro, por otra parte, que no nos hallamos en presencia de libros de cuentas reales, sino de casos simulados a efectos didácticos o ilustrativos, y ello por varias razones: en primer lugar, por la manera informal en que están presentadas las cuentas, en pliegos sueltos sin encuadrinar; en segundo lugar, porque los asientos no cuidan el detalle de las fechas ni presentan en su conjunto un juego completo de operaciones, sino simplemente unos cuantos casos representativos que se desarrollan sólo en algunas ocasiones. Además, en muchos casos no se especifican datos concretos y menores, como el nombre de las naves donde se cargan los envíos o el de las personas que median en los acarreos u operaciones, etc. Las cantidades utilizadas denotan también el carácter ficticio de los asientos, pues, por lo general, consisten en cantidades redondas, aunque se procura ajustarlas a las magnitudes reales. Dichas cantidades estaban expresadas en maravedís, que como sabemos era la unidad de cuenta utilizada en esa época en Castilla.

Sin embargo, los ejemplos elegidos de las operaciones y las partidas muestran un gran cuidado en ajustarse, en lo esencial, a los términos reales, tanto en lo relativo a las cantidades, como en lo concerniente a las personas que tienen a su cargo las rentas o los distintos oficios, así como en lo que respecta a las circunstancias, conciertos fiscales, condiciones recaudatorias o de gasto, etc. Por ello, estos ejemplos contables de partida doble referidos a las operaciones de la Real Hacienda resultan en algunos casos de gran utilidad para el historiador, pues nos sirven de información complementaria y muy ilustrativa para comprender mejor o confirmar nuestros conocimientos sobre determinados aspectos concretos.

El primer ejemplo es el más sencillo y ortodoxo, y, al igual que el otro, se presenta en forma de simulación de un libro Diario o Manual. En este caso, el libro tiene un total de once folios, escritos por las dos caras. Los asientos de Diario se pasan luego al correspondiente libro de Caja o Mayor. Los libros están escritos con la letra típica de los mercaderes y contables de la época, por lo que cabe deducir que el supuesto fue elaborado por uno de ellos. Localicé este libro Diario en el archivo del Instituto de Valencia de Don Juan, envío 33, caja 47. El libro Mayor, en cambio, lo encontré en el Archivo Zabálburu, legajo 183, número 36. Como es sabido, ambos archivos se reparten la custodia de los papeles privados de Felipe II que permanecen en España.

El supuesto práctico se abre con unos asientos en los que se deja constancia del importe a recaudar en los reinos de Castilla durante todo el año por los impuestos, rentas y conceptos generales de ingreso más comunes. Si estos impuestos o rentas están dados en arrendamiento o encabezados por una cantidad alzada, el importe que se contabiliza es el supuesto por esta cantidad. Si están dados por vía de asiento o contrato, ocurre lo mismo, y la contabilización se efectúa por la cantidad pactada. Si las rentas se recaudan por administración o fieldad, la cantidad que se consigna es el importe que se prevé recaudar. Igual sucede con los ingresos por otros conceptos cuya cuantía no está definida de antemano, como los relativos a los quintos y derechos reales por la explotación y envío a España de metales preciosos, o los derivados de la venta de mercurio en las Indias, aunque en estos casos, cuando el importe de los ingresos es muy aleatorio, no se procede a efectuar la contabilización apuntada, que se deja para cuando tenga lugar efectivamente el cobro de la renta.

La contabilización expresada se efectúa mediante el juego de dos grandes grupos de cuentas: por un lado las cuentas representativas de las rentas e ingresos, o, lo que es lo mismo, de los responsables de la recaudación y pago a la Corona; y, por el otro, las cuentas representativas del monarca, que son distintas según la modalidad recaudatoria, la clase de renta o ingreso, y el grado de detalle y separación con que quiera llevarse la cuenta de un determinado ingreso. En estos asientos iniciales, que sirven para dejar constancia contable de los importes que las rentas e ingresos de la Corona deberán proporcionar a ésta durante todo el ejercicio, se cargan las cuentas del primer grupo y se abonan las del segundo grupo, es decir, las del monarca, que es quien tiene que recibir el importe de las rentas.

Entre las grandes cuentas de los impuestos, rentas o conceptos generales de ingreso que el ejemplo maneja, se cuentan las siguientes:

1. “El Reino, cuenta del encabezamiento general”.
2. “El Reino, cuenta del servicio ordinario y extraordinario”.
3. “La ciudad de Sevilla, cuenta aparte del precio en que se dio por encabezamiento por diez años la renta del almojarifazgo mayor de ella y su partido”.
4. “Fernando de Almansa y Lucas de Carvajal, administradores de la renta del almojarifazgo de Indias”.
5. “Juan de Peñalosa, que tiene a su cargo por administración la renta de los diezmados de la mar”.
6. “Pedro de Salazar que tiene a su cargo por vía de arrendamiento la renta de los puertos de Aragón y Castilla”.
7. “Antonio Fúcar y sobrinos, cuenta de los tres maestrazgos que tienen por vía de asiento”.
8. “El estado eclesiástico, cuenta del subsidio concedido por Su Santidad a Su Majestad”.
9. “El estado eclesiástico, cuenta del excusado concedido por Su Santidad a Su Majestad”.
10. “Juan Fernández de Espinosa, cuenta del asiento de la cruzada”.

Etc.

Dentro del grupo de cuentas representativas del monarca, que se abonaban, según se ha dicho, al comienzo del año, con adeudo a las respectivas cuentas de rentas e impuestos, la más general era la de “Su Majestad, cuenta de las rentas arrendadas que tiene en cada un año”, que recogía los importes que debían satisfacer los tenedores de todas las rentas arrendadas y encabezadas por una cantidad alzada. Además de ella, en nuestro ejemplo se contemplaban también otras, como las de:

1. “Su Majestad del rey don Felipe, nuestro señor, cuenta del almojarifazgo de Indias”.
2. “Su Majestad del rey don Felipe, nuestro señor, cuenta de la renta de los diezmos de la mar”.
3. “Su Majestad, cuenta del subsidio y excusado y cruzada”.
4. “Su Majestad, cuenta de las villas y jurisdicciones que se han de vender”.
5. “Su Majestad del rey don Felipe, nuestro señor, cuenta de lo procedido de los 1500 quintales de azogue enviados a Nueva España”.
6. “Su Majestad, cuenta del dinero venido de Nueva España el año de 1574 de lo procedido de los quintos y derechos del año de 1573”.

Etc.

Veamos a continuación un ejemplo de asientos de este tipo en el libro Diario, adaptado a los usos hoy habituales:

*“El Reino, cuenta del encabezamiento general*

*a Su Majestad, cuenta de las rentas  
arrendadas que tiene en cada un año”*

Una vez efectuada la contabilización inicial de la renta de que se tratase, si ésta debía recaudarse en distintos partidos recaudatorios, se procedía a repartir su importe entre dichos partidos, según lo que correspondiese pagar a cada cual, con cargo a las cuentas de estos partidos y descargo de la cuenta general de la renta. Así ocurría, por ejemplo, en el caso del encabezamiento general, que fue un concierto acordado en las Cortes de Toledo del año 1562 en virtud del cual las distintas ciudades y sus partidos se comprometían a pagar cada año a la Corona una determinada cantidad alzada durante quince años, es decir, hasta 1576, en concepto de alcabalas, que luego las dichas ciudades se ocuparían de recuperar, recaudando el impuesto por su cuenta en las respectivas demarcaciones. Los partidos recaudatorios eran diecinueve, a saber: Toledo, Sevilla, Córdoba, Jaén, Murcia, Cuenca, Soria, Burgos, León, Valladolid, Toro, Zamora, Salamanca, Plasencia, Badajoz, Ávila, Segovia, Guadalajara y Granada.

Los referidos asientos de reparto o adeudo a los distintos partidos, por el compromiso de pago contraído por cada uno de ellos, en relación con el encabezamiento general de las alcabalas, traducidos también a las fórmulas modernas, eran del tenor siguiente:

*“Toledo y su partido, cuenta de lo que le cupo  
pagar del encabezamiento general*

*a El Reino, cuenta del encabezamiento  
general”*

Concluidos los asientos de reparto de la renta de que se tratase, en este caso la cuenta de “El Reino, cuenta del encabezamiento general”, la misma quedaba saldada.

Los importes percibidos por cada uno de los distritos o agentes recaudadores no se enviaban, por lo general, tal como se ha comentado ya, a una caja central, sino que permanecían en poder de estos agentes para que los empleasen de acuerdo con las órdenes recibidas del monarca a través de la Contaduría Mayor de Hacienda. Unos pagos recurrentes que se debían hacer cada año eran los llamados del situado que, fundamentalmente, consistían en el abono de los intereses de la Deuda Pública, o sea, los llamados juros, como ya sabemos. El asiento que correspondería al pago de los juros situados sobre el almojarifazgo mayor de Sevilla, por ejemplo, sería el siguiente:

*“Su Majestad, cuenta de las rentas arrendadas que tiene en cada un año*

*a La ciudad de Sevilla, cuenta aparte del  
precio en que se dio por  
encabezamiento por diez años la renta  
del almojarifazgo mayor de ella y su  
partido”*

El remanente en cada cuenta de renta después de pagar el situado era el saldo disponible, la “renta no enajenada”, como se decía, de donde se tiraba para atender los gastos del ejercicio. De todo ello se ofrecen abundantes ejemplos en este primer supuesto práctico que comentamos. A estos efectos, se cargaba la correspondiente cuenta del monarca con abono a la cuenta o subcuenta de la renta de que se tratase, con lo cual quedaban saldadas todas las cuentas.

El segundo supuesto resulta más completo, complejo y ambicioso, al tiempo que menos ortodoxo. Al igual que en el caso anterior, se presenta en dos libros, Diario y Mayor. Los cuadernillos en que se llevan tales libros se encuentran también en el Archivo Zabálburu, en el legajo 183, correspondiendo el número 45 al libro Diario y el 44 al libro Mayor. El cuadernillo correspondiente al libro Diario, que recibe la denominación de Manual, tiene una extensión de diecisiete folios por las dos caras. El supuesto es, como se decía, más amplio que el anterior y contiene buena cantidad de asientos, con numerosas cuentas intermedias, en el afán muy corriente en aquella época de especificar perfectamente las operaciones y de dejar constancia de cada paso del trámite seguido. Por su parte, el Mayor no recibe el nombre de “Libro de Caxa” que, según hemos visto, era el que recibía este libro en la contabilidad por partida doble de aquel tiempo. En su lugar, se lo llama “Libro de la raçon de la hacienda de su majestad que tiene el contador fulano y es deste año 1575”. Como ya se ha comentado, en 1554 fue instituida la Contaduría del Libro de la Razón con el fin de mejorar el sistema contable central de la Real Hacienda, propósito que no alcanzó el éxito deseado. Posiblemente, en esos momentos pensaría el autor de este supuesto práctico que la solución a instrumentar pasaba por aplicar la partida doble para llevar el Libro de la Razón. Esta denominación unida al hecho de que la escritura del ejemplo no corresponde a la letra de un mercader o contable de la época, hacen pensar que este segundo supuesto no fue elaborado por un hombre de negocios, sino más bien por un contador de la Real Hacienda, no necesariamente empleado en la metrópoli, por lo que luego veremos. Tal idea viene reforzada por algunas pequeñas heterodoxias contables que se aprecian en el ejemplo, de acuerdo con lo ya apuntado.

El juego de las cuentas sigue la misma pauta que en el ejemplo anterior. Existen también los dos mismos grupos de cuentas. Sin embargo, en el grupo de cuentas representativas de los impuestos no se singularizan los nombres de los agentes recaudadores. Sí se singularizan, empero, más clases de las rentas que caían fuera de los regímenes generales, con lo que se da lugar a mayor número de cuentas. Como no podía menos de ser, las cuentas principales de este grupo tenían unas denominaciones muy parecidas a las del primer supuesto:

1. "El encabezamiento general del reino".
2. "El servicio ordinario y extraordinario que estos reinos pagan a Su Majestad cada un año".
3. "El almojarifazgo mayor de Sevilla".
4. "El almojarifazgo de las Indias".
5. "Las tercias pertenecientes a Su Majestad fuera del encabezamiento general".
6. "Los diezmos de la mar de Castilla".
7. "Los puertos secos de entre Castilla y Aragón".
8. "Las salinas de esos reinos de Castilla y Galicia, Granada y el Andalucía".
9. "La renta del servicio y montazgo de los ganados de estos reinos".
10. "Los tres maestrazgos Santiago y Alcantara y Calatrava".

Etc.

Las cuentas del monarca eran también similares a las del ejemplo anterior. La principal era la más general y se denominaba: "Su Majestad del rey don Felipe, nuestro señor, cuenta general y corriente de su real hacienda en este reino de Castilla e Indias", que englobaba los ingresos corrientes. Las demás cuentas se referían específicamente a la renta o ingreso percibido. Entre ellas se contaban las siguientes:

1. "Su Majestad, cuenta de lo procedido de ventas de vasallos y jurisdicciones".
2. "Su Majestad, cuenta de lo procedido de las ventas de oficios".
3. "Su Majestad, cuenta del subsidio y excusado eclesiástico y de la cruzada".
4. "Su Majestad, cuenta de lo procedido en México de los 1500 quintales de azogue".

Etc.

Se puede apreciar cómo en este segundo ejemplo no se distinguen las rentas por la modalidad de recaudación, aunque sí se singularizan algunas clases de ellas, que no se integran en la "cuenta general y corriente".

Una característica curiosa de este supuesto es que no sólo se contabilizan los ingresos procedentes de la Corona de Castilla, sino también los provenientes de otros reinos y dominios de Felipe II, en un intento de abarcar toda la Hacienda del monarca. De esta manera, entre el grupo de cuentas de rentas y agentes recaudadores se cuentan, además de las dichas, las cuentas de "El virrey y gobernador y Consejo de las Finanzas de los estados de Flandes", "El virrey y la regente Cámara del reino de Nápoles", "El virrey de Milán y la regente Cámara", "El virrey y la regente Cámara del reino de Sicilia" y, finalmente, "La corona de Aragón y los reinos de ella, Aragón, Valencia y Cataluña". Estas cuentas jugaban con las correspondientes cuentas del monarca: "Su Majestad, cuenta de los estados de Flandes", "Su Majestad, cuen-

ta del reino de Nápoles”, “Su Majestad, cuenta del estado de Milán”, “Su Majestad, cuenta del reino de Sicilia” y “Su Majestad, cuenta de la corona de Aragón”.

Otro rasgo peculiar es que en este ejemplo no se producían los asientos intermedios de distribución por partidos o recaudadores. El situado y las órdenes de pago por los sobrantes se abonaban directamente a las cuentas de las rentas, con cargo a las del monarca.

Sin embargo, debe mencionarse como circunstancia curiosa que el autor del supuesto crea una cuenta intermedia o temporal para recoger las rentas con pago diferido, así como también las órdenes de pago expedidas contra el Tesorero general, Juan Fernández de Espinosa. Esta cuenta temporal se llamaba “Su Majestad, cuenta de tiempos”. Por lo que respecta a las rentas diferidas, la cuenta se abonaba por traspasos de las correspondientes cuentas del monarca, con cargo a las mismas. Se seguía para ello una práctica viciosa, impropia de una contabilidad por partida doble llevada de forma correcta: la de actuar directamente sobre las cuentas del Mayor, sin hacer los asientos del Diario.

En lo que concierne a las órdenes de pago a través del Tesorero general, se hacían los asientos que, redactados según las prácticas modernas, revestirían las siguientes formas:

Al notificar al agente de gasto el pago que debería realizar en su momento a los sujetos indicados:

*“Su Majestad, cuenta de tiempos a Los navíos que sirven al sueldo  
en esta armada que va a Flandes”*

Al remitirle la libranza contra el Tesorero general del rey por el importe a pagar se hacía el asiento:

*“Los navíos que sirven al sueldo en esta armada que  
va a Flandes  
a Juan Fernández de Espinosa,  
cuenta de la tesorería general”*

La cuenta de “Juan Fernández de Espinosa, cuenta de la tesorería general” se nutría de libranzas giradas contra los agentes recaudadores, con abono a las respectivas cuentas de renta que aquéllos materializaban. Lo mismo ocurría con las cuentas de las personas que instrumentaban remesas de fondos del extranjero, como Lorenzo Spínola, Nicolao de Grimaldo, Juan de Curiel de la Torre, que recibían también, en saldo de sus cuentas, libranzas contra los agentes recaudadores encargados del cobro de las respectivas rentas, con abono a las cuentas de éstas, así como con las cuentas de todos aquellos que realizaban directamente pagos a la Corona o por su cuenta.

Otra novedad que presenta este segundo ejemplo en relación con el anterior es la de que, al final del libro Mayor, se consigna el habitual Abecedario, en el que por orden alfabético constan todas las cuentas contenidas en el libro, con el folio donde pueden encontrarse.

Asimismo, este segundo ejemplo presenta la novedad de que al final de cada uno de los libros, Diario y Mayor, se ofrece un resumen de la Hacienda de Su Majestad, como demostración práctica de la utilidad inmediata del sistema contable propuesto. Aunque dicho resumen no tiene mucho que ver con el pensamiento contable, no me resisto a la tentación de ofrecer aquí una transcripción del mismo a partir de la versión del libro Mayor, pues en ella se contiene, aparte de las cifras en sí, algunos aspectos de interés para nuestros propósitos:

*"Sumario de toda la hacienda de su magt que, conforme a lo expuesto en este libro, puede tener de renta en cada un año, poco mas o menos, en la manera siguiente:*

- Por las rentas destos reynos de	
Castilla y Yndias como parece.....	a f° 2.....2 U 207 q° 938 U 000
- Por la cruzada y escusado y	
subsidio .....	a 4.....524 q° 925 U 000
- Por los estados de Flandes.....	a 5.....562 q° 500 U 000
- Por el reyno de Napoles.....	a 6.....450 q° 000 U 000
- Por el estado de Milan.....	a 7.....375 q° 000 U 000
- Por el reyno de Sicilia .....	a 8.....300 q° 000 U 000
- Por la corona de Aragon .....	a 9.....272 q° 000 U 000
	<hr/>
	4 U 692 q° 363 U 000

*Que son, por todo, lo que su magt  
puede tener en renta cada un año:  
doze millones y medio y XV U ducados,  
poco mas o menos*

*La renta que desto no tiene situado  
es lo siguiente:*

- Subsidio, cruzada y escusado .....	524.925 U 000
- Servicio ordinario y estraordinario.....	150.000 U 000
- Yndias con los açogues .....	905.938 U 500
- Salinas 85 q° .....	85.000 U 000
- Maestrazgos.....	85.000 U 000
	<hr/>

1 U 750.863 U 500 (sic)"

Al pie del resumen, se advierte no obstante:

*"Esto ba a buena quenta, porque sin ver los libros de su magt no se puede decir cosa cierta".*

Y, en efecto, no parece que estas cifras merezcan un crédito total. La información que poseemos sobre el importe total de las rentas de la Corona para la década de 1570 a 1580 es imprecisa y dispersa. Procede, en gran parte, de lo expuesto en el libro de A. W. Lovett: *La España de los primeros Habsburgos (1517-1598)*, pp. 226-241, que no se arriesga a dar cifras totales, y, sobre todo, de las investigaciones presentadas en la monumental obra de Modesto Ulloa: *La Hacienda Real de Castilla en el reinado de Felipe II*, p. 772 ss., que tampoco ofrece para este década un cuadro que resuma los diversos componentes de las rentas totales y su importe total. Entre los diversos memoriales y escritos que dan cifras a este respecto para la época que nos interesa, Ulloa elige, como más fiable, una carta de nuestro viejo conocido Pedro Luis de Torregrosa, de febrero de 1574, en la que el autor da noticia de las exposiciones y debates habidos sobre la materia en las Cortes de Madrid, aderezados con el comentario de lo que él sabía y pensaba acerca del estado de la Hacienda. Dichas Cortes se reunieron en Madrid a finales de abril de 1573 para estudiar la manera de salir de la crítica situación en la que se encontraban las finanzas reales, prolongándose sus reuniones hasta septiembre de 1575. A este respecto, Torregrosa dice en su carta que se había estimado que los ingresos ordinarios ascenderían en 1574 a 3.320.535 ducados, o sea, a 1.245.200.625 maravedís, cifra que a su juicio resultaba algo exagerada. Las rentas extraordinarias se elevarían a 2.687.243 ducados, o sea, a 1.007.716.125 maravedís. En total, los in-

gresos reales de la Corona para 1574 importarían, pues, según Torregrosa, algo menos de la cifra estimada de 2.252.916.750 maravedís, o dicha en ducados 6.007.778, una cifra que se obtenía por la adición de los ingresos ordinarios y los extraordinarios (Ulloa, 1986, p. 788). En este importe no se incluyen las rentas procedentes de Flandes, Nápoles, Milán, Sicilia y Aragón, como ocurre en el “Sumario de toda la hacienda de su magt” ofrecido por el anónimo autor del ejemplo contable. En cualquier caso, la cifra barajada por Torregrosa es ostensiblemente menor que la calculada en dicho ejemplo, ya que en la cifra de 2.207.938.500 maravedís dada en el supuesto contable para el total de ingresos ordinarios y extraordinarios, no estaba incluido el importe correspondiente a las tres Gracias, es decir, a la Cruzada, el Subsidio y el Excusado, que se elevaba a 524.925.000 maravedís. Añadiendo este importe de las tres Gracias, concepto que normalmente se incluía en las rentas extraordinarias, como ocurre en la estimación de Torregrosa, el total de las rentas internas de los reinos de Castilla de acuerdo con el referido supuesto contable se elevaría a 2.732.863.500 maravedís, o sea, a 7.287.636 ducados. Ciertamente, no se comparan cifras del mismo año, pues el ejemplo contable parece que se refiere en principio a 1575, como se ha dicho, mientras la estimación de Torregrosa se hace para 1574. Pero, aunque los ingresos anuales de la Corona experimentaran oscilaciones notables de un año a otro, parece que una diferencia de cerca de quinientos millones de maravedís, representando el 21% de aumento en un año, parece exagerada. Ello sin tener en cuenta que el autor anónimo del supuesto contable y de la estimación específica indica, como hemos visto, que los totales ofrecidos representan la renta que el monarca puede tener “en cada un año, poco mas o menos”. Es decir, no los refiere específicamente al año 1575.

Con todo, lo más importante a nuestros efectos no son las cifras que alcanzaban los ingresos de la Real Hacienda, que caen dentro de otro campo de intereses. Por ello, el “Sumario” en cuestión no se ha ofrecido aquí con el objeto de exponerlas, sino en virtud de algunas características y circunstancias curiosas que presenta a nuestros efectos. En primer lugar, es digno de mención el hecho de que en la segunda mitad del estadillo, al consignar las rentas que no tenían situado, es decir, las rentas sobre las que no gravitaba el pago de intereses de juros, el autor sustituye la abreviatura “qº”, con el significado de “cuento” o millón<sup>127</sup>, por un punto, al uso de la práctica habitual hoy día de separar las cifras en grupos de tres, para facilitar su lectura. Sin embargo, el signo calderón, “U”, que multiplicaba por mil las cifras situadas a su izquierda, se mantiene en todos los casos, incluso para indicar los miles de millón. La sustitución de la abreviatura “qº” por un punto vendría a avalar la sospecha de que el autor de este supuesto contable, fuera o no un funcionario, no trabajase en la metrópoli, pues éste es el primer caso que co-

127 Como ya se ha comentado anteriormente, el “qº” era una abreviatura comúnmente usada en Castilla al consignar cantidades, y no sólo en los libros de cuentas. Téngase presente que al emplear el maravedí como unidad de cuenta, las cantidades consignadas en numeración romana en la columna de cantidades alcanzaban una longitud desmesurada. Pues el maravedí, que en sus orígenes era una moneda de oro de gran valor, en la época que nos ocupa se había devaluado enormemente y las monedas en maravedís eran de cobre. Por ello, se recurrió al arbitrio de usar dos signos, el calderón, “U” que multiplicaba por mil a las cifras situadas a su izquierda, y el “quento” que las multiplicaba por un millón. Como Sebastián de Covarrubias en su célebre y utilísimo diccionario *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*, impreso en primera edición en 1611, dice en la entrada “cuento”, como una de las acepciones del término: “Es un quento diez veces ciento mil” (Covarrubias, 1674, p. 352). Precisamente el uso del calderón y de la abreviatura “qº” dieron lugar a lo que se denominó “cuenta castellana”, consistente en la numeración romana con un principio de valoración posicional, como ya ha sido comentado.

nozco de semejante sustitución en esa época. Otro hecho que avala esta hipótesis podría ser la inclusión en el “Sumario” de las rentas proporcionadas por dominios exteriores a los reinos de Castilla. Una circunstancia más en favor de esta posibilidad es la de que el redactor del supuesto contable comente que no ha visto los libros de la Real Hacienda y que “*sin ver los libros de su magt no se puede decir cosa cierta*”. Si hubiera sido un funcionario público radicado en Castilla, parecería poco verosímil que no hubiese tenido acceso a los libros de cuentas de la Real Hacienda para componer su trabajo. Finalmente, el hecho de que las cantidades se consignen en su columna en cifras indo-árabigas y no en cuenta castellana podría respaldar asimismo la conjectura indicada, ya que hasta entrado el siglo XVII no se encuentran normalmente en Castilla cifras en guarismos en la columna de cantidades. Si bien es cierto que, tratándose de un simple ejemplo y no de cuentas reales, tal vez esta consideración no tenga relevancia.

Una característica común a los supuestos contables presentados era el cargo como primera providencia, o sea, como asiento inicial, a los agentes recaudadores de las rentas de la Hacienda de los importes que por este concepto se sabía o se presumía que habían de recaudar durante el año. Esta práctica, que presenta ciertos ribetes de contabilidad presupuestaria, se había heredado del sistema de Cargo y Data donde se seguía el mismo procedimiento. Tal medida constituía un importante elemento de control, de la que ya se ha hablado, y que encajaba perfectamente con los planteamientos de la rendición de cuentas ante la Contaduría Mayor de Cuentas, que consistían en que la formalización y contabilización de las operaciones de adeudo se hacía directamente por la Administración, valga la Contaduría Mayor de Hacienda; la demostración de que en su caso no se habían efectuado tales operaciones por los importes cargados, así como la justificación de los desembolsos realizados por cuenta de la Administración corría en todo caso por cuenta de los que debían rendirla.

Parece que los memoriales, así como los supuestos contables que suponemos consecuencia más o menos directa de ellos, supusieron un paso importante en el establecimiento de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana, como solución para remediar las deficiencias informativas y de control de la organización contable puestas de manifiesto en la grave crisis financiera de 1575. En el siguiente capítulo abordaremos esta cuestión, que supuso un momento estelar de España en la historia de la contabilidad mundial<sup>128</sup>, pues nuestro país se adelantó de nuevo al resto de países europeos, siendo la primera gran nación en implantar la partida doble para llevar la contabilidad central de su Hacienda. Por supuesto, que pequeñas ciudades-estado como Pisa, Génova, Venecia, Florencia, etc., con toda seguridad la habrían empleado ya de una u otra forma. Ya hemos visto, por otra parte, que el reino de Nápoles sí lo había hecho. La primera gran nación en seguir a España fue Suecia que la introdujo en 1623. El siguiente país en imitar a España y Suecia fue Francia, que implantó la partida doble en las cuentas públicas el año 1716 por iniciativa de los hermanos Pâris.

128 He tratado de esta cuestión en dos trabajos: Esteban Hernández Esteve: “Pedro Luis de Torregrosa, primer Contador del libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)”, en *Revista de Historia Económica*, año III, 1985, núm. 2; y *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*, vol. I: *Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de caja*, Banco de España, Servicio de Estudios, Madrid, 1986.

## CAPÍTULO 15

# LA CONTADURÍA DEL LIBRO DE CAXA EN LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA

Parece que el fallecimiento, el 8 de agosto de 1575, del Presidente de los dos Consejos, de Indias y de Hacienda, el fraile franciscano Juan de Ovando, junto con la atención que hubo que dedicar a un problema más urgente, la solución de la suspensión de pagos decretada por Felipe II en su cédula del 1 de septiembre de 1575, aunque no promulgada realmente hasta el día 15 de ese mes cuando se anunció en las Cortes, paralizaron el proyecto de implantar la partida doble en la Real Hacienda, que tanto favor había encontrado por parte del buen fraile y gran recopilador de la legislación india. Las deliberaciones concernientes a la suspensión de pagos se prolongaron hasta el 27 de marzo de 1577, en que se llegó a un acuerdo o medio, como se lo llama corrientemente en el contexto histórico financiero, con los acreedores de la Corona.

A esto se unió el hecho de que el monarca necesitó a Pedro Luis de Torregrosa, quien ya había sido designado in pectore para desempeñar el papel de introductor de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Hacienda Real, en otros menesteres más apremiantes en aquellos momentos: la administración de las alcabalas de Toledo, Ciudad Real, Úbeda, Baeza, Carmona y Jerez de la Frontera, en cuyo cometido se empleó desde 1575 hasta 1581. Las actividades de Torregrosa al servicio de la Corona nos son bien conocidas gracias a un memorial presentado por sus hijos a su fallecimiento, ocurrido en 12 de octubre de 1607 solicitando del monarca un auxilio económico, en compensación por los muchos servicios prestados a los reyes Felipe II y Felipe III<sup>129</sup>.

En efecto, Pedro Luis de Torregrosa entró al servicio de Felipe II en 1554, cuando contaba aproximadamente unos 32 años. En ese momento, no era un personajillo cualquiera, sino un rico y afamado mercader y banquero, que abandonó sus negocios privados para dedicarse al servicio de la Administración pública, como tantos otros importantes hombres de negocios que Felipe II supo ganar para su causa. Ya hemos hablado de la admiración que sentía este monarca por los procedimientos ágiles, eficaces y versátiles de los hombres de negocios. Hasta este punto era conocido Torregrosa no sólo por su riqueza, sino sobre todo por su ilustración, buen juicio y hombría de bien, que incluso era reconocido y ponderado como ejemplo por los comerciantes de Génova. Pedro Madariaga dedica, precisamente, el Diálogo VI de su obra *Libro subtilissimo intitulado honra de Escrivanos*, publicado en Valencia, ciudad natal de Pedro Luis, en 1565, a encomiar las virtudes de nuestro personaje para demostrar cómo la cultura y el estudio no sólo eran grandemente apreciados por los monarcas, príncipes y sabios varones, sino que resultaban también muy útiles para los mercaderes. El autor acaba de redondear su opinión sobre Torregrosa diciendo: “Por cierto que estando yo en Génova, havra cinco o seis años, tratando en la plaza de la Señoria, de mercaderes españoles, luego me dixeron allí de Pero Luis, y con alcanzar el hombre tanta riqueza, mayor fama le hacian alla en Italia de su rectitud, buena conciencia, y generosidad, que de la hacienda” (Madariaga, 1565, fols. 33 vº y ss.).

En cuanto a su actividad como funcionario público, Francisco de Molina, tercero y último de los contadores del libro de Caja de la Real Hacienda, aseveraba

129 Dicho memorial comienza así: *Doña Maria, doña Beatriz, doña Ana, y don Geronimo de Torregrossa...*, y se custodia en la Real Academia de la Historia, Colección Salazar, tomo N-49.

unos diez años después de su muerte que “el Rey Felipe 2º, entre los grandes ministros que alcanzo por su filiidad, y elixio por su prudencia, tuvo a Pedro Luis de Torregrossa, natural de Valencia” (Biblioteca Nacional, MSS. 1750, fol. 364 rº y vº).

Reanudando nuestro discurso, diremos que, efectivamente, hasta el 20 de febrero de 1580 no se vuelve a oír hablar del proyecto de la partida doble en la Real Hacienda. La mención, breve, se contiene en una relación que según parece el Presidente del Consejo de Hacienda, a la sazón Hernando de Vega de Fonseca, presentó al rey Felipe II y que se le devolvió “con respuesta de su Md”, reseñando los asuntos discutidos en la última sesión del Consejo, para que Felipe II le diera instrucciones o le comentara su parecer al margen, como tenía por costumbre<sup>130</sup>. Entre los asuntos tratados se encontraba el de la partida doble, o sea, del libro de Caja. Dice así Hernando de Vega: “Apunte lo del libro de caxa, dando muestras de la intención que Vmd. tenia y de las muchas personas que a Vmd. se lo aconsejaban, de que yo tenia noticia por haberlo tambien tratado commigo. No les nombre la persona en quien Vmd. le provehia, ni tanpoco hasta hahora he dicho nada a la dicha persona, porque me representaron inconvenientes para la expedicion de los negocios, y confusion para los despachos, y en particular se me dixo que con la mudanza de los libros de la Razon se sabria por ellos y por los de Relaciones con toda presteza todo lo que sea necesario. Voyme informando de lo que convenga al servicio de Vmd. para que no se haga novedad que traya inconvenientes. De lo que resultare avisare a Vmd. para que mande lo que sea servido”. El comentario del monarca a esta explicación fue: “Sera muy bien lo que aqui dezis”.

Por lo anterior apreciamos el rechazo que los miembros del Consejo de Hacienda y, en general, todos los responsables y funcionarios del aparato hacendístico castellano sentían hacia el establecimiento de la contabilidad por partida doble, un rechazo que se agudizó e hizo inviable la implantación del sistema en el primer intento. Esta oposición era debida, por una parte, a que los funcionarios de carrera veían con muy malos ojos el nombramiento, que ya presumían, de un hombre de negocios para ocupar un alto cargo en la Real Hacienda: se juzgaba como una intromisión intolerable. Por otra parte, algunos altos funcionarios temerían verse sometidos con esta medida a un control más riguroso y eficaz. Otros, finalmente, creerían sinceramente que la partida doble no era un sistema adecuado para la Administración pública, dejando aparte el hecho de que pensaban que pocos funcionarios serían capaces de llegar a dominar un método hecho por y para mercaderes. Pero Felipe II estaba decidido a ello.

De esta manera, la siguiente noticia de que dispongo sobre el particular viene dada ya directamente por la cédula de establecimiento de la partida doble expedida el 9 de julio de 1580 en Badajoz, donde el monarca se encontraba al objeto de entrar en el reino de Portugal para tomar posesión del trono que por herencia le pertenecía<sup>131</sup>. Por dicha cédula se recomendaba a Pedro Luis de Torregrossa que formara y llevara un libro de Caja encuadrado para llevar la razón y cuenta general y particular de la Real Hacienda. La motivación esgrimida por el monarca para la formación de dicho libro era la conveniencia y necesidad de nombrar una persona inteligente y de confianza que unificara la llevanza de la cuenta y razón, que entonces estaba “dividida en muchos libros, y partes, y officios diferentes”. A estos efectos ordenaba expresamente, a todos los funcionarios de la Administración, empezando por el Presidente y miembros del Consejo Real, siguiendo por los de

130 Archivo Zabálburu, 181-19.

131 Archivo General de Simancas, Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 310, núm. 22.

los Consejos de Indias, de Órdenes, de Hacienda, Contaduría Mayor de Hacienda, etc., que a requerimiento de Torregrosa le dieran y entregasen, entonces y en adelante, todas las veces que se lo pidiera:

*"Relacion, quenta y razon, entera, cierta y verdadera, de todo lo que valieren y rentaren en cualquier manera, en cada un año, todas las dichas nuestras rentas, arbitrios, y asientos, y cosas de suso contenidas, servicios, y derechos, ordinarios, y extraordinarios, y otra cualquier hacienda nuestra; entera y cumplidamente, sin que vos falte ni mengue cosa alguna al pie de los pliegos, que assi dieredes cerca desto, para que podays formar, hazer y ordenar el dicho libro, y tener en el entera quenta y razon de todo nuestro patrimonio y hacienda, sin que falte cosa alguna, y nos podays dar a nos, y en el nuestro consejo de hacienda, siempre que vos la pidieramos relacion general y particular del es-tado, que todo ello tuviere".*

Por las citas anteriores podremos percarnos de la auténtica preocupación que se sentía por disponer de una contabilidad unitaria, global, sin perjuicio del detalle, y puesta al día. Unas metas tal vez demasiado ambiciosas para las dimensiones, complejidad y crecimiento desmesuradamente rápido de la Real Hacienda española, en una época con precariedad de comunicaciones y con menguadas posibilidades de una adecuada formación técnica de los funcionarios, como ya se ha hecho observar más arriba.

Por otra parte, no se define claramente en la cédula la categoría administrativa de Pedro Luis de Torregrosa ni su encuadramiento en el aparato hacendístico. De otro lado, el sueldo que se le asigna, de cien mil maravedís anuales, es más bien modesto. Bien podemos imaginarnos la irritación que sentirían los presidentes y miembros de los Consejos, los Contadores Mayores de la Contaduría de Hacienda y demás altos cargos de la Administración al recibir órdenes tan perentorias y tajantes de facilitar al encargado de la nueva contabilidad, un advenedizo procedente del comercio, todo lo que éste les pidiera.

No parece que Felipe II o sus consejeros estuvieran muy acertados al dejar de definir con claridad cuál era la categoría y el encaje administrativo del nuevo cargo, ni tampoco lo estuvieron al elegir el momento de su nombramiento, preocupado como estaba el monarca por los asuntos de Portugal, su coronación como rey del mismo y su ausencia de España durante un período necesariamente prolongado, como de hecho ocurrió, pues hasta 1583 no regresó a su Corte.

Por todo ello, no debe causar demasiada extrañeza el hecho de que Pedro Luis de Torregrosa no pudiera llevar su cometido a buen término. Ya en un escrito del 20 de octubre de 1580, es decir, dos meses y medio después de su nombramiento, se hace patente el deseo de apartarle del cargo. Por lo que parece, el escrito se envía a Badajoz, donde todavía se encontraba el rey, quizás al Presidente del Consejo o a otro alto funcionario, por parte de algún consejero de Hacienda que se habría quedado en Madrid. En cualquier caso, el Presidente del Consejo es quien lo apostilla<sup>132</sup>. Comenta el autor del escrito que deben tomarse unas cuentas del ejército y sugiere que a su "parescer podria su Md. proveer bien esto nombrando para ello a Pero Luis Torregrosa que su Mag<sup>d</sup>. cognosce y es persona a proposito para semejante manera de quentas". Luego explica que Torregrosa tiene dos pleitos con el fiscal que le quiere cobrar más de 12 cuentos que hace mucho tiempo que debe al

132 Archivo Zabálburu, 139-209.

rey y, por otra parte, Torregrosa demanda al monarca que le pague 50.000 ducados de cierto descuento. Asimismo, comenta que “*con la occasion de este libro que ha dicho que hara se entiende que entremete mas negociacion de la que seria menester*”. Termina diciendo: “*y assi seria bien que fuese a lo que digo y se diese lugar a esto todo, que en lo que entiende hagora creo que va mostrando el tiempo que es de poca substancia*”. La respuesta que recibe esta malévolas observación por parte del receptor del escrito es la siguiente: “*Muchos meses ha que dezian muchos que seria de ninguna, pero bien ha sido hacer la experiencia*”. En cualquier caso, el monarca no nombró a Torregrosa para tomar las cuentas del ejército como se sugería, sino a otros contadores.

En cualquier caso, fuera por la presión del entorno o por otras circunstancias, no parece que Felipe II a su regreso de Portugal en 1583 tomara cartas en el asunto. Más bien da la impresión de que siguió la corriente y dejó hacer. De este modo, según se dice en el Memorial de los hijos de Torregrosa: “*Y aunque el dicho Contador Pedro Luys estaba sirviendo el oficio del libro de caja, Su Magestad siempre le ocupo en diferentes negocios de su Real servicio*” (Doña María..., fol. 207 vº y 208 rº).

La misma información nos proporciona un escrito conservado en la Biblioteca de la Real Academia de la Historia, colección Salazar, volumen T-53, 9-1349, titulado *Relacion de lo que passo, sobre la introducion del libro de caja de la Real Hazienda*. En él se comenta: “*En tiempo del Presidente de Hazienda, Hernando de Vega, su Magestad mando dar el titulo (de Contador del libro de Caja) al dicho Pedro Luys. Pero las contradicciones que hubo entonces sobre ello, y el averle mandado su Magestad que le fuese sirviendo en la jornada de Monçon, que fue el año de 1585, y acudiesse a lo que le ordenasse el Presidente Rodrigo Vazquez, impidieron que no se executasse lo que se avia determinado, ni el llevar adelante el tratado de ordenar el dicho libro, y por averle tambien su Magestad ocupado en las cuentas de Antonio Alvarez de Alcozer, Marques de Auñon, Lorenço Espinola y Juan Fernandez de Espinosa, no se pudo por entonces tratar de otra cosa*”(fol. 1 rº y vº).

El escrito indicado del que se saca la cita anterior es un impreso de 18 folios, sin lugar de impresión ni fecha. Por su parte, este escrito constituye uno de los documentos más importantes de los que disponemos para el conocimiento de la historia del pensamiento contable español en el siglo XVI, porque contiene la transcripción de dos memoriales de objeciones que fueron redactados en contra del proyecto del libro de Caja, así como las respuestas dadas por Pedro Luis de Torregrosa a las mismas. Con ello se proporciona una comparación crítica entre el método de Cargo y Data y la contabilidad por partida doble de gran interés, al tiempo que ofrece una visión breve y resumida, pero de conjunto, del funcionamiento, trámite administrativo, organización y libros de cuentas llevados en la Contaduría Mayor de Hacienda, que en cierto modo completa la noticias más amplias y objetivas proporcionadas por los dos textos de los que hemos hablado en un capítulo anterior. Pero la parte más instructiva, la que constituye el núcleo conceptual del documento está formada por las objeciones a la implantación del libro de Caja y las respuestas de Torregrosa. El impreso fue tomado, probablemente, de un manuscrito original de Torregrosa con este mismo contenido, una copia del cual, sin fecha y sin firma, de 10 folios sin numerar, localicé en el Archivo Zabálburu, con la signatura 182-27. Aunque la copia del manuscrito no lleva fecha, sabemos que el manuscrito original tuvo que ser redactado no más tarde del 15 de septiembre de

1592, pues ésta es la fecha del informe que sobre él emiten Nicolás Doria y Tomás Fiesco, como se indica en el párrafo siguiente.

Además de estos memoriales de objeciones con las contestaciones formuladas por Torregrosa, la *Relacion* contiene también los pareceres que a petición del monarca o del Presidente de su Consejo de Hacienda formularon Fray Nicolao Doria, General de los Carmelitas Descalzos, y Tomás Fiesco, Factor General de su Magestad, sobre la implantación de la partida doble en la Real Hacienda. Estos pareceres fueron tomados también, probablemente, de un manuscrito anterior, y son, asimismo, de gran importancia para la historia del pensamiento contable español. Como es sabido, Nicolao Doria era miembro de una poderosa familia de mercaderes de Génova. En 1570, con 31 años de edad, se trasladó a Sevilla, donde se instaló como banquero con gran éxito, aconsejando con su pericia en los negocios a Felipe II en diversas ocasiones. Después de un naufragio en el que, según se dice, estuvo a punto de perecer, decidió cambiar de vida. Posiblemente no fuera ajena a esta decisión la crisis de 1575. En cualquier caso, puso en orden sus asuntos financieros, distribuyó gran cantidad de limosnas entre los pobres y atraído por la santidad de Teresa de Jesús, se hizo sacerdote y entró en la orden carmelita, adoptando el nombre de Nicolás de Jesús María. En ella llegó a General, y con su visión estricta de la disciplina y la austерidad, quiso separar totalmente a los carmelitas descalzos de los mitigados, y con tal motivo destituyó al padre Jerónimo Gracián, más moderado, y tuvo graves diferencias con San Juan de la Cruz, a quien desterró.

Yo conocí la existencia de la *Relacion de lo que passó, sobre la introducción del libro de caja de la Real Hacienda* gracias a un artículo del historiador del derecho español Rogelio Pérez-Bustamante, titulado: "Un intento de reforma contable en la Hacienda española durante el reinado de Felipe II. El Libro de Caja", publicado en *Moneda y Crédito*, núm. 148, mayo de 1979. En este trabajo, aun sin llegar a establecer que la reforma emprendida con el denominado libro de Caja suponía la implantación de la contabilidad por partida doble, Pérez-Bustamante describe someramente las vicisitudes de esta implantación según las narra la *Relacion* que descubre y presenta.

Como antes se indicaba, en el manuscrito localizado en el Archivo Zabálburu se encuentran transcritos los dos memoriales de objeciones junto con las respuestas de Torregrosa, que es quien redacta y presenta el escrito original, como se deduce del preámbulo de esta copia del mismo que dice así: "*El licenciado Ramirez de Prado, fiscal del Consejo de Hacienda, me dio dos memoriales sin autor y titulados Relacion de lo tocante al libro de caja, cuyo traslado es el que se sigue, y dixo que le diese mi parescer que tambien ba juntamente con ello escriviendo primero lo que se contiene en los memoriales por capítulos y la respuesta dellos donde se ofresce, salva su correction*". Sin embargo, a diferencia de lo indicado en este preámbulo, en la *Relacion*, después de la transcripción del primer memorial seguido de las respuestas de Torregrosa, se explica como introducción al segundo memorial: "*viendo los contrarios deste libro, que no bastavan las oposiciones que avian hecho en su memorial, determinaron dar otro del tenor siguiente*", es decir, se da a entender que Torregrosa no contestó los memoriales al mismo tiempo. A continuación de este comentario, se inserta el texto del segundo memorial y, acto seguido, la contestación que da al mismo José Luis de Torregrosa.

Con todo, como se verá por el texto del segundo memorial, sí parece posible que Torregrosa hubiera visto primero el anterior y lo hubiera contestado, habiéndose redactado el segundo después de haber recibido su autor las respuestas de aquél. El manuscrito de Pedro Luis repetiría entonces la transcripción del primer memorial junto con sus contestaciones, al objeto de reunir toda la discusión en un solo escrito. En cualquier caso, no parece que la cuestión revista demasiada importancia.

La indicada no es, por otra parte, la única diferencia que muestra la *Relacion* con respecto al manuscrito. Hay algunas pequeñas alteraciones en el texto y se numeran las objeciones del primer memorial, que van sin numerar en el manuscrito. En cualquier caso, como la *Relación* abarca más materia que el manuscrito, pues contiene también los pareceres de fray Nicolao Doria y Tomas Fiesco, me serviré de ella en mis citas, salvo cuando el contenido difiera sustancialmente del texto manuscrito.

Precisamente, es esta *Relacion*, en su folio 1 vº, la que nos informa de la razón por la cual Felipe II, después del largo paréntesis, el año 1592 volvió a la idea inicial y se reafirmó en su primera decisión de implantar la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de su Hacienda. Esta razón fue el éxito obtenido por Torregrosa en las misiones confiadas para revisar las cuentas de Antonio Alvarez de Alcozer, Marques de Auñon, Lorenço Espinola y Juan Fernandez de Espinosa con el propósito de averiguar su situación con la Real Hacienda. En efecto: “*aviendo visto su Magestad el gran servicio que avia recibido en las dichas cuentas, por averse tomado por los mismos libros de caxa que avian hecho las partes susodichas, se resolvio en mandar, que sin replica alguna se le diesse titulo al dicho Pedro Luys de Torregrossa, para el oficio de Contador del dicho libro*”. Aparte de informarnos de las circunstancias que impulsaron el segundo y logrado intento de creación del libro de Caja, el pasaje anterior nos instruye sobre el hecho de que todos estos personajes llevaban sus cuentas por partida doble.

Parece que como punto de partida de los dos memoriales subyacía el temor de que la Contaduría del Libro de Caja fuera a reemplazar totalmente, antes o después, a todas las Contadurías de libros existentes anteriormente, cuyos empleados quedarían desocupados. En el primer memorial se dejaba tan sólo traslucir el temor de que tal circunstancia pudiera ocurrir, pero en el segundo se presentaba la misma como un hecho ya decidido. No es extraño, en consecuencia, que el proyecto despertara la natural alarma.

De acuerdo con esta idea, el primer memorial, que es el más amplio y elaborado, describe en primer lugar y por separado, el contenido y el objeto de los libros de Cargo y Data o pliego horadado llevados en los distintos departamentos de la Contaduría Mayor de Hacienda, es decir, la Escribanía mayor de rentas, la Contaduría del Libro de Rentas, que llevaba también los Libros de lo Salvado y Quitaciones, la Contaduría del Libro del Sueldo y Tenencias, la Contaduría del Libro de las Mercedes, la Contaduría del Libro de Relaciones y la Contaduría del Libro de la Razón, así como de los libros de Cruzada, Subsidio y Excusado y de los libros de las Órdenes, que tenían Contadurías aparte, todo ello con el fin de demostrar el mucho aparato, trabajo y utilidad que la llevanza de estos libros reportaba. Luego se exponían las objeciones propiamente dichas al libro de Caja, también por separado. En total, el memorial contiene 25 objeciones, u oposiciones como las llama la *Relacion*. A cada una de ellas contesta Torregrosa individualmente, debajo

del texto de cada objeción, aunque en algunos casos agrupa un par de ellas debiendo a su semejanza o relación.

En el caso de los libros de la Escribanía mayor de rentas, Torregrosa comenta que el oficio de llevar estos libros no era de contadores, sino propiamente de escribanos, pues lo que se llevaba en ellos era la razón de toda la Hacienda y el Patrimonio reales por orden de inventario, y además se asentaban a la letra todas las escrituras y todos los contratos que se hacían respecto de encabezamientos y arrendamientos de rentas, así como las escrituras y los contratos de la concesión del servicio ordinario y extraordinario del Reino, y el servicio de los ocho millones. En cualquier caso, una vez especificado que los libros de la Escribanía no debían ser considerados libros de cuentas, opina que estaba bien que se llevasen por el sistema empleado. No le parecía bien, en cambio, que los mismos estuvieran sólo en manos del escribano de rentas. Piensa que debería sacarse una relación de todos sus asientos y ponerse en un arca de tres llaves para que cualquier funcionario que necesitara consultarlos lo pudiera hacer.

En lo concerniente a los libros de Rentas, de lo Salvado y Quitaciones, y del Sueldo y Tenencias, se muestra conforme con la forma en que se llevaban y dice que así debían seguir llevándose.

En relación con los libros que llevaban los Contadores de Mercedes, como los llama el autor del memorial y así, en efecto, se llamaban oficialmente, Torregrosa apostilla que “*el nombre de Contadores parece que les es impropio, porque hazen oficio de escrivano, o notario, y este es el titulo que se les da por las leyes de la Partida, y no de Contadores*” (*Relacion*, fol. 3 rº). Por lo demás, opina que debían seguir llevándose de la misma manera.

Con respecto a los libros de Relaciones, dice que no sólo deberían mantenerse, sino incluso acrecentarse con cosas que no llevaban entonces, pues estaban en los libros de la Razón o en otras partes. De forma que “*teniendolo todo, serán libros de Relaciones que es en buen romance libro de caxa. Pero faltales lo principal, que es el estilo y orden si se hiziere el libro de caxa que su Magestad manda, entonces se vera mejor si avran de quedar los libros de Relaciones, o el de caxa*” (*Relacion*, fol. 3 vº). Una vez se hiciera esto, se excusaría llevar el libro de la Razón y el secretario del Consejo de Hacienda podría retomar algunas tareas que solía hacer antes y que en aquellos momentos eran hechas en la Contaduría del Libro de la Razón.

Como se ha explicado anteriormente, el libro de la Razón fue comenzado a llevar por el contador Francisco de Almaguer hacia 1543 siguiendo su propia iniciativa, sin que el oficio constara en nómina ni existiera dotación para él. Almaguer tomó esta iniciativa con el objeto conocer de manera más completa y cierta el estado de la Real Hacienda, llegando dicho libro a constituir con el tiempo la Contaduría de Libros de más peso e influencia. A este respecto, responde Pedro Luis de Torregrosa: “*Esto que hizo Almaguer, devieran aver hecho los Contadores Fernando Ochoa, y Francisco Garnica, y los que han sido hasta oy. Porque solamente han sido Contadores en el nombre, sin libros, ni cuenta*” (*Relacion*, fol. 4 rº).

Por lo que concierne a los libros de Cruzada, Subsidio y Excusado, Torregrosa dice que el orden por el que se llevaban le parecía bien y que así debían seguir llevándose, aunque sería conveniente que “*en compendio tuviesen la cuenta dello en los libros de relaciones, con lo que esta dicho en el Capitulo que trata de los dichos libros de Relaciones*” (*ibidem*).

En relación con los libros de las Órdenes, Torregrosa comenta que valía aquí también lo dicho acerca de los libros de Cruzada, Subsidio y Excusado, así como de los de Mercedes.

A continuación de esta parte, de carácter introductorio y explicativo, comienza el memorial a presentar las objeciones propiamente dichas. La número 10 explica que todos los libros de los que se había hablado eran de pliego horadado, y tenían tan gran correspondencia entre sí, que aunque habían trabajado en ellos contadores y oficiales muy expertos en la materia, nunca se había hallado ningún inconveniente en la forma y estilo de ellos. Por el contrario, siempre se habían aprobado, encareciendo y ponderando mucho el buen juicio de los que los habían compuesto y ordenado. Y nunca se había podido hallar un sistema, orden ni estilo mejor. Es decir, se esgrime en este caso el típico argumento de los funcionarios ante cualquier cambio en el trámite administrativo: “siempre se ha hecho así”, como saben bien todos los que han tenido que aplicar innovaciones en instancias públicas.

La objeción siguiente, que Torregrosa agrupa con la anterior a efectos de respuesta, especificaba el mucho trabajo que había en cada uno de los departamentos indicados, de forma que el que menos quehacer tenía empleaba por lo menos dos oficiales, es decir, contadores, cuando no eran tres, o los cuatro que había en la Contaduría del Libro de Relaciones. Ello sin contar los escribientes necesarios.

A todo esto repone Pedro Luis que, por muy honrados e inteligentes que fueran las personas que inventaron los libros horadados y el sistema de cuentas que en ellos se tenía, los cambios introducidos por los nuevos tiempos y la gran diversidad de los negocios en que trataba la Real Hacienda hacían necesario otro sistema. De esta manera, cualquier persona que examinara con cuidado los libros horadados y el orden que en ellos se tenía, se percataría, aunque no fuera muy diestro, de que no eran los convenientes para la Real Hacienda. “*Y que no son ni se pueden llamar libros, ni Contadores, los que los pretenden sustentar y anteponer los libros de caxa, y podrían satisfazérse con ver que ninguna Nacion usa semejantes libros, y todos libros de caxa*” (*Relacion*, fol. 5 rº). Como se ve, aquí Torregrosa exageraba gravemente, pues, como se ha dicho, España, fue la primera gran nación en implantar la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de su Hacienda. Sigue diciendo nuestro personaje que la falta de orden causaba confusión y, con ella, el empleo de más hombres y más tiempo. Acto seguido, saca a colación varios ejemplos, no demasiado bien traídos a la verdad, de cómo el empleo de medios adecuados ahorraba hombres, tiempo y esfuerzo.

La siguiente objeción explica que, como el sistema contable estaba ya muy asentado, todas la veces que se había querido saber el estado del patrimonio real y lo que estaba consumido y libre de él, se había pedido a cada oficio la relación de lo que le tocaba. Estas las relaciones se habían recibido en tres o cuatro horas, consolidándose en una sola con mucha facilidad y brevedad, dada la larga experiencia que se tenía. A este respecto, responde Torregrosa que las relaciones se daban conforme a lo que constaba en los libros, pero no como convendría, pues no se podía averiguar si había más datos que los registrados ni si se habían producido errores, pues por el sistema de libros horadados no se podía hacer balances para comprobar la corrección de las anotaciones. De los errores cometidos por los oficiales, muchos yacían enterrados, es decir, nunca habían sido descubiertos, y otros sólo se descubrían a la hora de rendir las cuentas en la Contaduría Mayor de

Cuentas. Las dilaciones producidas por este motivo eran tan grandes que a veces los errores se averiguaban cuando ya no había de quien cobrar.

La objeción número 13 afirmaba que no se podía poner en duda la confianza que merecían los oficiales que estaban a cargo de los libros ni tampoco el esmero con que los llevaban. Debido a ello, querer introducir un libro de caja, en donde estaría la razón de todo lo descrito hasta ese momento y de otras cosas que se indicarían más adelante, sólo tendría sentido si de ello se siguieran grandes beneficios para el rey, para su Hacienda, para la mayor brevedad de los despachos o para las partes. Pero no se entendía que pudiera darse ninguno de estos beneficios, sino por el contrario inconvenientes y dificultades.

Pedro Luis de Torregrosa responde a esto diciendo que no se trataba de que fueran dignos de confianza o no los contadores, ni tampoco de los daños que habían causado con sus descuidos y falta de orden, pues todo ello era notorio. Por otra parte, al contador más meticuloso no le perjudicaría que se aumentasen las medidas de seguridad, ya que la magnitud de la Hacienda así lo requería. Añade, además, que parecía que los responsables se iban desengaño de que el orden y la cuenta de pliego horadado fueran los convenientes y de que bastaban los contadores y oficiales que había. Cita como ejemplo el nombramiento de Pedro Ortiz del Río, como Contador de la Factoría general de Su Majestad, con el encargo de llevar las cuentas por partida doble. Comparándolos con la necesidad de aumentar la seguridad y el control, las dificultades y los impedimentos de establecer el libro de Caja serían pocos: simplemente, el coste de llevar el libro. Y aunque junto con el libro de Caja se siguieran llevando los mismos libros de pliego horadado que antes, cita el refrán "*del cuero saldrán las correas*", queriendo significar que el mismo sistema produciría ahorros que cubrirían el gasto (*Relacion*, fol. 6 rº).

Las objeciones 14, 15 y 16 son agrupadas por Torregrosa para darles una respuesta conjunta, pues se refieren a un mismo tema: el de la imposibilidad de que el libro de Caja recogiera los importes de las rentas que no se conocían de antemano, como ocurría con las rentas ordinarias y extraordinarias que se administraban por fieldad, es decir, por administración directa, o de aquellas en las cuales no se conocía desde el principio quiénes habían de recaudarlas. En los libros de pliego horadado se dejaba en blanco el importe de la renta o el nombre del agente recaudador, cosa que no podía hacerse en el libro de Caja.

A estas objeciones contesta Torregrosa diciendo que "*parece que proceden de la poca noticia que debe tener de libro de caja el que las pone, porque aunque no fuera por otra cosa, sino por las haciendas Reales que están en administración, para esto solo se avia de tener la cuenta por orden de libro de caja, y para que sea mejor recaudo que el de Relaciones parece que basta ver los del pliego horadado, que podemos dezir que están como madexa sin cuenta, y los de caja son libros cosidos y enquadernados*" (*Relacion*, fol. 7 rº).

Las dos objeciones siguientes se agrupan también, al objeto de ser contestadas conjuntamente. La primera de ellas se refería a que para poder llevar la cuenta entera en el libro de Caja habrían de anotarse en él todos los asientos que se hacían en los oficios que se habían descrito. Y como eran tantos estos oficios, tantos los asientos que se despachaban y tantos los oficiales que en ellos trabajaban, el retraso con que las operaciones se registrarían en el libro de Caja sería considerable, en perjuicio de las partes afectadas. La segunda objeción explicaba que debido a ello, si se quisiera tener una relación puntual del estado del patrimonio real

o de la Hacienda que el monarca tenía a su disposición, libre o desembarazada, como sucedía muy ordinariamente, el libro de Caja no la podría dar en el día en que se le pidiese porque no lo tendría al corriente. Y entonces debería recurrirse a preguntar a cada oficio los datos de que fuera competente, que es lo que se hacía en aquellos momentos, sin necesidad de que hubiera libro de Caja.

Las respuestas de Torregrosa se van haciendo cada vez más agrias y contundentes. A estas objeciones contesta diciendo que, obviamente, al libro de Caja se le tenía que facilitar de entrada el inventario de las haciendas fijas del monarca, así como los alcances o restos que se le debían, “que pues dizen que lo suelen dar dentro de quattro horas después que se les pide, se contentara el que huviere de formar el libro que se los den en quattro dias, y aun se les podran conceder ocho, con que den asi mismo razon de lo que su Magestad deve” (*Relacion*, fol. 7 vº). Una vez hecho esto, no haría falta que los demás oficios lo hicieran otra vez, pues el de Caja tomaría razón de todo lo que se despachase, y la cuenta que tuviera sería cierta, confiriendo y ajustando las cuentas con dichos oficios cada quince días, a diferencia de lo que se hacía en aquellos momentos. En efecto, decía que, aunque había normas que disponían que los contadores de Relaciones, que llevaban libros por duplicado como era costumbre en todas las Contadurías de Libros, confiriesen sus cuentas el uno con el otro cada cierto tiempo, se contentaban cuando lo hacían con darse algunas relaciones de cosas particulares, que solían arrojar diferencias. Menos conformidad y buen orden se tenía aún en los libros de la Razón, y para dar los pliegos y recetas a los Contadores de cuentas tenían tanta dificultad que lo que se podía hacer en quince días tardaban un año en hacerlo.

Por otra parte, si pareciese oportuno se podría llevar el libro de Caja por duplicado y asimismo se podrían dejar funcionando las demás Contadurías de Libros, excepto la de Relaciones y la de la Razón, que podrían excusarse. Y habría menos retrasos en los despachos con los libros de Caja, y serían más ciertos, y se tendría más satisfacción con ellos, porque se podrían comprobar los alcances con los finiquitos de las cuentas dados por la Contaduría Mayor de Cuentas, cosa que aquellos momentos no se podía hacer, porque los del libro de la Razón daban los asientos en compendio. A partir de estos compendios los contadores de resultas hacían las cuentas con las partes y acontecía que los intereses de los alcances a favor de ellas importaban mucha cantidad. Su Majestad pagaba lo que decían los contadores de resultas y no había libro donde se reflejase la cuenta, de forma que no se podía averiguar si ésta era cierta. De manera que, cuando en el Consejo Real se veía un pleito entre partes, si el mismo montaba mil ducados, les parecía a los jueces que tres eran pocos por lo que se solía nombrar más. En cambio, había partidas de intereses que montaban más de cincuenta mil ducados y las averiguaban sólo dos contadores de resultas, sin que hubiera forma de comprobarlas ni con quién hacerlo. El libro de Caja proporcionaría el elemento con el cual se podría hacer.

También las tres objeciones siguientes las agrupa Torregrosa para la respuesta. La número 19, que es la primera de las tres, relacionaba varias materias objeto de cuentas particulares que se llevaban fuera de la Contaduría Mayor de Hacienda, de la Contaduría de la Cruzada, Subsidio y Excusado, y de la Contaduría de las Órdenes, como eran los gajes o retribuciones complementarias de los criados de la casa de Borgoña de Su Majestad, los de su casa de Castilla, las rentas y gastos del Escorial y de Aranjuez, los alcances de la Contaduría Mayor de Cuentas, los sueldos y gastos de las Armadas de mar y de los ejércitos de Flandes, Italia y Francia,

de los del que estaba a cargo del Duque de Saboya, y de los de Bretaña, Narbona y otras partes, y de los presidios<sup>133</sup> de Portugal, Mahón, Menorca, Peñón de Vélez, Melilla, Ceuta, Tánger y Arcila, y de las fronteras de Cataluña. Para llevar la cuenta completa del patrimonio y Hacienda real, el libro de Caja también debería comprender todas estas cuentas. La objeción siguiente era corolario de la primera, pues decía que en caso de que esto se pudiera hacer, sería necesario que el libro de Caja tuviera muchos oficiales y muy diestros. La tercera objeción, por último, exponía que habiendo tantos libros de pliego horadado, pareció necesario no obstante que cada oficio y género de ellos se llevaran por duplicado, para que las omisiones que se produjeran en el uno se advirtieran en el otro, y que cada día acontecían casos de estos. Consiguientemente, también el libro de Caja debería llevarse por duplicado, pues lo que se confiaba a tantas personas, no debía confiarse sólo a una, ya que en materia de cuentas se podía errar con mucha facilidad. Por otra parte, sería necesaria esta duplicación del libro de Caja, para que los dos tuviesen igual contenido, como ocurría con los libros de pliego horadado.

La contestación de Pedro Luis de Torregrosa fue que no veía dificultad en integrar estas materias en el libro de Caja y que el hecho de que las cuentas de los sueldos y gastos de las armadas de mar y ejércitos de Flandes, Italia y Francia se llevaran aparte, hacía aún más necesario el libro de Caja, y excusarlo sería muy costoso y perjudicial, pues no había duda de que “*para tan grande hacienda, y tan deramada, es necessaria mucha cuenta y arte, y mucho cuidado y orden con ella, porque esta es la que la facilita, y hombres lo han de hacer, y si huviere libro de caxa, después de armado y puesto en perficion, duplicarlo, y quando no tuviera otra cosa sino la prueva que es el balance, como esta dicho, por esto solo se avia de usar del, y no de otro en ninguna manera*Relacion, fol. 9 vº). Añade que los libros de pliego horadado eran más susceptibles de ser objeto de fraudes por la facilidad con que se podía quitar un pliego y poner otro en su lugar, o incluso no poner ninguno. Esto no se podía hacer en los libros de Caja sin que se dejara de ver, como era notorio, tan notorio como eran los daños que se habían producido por este mal orden, aunque aún serían mayores los que no se habían averiguado.

La objeción siguiente, la número 22, insiste en comentar que sería necesario que hubiera dos libros de Caja, con lo que se duplicarían los inconvenientes, el trabajo, el coste y los retrasos. Por ello, querer introducir el libro de Caja no parecía que pudiera tener ninguna conveniencia, sino sólo tener más libros y más confusión, “*y querer el que le tuviesse ser Contador mayor de todos los libros, y dar a este de caxa tanto ser y calidad, que parezca que no tienen ninguna los demás, teniendo tanta como tienen, y dar asimismo a entender, que no se ha tenido en ellos la buena cuenta y razon que siempre se tuvo*ibíd). Esta era, realmente, una de las razones más profundas y auténticas de la oposición que la implantación de la contabilidad por partida doble encontró por parte de los funcionarios de la Real Hacienda. Pues, como se indicaba más arriba, los funcionarios consideraron una introducción intolerable que un mercader no sólo fuera a ocupar un alto cargo en la Contaduría Mayor de Hacienda, sino que además fuera a situarse en situación preeminente con respecto a los demás contadores de libros, como efectivamente ocurrió, y que, con ello, se les dejara en mal lugar a todos.

133 Según dice Covarrubias, “*Comúnmente llamamos presidio el castillo o fuerça donde ay gente de guarnicion*” (1647, p. 881).

Parece que a medida que iba leyendo el memorial, Pedro Luis de Torregrosa se iba hartando más y más de la insistencia de su redactor en pregonar la buena cuenta y razón, así como la honestidad que se había tenido siempre en la llevanza de los libros de Cargo y Data de la Contaduría Mayor de Hacienda. De modo que responde a esta objeción afirmando que en Castilla había habido Contadores Mayores, así como Tenientes de Contador Mayor que al principio nombraban los primeros, aunque luego pasó a nombrarlos el rey. Estos Tenientes tenían en sus casas oficiales que llevaban los libros, pero al parecerles que los Contadores Mayores se desentendían de ellos y se contentaban con cobrar sus derechos, que eran muchos, y con la autoridad que les confería el cargo, dejaron también los Tenientes de interesarse en los oficios, de modo que fueron los oficiales quienes se hicieron cargo de los libros y las cuentas, y en especial los contadores de Relaciones. A ellos, pues, había ido a parar lo más sustancial e importante de la administración y contabilidad de toda la Real Hacienda, con toda su magnitud. Parece que esto fue lo que ocasionó que el buen contador Almaguer se decidiera a establecer el libro de la Razón. Y para que se viera bien claro cómo era la buena cuenta y razón que decían que tenían los que la llevaban, bastaría con analizar sólo dos episodios: uno el del medio general tomado en 7 de diciembre de 1577 con los hombres de negocios comprendidos en el decreto de 1 de septiembre de 1575. Y el otro, de 25 de mayo de 1580, concerniente al medio que se tomó con Juan Fernández de Espinosa, como hombre de los comprendidos en el dicho decreto de 1575, y pluguiera a Dios que parara en ello. *"Estos dos capítulos y algunas cosas particulares y la declaración dellos se pornan adelante para que el que a fecho estos memoriales y advertencias para que se continuen los daños que a rescebido la Real hazienda, bea y conosca que le an entendido y los que los puede atajar no le den mas credito del que merece la fidelidad con que a tratado lo que a tenido a su cargo de la Real Hazienda. La autoridad el Rey la da y la onrra consiste en que los ombres de bien os tengan por tal y que lo seays. Porque lo que es solo sombra o apariencia presto desdize y se echa de ver y el daño que an causado sustentando por el provecho que dello para si a reportado, son tres blancas respecto del daño que a causado, y lo que es peor, que con aver visto y tocado con sus manos lo que dello en estos años se a averiguado se atreva a quererlo sustentar sin mascara"*<sup>134</sup>.

Las dos últimas objeciones de este memorial están asimismo agrupadas y reciben una respuesta conjunta. En la primera de ellas se indica el inconveniente que al autor del memorial le parecía el mayor de todos, y era que estando tan empeñado y consumido el patrimonio Real, no sería conveniente que todo estuviera recopilado en un solo libro, el de Caja, pues fácilmente se podría saber su estado tanto en los reinos de España como en el extranjero. Es decir, un argumento absolutamente contrario a todo lo que se había venido arguyendo hasta entonces. La segunda es igual de chocante, pues sostén todo lo contrario, o sea: "parece que no es bien que se pueda dezir, que siendo como es tan grande el patrimonio Real, pueda estar en un solo libro", aunque luego quiere arreglarlo, "siendo como son tan necesarios todos los que ay" (*Relacion*, fol. 10 vº).

Torregrosa solamente responde a la primera observación, diciendo que, efectivamente, sería conveniente que se guardara en secreto el estado de la Real Hacienda.

134 Este pasaje se ha transscrito directamente del manuscrito redactado por Torregrosa que comienza *El licenciado Ramirez de Prado...*, custodiado en el Archivo Zabálburu, sign. 182-27, porque el texto de la *Relacion* era distinto y su significado resultaba ambiguo y confuso.

da, que sólo debieran saber los que la administraban. Pero sucedía que ellos no lo conocían y sí lo conocían, en cambio, los hombres de negocios, con las ventajas que tal conocimiento les confería. Y si lo conocían, era porque se lo habían comunicado los oficiales de los libros, porque si no, no lo hubieran podido saber. Algo se debía de haber filtrado a este respecto, decía, pues había sido necesario dictar la notificación del anterior mes de julio, advirtiendo a los oficiales que no manifestaran lo que tenían en sus libros, ni los mostrasen, so pena de privación de sus oficios. Y, dado el orden que en aquellos momentos se tenía en la cuenta de la Real Hacienda, no eran muchos los que pudieran hacer ese daño de manifestar lo que había en ella. En cualquier caso, el daño no estaba en que hubiese un libro o muchos, pues con los muchos que decían que había, se había hecho el daño que se veía.

El segundo memorial se dedicaba en sus cuatro quintas partes a describir con más detalle que el anterior las funciones de cada uno de los organismos de la Real Hacienda que tenían que ver con registros y libros de cuentas, haciendo hincapié en los muchos registros no contables que se efectuaban diariamente y que, en consecuencia, no podían ser objeto de anotación en el libro de Caja. Al comienzo del memorial se señalaba que, aparte de los inconvenientes ya indicados en otra relación, se tenía por imposible o, al menos, por muy difícil y de poco fruto hacer el libro de Caja y ponerlo en perfección. Aparte de ello, querer dar a entender que cuando hubiera el libro de Caja por duplicado dejarían de ser necesarios los demás libros de pliego horadado que entonces había en la Hacienda y Patrimonio Reales, y que con solamente los dos de Caja se podrían gobernar aquéllos, tendría dificultades. A continuación se pasaba a ilustrar estas dificultades con la descripción indicada de los trabajos, trámites, libros de cuentas y libros registros llevados por las distintas instancias, terminando con la afirmación de que a la vista de lo expuesto parecía impracticable decir que habían de cesar los demás libros de pliego horadado, y que tan gran máquina se podría gobernar por sólo el libro de Caja. Porque además de lo dicho, en cada uno de los oficios de pliego horadado, aparte de lo que era cuenta y razón de los libros de Cargo y Data, eran tantos los despachos que se hacían y de tan distinta índole, que con haber tantos oficiales, no podían cumplir con las partes tan puntualmente como se hubiera debido. De este modo, si todos los oficios de pliego horadado se consumiesen, es decir, se eliminases, ¿qué funcionarios y oficiales podrían encontrarse que además de tener a su cargo la cuenta y razón del libro de Caja, fueran capaces de hacer tantos y tan diversos despachos como se hacían en los dichos oficios, y tan diferentes unos de otros? Pues ello no se podía saber ni comprender con buenas explicaciones y razonamientos de libro de Caja, sino con la noticia, práctica y experiencia de los dichos oficios.

Como se ve, este memorial evita recurrir al argumento de que no se podía dudar de la honorabilidad de los encargados de los oficios, así como insistir en el buen funcionamiento de la organización. Se centra, por el contrario, en el supuesto de que el establecimiento de la contabilidad por partida doble implicaría la supresión de todas las Contadurías de Libros existentes a la sazón, así como en la imposibilidad de que la nueva Contaduría del Libro de Caja pudiera asumir por sí sola todas las tareas que ello conllevaría, dada la multitud de personas y de conocimientos prácticos que ello requeriría.

Pedro Luis de Torregrosa contesta al memorial al final, en conjunto, sin separarlo por objeciones o explicaciones respecto de cada instancia administrativa. En

su respuesta hace caso omiso del supuesto esgrimido, para concentrar su argumentación en la nula eficacia del sistema contable que se estaba llevando, así como en las capacidades de la partida doble. En efecto, la contestación de Torregrosa empieza explicando que casi todo lo que dice el segundo memorial es confirmar y ampliar lo dicho en el primero, y que lo que ambos memoriales pretenden es persuadir de dos cosas: la una que hay buen orden, cuenta y cuidado en la Real Hacienda; y la otra que el libro de Caja no era capaz de abarcarla y que por eso no se debía utilizar, sino proseguir con los libros de pliego horadado. “*A lo cual se dice, que ni ay orden ni cuenta con la Real Hazienda, ni Contador que la tenga ni la que tienen es la que conviene, ni los libros de pliegos horadados son libros, ni lo parezen, por lo qual los Alemanes, Italianos, Franceses y todas las naciones tienen sus cuentas en libros encuadrados, por orden de libro de caxa, y ninguno de ellos usa de pliegos horadados, y si para algunas cosas es bien que los aya y usar dellos es para tomar cuentas, teniendolas por orden de libro de caxa, y no de otra manera*” (*Relacion*, fol. 13 rº y vº). Ya hemos comentado anteriormente que Torregrosa exageraba gravemente en este punto, pues en Francia, única gran nación comparable a España en aquellos tiempos, no se llevaban las cuentas centrales de la Real Hacienda por partida doble, en algunos pequeños países de los que se componía la Italia de la época sí se llevaban las cuentas por este sistema, mientras que, por falta de estudios al respecto, no se sabe lo que ocurría en Alemania. Por otra parte, sigue diciendo que “*aunque los Españoles tienen sus cuentas por orden de libro de caxa muchos años ha y son diestros y muy inteligentes en ello, todavia parecio conveniente mandar, y se ordeno que ningun hombre de negocios natural ni extranjero en estos Reynos tuviese sus cuentas por otra orden, sino por la de libro de caxa, con manual, y se mando por prematica y ley en los años 549 y 552 con pena contra los transgresores*” (*ibidem*). También recuerda que en las Cortes de Monzón de 1564, los tres estados de Valencia solicitaron al monarca que les diera fuero para que la cuenta de los derechos que se cobraban del general, donde todos contribuían sin que nadie se eximiera, se llevaran por orden de libro de caxa y manual.

Añade que para poder decir con razón y afirmar que tenían buena orden y cuenta con la Real Hacienda en los libros horadados, la habían de tener de todo lo que el rey tenía y le debían, y también de lo que él debía. Porque, aunque fuese verdad que la tenían de lo que Su Majestad había de haber y le pertenecía, si no la tuviesen clara y definida de lo que debía él, era casi lo mismo que no tenerla. Que no la había como convenía ni de lo uno ni de lo otro estaba averiguado, con mucho daño para la Real Hacienda.

Como ilustración de sus palabras, comenta que cuando se tomó el medio general con los hombres de negocios comprendidos en el decreto de 1 de septiembre de 1575, no sabiendo los contadores de Su Majestad, ni pudiéndolo aclarar por los libros de pliego horadado, lo que se debía a los hombres de negocios, ni lo que ellos debían, fue forzoso pedirles a ellos mismos que les diesen la relación de lo uno y de lo otro por sus libros de Caja. Pues ni por los libros de Relaciones ni por los de la Razón, ni por ninguno de los demás de pliego horadado, podían precisarlo. De forma que, habiéndose basado las cuentas en la relación que hicieron las partes interesadas, puede juzgarse fácilmente cuán grande sería el daño recibido por el monarca por no estar ordenadas las cuentas de su Hacienda de modo que no fuera menester pedírselas a los mismos hombres de negocios. Acto seguido inserta Pedro Luis de Torregrosa con todo detalle los dos capítulos o episodios que

ya había anunciado que explicaría más adelante, referido el primero al medio tomado en 7 de diciembre de 1577 con los hombres de negocios comprendidos en el decreto de 1 de septiembre de 1575, y el segundo al medio tomado en 25 de mayo de 1580 con Juan Fernández de Espinosa. Con respecto a este último comenta, entre otras cosas escandalosas, que por los libros de Caja que llevaba el interesado había podido establecer que los intereses que había cobrado en conjunto a Su Majestad por los préstamos que le había concedido por vía de asientos, ascendían a más del 55 por 100 al año, cuando Fernández de Espinosa había alegado previamente que los intereses que le había llevado al monarca eran muy moderados. Asimismo, expone con todo detalle algunos ejemplos más para demostrar cómo la aplicación de la contabilidad por partida doble había permitido recuperar cantidades que se les habían escapado a los contadores de los libros de pliego horadado, y lo mismo había ocurrido en la Contaduría Mayor de Cuentas en la liquidación y finiquito de las cuentas<sup>135</sup>.

Acabada la transcripción de los dos memoriales, la *Relacion* explica que queriendo Felipe II consultar si las objeciones que se hacían en ellos eran de alguna consideración y si las respuestas dadas por Torregrosa las satisfacían suficientemente, lo mandó remitir todo a Pablo Laguna, Presidente del Consejo de Indias, para que se entregasen los escritos a Fray Nicolao Doria, General de los Carmelitas Descalzos, y a Tomás Fiesco, Factor General de Su Majestad; ambos habían sido grandes mercaderes y hombres de negocios en el pasado, muy conocidos en el ámbito internacional, al objeto de que emitiesen su parecer. Así lo hicieron éstos en un informe conjunto, recogido también en dicha Relacion, como se ha indicado más arriba.

Su parecer comienza de esta manera:

*"Parecenos que las mismas razones que lo contradizen, muestran no tener noticia del modo que en el libro de caxa se tiene, y que no advierten que no se trata aquí de quitar los libros y cuentas que ay en la Real Hazienda, sino solo de añadirle este libro de caxa, para que con todos los demás ayude a la buena administracion della, y pues que ellos mismos dicen que en tiempo de Francisco de Almaguer, que fue Contador mayor, y en otros tiempos, quando la Real Hazienda crecia yvan añadiendo libros y modos que diessen mayor luz y claridad, e lo mismo dice que en este tiempo de tanta hacienda no solo es bien provechoso, sino es necesario hacer lo mismo, y ningun modo es mejor que el del libro de caxa aprobado de tantas naciones, y con tanta experiencia. Y assi, con esto y con la respuesta que fue dada a essas razones, se excluye cualquiera contradiccion"* (*Relacion*, fol. 15 vº).

Doria y Fiesco siguen diciendo que el coste que ocasionaría el montar y mantener este libro de Caja para la contabilización y buena marcha de los negocios se vería más que compensado por los buenos efectos que traía consigo, como se veía en tantos reinos y naciones que lo utilizaban. Y lo mismo se esperaba en España, con mayor motivo por cuanto la hacienda era mayor y más derramada, pasando por más manos, y por eso era necesaria mayor vigilancia en las cuentas. La ex-

135 Los capítulos o episodios comentados, así como los ejemplos adicionados no figuran en la *Relacion*, por lo que estos detalles se han tomado directamente del manuscrito redactado por Torregrosa que comienza *El licenciado Ramirez de Prado...*, custodiado en el Archivo Zabálburu, sign. 182-27.

periencia sería la maestra que demostraría las ventajas de este libro, y siendo un negocio tan grave era de razón que a ella se remitiera todo.

El provecho que resultaba de utilizar el libro de Caja mostraba bien a las claras la conveniencia de que se utilizase para la buena administración de la Real Hacienda. Los inconvenientes que se habían puesto de manifiesto en ella, demostraban que las cuentas que se llevaban en la Contaduría Mayor de Hacienda tenían necesidad de ser ayudadas y apoyadas por este libro de Caja, para que de esta manera fueran más precisas, más claras y más fáciles, pues éstas eran las cualidades que se requerían en las cuentas para que los que las tuvieran a su cargo hicieran su oficio más fácilmente. Esto haría que la hacienda fuese bien administrada, porque, de otra manera, la dificultad daba pie para que los funcionarios se descuidasen, bien porque no fueran capaces de vencer las dificultades, bien porque no quisieran tomarse el trabajo de hacerlo. De este modo las cuentas se hacían engorrosas y la hacienda se perdía, como enseñaba la experiencia.

De por sí, el libro de Caja era muy preciso, de manera que el balance y memorial salía siempre exacto, y si hubiera algún error lo decía y descubría, aunque fuera de un solo maravedí, porque se mostraba en un pliego de papel todo lo que había en la hacienda, y dónde estaba, y lo que le debían, y quién lo debía, y a qué plazos, con todas las demás circunstancias que se quisieran saber. Y esto era así tanto en la cuenta de cada uno, como en lo que a todo el libro y a toda la hacienda tocaba. Era también fácil de hacer, por lo que cada día, si fuese menester, se podía sacar este balance y memorial de todo. Y con abrir el libro se sabía inmediatamente, en la cuenta de cada uno, lo que debía y lo que había de haber, porque era completo y lo contenía todo en sí. Esto no se daba en las cuentas que a la sazón se tenían en la Hacienda Real, y por eso de ordinario había que hacer las cuentas con cada uno antes de poder saber si se debía y cuanto se debía.

*"Esta claridad y facilidad del libro de caja importa mucho para ajustar y ver de presto las cuentas de cada uno, y para la cobranza y buena administración de toda la hacienda"* (*Relacion*, fol. 16 vº). De tal modo, el libro de Caja sería para los demás libros de pliego horadado que había en la Hacienda como la torre del homenaje en las fortalezas, que las defiende, las descubre y las ve enteramente. Así sería este libro una suma clara de todos los otros.

Con la indicada claridad y facilidad que se tenía en el libro de Caja para hacer las cuentas y cobrar de cada uno lo que debía a su tiempo, se evitaría también un gran inconveniente muy ordinario y muy dañoso para la Real Hacienda: comúnmente las personas que debían a Su Majestad tenían que ajustar alguna cuenta con la Contaduría, y como no era cosa fácil hacer estas cuentas con el sistema que se seguía en aquellos momentos, se producían los retrasos, y no se acababa nunca, y algunas se retrasaban tanto que o se cobraban tarde y mal, o no se podían cobrar, por muerte o quiebra del deudor. Otras veces los contadores descuidaban el ajuste de estas cuentas o se olvidaban de ellas, y así se perdía todo, pues ya el solo retraso o dilación causaba un grandísimo daño a Su Majestad por los grandes intereses que se perdían. En cambio, cuando hubiera que hacer las cuentas con alguien por el libro de Caja, se haría en una hora lo que con los pliegos horadados tardaría mucho tiempo. Sería de gran ayuda para cobrar sin dilación, lo que sería de grandísimo provecho para la Real Hacienda. Pues, forzosamente, debería de haber muchísimas cuentas y deudas olvidadas de años pasados en los libros de pliego horadado. Y no podía saberse qué parte de ellas eran deudas que todavía se

pudieran cobrar, aunque nunca se cobraban, dadas la dificultades para averiguarlas que existían con el sistema seguido. En cambio, si hubiera libro de Caja, con facilidad se vería y manifestaría, y si no se ponía este remedio las cosas seguirían como antes.

Los muchos reinos y territorios que Su Majestad tenía le obligaban a hacer muchos contratos y convenios, y sólo con dificultad se podía saber lo que el monarca perdía y lo que el tratante ganaba, como mostraba la variedad de pareceres que se habían dado cuando Su Majestad lo había querido saber. Esto era consecuencia de las muchas adehalas o ventajas extra que cada día iban pidiendo los hombres de negocios para hacer sus ganancias más secretas y menos evidentes a los ojos de los ministros o funcionarios reales. El libro de Caja las pondría de manifiesto, porque en él se tendría que asentar lo que valía cada adehala. Así, se vería en el acto lo que se perdía en el asiento o contrato, mientras que por los libros de Cargo y Data no se podía saber, porque el valor de las adehalas no se anotaba en ellos. El saberlo era de mucha importancia, pues el ignorarlo, junto con el retraso de las cuentas y de los cobros del que se había hablado, había causado daños de millones en oro a la Real Hacienda, por las excesivas pérdidas en los contratos, pues los tratantes aprovechándose del trabajo que había y del retraso en hacer las cuentas, pedían por adehala que les dieran de inmediato juros bien situados u otra hacienda real, y a cambio ellos se obligaban a comprar juros mal situados y a devolverlos amortizados a la Hacienda Real en uno o dos años, con lo cual ésta se embolsaría su precio. Pero a la hora de pagarlos, no lo hacían, y como había cuentas que hacer la cuestión duraba años y años. Por esta causa la Hacienda Real había padecido grandes daños, como se sabía y era público. Un ejemplo de ello era lo que había pasado y pasaba con Juan Fernández de Espinosa. Todo ello lo remediaría el libro de Caja con su claridad y cuenta precisa y fácil. A través de él, lo mismo que por el suyo sabía el tratante lo que ganaba, sabrían Su Majestad y sus ministros lo que la Real Hacienda perdía. Y aunque entrase cualquier ministro nuevo en el Consejo de Hacienda, por este libro de Caja podría saber fácilmente todo el estado de ella, y quién la debía, así como todo lo demás que conviniera para su buena administración.

El libro de Caja sería para los libros de la Contaduría y los oficiales de ella como un despertador, que les serviría para velar más en tener buena cuenta, y en cobrar y administrar con cuidado la hacienda real.

Vistos los grandes provechos que se seguirían del establecimiento del libro de Caja, por el mucho apoyo y ayuda que prestarían a las cuentas que a la sazón se tenían en la Contaduría de la Real Hacienda, y que el añadirlo a los otros libros no sólo era conveniente y provechoso, sino también necesario para la buena administración de ella, convenían Nicolás de Jesús María y Tomás Fiesco en firmar el informe, cosa que hicieron en Madrid a 15 de septiembre de 1592.

Una vez terminado el informe, fue entregado al licenciado Laguna, que lo pasó al rey, quien convencido ya de la conveniencia de implantar la contabilidad por partida doble, le ordenó que preguntase en su nombre a los informantes su parecer respecto de la instrumentación que debía darse a la nueva instancia contable. Este nuevo parecer, firmado conjuntamente con Pedro Luis de Torregrosa, lo entregaron en 20 de septiembre de 1592, afirmando que les parecía correcta la instrumentación prevista en la cédula de Badajoz, de 9 de julio de 1580. También consideraban adecuada la remuneración global solicitada por Torregrosa, por la suma de

2.900 ducados al año, teniendo en cuenta que la plantilla prevista se elevaba, aparte del propio contador, a dos oficiales mayores, dos oficiales menores y cuatro escribientes (*Relacion*, fol. 18 rº y vº). En 4 de octubre de 1592, Laguna hizo seguir a Felipe II este último parecer de Doria y Fiesco, manifestando su conformidad a todo lo expuesto, a excepción del salario que le pareció excesivo. Por ello, recomendaba rebajarlo a 2.000 ducados, “*aunque después se le aya de dar lo que resta por ayuda de costa hasta entender bien de rayz el fructo que se sigue deste libro y los gastos que avra causado el ponerle en perfection y lo que adelante resultara de todo*”<sup>136</sup>.

Ese mismo día, el monarca devolvió los escritos a Pablo de Laguna, con una nota firmada con su visado, diciendo: “*Embiese me a firmar el titulo en persona de Pedro Luys de Torregrosa, y esta bien que el salario para el y sus oficiales sea de dos mil ducados, encargandole los demas como os parece*”. Con ello se pone de relieve el afecto que Felipe II dispensaba a Pedro Luis y la importancia que confería al establecimiento de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de su Real Hacienda<sup>137</sup>.

Poco después, el día 2 de noviembre de 1592, en el monasterio jerónimo de Nuestra Señora de la Estrella, en San Asensio, La Rioja, donde se hallaba restableciéndose de una indisposición que le acometió de camino para asistir a las Cortes de Tarazona, firmó Felipe II la cédula ordenando por segunda vez a Pedro Luis de Torregrosa que llevara, por orden del libro de Caja y su Manual “*la quenta y razon general, y particular, de toda nuestra hacienda*”, especificando a continuación todos y cada uno de los capítulos de los que debía llevar la cuenta<sup>138</sup>. En esta cédula se hace referencia a lo ordenado en la primera de Badajoz, que repite prácticamente a la letra, comentando que expide esta segunda “*porque algunos ministros a quien por pliegos firmados de vuestro nombre pedistes os diesen cuenta y razon, y los restos de lo que devian, y estaba a su cargo, y eran obligados conforme a la dicha mi cedula, vos pusieron algunas dificultades, y otros impedimentos, y os dexaron de dar lo que assi les pedias, no pudistes proseguir, y llevar adelante el dicho libro de caxa*

Se especificaba en la cédula que el establecimiento del libro de Caja no excusaba ni relevaba “*a los demas nuestros Contadores de las obligaciones que tienen, conforme a sus oficios*”. Al mismo tiempo, se reiteraba la orden de que todos los contadores, oficiales y ministros que, a requerimiento escrito de Torregrosa, le facilitasen toda la información que les pidiese para montar su contabilidad.

Parece que Pedro Luis de Torregrosa se tomó muy en serio su cometido, y se puso inmediatamente manos a la obra, al objeto de organizar la contabilidad por partida doble.

De esta manera, antes de acabar noviembre, comenzó ya a enviar los pliegos previstos en la cédula de nombramiento a diversos funcionarios y contadores, solicitando que le relacionasen las cuentas que estaban a su cargo. Conocemos la mayor parte de las cartas enviadas, con el detalle de los datos pedidos<sup>139</sup>. No todos

136 Archivo General de Simancas, sección de Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 292, núm. 31.

137 *Ibídem*.

138 Archivo General de Simancas, sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3º época, leg. 912. Otra copia de esta cédula se encuentra, junto con otros muchos documentos relativos a su vida al servicio de la Real Hacienda, en el expediente de Pedro Luis de Torregrosa, custodiado en el Archivo General de Simancas, Quitaciones de Corte, leg. 38.

139 Estas cartas se encuentran en el legajo 912 de la sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3º época, del Archivo General de Simancas.

los receptores de las mismas contestaron con prontitud y detalle a los requerimientos de Torregrosa, de modo que, al parecer, éste volvió a tener serias dificultades y fricciones con tal motivo. Esta circunstancia obligó al Presidente del Consejo de Hacienda a dictar un auto con fecha 13 de marzo de 1593, recordando a todos los funcionarios con cargo de Hacienda la obligación que tenían de facilitar a Pedro Luis de Torregrosa “*entera y breve satisfacción de todo lo que pidiere*”<sup>140</sup>.

Por otra parte, el disgusto sentido por los demás contadores de libros con motivo del establecimiento del libro de Caja y de la preeminencia de que, desde el principio, se le quiso dotar, se exteriorizó también en las rencillas que surgieron con ocasión del orden que debía seguirse en la toma de razón y la correspondiente firma de los documentos. El Consejo de Hacienda dictó un auto al respecto en 26 de enero de 1593, disponiendo que Torregrosa firmara inmediatamente después de los Contadores Mayores de Cuentas y de la Cruzada, y antes que los de la Razón y todos los demás<sup>141</sup>. Este auto, sin embargo, no zanjó definitivamente la cuestión, por lo que el 16 de octubre de 1596 el Presidente del Consejo de Hacienda tuvo que dictar otro auto, repitiendo lo dispuesto en el anterior<sup>142</sup>. La Ordenanza 27, de 1602, insistió una vez más en el mismo asunto<sup>143</sup>.

Por lo anterior pueden apreciarse los obstáculos y las resistencias a los que, como era previsible, tuvo que enfrentarse Pedro Luis de Torregrosa para desarrollar su cometido. Él, por su parte, no parece que diera muchas facilidades para conciliar los ánimos. Dilataba a menudo el despacho de los asuntos, al objeto de aclarar todas las dudas que se le presentaban o, incluso, suspendía el trámite por no hacerse las cosas conforme entendía que estaban ordenadas y protestaba ante los superiores por la conducta de sus compañeros, mostrando en ocasiones un espíritu rígido y hasta quisquilloso<sup>144</sup>.

La nueva Contaduría, después de algunas vacilaciones iniciales y de llegarse incluso a denominar Contaduría del Libro General de la Hacienda Real, pasó al final a ser conocida oficialmente bajo el nombre de “*Contaduría del Libro de Caja de la Real Hacienda*”. Esta era la denominación que se usaba también corrientemente en los documentos para indicar que debían ser pasados a la misma para su toma de razón, después de fracasado el intento que hizo Pedro Luis de Torregrosa –hombre vanidoso, además de quisquilloso, por lo que parece– para que se hiciera constar siempre su nombre y apellidos de forma expresa, en lugar de la denominación del libro que servía<sup>145</sup>.

A pesar de todas las trabas administrativas, dificultades y resistencias, la Contaduría del Libro de Caja empezó a funcionar y cumplir el encargo de establecer la partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda. Por lo que parece, sin embargo, este trabajo nunca se llegó a considerar completado ni pudo colmar las esperanzas que se habían depositado en él. En la propia nómina de las quitaciones para el año 1606, confeccionada poco antes de que Torregrosa muriera, en la

140 Archivo General de Simancas, sección Contadurías Generales, leg. 318.

141 Archivo General de Simancas, sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3<sup>a</sup> época, leg. 912; Ibídem, sección Consejo y Juntas de Hacienda, leg. 311, núm 20.

142 Archivo General de Simancas, sección Contaduría del Sueldo, 2<sup>a</sup> serie, leg. 2.

143 *Ibídem*.

144 Archivo General de Simancas, sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3<sup>o</sup> época, leg. 912.

145 *Ibídem*.

partida correspondiente a él, se sigue poniendo la misma anotación que figuraba cuando se le hizo el encargo: “*Por el travajo y ocupacion que tiene en formar un libro de caxa donde esta la raçon y quenta del estado de mi Hazienda*”<sup>146</sup> Convertida ya la Contaduría del Libro de Caja en la quinta rueda del carro, a la muerte de Pedro Luis de Torregrosa el 12 de octubre de 1607, se nombró en 6 de septiembre de 1608 para cubrir su vacante a Miguel de Ipeñarrieta, que a la sazón ocupaba el cargo de Contador de Resultas y de la Mesa de Libros en la Contaduría Mayor de Cuentas<sup>147</sup>. El 31 de diciembre de 1614 Miguel de Ipeñarrieta fue nombrado Secretario de la Real Hacienda de Su Majestad, despachándose este mismo día la cédu- la designando a Francisco de Molina para ocupar la vacante producida<sup>148</sup>. Este fue el último Contador del Libro de Caja, pues el día 12 de noviembre de 1621 Felipe IV dictó una cédula disponiendo que se consumieran algunos oficios. Entre ellos se encontraba el Libro de Caja de la Real Hacienda<sup>149</sup>.

Con ello se puso punto final a esta interesante experiencia, que se prolongó durante cerca de treinta años, de llevar las Cuentas Públicas castellanas de forma centralizada y global, merced a las técnicas de la contabilidad por partida doble, sobradamente conocidas y practicadas por los hombres de negocios y banqueros de la época. Si se examina la experiencia a lo largo de toda su singladura se gana la impresión de que, en sus últimos años, había perdido fuerza y se había degradado mucho en relación con el empuje que había sabido imprimirle Torregrosa en sus comienzos. Por eso, su supresión no parece que causara ninguna conmoción: pasó sin pena ni gloria, en agudo contraste con la polvareda levantada por su establecimiento.

Pero, en cualquier caso, el trabajo llevado a cabo por Torregrosa fue formidable. Aunque, a pesar de las pesquisas realizadas, no hemos sido capaces de localizar ninguno de los libros llevados en la Contaduría del Libro de Caja. Sin embargo, gracias a un manuscrito titulado: *Relacion de los libros de caxa y manuales, y otros libros que ay encuadrados en el oficio del contador Pedro Luis de Torregrosa*, que se custodia en el Archivo General de Simancas, sección Contaduría Mayor de Cuentas, 3<sup>a</sup> época, leg. 912, escrito probablemente a primeros de 1597, sabemos que para esa fecha se habían ultimado ya en dicha Contaduría gran número de li- bros correspondientes a la contabilidad por partida doble propiamente dicha, que era llevada regularmente, además de otros libros que servían de registros, auxiliares, copiadores, etc.

En efecto, por esta *Relacion* conocemos que en los cuatro primeros años de existencia de la Contaduría se habían completado ya cuatro libros de Caja, amén de diversos Manuales, pues el sistema empleado era el de Diarios múltiples, por sectores de actividad. Los Manuales que se habían confeccionado ya eran los si- guientes:

- Cinco Manuales de despachos de los libros de la Razón.
- Cinco Manuales de despachos de Relaciones.
- Un Manual para despachos de las Tres Gracias, o sea, de Cruzada, Subsidio y Excusado.

146 Archivo General de Simancas, sección Contadurías Generales, leg. 887.

147 Archivo General de Simancas, sección Quitaciones de Corte, leg. 38.

148 *Ídem*, leg. 18.

149 *Ibídem*.

- Dos Manuales para despachos de la Contaduría Mayor de Cuentas.
- Un Manual de despachos tocantes a penas de Cámara.
- Tres Manuales de receptoría de Alcabalas.
- Un Manual de receptorías del Servicio de Millones.
- Tres Manuales de despachos “que se ponen por memoria de diferentes cosas que no se asientan en el libro mayor, sino la resulta dello con brevedad”.
- Un Manual “en que se pone por memoria los privilexios que dan, por renunciacion, de unos a otros”.
- Dos Manuales de despachos de ventas de juros, “de entrada por salida”.
- Dos Manuales de privilegios de juros, “que se dan por venta nueva”.
- Un Manual de despachos de juros situados en la Casa de la Contratación de las Indias, en Sevilla.

Por otra parte, merced a un manuscrito, titulado *Libro de Caxa*, que está custodiado en la Biblioteca Nacional, con la signatura MSS. 1750, fols. 364 rº a 365 vº, compuesto según todos los indicios por Francisco de Molina, tercer y último Contador del Libro de Caja de la Real Hacienda, conocemos a grandes rasgos la organización de la estructura contable montada por Torregrosa. Este documento confirma, efectivamente, que la contabilidad se apoyaba en un sistema de Diarios múltiples, cuyas partidas se asentaban luego en un único libro Mayor, como ya empezaba a llamárselo. Así, según se dice en el citado escrito: “*Se enpezo a ordenar este libro el año de 1593, poniendo en el nuebe Manuales*”.

Es también de gran interés la descripción que hace el autor del manuscrito de la forma en que era llevado el libro de Caja, comentando que todo lo relativo a la Real Hacienda

*“se assienta por menor en los ocho Manuales, excepto el de entrada por salida, se recopila en un libro Mayor. En el se arman las quentas de todas las calidades referidas, empezando desde las alcavalas y Rentas Reales, y continuando a las demas, graduadas por sus partidos y generos, y a estas se siguen las de todos los particulares que en cualquier modo son deudores o acreedores a su Magestad. Y este libro (está) governado con avecedario, que tiene tantos (folios) como letras el Abc, poniendo cada una con las siguientes hasta la ultima para los nombres y appellativos, como por ejemplo las quentas de Francisco Gomez se ponen en la f con la g, y las demas deste modo, de suerte que con gran facilidad se halla lo que se busca en el libro, el qual esta correspondido por los dias del año con todos los Manuales, y ellos con el, por los numeros de las paginas. Es bisto con suma brevedad el estado de cualquier quenta para satisfacer y ajustar los despachos, sin que passe alguno por esta zensura que no lleve la puntualidad y justificazion necessaria al servicio de su Magestad y utilidad de sus vasallos”.*

Según se ha visto, el sistema de partida doble no supuso la supresión de las demás Contadurías, ni siquiera la de la Razón ni la de Relaciones, como había anticipado Pedro Luis de Torregrosa que sucedería. Convivió con todas, cuyos libros de pliego horadado pasaron a ocupar un lugar secundario, en calidad de libros auxiliares de la contabilidad principal. En ello se distinguieron de otros casos particulares en la Administración pública de la época, en los que fue la contabilidad

por partida doble la que ocupó un lugar secundario, constituyendo una contabilidad paralela, llevada a efectos de comprobación y mayor seguridad.

Como punto final de este capítulo, debe decirse que aunque la Contaduría del Libro de Caja no dio los resultados apetecidos, pues los males de la Hacienda eran demasiado profundos para que pudieran ser remediados por un simple cambio del método contable empleado, la introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla supuso un admirable caso de iniciativa original y valiente por parte de los poderes públicos para cambiar y mejorar las condiciones de registro, intervención, control e información contables en las finanzas de la Corona, que se habían visto desbordadas por la nueva situación surgida como consecuencia de la conquista e incorporación de las Indias al Imperio. Fue un intento de cambio drástico para hacer frente a un contexto que también había cambiado radicalmente. Constituyó también un caso poco frecuente, por parte de la Administración pública, de adopción de criterios privados, del ramo mercantil, más ágiles, eficaces y operativos, en sustitución de los procedimientos engorrosos, lentos, poco operativos y resistentes a cualquier novedad del sector público y sus funcionarios. Supuso, en fin, un inteligente acercamiento a los planteamientos de la gente que más entendía de finanzas y de contabilidad: los grandes hombres de negocios.

Lo que se buscaba con la implantación de la contabilidad por partida doble de acuerdo con los deseos expresados por el monarca y por los consejeros que le apoyaban en esta medida era fundamentalmente:

1. Unificar la contabilidad, o sea, que ésta fuera llevada por una sola mano y no esparcida por diversas instancias y departamentos.
2. Que fuera cierta y exenta de errores, lo que se esperaba conseguir por medio del establecimiento de balances, a los que se otorgaba la mayor importancia en la época: *"por esto solo se avia de usar"* la partida doble, dice Tregrosa.
3. Que impidiera o al menos no facilitara los fraudes y las alteraciones contables, cosa que se confiaba alcanzar gracias a los requisitos y garantías ofrecidas por la partida doble: libros encuadrados, prohibición de páginas y espacios en blanco, de tachaduras, etc.
4. Información pronta, puntual y precisa de la situación deudora o acreedora en relación con la Real Hacienda de cada persona que tuviera tratos con ella.
5. Información asimismo pronta, puntual y precisa de los recursos disponibles y de su distribución y características, como elemento fundamental para la toma de decisiones políticas, bélicas, administrativas o de cualquier otro tipo.
6. Información que pudiera facilitar una adecuada administración del patrimonio y los recursos de la Corona; control para seguir la marcha de los ingresos y los gastos de la Real Hacienda, así como para seguir y supervisar el comportamiento de ministros y oficiales en el desempeño de sus funciones...

Todos estos objetivos podían ser ciertamente cumplidos por la contabilidad por partida doble; lo que fallaba era precisamente que la Hacienda Real fuera la

que estaba tan “derramada”, hoy diríamos desparramada, en unos territorios tan inmensos y dispersos, con unas posibilidades de comunicación tan rudimentarias e imperfectas, con unas capacidades muy limitadas de reclutar personal capacitado en un proceso de rápido e importante crecimiento del volumen y las tareas de la Hacienda, etc. En fin, todo lo comentado ya anteriormente. El orden supuesto por la contabilidad por partida doble podía ayudar, claro es, pero no cabía esperar milagros.

Es cierto todo lo dicho, aunque no puede enmascarar un hecho anecdótico pero sorprendente: el hecho de que un rey poderoso, cuya sola presencia turbaba a los que eran llamados a ella y en cuyos dominios no se ponía nunca el sol, no fuera capaz de hacer cumplir en el primer intento a su alto funcionariado unas órdenes terminantes, precisas, públicas, dadas por escrito, por encontrarse ausente en un país vecino, para hacerse coronar rey de él. Y de que, al parecer, nadie pagara por su desobediencia. ¡Una especie de incruenta Fuenteovejuna rediviva cien años después!

CAPÍTULO 16

## **EL ‘LIBRO DE CAXA Y MANUAL DE CUENTAS DE MERCADERES, Y OTRAS PERSONAS, CON LA DECLARACIÓN DELLOS’ (1590)**

El año 1590 se imprime en Madrid, en casa de Pedro Madrigal, como se indica en su portada, la obra *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*, compuesta por Bartolomé Salvador de Solórzano, natural de Medina de Rioseco. De la vida de Bartolomé Salvador de Solórzano me he ocupado en diversos trabajos (Hernández, 1983, 1989b, 1990). Bartolomé era mercader de profesión y residía en Sevilla, en casa de Juan Antonio Corzo Vicentelo de Lecca, del que era factor, sin que ello supusiera que dejara de comerciar por cuenta propia. Juan Antonio Corzo fue uno de los cinco mercaderes más importantes del comercio con América en tiempos de Felipe II (Lorenzo, 1979, I, pp. 65 ss.). También Bartolomé Salvador, siguiendo el ejemplo de su patrón, negoció con las Indias adonde se desplazó en dos ocasiones, que sepamos, la primera en 1578 y la segunda en 1592. De este último viaje no regresó, pues falleció en Panamá, en el viaje de vuelta a España, en un lugar llamado “La Tabernilla”, en el río Chagre.

De la obra de Bartolomé Salvador, me he ocupado también, sobre todo, en un trabajo, “The Accounting Treatises by Luca Pacioli (Venice, 1494) and Bartolomé Salvador de Solórzano (Madrid, 1590). Some Comments and Comparisons”, presentado en el *17th Annual Congress of the European Accounting Association*, celebrado en Venecia, los días 6 a 8 de abril de 1994, en el que establecía algunas comparaciones entre lo dicho por Bartolomé y lo indicado por Pacioli.

El *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos* constituye el primer tratado sobre contabilidad por partida doble redactado y publicado por un español. A pesar del considerable retraso con que apareció en comparación con otros textos europeos, parece claro que constituye una de las contribuciones más notables aparecidas en su género durante todo el siglo XVI, por la amplitud, coherencia y perfección con que trata la materia. De este modo, puede afirmarse que el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano no desmerece de ninguno de los mejores trabajos de esta clase aparecidos en Europa desde 1494 hasta 1590, año de su propia publicación. De esta misma opinión era Henri Lapeyre (1955, p. 345).

El volumen abarca un total de 152 folios, es decir, de 304 páginas, divididos en varios sectores con paginación propia. Por un lado, los ocho primeros folios, que no llevan numeración y que contienen la fe de erratas, la tasa, la aprobación, la licencia de impresión, la dedicatoria del autor al rey Felipe II, el prólogo al lector y el índice del libro. A continuación, 53 folios numerados, que constituyen propiamente el texto de la obra, dividida en treinta capítulos. Acto seguido, después de un folio portadilla, sin numerar, se contiene el supuesto, o declaración como la llama el autor, del libro Diario o Manual que se ofrece, con un total de 46 folios numerados. Vienen después dos folios sin numerar, con la portadilla y el abecedario del correspondiente libro Mayor o de Caja, seguidos de 26 folios numerados conteniendo el supuesto que se presenta de dicho libro. Acto seguido, figuran 15 folios numerados más, con advertencias de diversa índole, articuladas en ocho capítulos, destinadas a dar las últimas orientaciones a las personas que quisieran lle-

var sus cuentas por los dos libros Manual y de Caja. El colofón, con el año, lugar de impresión y nombre del impresor, aparece en el folio siguiente, sin numerar.

Es digno de mención el hecho de que la Aprobación para la impresión del libro la dio Pedro Luis de Torregrosa, que expone en su favor prácticamente los mismos argumentos que luego repite en las respuestas a los memoriales de objeciones que hemos visto en el capítulo anterior, aprovechando de paso para destacar que el libro de Caja con su Manual era *“muy conviniente para toda la republica, especialmente, para los Reyes y Príncipes”*. Tengamos en cuenta que dicha Aprobación se publica en 1590, es decir diez años después del primer nombramiento de Torregrosa para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla por partida doble, una tarea que no pudo llevar a cabo por la oposición de los funcionarios de la institución, que no pudo ser contrarrestada dada la ausencia de Felipe II, que se hallaba en Portugal para asumir la Corona de dicha nación, que le correspondía por herencia, todo ello como se acaba de comentar. Dos años después de publicado el libro de Bartolomé fue vuelto a nombrar Pedro Luis Contador del Libro de Caja de la Real Hacienda, esta vez con carácter efectivo.

El libro consta de treinta capítulos previos al extenso supuesto contable que incorpora, más otros ocho capítulos que expone después de los supuestos.

El capítulo 1 aborda la cuestión del nombre del libro de Caja y por qué en Castilla se llama así, en lugar de llamarlo libro Mayor, como en otros lugares.

El capítulo 2 se dedica a explicar la naturaleza y el significado del libro Manual o Diario, diciendo que en él se registran por extenso y con todo detalle las partidas.

En el capítulo 3 se comenta que, si bien todas las partidas del Manual y del libro de Caja han de referirse al dueño de los libros, no puede existir en ellos ninguna cuenta a nombre de éste, ya que las cuentas se abren siempre a nombre de terceros.

Se insiste en el capítulo 4 en la necesidad de escribir muy abreviadamente las partidas en el libro de Caja, a fin de que la cuenta no ocupe muchas planas y de que, así, pueda ser sumada con mayor seguridad, se eviten arrastres a folio nuevo y se pueda revisar más fácilmente.

El capítulo 5 explica lo imprescindible que le resulta al comerciante llevar sus cuentas ordenadamente, de igual forma que tiene orden en el almacén y guarda cada género de por sí. De no hacerlo así, se produciría gran confusión y no sabría lo que debe, ni lo que le deben, ni la hacienda que tiene. Por eso es tan importante que, desde el principio, encomienda la teneduría de sus libros a personas que realmente entiendan.

En el capítulo siguiente se señala que llevar las cuentas por el sistema del libro de Caja con su Manual no sólo es de interés para los comerciantes, sino que este método ofrece también grandes ventajas a los señores y grandes propietarios. A estos efectos, se esboza a grandes rasgos el cuadro de cuentas que les sería necesario a éstos, así como el funcionamiento de ellas.

El capítulo 7 trata del tamaño de los libros Manual y de Caja, así como de la calidad del papel y de la tinta que debe emplearse. Se habla también de la encuadernación y del título e inscripción inicial que debe consignarse en cada libro. Asimismo, se hace referencia al Índice del Mayor o Abecedario. Debe recordarse a este respecto que el requisito de que los libros Manual y de Caja estuviesen encuadernados era consustancial, como sabemos, con la misma definición de partida

doble y servía para diferenciar ésta del método de pliego horadado y de otros sistemas que no garantizaban la imposibilidad de sustraer o añadir fraudulentamente anotaciones a la contabilidad en un momento determinado.

El capítulo 8 indica las columnas que deben trazarse en los tres libros, Manual, de Caja e Indice, señalando que es preferible hacer las rayas con tinta colorada, porque se ven mejor que las "*hechas con plomo*". De paso, se indica que en la columna de cantidades se ponen éstas en cuenta castellana, es decir, en la modalidad de números romanos con los principios de valor posicional ya explicados.

En el capítulo 9 se señala la necesidad de numerar las páginas de los libros para evitar fraudes y malos entendidos. Asimismo, se explica que es conveniente consignar en el Manual, como referencia, los folios de las cuentas del Mayor a las que se pasa cada asiento.

El capítulo 10 explica la forma de poner en las partidas del Mayor, también como referencia, el folio donde el asiento está pasado en el Manual, así como el folio de la cuenta de contrapartida en el mismo Mayor.

El capítulo 11 se dedica a explicar algunas expresiones contables, utilizadas por los expertos en estos temas, que tienen un significado específico que escapa a los profanos.

En el capítulo 12 se declara que todas las partidas del Manual y del libro de Caja tienen que tener débito y crédito.

El capítulo 13 trata de los asientos que se refieran a varias partidas de género y cuyos importes desglosados pueden escribirse en el Manual "a medio margen", es decir, al final del espacio reservado al cuerpo del asiento. En el Mayor se pasan estas partidas por el total.

En el capítulo 14 se especifica que en las partidas que se cobren o paguen al contado o por banco no es necesario abrir cuenta a las personas que realicen el cobro o el pago, pues los asientos se pueden formular utilizando directamente las cuentas de Caja o del banco.

Se insiste en el siguiente capítulo en que es muy importante que en el libro Manual se especifiquen con todo detalle las operaciones realizadas, al objeto de guardar memoria completa de las mismas.

En el capítulo 16 se advierte que no debe asentarse en los libros, bajo ningún concepto, el recibo de alguna mercancía o de algún dinero hasta haberlo recibido efectivamente.

El capítulo 17 declara la conveniencia de que todas las anotaciones en el Manual y en el libro de Caja se hagan por una sola mano.

Por su parte, el capítulo 18 explica que no debe caerse en la tentación, por pereza o negligencia, de fiar algunos asuntos a la memoria o de escribirlos en alguna libreta o papel. Todas las operaciones deben escribirse inmediatamente en el Manual y de allí pasárselas al libro de Caja.

Se recomienda en el capítulo 19 que si en alguna cuenta de Mayor se completa uno de los lados, mientras el otro permanece casi vacío, es conveniente arrastrar la suma del lado lleno al lado vacío, aunque sea de distinto signo, y continuar allí las anotaciones.

El capítulo 20 advierte que no es conveniente esperar a que se complete la plana del Mayor para sumar todas las cantidades. Es preferible hacer la suma ya al llegar a la mitad. Las sumas deben repasarse, para cerciorarse de que son correc-

tas. Antes de escribirlas en el Mayor deben apuntarse en un papel, hasta tener la certeza de su corrección.

El siguiente capítulo se preocupa de destacar la importancia de colocar los importes bien alineados en la columna de cantidades, al objeto de poderlos sumar con mayor facilidad y seguridad.

En el capítulo 22 se dan instrucciones para puentear y conformar las cuentas que se lleven con alguna persona.

El capítulo 23 explica que no se debe dejar ninguna hoja en blanco en los libros. Por otra parte, expone la forma de arrastrar las cuentas del Mayor a un folio nuevo e indica la conveniencia de colocar más de una cuenta en el folio, cuando se prevea que éstas van a tener poco movimiento.

En el capítulo 24 se recomienda que cada noche queden pasadas del Manual al libro de Caja todas las partidas asentadas en aquél durante el día, y que después de hacerlo se comprueben y punteen.

En el capítulo siguiente, se indica que en los asientos del libro de Caja es conveniente poner el año en el margen izquierdo, cuando el asiento corresponda a un nuevo año.

El capítulo 26 explica la forma de hacer balance del libro de Caja para comprobar que las cuentas están bien pasadas.

En el capítulo 27 se expone la manera de cerrar el libro de Caja, cuando se haya completado, así como la de abrir un libro nuevo.

En el capítulo 28 se pone de manifiesto la importancia que a efectos testamentarios tienen los libros de cuentas, mientras que en el capítulo siguiente se explica la forma de proceder con ellos en caso de fallecimiento del titular.

El capítulo 30 expone los términos del supuesto contable que el autor ofrece a continuación, con un ejemplo completo del Diario y el Mayor, con su Índice. En este ejemplo, se supone que el dueño de los libros dispone de un capital de 30.000 ducados, de los cuales dedica 7.000 a comprar unos censos que aseguren su futuro en caso de arruinarse en los negocios. De los 23.000 ducados restantes, dedica 6.000 a negocios dentro de Castilla; otros 4.000 a negociar con Flandes; 5.000 a tratos con Francia, en régimen de compañía con otra persona; y los 8.000 restantes los destina a una remesa de mercancías a las Indias.

Después del supuesto indicado, que se consigna a continuación del capítulo 30, se introducen, según se ha apuntado más arriba, ocho capítulos de Advertencias variadas. El primero de ellos señala la conveniencia de que los asuntos de los cuales se deba guardar memoria, tales como fianzas o avales prestados, escrituras de seguridad, etc., se anoten precisamente, para mayor garantía, en el libro de Caja, al final de él, y no en otro libro o papel suelto. En los capítulos segundo y tercero se ofrecen explicaciones sobre las monedas y medidas utilizadas en Flandes, Francia y las Indias, así como sobre la manera en que se hacen las operaciones comerciales en dichos lugares, al objeto de que se pueda comprender bien el supuesto contable desarrollado. En el capítulo cuarto se habla de la forma en que los mercaderes deben archivar sus cartas, cuentas y escrituras. En el capítulo siguiente se trata de la necesidad de llevar un libro donde se copien todas las cartas y asuntos de importancia. El capítulo sexto encarece la conveniencia de llevar otro libro, llamado de Encaje, donde se anoten las mercancías que se remitan fuera de la plaza. En el capítulo séptimo se describe la forma de subsanar los errores en los libros, sin necesidad de efectuar borraduras, porque en dicho caso, “dexarian de ser

*libros de Caxa y Manual, y se podrian llamar libros borradores*". Finalmente, el capítulo octavo se dedica a explicar las particularidades de una contabilidad bancaria por partida doble, que si bien, según el autor, no presenta excesivas dificultades técnicas por el escaso repertorio de operaciones que hacen los bancos, sí resulta muy voluminosa.

De acuerdo con lo antedicho, la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano presenta, por primera vez en España una exposición completa del pensamiento y práctica contables vigentes en la época en nuestro país. En las páginas siguientes, describiremos, analizaremos y comentaremos someramente los puntos fundamentales de este pensamiento, agrupándolos en cinco secciones: a) Conceptos y principios generales; b) Libros y asientos; c) Las cuentas y su funcionamiento; d) Apertura y cierre de libros; y e) Archivo y registro de cartas y documentos.

### a) Conceptos y principios generales

Salvador de Solórzano tiene una alta opinión de los mercaderes en cuanto al provecho que reportan a las naciones con sus tratos (Salvador, 1590, Prólogo al lector). A este respecto, hace referencia, según se ha señalado antes, a las prácticas mercantiles concretas que usaban los comerciantes sevillanos, con indicación de tarifas, impuestos, tipos de interés, cotización de las monedas, clases de mercancías traficadas en cada plaza, etc. Por eso, constituye una valiosa fuente de información complementaria en el aspecto histórico-económico.

En relación con la contabilidad dice, como Pacioli, que es una disciplina importantísima, ya "que sin ella con grandissima dificultad se podria governar el mundo". Para él, la cuenta, es decir, el arte de contar, "es señora de todas las demás artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie". Una de las cosas principales para las que se aprende a contar, igual que a leer y escribir, "es para saber tener todos los que quieren la cuenta y razon de sus haciendas, y de las agenas que tienen a su cargo por buen estilo y orden" (*ídem*, Prólogo al lector).

Entrando en el terreno de lo concreto, Salvador de Solórzano estima que los mercaderes y otras personas con hacienda, "teniendo buena cuenta y razon della, entiendense con mucha facilidad, y saben lo que devén, y lo que les devén, y la hacienda que tienen, y lo que pueden gastar conforme a la calidad de sus personas, y con esto saben como viven, y de otra manera es confusión". Traza a estos efectos un parangón entre las cuentas y los géneros custodiados en el almacén del mercader, que se agrupan ordenadamente por clases y no se dejan tirados en un montón (*ídem*, capítulo 5, ff. 5 vº y 6 rº). Sin embargo, Salvador de Solórzano no llega a ofrecer una definición de la contabilidad y de las cuentas clara y completa.

Salvador de Solórzano, afirma que la partida doble es el método contable más perfecto y completo, al que se ha llegado a partir de otros métodos utilizados en Castilla en esa época: el sistema del libro común y el sistema de pliego horadado (*ídem*, Prólogo al lector, f. 5 rº y vº), que pueden asimilarse a los descritos por Diego del Castillo.

Por otra parte, Salvador de Solórzano explica que este sistema de partida doble no es sólo de aplicación a los negocios de los mercaderes, que estaban obligados en Castilla a utilizarlo de acuerdo con lo prescrito por las pragmáticas de 1549 y 1552. En esta línea, expone un modelo de aplicación de la partida doble para grandes hacendados y señores que viven de sus rentas (*ídem*, capítulo 6, folios 7 ro a 9 rº)

En relación con la contabilidad por partida doble, Salvador de Solórzano precisa que este método lo usan tanto naturales como extranjeros, y que no se sabe quién lo inventó, aunque “*se entiende, que fue inventiva de un hombre solo, y puesto en perficion poco a poco con el tiempo por muchos, como se vee por esperiencia, pues nunca estuvo en tan buen punto como agora está*” (*ídем*, Prólogo al lector, folio 5 vº).

En conexión con el principio básico de la partida doble, es decir, el de que cada partida asentada en el debe tiene que tener su contrapartida en el haber, Salvador de Solórzano explica la cuestión, en un principio, de forma algo confusa y marginal, diciendo que de esta manera las anotaciones resultan más precisas y más breves que si se hiciera una anotación por separado para el debe y otra para el haber (se refiere al Diario). Da de lleno en el blanco, sin embargo, cuando añade: “*Y la causa también, porque todas las partidas del manual y libro de caja han de llevar debito y credito, es porque al mercader y hombre de negocios jamas se le ofrece hacer deudor a alguno de alguna partida que no sea necesario hacer acreedor a otro, o a alguna cuenta de aquella misma partida*” (*ídém*, capítulo 12, folio 25 rº). Sin embargo, a pesar de la personalización que emplea en este pasaje, en ninguna parte del libro de Salvador de Solórzano se encuentra referencia alguna al principio de personificación de las cuentas.

Por otra parte, puede observarse que, aunque Salvador de Solórzano recomienda e incluye en su supuesto contable frases piadosas en el título de los dos libros, en concreto, la coletilla “que sea para el servicio de Dios, y de su bendita Madre, Amén”, así como el epígrafe “Jesús María” en la parte superior del primer folio del Diario (*ídém*, capítulo 16, folios 29 vº a 30 vº; capítulo 7, f. 10 rº, capítulo 30, ff. 49 vº y 50 rº, y supuestos contables), su texto se halla exento, en absoluto, de referencias religiosas.

## b) Libros y asientos

Para Salvador de Solórzano los libros básicos de la contabilidad por partida doble son dos: el Manual, o sea, el Diario, y el libro de Caja o Mayor. Este último siempre con su Indice, confeccionado en un cuaderno suelto, de igual formato que el Mayor, que deberá custodiarse entre la tapa y el primer folio de éste (*ídém*, capítulo 7, folio 10 rº). Siguiendo la pragmática de Madrid, no hace ninguna referencia al libro Borrador, al que Luca Pacioli sí hace referencia (Pacioli, 1494, capítulo 5, f. 200 rº). Solamente para el caso de que deban asentarse operaciones en ausencia del tenedor de libros, se contempla la posibilidad de llevar un libro Borrador.

A estos efectos, Salvador de Solórzano recomienda expresamente que no se lleve ningún libro memorándum o recordatorio, pues el registro de las cosas importantes debe anotarse directamente en las páginas del último cuadernillo del libro Mayor, en un apartado o sección cuyo título figurará también en el Indice (Salvador, 1590, capítulo 30, f. 53 rº, y capítulo 1º de las Advertencias, folios 2 rº a 3 vº). No obstante, en otros lugares de su obra, recomienda llevar también un libro copiador o registro de correspondencia (*ídém*, capítulo 5º de las Advertencias, ff. 10 rº a 11 rº), así como un libro de Encaje para asentar con todo detalle las mercaderías que se remitan fuera de la plaza para su venta (*ídém*, capítulo 6º de las Advertencias, f. 11 rº y vº).

Bartolomé Salvador de Solórzano hace mucho hincapié en que los libros Diario y Mayor vayan escritos por una persona diestra y entendida, y que sólo ella in-

tervenga en este menester, “porque los caxeros que entienden de libros, son como los escrivanos, que por la mayor parte unos tienen diferente estilo de otros en ordenar sus escrituras, aunque todas vayan bien ordenadas” (*ídem*, capítulo 17, ff. 30 vº a 32 rº). Como puede apreciarse, Salvador emplea la palabra “cajero” para referirse al tenedor de libros, es decir, a la persona que lleva el libro de Caja.

De acuerdo con la tradición contable castellana, Bartolomé Salvador de Solórzano llama Manual al libro Diario y libro de Caja al libro Mayor. En relación con este último, dice que vulgarmente se lo llama así porque en él “se tiene la cuenta y razon del dinero de contado que entra en la caxa del dueño del tal libro, o de su cajero, y del dinero que della sale tambien de contado”. A continuación, con argumento que, al pronto no parece demasiado riguroso, arguye que “tambien se le da este nombre, porque todas las partidas que en el van escritas llevan debito y credito”. Sin embargo, debe tenerse en cuenta a este respecto que, a la sazón, llevar la contabilidad por Manual y libro de Caja significaba en Castilla emplear el sistema de partida doble, como ya se ha comentado repetidas veces en el curso de este libro. Reconoce que, realmente, también “se le podría dar nombre de libro de cuentas”, porque en él hay otras muchas cuentas además de la de caja, y que “otros le llaman libro mayor”. Sin embargo, “lo que en esto mas se usa y guarda, es nombrarle libro de caxa” (*ídem*, capítulo 1, folio 1 rº y vº).

En relación con el Indice del libro Mayor, Salvador de Solórzano indica para el caso de los bancos, que tienen gran número de cuentas, un artificio para ahorrar tiempo en la búsqueda de las mismas, consistente en separar lo bastante los nombres de los titulares de sus apellidos, al objeto de formar dos columnas. De esta manera, una vez en la página correspondiente a la primera letra del nombre, piensa nuestro autor que sería más fácil encontrar la cuenta de la persona deseada buscando por el apellido (*ídem*, capítulo 8º de las Advertencias, ff. 14 vº a 15 rº).

Al objeto de poder identificar los libros con rapidez y facilidad, Salvador de Solórzano recomienda que se escriba claramente el título del libro en la cubierta. En el caso de que para un libro Mayor se empleara más de un Diario, como más abajo se explicará, recomienda Salvador que se numeren estos libros en el título, de la siguiente manera: “Manual primero del libro de caxa de mi fulano, comenzando en tal dia, mes, y año, que sea para servicio de Dios, y de su bendita Madre” (*ídem*, capítulo 7, f.10 rº y vº).

Bartolomé Salvador de Solórzano muestra en todos los capítulos de su obra una gran preocupación en orden a asegurar la pulcritud y corrección de los libros de cuentas a efectos legales. A estos efectos, indica la conveniencia de numerar las páginas de todos los libros, con excepción del Indice del Mayor, caso en que tal práctica le parece innecesaria, teniendo en cuenta la secuencia alfabética de las páginas de este libro (*ídem*, capítulo 9, folios 12 rº a 14 rº).

A este respecto, debe decirse que el mercader sevillano explica muy claramente que un folio, tanto de Diario como de Mayor, se compone de dos páginas enfrentadas y que, por consiguiente, el número de estas dos páginas es el mismo (*ídem*, capítulo 14, ff. 12 rº a 14 rº). Asimismo, explica de forma expresa, en repetidas ocasiones, que la parte de la izquierda del Mayor corresponde al debe y la de la derecha al haber.

La preocupación de Salvador de Solórzano por garantizar la corrección legal y la capacidad de prueba de los libros de cuentas se centra, sobre todo, en los aspectos formales.

Para Salvador de Solórzano, el libro Diario o Manual es el libro más importante de la contabilidad. A partir de él puede rehacerse el Mayor en caso de pérdida o destrucción de éste:

*"Y sin este libro (Manual) mal podria aver libro de caxa, ni libro mayor, ni tal nombre se le podria dar sino un libro de cuentas muy comun y ordinario, y este libro Manual le da al libro de caxa el ser que tiene, porque en el estan escritas largamente todas las cuentas y partidas, que se contienen en el libro de caxa, y es de tanta y aun de mas importancia que el mismo libro de caxa. Porque si por mal recaudo se perdiessen o rompiessen, o quemassen el libro de caxa, por el tal manual se podria hazer otro"* (*ídem*, capítulo 2, ff. 1 vº a 3 rº).

Va más lejos todavía Bartolomé Salvador de Solórzano, al indicar que el Manual es, en suma, *"sin diferencia ninguna como el registro del escribano público"*. Precisamente por ello, sigue diciendo, en los bancos públicos de las ciudades de Zaragoza, Barcelona y Valencia, que están a cargo de los respectivos Ayuntamientos, es decir, las *Taules de Canvi* de las que ya hemos hablado, dichos libros son llevados por escribanos públicos, o sea, por notarios (*ídem*, capítulo 2, ff. 2 vº y 3 rº; capítulo 8º de las Advertencias, f. 14 rº). Más adelante, se reafirma: *"Y al tal testimonio sacado de los dichos Manuales, se da la misma fe y credito que a las escrituras publicas sin diferencia ninguna"* (*ídem*, capítulo 2, folio 3 rº). De cualquier forma, Salvador de Solórzano es perfectamente consciente, y así lo explica en más de una ocasión, de que los libros de cuentas sólo pueden surtir fe en contra de su dueño (*ídem*, capítulo 16, ff. 29 vº a 30 vº).

Precisamente por esto, Salvador de Solórzano advierte que no debe asentarse en los libros, bajo ningún concepto, el recibo de alguna mercancía o de algún dinero hasta haberlo recibido efectivamente, pues, como los libros de cuentas sólo surten prueba en juicio en contra del dueño de los libros, si en ellos está asentada la recepción de algún bien, la justicia lo da como realmente recibido sin entrar en más averiguaciones (*ídem*, capítulo 16, ff. 29 vº a 30 vº).

En este contexto, Salvador de Solórzano recomienda al dueño de los libros que, cuando entregue dinero o mercancías, siempre que su importe no sea muy considerable, se haga firmar simplemente el recibo en el mismo Manual o Diario, como parte del asiento, después de la explicación, sin necesidad de hacerse dar carta de pago (*ídem*, capítulo 2, f. 2 vº, y capítulo 12, f. 25 vº). Digamos al respecto que esta práctica de la carta de pago otorgada ante notario era muy habitual en la Castilla de la época.

Salvador de Solórzano opina que *"el Manual es doblado mayor que el libro de Caxa por yr en el las partidas mas razonadas y largamente escritas"*. Y ello, a pesar de que *"en el libro de caxa quedan algunos blancos de una cuenta a otra"*. Por eso, como el Diario es un libro que se maneja constantemente en la vida diaria de los negocios y sería inconveniente que fuera muy voluminoso, recomienda Salvador de Solórzano que se instrumenten dos Diarios para cada Mayor, uno después del otro, de forma que cuando se acabe el primero, se abra el segundo. En cuanto a la extensión apropiada, estima que, para un mercader con un volumen medio de negocios, sería suficiente un Mayor de quinientas hojas, mientras que cada uno de los Diarios correspondientes debería tener cuatrocientas (*ídem*, capítulo 7, folio 9 rº y vº).

Salvador de Solórzano recomienda que las operaciones que se vayan realizando se inscriban en el acto en el Manual (*ídem*, capítulo 18, folio 33 rº), y que cada

noche, a lo sumo, se dejen pasadas en el libro de Caja todas las partidas que se hayan asentado en el Manual durante el día (*ídem*, capítulo 23, folios 39 rº a 40 rº). Por otra parte, hay que conferir y puntear diariamente todas las partidas que se pasen del Diario al Mayor (*ibidem*).

Cuando se confieran y punteen las partidas pasadas del Diario al Mayor, o cuando se compruebe la cuenta con un cliente o correspondiente, Salvador de Solórzano indica que para señalar en el Mayor las partidas ya comprobadas deberá colocarse una señal en forma de gancho al principio del importe en la columna de cantidades o bien, si se prefiere, en el calderón o signo a modo de U utilizado en la cuenta castellana para separar los millares (*ídem*, capítulo 23, folio 39 rº, y capítulo 11, folio 18 rº).

Para consignar el año al comienzo de cada folio Salvador de Solórzano emplea números arábigos, sin hacer siquiera mención de tal circunstancia. De hecho, este autor utiliza en todos los casos la numeración arábiga, excepto en las columnas de cantidades donde consigna siempre los importes en cuenta castellana, es decir, en la modalidad específica de numeración romana utilizada en Castilla, con aplicación de algunos principios de valoración relativa según la posición de los caracteres, según se ha explicado ya. A este respecto, comenta que en la columna de cantidades debe caber un importe en cuenta castellana de treinta millones cuatrocientos cincuenta mil ochocientos noventa y seis maravedís, como cantidad de longitud media (*ídem*, capítulo 8, folio 11 rº).

Asimismo, en lo que concierne a la columna de cantidades, diremos de pasada que, aunque Salvador de Solórzano indica en el texto que la columna de cantidades se dividirá en dos por una raya vertical, para separar los importes por los millares, en los supuestos de Diario y Mayor ofrecidos omite esta raya divisoria, posiblemente por dificultades de impresión.

Por otra parte, Salvador de Solórzano no menciona en ninguna parte de su libro la unidad de cuenta a utilizar en la columna de cantidades, dado que en Castilla estaba ya totalmente institucionalizado el uso del maravedí como unidad de cuenta en los libros de contabilidad.

Salvador de Solórzano consigna invariablemente dos veces en cada anotación el importe de la operación registrada: una vez en la explicación del asiento y otra en la columna de cantidades, lo mismo si se trata del Diario que del Mayor.

Para identificar e introducir en los asientos de Diario las cuentas deudora y acreedora, Bartolomé Salvador de Solórzano utiliza, al estilo castellano, la expresión *debe por* para separar la cuenta deudora de la acreedora; el título de aquélla inicia directamente, por otra parte, el cuerpo del asiento, sin ningún preámbulo ni fórmula introductoria de ninguna clase. Asimismo, tampoco se pone ningún signo para separar una cuenta de otra, aparte de la expresión ya indicada.

En relación con la expresión en el libro Diario de los folios de Mayor en donde están asentadas las cuentas que juegan en el asiento de Diario, Salvador de Solórzano, siguiendo la costumbre establecida, indica que los números de los dos folios deben colocarse uno encima de otro, en el margen izquierdo de dicho asiento: el del folio de la cuenta deudora arriba y el de la acreedora debajo. Bartolomé no hace referencia a ello, pero traza sistemáticamente una raya de quebrado para separar el folio del debe y el del haber, como era la práctica habitual.

Para indicar que los asientos de Diario están pasados al Mayor, el autor riosecano dibuja medio arco ascendente por encima y al comienzo del importe del

asiento en la columna de cantidades, para denotar el pase de la cuenta del debe, y otro medio arco, esta vez descendente, que empalma con el anterior, para indicar que la cuenta del haber ha sido pasada (*ídem*, capítulo 30, folios 51 vº a 52 rº).

Salvador de Solórzano no conoce o no usa asientos complejos. Todos los ejemplos de asientos que ofrece en su tratado constituyen asientos simples. De esta manera, cuando el cobro de un género vendido se realiza, por ejemplo, parte al contado, parte a plazo, se anota en primer lugar un asiento adeudando la cuenta del comprador por el total, con el correspondiente abono a la cuenta de las mercaderías. Acto seguido, se registra otro asiento del cobro parcial al contado, con adeudo a la cuenta de Caja, o del banco, si se cobra a través de nuestra cuenta en él, y abono a la del comprador. Salvador no se refiere de forma explícita a este hecho, se limita a emplearlo en el supuesto práctico.

Por otra parte, Bartolomé Salvador de Solórzano utiliza directamente la cuenta de Caja o del banco con el que se mantenga cuenta al recibir o realizar un pago al contado o a través de banco, sin necesidad de abrir cuenta a las personas que realizan o reciben el pago. Salvador de Solórzano hace referencia expresa a este hecho en un capítulo de su libro (*ídem*, capítulo 14, ff. 27 vº y 28 rº).

De acuerdo con la costumbre de la época, Salvador de Solórzano no hace mención de la posibilidad de sumar las páginas del Diario. Esto sería, en parte, motivado por la costumbre de rectificar los errores por medio de contraasientos.

Con respecto a las cuentas del Mayor, Bartolomé Salvador de Solórzano, siguiendo la costumbre castellana, no consigna el nombre o título de la cuenta más que en el primer asiento deudor del folio. Ello le lleva a especificar que si la primera partida de una cuenta es acreedora, en la correspondiente plana del debe habrá que consignar el nombre de la cuenta, para saber de qué cuenta se trata (*ídem*, capítulo 9, f. 12 vº).

La fórmula empleada por Salvador de Solórzano para identificar la cuenta del debe en los asientos de Mayor es la de *debe*, consignada a continuación del nombre de la cuenta. En el haber se consigna directamente la expresión *ha de haber* como comienzo de la partida. En cualquier caso, estas expresiones sólo aparecen en el primer asiento del debe y en el primero del haber de cada folio de la cuenta, pues en los asientos siguientes se dan por sobreentendidas, y se comienza la explicación del asiento directamente por la fecha, que es el dato que sigue a las referidas expresiones.

En los asientos consignados por Salvador de Solórzano en su supuesto de Mayor no siempre aparece el nombre de la cuenta de contrapartida, aunque normalmente sí se indica en la explicación o se colige por el tipo de operación.

Cuando comienza un nuevo año sin que se mude de libro, Salvador de Solórzano recomienda que se consigne la cifra del año al margen izquierdo del primer asiento del nuevo año, tanto en el lado del debe como en el del haber (*ídem*, capítulo 25, ff. 40 rº a 41 rº).

En relación con la referencia en el libro Mayor de los folios de la cuenta de contrapartida y del asiento en el Diario, Bartolomé Salvador de Solórzano estima que “*los que ponen solamente en el libro de caja las hojas del manual quedan muy cortos*” y “*los que ponen solamente las hojas que refieren al mismo libro de caja, y no las que refieren al manual, quedan tambien cortos*”. Por ello, “*la mejor orden de todas, es, assentar en el libro de caja en todas las partidas que en el se escriven a quanta del manual esta aquella partida o partidas, assi en debito como en credito, y a*

*quantas hojas del dicho libro de caxa esta aquella dicha partida: si fuere de debito a quantas esta del credito, y si fuere de credito a quantas esta del debito*" (*ídem*, capítulo 10, ff. 14 vº y 15 rº).

La corrección de errores en los asientos de Diario y de Mayor, sin tachaduras ni enmiendas, de forma que se preserve la fiabilidad de los libros, es explicada extensamente por Salvador de Solórzano, contemplando también el caso de partidas asentadas erróneamente en el Manual, así como el caso de errores parciales en el texto que se pueden corregir sobre la marcha, sin más que indicarlo (*ídem*, capítulo 7º de las Advertencias, ff. 11 vº a 12 vº).

El arrastre de las cuentas del Mayor a un folio nuevo, cuando se ha completado el anterior también se explica detalladamente por Salvador de Solórzano. En esta operación admite la posibilidad de arrastrar también las sumas del debe y del haber, y no sólo el saldo, aunque le parece "*mas polido estilo*" pasar sólo el saldo, como se acostumbra entre los mercaderes y los tenedores de libros por partida doble. En cualquier caso, en las partidas de cierre y de arrastre debe consignarse la fecha (*ídem*, capítulo 11, f. 20 rº y vº).

Por otra parte, Salvador de Solórzano señala que si es sólo un lado de la cuenta el que se ha completado, sea el debe o el haber, mientras en el otro queda todavía mucho espacio, lo procedente es arrastrar la suma del lado lleno al vacío, dejando en éste los renglones que se estimen precisos para poder escribir las anotaciones que, en su caso, se originen (*ídem*, capítulo 19, folios 33 rº a 34 rº). Esta recomendación se correspondía, efectivamente, con la práctica habitual de los contables castellanos.

Salvador de Solórzano no dedica mucha atención al folio en que deben colocarse las cuentas. Solamente indica que cuando se arrastre una cuenta a un folio nuevo, "*con passar el resto della a la primera hoja que hallare blanca, estara muy bien passada y escrita por buena orden, como esta dicho, y la ley lo dispone: de mas de que por dexarla es aparejo para hazer algun fraude*" (*ídem*, capítulo 23, f. 38 vº).

Por supuesto que la anterior observación debe entenderse sin perjuicio de que, cuando se prevea que las cuentas han de tener poco movimiento, puedan colocarse tres o cuatro en un mismo folio, cuestión que Salvador de Solórzano deja perfectamente clara, pues como dice "*pareceria mal para una cuenta de seis renglones de debito, y otros tantos de credito, escrivirla sola a ella en una hoja, sin que alli aya otra cuenta ninguna, pudiendo caber otras tres o quattro quentas, como ella*" (*ídem*, capítulo 23, ff. 38 vº a 39 rº).

Al cerrar las cuentas del Mayor, bien por arrastre del saldo a un nuevo folio, bien por traspaso de la cuenta a un libro nuevo, Bartolomé Salvador de Solórzano indica que se trace una raya horizontal por debajo de la suma de las partidas de cada lado (*ídem*, capítulo 11, f. 20 rº). Asimismo, traza dos rayas oblicuas paralelas, de un par de centímetros, poco más o menos, por debajo del cuerpo del último asiento, tanto en el debe como en el haber, hacia el margen derecho, rozando prácticamente la columna de referencia de los folios de la cuenta de contrapartida.

### c) Las cuentas y su funcionamiento

Como se ha comentado anteriormente, Bartolomé Salvador de Solórzano apenas ofrece explicaciones en relación con la naturaleza y el funcionamiento de las cuentas, pues confía en que el lector averiguará estos extremos por sí mismo merced al supuesto contable que presenta en su texto, que abarca un lapso de dos años

y tres meses, desde el 1º de septiembre de 1589 hasta el 31 de diciembre de 1591. Por otra parte, ya sabemos también que el supuesto reviste a estos efectos un carácter muy limitado, a pesar de su gran amplitud, complejidad y riqueza contables, dejando aparte la excelente información que proporciona sobre la práctica de las operaciones mercantiles y sobre la forma de actuar de los comerciantes. Pero el cuadro de cuentas que utiliza resulta poco diversificado, utilizando un abanico de cuentas extremadamente reducido. En efecto, de las 38 cuentas que emplea en dicho supuesto, 27 son cuentas personales, 7 de mercaderías, 1 de "Caxa", 1 de la "Plata y oro que vino de Indias", 1 de capital, "La hacienda que tengo", y 1 de "La salida deste libro"; es decir, 27 cuentas personales, 9 de valores, 1 de capital y 1 de cierre.

De acuerdo con lo señalado más arriba, en su texto Bartolomé Salvador de Solórzano no se detiene, en general, a dar explicaciones teóricas sobre la naturaleza y contenido de las cuentas. La única explicación que ofrece a ese respecto la proporciona en el capítulo 30, cuando al describir el supuesto contable que presenta a continuación, indica someramente, y de pasada, que la cuenta de "La hacienda que tengo" recoge en su haber el patrimonio poseído por el dueño de los libros, mientras que por la cuenta de "Caxa" se ve el dinero que hay de contado (*ídem*, ff. 50 vº y 51 rº).

Por otra parte, resulta especialmente sorprendente que en el cuadro de cuentas empleado por Salvador de Solórzano falten totalmente cuentas relativas a los bienes de fortuna personal del dueño de los libros, como joyas, ajuar doméstico, vestidos, mobiliario de la casa, edificios urbanos, fincas rústicas, etc. En efecto, dejando aparte los importes destinados a la compra de censos para asegurarse el sustento en el caso de que los negocios fracasaran, como expresamente se dice, la contabilidad que expone Salvador de Solórzano se refiere exclusivamente al patrimonio destinado por el comerciante a sus operaciones mercantiles, haciendo abstracción de cualesquiera otros bienes que pudiera poseer. De esta forma, dicha contabilidad parece revestir tan sólo un carácter parcial. Este hecho no tendría en sí mayor relevancia si no fuera porque es frecuente encontrar en la Castilla de esa época contabilidades de esa misma índole, es decir, que contemplan simplemente los negocios del dueño de los libros, bien con carácter general o bien, incluso, con carácter específico haciendo mera referencia a una sola operación o rama específica de los mismos, pero en todo caso con total desgajamiento del patrimonio global y hacienda personal del propietario<sup>150</sup>. Ello ha llevado a algún estudioso a pensar en la existencia de una variante contable de la partida doble propia de los reinos castellanos, caracterizada precisamente por su aplicación a negocios concretos y por la ausencia de anotaciones referidas a los elementos patrimoniales ajenos a los mismos. Pe-

150 Véanse, por ejemplo, mis trabajos: "A municipal purchase of corn. Bread ledger and journal of the town council of Medina de Rioseco (1540)", en *Proceedings of the Fourth International Congress of Accounting Historians*, Pisa, 1984 (una versión en español, algo más amplia, de este trabajo está publicada, con el título: "Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caja y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)", en *Moneda y Crédito*, núm 181, año 1987); y "Notice on the meat supply in Burgos 1536-1537. Ledger of the town meat purveyor", en Atsuo Tsuji and Paul Garner (editors) *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-first Century*, Westport, CT and London: Greenwood Press, 1995 (este trabajo es un resumen de mi libro en español: *Noticia del abastecimiento de carne en la ciudad de Burgos (1536-1537). Libro Mayor del obligado de las carnicerías*, Madrid, Banco de España, Servicio de Estudios, 1992).

ro ya hemos visto más arriba cómo Carlo Antinori comenta que esto era una costumbre también bastante generalizada en Italia (Antinori, 2005, p. 13)

Dejando al margen el hecho anterior, resulta también característico que en el supuesto ofrecido por Salvador de Solórzano falte asimismo todo tipo de cuentas de gastos. En efecto, los gastos ocasionados por las mercaderías se cargan directamente a la cuenta correspondiente de éstas. Los gastos domésticos, de empleados y dependientes, etc., se van pagando con el dinero existente en la caja, regularizándose la situación a fin de cada ejercicio con abono a la cuenta de Caja y cargo a la de Capital, que Bartolomé denomina, como se ha visto, “La hacienda que tengo”. En esta misma cuenta se asientan directamente los resultados de las diversas operaciones de compraventa realizadas, así como los intereses de los censos o capitales prestados.

En relación con las cuentas de mercaderías, es interesante destacar que Bartolomé Salvador de Solórzano agrupa los géneros en una cuenta para cada destino o procedencia. Es decir, se supone que el mercader cuando adquiere las mercancías lo hace pensando ya en un destino determinado. De esta manera, en el supuesto contable figuran cuentas como las de “Cargazon para Medina del Campo”, “Cargazon para Flandes”, “Cargazon para Francia” y “Cargazon para las Indias”. De igual modo, las mercancías compradas en retorno se recogen en cuentas como “Mercaderias compradas en Medina del Campo” o “Mercaderias compradas en Francia”, etc. Excepcionalmente, y en total acuerdo con la realidad del comercio indiano de la época, con el producto obtenido por la venta de la “Cargazon para las Indias” no se adquieren mercaderías en retorno, sino que se remite su importe íntegro a Sevilla en tejos y barras de oro y plata, que se cargan a la cuenta de “Plata y oro que vino de Indias”. Los resultados de la venta de dichos metales a un mercader de oro y plata de Sevilla se llevan a la cuenta de la correspondiente cargazón.

De acuerdo con las prácticas de la época, estas cargazones así como las cuentas de mercaderías de retorno compradas en determinadas localidades se contabilizan por el método especulativo. Sin embargo, en lugar de pasar los resultados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se llevan directamente a la cuenta de Capital, según se ha indicado ya.

Salvador de Solórzano no emplea tampoco ninguna cuenta de efectos o títulos, a pesar de que en el supuesto se ofrecen dos ejemplos relativos a la contabilización de unas compras de censos, con la oportuna percepción de los intereses corridos en cada ejercicio. Sin embargo, en estos casos no se utiliza una cuenta de valores, sino que se carga el principal de los censos a la cuenta personal de los vendedores, es decir, de los obligados al pago de la renta. A estos efectos, se distinguen dos diferentes cuentas de estos obligados: la cuenta del principal del censo o tributo, como lo llama Salvador de Solórzano, y la cuenta de los intereses o corridos. Curiosamente, esta cuenta de intereses se adeuda unas semanas antes del vencimiento de los mismos con abono a la cuenta de “La hacienda que tengo”, descargándose cuando se produce el cobro de dichos intereses, con adeudo a la cuenta de Caja o a la del banco.

En relación con las cuentas personales, debe destacarse el hecho de que Salvador de Solórzano distinguía las cuentas corrientes de las cuentas de tiempo, es decir, de las cuentas en las que se recogían importes no exigibles hasta transcurrido un plazo determinado.

Debe destacarse asimismo que, dejando aparte la contabilidad de una entidad bancaria, las cuentas en compañía (*ídem*, capítulo 11, ff. 22 vº y 23 rº) y las de un señor o terrateniente, a las que dedica un entero capítulo, el sexto, como ya se ha indicado, Bartolomé Salvador no entra a tratar de la forma en que debían contabilizarse operaciones o negocios específicos.

Por el contrario, Bartolomé Salvador de Solórzano presta mucha atención a la contabilización que deben realizar los bancos de sus operaciones. Trata de esta materia en el capítulo octavo del apartado de Advertencias con que culmina su libro, como anteriormente se ha indicado, y no se limita a explicar los pertinentes asientos contables, sino que ilustra, además, acerca de los principales negocios que acostumbraban a efectuar los bancos sevillanos, con indicación de las diferencias entre las prácticas bancarias de esa localidad y las habituales entre los bancos o cambios del resto de Castilla (*ídem*, ff. 12 vº a 15 vº de las Advertencias). Es éste un capítulo altamente interesante, en el que, sin embargo, se omite hacer referencia a la mecánica, los trámites y la contabilización de los negocios cambiarios.

Como ya se ha anticipado, y más abajo se verá con más detalle, Salvador de Solórzano utiliza unas cuentas genéricas de la Salida y de la Entrada del libro de Caja, para saldar las cuentas del Mayor viejo y abrir las del nuevo, respectivamente (*ídem*, Capítulo 30, ff. 52 vº y 53 rº).

#### d) Apertura y cierre de los libros. El balance

En el tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano no se consigna ningún inventario. No ha lugar a ello, pues se presupone que el patrimonio del dueño de los libros se halla todo en forma de dinero en efectivo (*ídem*, capítulo 30, f. 49 rº). De esta manera, el primer asiento es el de “Caxa a La hacienda que tengo”, sin necesidad de formalizar ningún inventario. Tampoco se habla de él en todo el libro.

En lo que se refiere al cierre de los libros, recordaremos que, de acuerdo con lo ya comentado, al final de cada año se cargaba en la cuenta de “La hacienda que tengo”, con abono a la de “Caxa”, el importe de los gastos de la casa, de los gastos de vestuario del dueño y de sus servidores, así como de los salarios de los mozos y de otros gastos menudos, que se habían ido pagando durante el ejercicio con el dinero existente en la caja. Del mismo modo, se abonaba a la cuenta de “La hacienda que tengo”, pocas semanas antes de acabar el año, el importe de los intereses devengados por los censos. Estos son los únicos asientos de regularización, si pueden llamarse así, que se encuentran al final de los ejercicios contemplados en el supuesto contable de Bartolomé Salvador de Solórzano, pues, como ya se ha dicho, las cuentas de mercaderías se iban regularizando y cerrando a medida que se liquidaba su venta.

En este supuesto, que abarca dos años y tres meses, desde el 1º de septiembre de 1589 al 31 de diciembre de 1591, los libros y las operaciones se cierran sin hacer ningún balance. Sin embargo, la cuenta de la Salida hace las veces de balance, pues, como manifiesta el autor expresamente, sirve de comprobación con respecto a la corrección del libro, así como de expresión acerca de la situación de las cuentas deudoras y acreedoras (*ídem*, capítulo 30, ff. 52 vº y 53 rº). Tampoco se contempla, por otra parte, un cierre y cambio anual de los libros.

No obstante, Salvador de Solórzano dedica un capítulo de su texto, el 26, a explicar la forma de hacer el balance del libro Mayor. Bien entendido que para él dicho balance reviste el carácter de mera comprobación, pues manifiesta: “*Comprovar y hacer balanzo del libro de caxa, es lo mismo que quando se haze una cuenta de multiplicar o partir hazer la prueva della para ver si está bien sacada*” (*íd*em, capítulo 26, f. 41 rº). No lo dice expresamente, pero, según todos los indicios, el balance del que habla Salvador de Solórzano es de saldos, pues explica que se debe hacer, por separado, “*un sumario de lo que montan todas las cuentas del debito del dicho libro de caxa, y hazer otro sumario de lo que montan las cuentas del credito*”. Dicho balance debe incluir solamente las cuentas vivas o abiertas, porque las cerradas ya están cuadradas y no tienen saldo. Una novedad consiste en que el autor riosecano no vincula el establecimiento del balance al hecho de haberse completado el libro Mayor, sino que en su opinión puede hacerse siempre que el dueño de los libros quiera cerciorarse de su corrección.

El capítulo 27 del libro de Bartolomé Salvador de Solórzano se dedica a explicar la forma de cerrar el Mayor cuando se hubiere completado. Se manifiesta en primer lugar que antes que nada se debe “*hacer balanzo y prueva si el tal libro de caxa esta cierto y verdadero*”. A continuación, se deberán cerrar todas las cuentas acreedoras abiertas por traspaso de su saldo al haber de la cuenta de la Salida, con cargo a las respectivas cuentas. Acto seguido, se cerrarán las cuentas deudoras, traspasando el saldo al debe de la referida cuenta de la Salida, con abono a las cuentas correspondientes. Con esto, quedarán cuadradas y cerradas todas las cuentas del Mayor viejo, y asimismo quedará cerrada la cuenta de “La salida deste libro”, que de acuerdo con las palabras de Salvador de Solórzano es una cuenta que “*ultimamente se arma en el dicho libro para cerrar las cuentas que en el estavan por cerrar: la qual sirve para este efecto y para balance, que por el se vean todos los que estavan deudores y acreedores en el dicho libro*” (*íd*em, capítulo 27, f. 43 vº). Como esta misma frase da a entender, los asientos de cierre utilizando como contrapartida la cuenta de la Salida no se inscriben en el Diario, sino sólo en el Mayor.

Una vez hecho esto, se procede a abrir las cuentas en el nuevo Mayor, utilizando para ello como contrapartida la cuenta de “La entrada deste libro”: “*Y aviendo passado al nuevo libro de caxa todas las partidas de los acreedores y deudores, forçosamente quedara cerrada la cuenta de la entrada del dicho libro nuevo, y quedaran abiertas en el deve y en el ha de aver del dicho libro nuevo las cuentas de cada uno de los acreedores, segun y como lo estavan en el libro de caxa antecedente al tiempo que alli se cerraron*”. Debe advertirse, no obstante, que, al revés de lo que indicaba en relación con los asientos de cierre, Bartolomé Salvador de Solórzano recomienda que estos asientos de apertura sí se registren previamente en el Diario, sobre todo en el caso de que el tenedor de libros no sea una persona muy ducha y experta, “*porque para el que lo estuviere, todo le sera uno, y lo podra hazer de la manera que le pareciere*” (*íd*em, capítulo 27, f. 44 rº).

En el capítulo 11 de su obra, dedicado a explicar “*los vocablos que se usan entre caxeros y hombres de negocios*”, Bartolomé Salvador de Solórzano indica la manera de establecer el balance, aunque bajo una expresión distinta, la de “*hazer abanço*”. De acuerdo con lo que indica el *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*, de Sebastián de Covarrubias, impreso en Madrid el año 1611 (cito por la edición de 1674), los términos “*avançar*” y “*avanço*” son dicciones toscanas que intro-

dujeron en España los mercaderes y tratantes en sus cuentas. “Avançar” significa sobrar de la cuenta y “avanço”, la sobra o alcance. En el sentido empleado por Salvador de Solórzano, sin embargo, “hacer abanço” significa comprobar la situación de la hacienda que tiene el dueño de los libros en determinado momento. Para ello se relacionan en un pliego de papel, o en más si hiciese falta, doblado a la larga, todos los deudores con lo que le deben, en la plana de la izquierda, y todos los acreedores, con el importe que se les debe, en la plana de la derecha. Una vez relacionados, se sacan las sumas del débito y del crédito, y se resta éste de aquél. La diferencia será *“justo lo que montara la hacienda que tiene”*. Por el contexto, se sobreentiende que deberán sumarse todas las cuentas deudoras y todas las cuentas acreedoras, excepto la de Capital. El dueño de los libros puede hacer también otros tipos de “abanço”, como, por ejemplo, el destinado a averiguar cuál es la suma total de *“lo que le deben, assi en España como fuera della”*. En cualquier caso, se señala que el pliego o los pliegos de papel deben ser doblados longitudinalmente (*ídem*, capítulo 11, folio 23 rº y vº).

### e) Archivo y registro de cartas y documentos

Bartolomé Salvador de Solórzano presta especial atención al trámite a seguir con la correspondencia recibida y expedida, así como a la custodia de éstas y otros documentos de interés. A estos efectos, diferencia expresamente las cartas, de las cuentas y de las obligaciones y conocimientos. Cada una de estas tres clases de documentos constituye un grupo de por sí y debe ser archivado por separado, en legajos anuales, consignando en el envoltorio exterior su naturaleza y el año al que corresponden. Por otra parte, al recibir cada documento se le deberá proveer de una nota explicativa a modo de titulillo, indicando de dónde procede, cuándo se recibió, cuándo fue contestado en su caso, etc., de manera que rápidamente se pueda identificar su contenido. Dentro del legajo, los documentos deberán ir ordenados por fechas. Añade el autor riosecano que conviene que *“las tales escrituras, conocimientos, y cuentas, y papeles”* estén muy bien custodiados, por lo que recomienda que se guarden bajo llave (*ídem*, capítulo 4º de las Advertencias, ff. 9 rº a 10 rº).

En relación con los justificantes de los importes entregados a terceras personas, ya se ha indicado que Bartolomé Salvador de Solórzano, siguiendo la práctica castellana, recomienda que el reconocimiento de la percepción de estos importes, en caso de no ser de mucha cuantía, no es necesario que se escriba en documento aparte, sino simplemente formulado mediante firma del interesado en el propio asiento del libro Diario. Si el importe entregado fuese de mucha cuantía, entonces sí debería instrumentarse el recibo mediante la oportuna carta de pago o de finiquito ante escribano (*ídem*, capítulo 2, ff. 1 vº a 3 rº).

Por otra parte, Bartolomé Salvador de Solórzano recomienda que se lleve un libro para copiar literalmente las cartas importantes que se deban cursar, así como también otros escritos, tales como “memorias”, según precisa (*ídem*, capítulo 5º de las Advertencias, ff. 10 rº a 11 rº).

Como se ha explicado en las páginas anteriores, el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano es el primer tratado de contabilidad por partida doble escrito y publicado por un español. Aunque aparecido cerca de cien años después de la *Summa de Pacioli*, constituye uno de los grandes tratados europeos sobre la materia, que no desmerece de ninguno de los anteriores. Es un libro propio de su época y,

como los demás, contiene un repertorio completo del pensamiento técnico y operativo, pero está poco desarrollado en lo que respecta a la naturaleza, concepto y contenido teórico de la contabilidad. En cualquier caso, el autor es perfectamente consciente de la importancia de esta materia y de su extraordinaria utilidad para la buena marcha de los negocios. Debe indicarse como circunstancia curiosa que en el libro no se contiene ninguna indicación a Luca Pacioli ni al origen italiano de la partida doble. Ello no quiere decir que Bartolomé desconociera dicho origen, aunque en cualquier caso resulta chocante que la terminología empleada en los reinos de Castilla para denominar los libros y el mismo sistema contable difiriera de la terminología italiana y de la de otros países que confesaban abiertamente el origen de su inspiración al respecto.

## CAPÍTULO 17

# TEXTOS Y COMENTARIOS SOBRE PARTIDA DOBLE EN EL SIGLO XVII Y PRIMEROS AÑOS DEL XVIII

Con referencia al primer tercio de siglo XVII conocemos sólo cinco textos, de diferente naturaleza, propósito y extensión, publicados en España que tratan de la contabilidad por partida doble<sup>151</sup>: los dos memoriales de Salavert, caballero catalán, impresos en la primera década del siglo XVII y custodiados en la Real Academia de la Historia; las obras de Francisco Muñoz de Escobar: *De ratiociniis administratorum et alliis variis computationibus tractatus. Omnibus quidem iuri operam dátibus, tam in theorica, quam in Praxi perutilis: & non minus Iudicibus, quam Advocatis valdè necessarius*, publicada en Medina del Campo el año 1603, y de Juan Hevia Bolaños: *Labyrintho de comercio terrestre y naval. Donde breve y compendiosamente se trata de la mercancía y contratación de tierra y mar*, publicada en 1617 en Lima, obras que ya hemos mencionado con ocasión de las citas que en ellas se hacen de los tratados aparecidos en la segunda mitad del siglo XVI sobre la problemática jurídica de las cuentas, puesta de actualidad por las pragmáticas de Cigales, de 1549, y de Madrid, de 1552; y finalmente un opúsculo anónimo titulado: *Negociación de Cambios*, impreso en Madrid en 1633, que fue localizado y presentado por José María González Ferrando (González Ferrando, 1993).

A partir de la publicación de estos textos, comienza un extraño paréntesis de silencio bibliográfico, durante el cual durante más de cien años no se conoce ninguna publicación en España que trate de contabilidad por partida doble. Este silencio se corresponde con un curioso e increíble caso de amnesia colectiva, de forma que cuando con la publicación en 1737 de las *Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao* se vuelve a publicar algo sobre materia contable y se emplea por primera vez en España el término de partida doble, en toda nuestra nación se piensa que este sistema de contabilidad es una innovación que nos ha llegado a través de Francia: se había olvidado la rica tradición castellana de contabilidad por partida doble bajo el nombre clásico de sistema de Debe y Ha de Haber o, también, del Libro de Caja con su Manual. Más adelante volveremos sobre este tema, ya anticipado en otros pasajes, dedicándole mayor atención.

Digamos simplemente aquí que, como parece obvio, los mercaderes más importantes y avanzados seguirían llevando sus contabilidades por partida doble, aunque la legislación imponiendo esta obligación habría caído completamente en desuso. Pues, no es imaginable que este silencio bibliográfico se correspondiera con una falta de práctica contable por parte de las casas de comercio y hombres de negocios: todos ellos necesitarían llevar sus cuentas. Por su parte, las entidades públicas y religiosas, terratenientes y entidades sin ánimo de lucro continuarían llevándolas por Cargo y Data, como de costumbre, pues el fenómeno no iba con ellas. Por otra parte, la influencia francesa que el hecho pone de relieve tenía sus limitaciones. Como más abajo veremos, en sus aspectos contables, las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao, que a falta de un Código de Comercio en España hicieron sus veces durante cerca de cien años, superan ampliamente en lo contable el contenido de la *Ordonnance du Commerce* de Colbert, publicada en marzo de 1673. Posiblemente no fuera así en relación con los usos prácticos y cos-

151 He tratado de estos cinco textos en mi artículo: "Pensamiento contable español en tiempos de olvido (1601-1737)" publicado en la revista *Cuadernos de Contabilidad*, de la Pontificia Universidad Javeriana, de Bogotá, volumen 8, número 23, 2007.

tumbres contables seguidos por los mercaderes franceses. Por otra parte, es muy probable que el olvido castellano tuviera un alcance, sobre todo, terminológico. En cualquier caso, el hecho de que, cuando se entroniza la Casa de Borbón en España, gente con una tradición contable secular hubiera olvidado casi todos sus términos de toda la vida y aceptara los nuevos sin ningún comentario, constituye un enigma histórico que sería interesante investigar, máxime cuando ello ocurre en un período de nuestra historia contable de los menos explorados.

Con todo, se conocen ciertamente, de finales del período anterior, dos libros en español que tratan de la contabilidad por partida doble, el de Jacob de Metz: *Sendero mercantil*, publicado en 1697, y el de Gabriel de Souza Brito *Norte mercantil y crisol de cuentas*, publicado en 1706, pero ambos fueron impresos en Amsterdam, producto de dos autores judíos de raíces españolas. Dada esta condición nos ocuparemos también en este capítulo de estos dos libros, aunque en relación con el segundo lo haremos por la reimpresión efectuada por el hijo del autor, Isaac de Souza Brito en 1770, pues al parecer no existe o no se ha hallado ningún ejemplar de la primera edición.

### 17.1. Los memoriales de Salavert, caballero catalán

Gabriel de Salavert refleja claramente el sentimiento general de agotamiento y decadencia de la sociedad española, al comenzar su primer Memorial, con estas palabras: “*Con la fuerza de la pena, que con razon se siente, y debe sentirse cada dia, de que la Monarchia, y grandeza de España haya por nuestros pecados llegado al estado en que se halla, (que por no causarla a V. S. ni escandalizar a mas gentes, lo digo assi implícitamente)...*”<sup>152</sup>

Según se desprende de su texto, este Memorial, así como el segundo que, por lo que se indica, parece que fue escrito unos cuatro años después del primero, surgió con motivo de que Gabriel de Salavert, junto con otros hombres de negocios, fuera llamado a la Corte al objeto de exponer su opinión y la de sus compañeros sobre “*las necessidades de su Magestad, y destos Reynos*”, así como sobre los remedios para poner fin a estos males. La convocatoria tuvo lugar por medio de un escrito fechado en Valladolid el 24 de octubre de 1603, y firmado en nombre de las Cortes de Castilla por don Diego de Castillo Carvajal y el licenciado Alvaro Paz de Quiñones. Este escrito se reproduce en el primer Memorial.

En el curso de mis investigaciones sobre la historiografía contable en España, tuve la fortuna de hallar estos Memoriales en el archivo de la Real Academia de la Historia. Son dos impresos independientes, aunque escritos por la misma persona y relacionados entre sí, de cuatro hojas cada uno, el primero de tamaño folio y el segundo de tamaño cuartilla, que no llevan lugar ni fecha de impresión. Tam-

152 Memorial 1: *Respuesta de Gabriel de Salavert caballero Catalan vezino de Barcelona a lo que le ha preguntado el Reyno acerca de las incommodidades del Rey nuestro Señor, y destos Reynos*. Este Memorial, junto con el Memorial 2: *Medio para que las personas de negocios naturales, y otras intelligentes manifiesten por menor, y en individuo lo que han trabajado, y se les ofrece para reparo, y remedio de las incommodidades del Rey, nuestro Señor, y destos Reynos*, han sido transcritos como apéndice de mi trabajo “Los Memoriales de Salavert, caballero catalán”, aparecido en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVII, núm. 56, mayo-agosto de 1988. Como en todos los demás casos que se ofrecen en ese trabajo, dichos documentos son transcritos literalmente, respetando incluso la puntuación. La única modificación que me permitió, a efectos de una lectura más fácil, fue la de resolver algunas abreviaturas, así como la de utilizar siempre la *v* y la *u* con su actual valor ortográfico. No obstante, a pesar de la transcripción, en este libro las citas se efectuarán a partir de los originales.

bien en la Real Academia de la Historia están archivados de forma independiente, cada cual por su lado: el original del primer Memorial forma parte de la Colección Salazar, hallándose encuadrado en el volumen T-53, folios 23 rº a 26 vº. El segundo se halla catalogado per se en la biblioteca de dicha Academia. Di noticia de ellos en mi libro sobre historia de la bibliografía contable en España (Hernández, 1981, pp. 120 ss.), y años más tarde los estudié específicamente y los transcribí como apéndice en el artículo “Los Memoriales de Salavert, caballero catalán”, aparecido en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVII, núm. 56, mayo-agosto de 1988. Son escritos interesantes, pues, aparte de que aportan noticias en relación con la precaria situación de la Real Hacienda en aquellos momentos, así como las propuestas para ponerle remedio, en uno de ellos se contienen unos breves comentarios sobre las formas y estilos de llevar la contabilidad en esa época, a la vez que algunas novedades acerca de las fórmulas planteadas para llevar las cuentas del Tesoro Público. Teniendo en cuenta la ya señalada y casi absoluta carestía de escritos conocidos sobre aspectos conceptuales y técnicos de esta materia en el siglo XVII, dichos comentarios y novedades cobran una singular importancia a los ojos del historiador de la contabilidad.

En el primer Memorial, Salavert expone las conclusiones a las que llegaron él y los demás hombres de negocios convocados. Divide este Memorial en dos apartados o artículos. En el primero de ellos y, en contra de lo que se le solicitaba, no se pronuncia sobre las “*incomodidades*” o males que afligían a la nación, sino que se limita a proponer la creación de una Junta al objeto de que sea ella la que averigüe la naturaleza de estos males. Ante esta Junta, que debería comprometerse a mantener el secreto de lo manifestado por cada una de las personas llamadas a consulta, declararían él y los otros hombres de negocios sus opiniones acerca de estos males. En todo el escrito se respira, en efecto, un aire de desconfianza y recelo. Ni Salavert ni sus compañeros quieren exponer sus opiniones ante cualquiera, ni decir cuáles son, a su juicio, los males que padece la monarquía española y los remedios que pudieran ser aplicables. Según se dice ya al comienzo del escrito, este es un tema que a muchos les resulta “*odioso y reñido desde el año de 75*” (Salavert 1, f. 23 rº), es decir, desde la suspensión de pagos de la Corona del año 1575, que tantas quiebras de bancos ocasionó, sobre todo en Sevilla, con el consiguiente perjuicio para el comercio indiano, según hemos visto ya. Más adelante, Salavert afirma que “*por contarse el desengaño entre los mas saludables remedios, digo, que todo lo que se pide por las dichas preguntas, y hablar mas destas necesidades gente perita, y docta, es a mi parecer impossible, sino fuere en la junta, que se pretende*” (Salavert 1, f. 24 rº). Las razones para ello son varias, pero las principales de ellas parece que eran, en primer lugar, la desconfianza de que los consejos y propuestas individuales fueran a ser realmente escuchados; luego, la enemistad con funcionarios poderosos que la exposición de los males y de los remedios adecuados podría acarrear eventualmente a los que los presentaran; y, por fin, la falta de fe en que los ministros y altos gobernantes desearan verdaderamente poner en práctica los remedios propuestos, porque de alguna manera ello redundaría en perjuicio suyo.

En efecto, una de las cosas que más asombran a Gabriel de Salavert y sus compañeros es el clima general de abandono e indiferencia ante el paulatino desmoronamiento del país. A este respecto, se admira el Memorial no sólo “*de que no se haga en estas necesidades lo que es cierto haria cada qual si aquellas fuessen pro-*

*prias, sino, que podiendo tanto los zelos de la reputacion, y punto de honra, por haberse a veces por ellos lo que por Dios no se haze, puedan tan poco en este caso*" (Salavert 1, f. 26 vº).

Por todas estas razones, les parecía a nuestros hombres de negocios que la única forma de animar a la gente experta a hablar con sinceridad y eficacia era la de hacerlo ante una Junta de prestigio y honradez acreditados, compuesta por dieciocho miembros, nueve de ellos, religiosos, y la otra mitad, los mismos miembros de la Junta de Cortes.

El segundo Memorial insiste con mayor contundencia en este punto, denunciando que "*el mayor mal, que las incommodidades de V.M. y destos Reynos padecen, y padecer pueden, es no querer tratar ya de su remedio los que lo pueden hazer con fundamento, y con arte, como lo confiesan todos*". Más adelante, comenta: "*los ministros de V.M. estan ya desengañados*" (Salavert 2, f. 1 rº).

El artículo segundo del primer Memorial es el que trata de la contabilidad. Este texto achaca en alguna medida la desafortunada situación de la Real Hacienda a la falta de una adecuada contabilización de las operaciones. En efecto, para Salavert es una doctrina muy extendida que, "*debaxo destos nombres razon, y cuenta*", o sea, contabilidad, como sabemos, "*en materia de hacienda se incluye, y comprehende todo lo que a su buena administración pertenece*". Y para demostrar que la cuenta y razón de la Real Hacienda no se llevaba debidamente, pasa a describir brevemente, de pasada, cómo estaba instrumentada esta contabilización; en sus propias palabras: "*Y assi para que se vea, que la del Real, y publico patrimonio no esta en su perficion, y punto, dire como de passo algo acerca della*" (Salavert 1, f. 26 rº).

Sigue diciendo que la contabilidad de la Real Hacienda se lleva de dos maneras: por pliego horadado, es decir por el método de Cargo y Data, que Salavert llama de Cargo y Descargo, siguiendo la denominación de Diego del Castillo (Castillo, 1522, f. III vº) y en forma de Libro de Caxa, o sea, por partida doble. También coincidiendo con Diego del Castillo comenta que la contabilidad por pliego horadado padecía muchos defectos. Habiendo sido ello reconocido por personas inteligentes, Felipe II mandó por dos veces<sup>153</sup>, que la cuenta y razón de su Real Hacienda se llevase por una sola mano, con toda brevedad, o sea, con inmediatez, y en forma de Libro de Caxa, es decir, por partida doble. Asimismo, comenta que las Cortes de Monzón de 1564 reprobaron también el método de Cargo y Descargo, así como asimismo lo hizo la ley 10, título 8, del libro 5, de la *Nueva Recopilación de Leyes destos Reynos*<sup>154</sup>. La razón de estas reprobaciones fue que tal sistema era sospechoso de falsedad por poderse quitar, poner y trasladar "*a plana, y ringlon*

153 Se refiere a las cédulas de Badajoz de 9 de julio de 1580 y del monasterio de Nuestra Señora de la Estrella (San Asensio, La Rioja) de 2 de noviembre de 1592, que ya conocemos.

154 Debe de referirse a la edición de 1598. Ya hemos hablado de esta *Recopilación* en páginas anteriores. Había tal cúmulo de disposiciones legales yuxtapuestas y contradictorias, vigentes y abolidas, que las Cortes de Valladolid de 1523 hicieron una petición al emperador Carlos V para que nombrase unas personas que examinaran todas las leyes anteriores, de las cuales "*unas se guardan y otras no se guardan, y los jueces hacen lo que quieren*", y se hiciese una recopilación de las vigentes "*y lo demás se anule y revoque*". Se siguió insistiendo en tal sentido en Cortes posteriores, hasta que, finalmente, en 1537, Carlos V encomendó la tarea al licenciado Pedro López de Alcocer. Fallecido éste, le sucedieron en el empeño los doctores Guevara y Escudero, así como los licenciados Pedro López de Arrieta y Bartolomé de Atienza. En 1567, se publicó la compilación bajo el título de *Recopilación de Leyes de estos Reynos*. Fue editada nuevamente, con la inclusión de las leyes promulgadas en los lapsos intermedios, en los años 1581, 1592, 1598 y 1640.

*cualquier pliego*" (Salavert 1, f. 26 vº). Ello bastaba para que Su Majestad mandara que la partida doble se aplicara a todo género de cuentas. Añadía Salavert que la circunstancia apuntada había causado que el método de pliego horadado no hubiera podido introducirse en ninguna parte. Posiblemente tuviera razón en lo relativo al sistema de pliego horadado, es decir, al método de juntar los pliegos de las cuentas en una precoz modalidad de libros de hojas cambiables, que como se ha dicho era una práctica castellana, aplicada no sólo a los libros de cuentas por el sistema de Cargo y Data, sino al archivo de todo tipo de documentos. Pero lo cierto es que el método contable de Cargo y Data era conocido y usado prácticamente por todas o casi todas las Administraciones públicas europeas.

Añadía que "*si cargo, y descargo (partes integrales della)*", es decir, de la cuenta, "*se pueden decir relatos*", o sea, relacionados, "*no menos que hijo y padre, por no poder cobrar uno, que otro no pague, y al contrario*", estaba claro que si faltaba esta relación entre ellos, como faltaba en el pliego horadado, "*no se podran tener por tales, ni por consiguiente llamarse razon ni cuenta*". De esta falta de relación habían surgido grandes y notables daños: "*porque pagarse por Iuan a Pedro digamos 20 U ducados, y no cargarse a Iuan no es otro, que perderse para siempre, sino se revee y corrije*". Por otra parte, faltando esta relación "*no se puede sacar balance, ni archivarse los libros de la dicha razon, y cuenta. Ejercicio arto incognito en ella, y tan importante, que dudo haya otro que mas lo sea*" (Salavert 1, f. 26 vº). Parece que la expresión "*archivarse los libros*" se refiere a saldar y cerrar los libros, y lo de "*incognito*" puede referirse a que esta práctica de sacar balance y cerrar los libros era harto desconocida en el sistema de Cargo y Data.

En nuestro contexto son interesantes los comentarios de Salavert porque muestran una temprana concepción de la contabilidad como una disciplina que comprendía todos los aspectos pertenecientes a la administración de una hacienda, pública o privada. Por otra parte, señala perfecta y sucintamente los principales defectos del sistema de Cargo y Data llevado por pliego horadado: la falta de garantía de que las cuentas no fuesen alteradas y la falta de relación de unas cuentas con otras, que impedía la formación de un sistema global, omnicomprensivo y cerrado en sí mismo como la partida doble.

Por otra parte es interesante la noticia que da con respecto a que él se había "*ofrecido de traçar la cuenta, y razon della*", la Real Hacienda, "*con los tres requisitos con que su Majestad, que está en el Cielo mandó por dos veces, que se llevasse: es à saber, por una sola mano, con toda brevedad, y en forma de libro de caxa*", pero sin que, al parecer, se tomara siquiera en cuenta su ofrecimiento (Salavert 1, f. 24 vº). Es curioso este ofrecimiento, pues como es sabido Pedro Luis de Torregrosa, que ocupaba el cargo de Contador del Libro de Caja, falleció el 12 de octubre de 1607. No parece que el primer Memorial de Salavert pudiera haber sido escrito después de esta fecha, ya que la llamada que se le hizo por las Cortes de Castilla para que fuera a la Corte a exponer su opinión sobre el remedio a dar a los problemas de la nación fue hecha el 24 de octubre de 1603, según hemos visto. Posiblemente, ya en esa época se había hecho notorio que, muerto Felipe II, ni el Libro de Caja de la Real Hacienda ni Pedro Luis de Torregrosa, si es que todavía vivía, eran tenidos demasiado en cuenta.

Es también interesante su comentario de que en relación con la partida doble se remitía simplemente a un libro que pensaba imprimir en breve tratando de ella,

*“para que se vea quan contra todo estilo, y buena orden, es otro, que anda por ahí impresso: aunque por poder (decir) la representación de los males, tanto para que se de en ellos remedio, no podre dexar de decir algo acerca dello de palabra”* (Salavert 1, f. 26 vº). Es improbable que esta opinión despectiva acerca de un libro sobre contabilidad por partida doble que andaba circulando se refiera a la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano, que como sabemos constituía un manual perfectamente clásico de la partida doble, con planteamientos análogos a los profesados en los mejores textos extranjeros de la época. Más verosímilmente, teniendo en cuenta que el autor del comentario era catalán, pudiera éste referirse al libro de Valentín Mennher, de Kempten, traducido por Antich Rocha, de Gerona, que fue impreso en Barcelona y que encontraría, lógicamente, su ámbito de difusión en la Ciudad Condal y su entorno. Ya hemos hablado de él y sabemos que dicho libro presentaba una forma incompleta de la contabilidad por partida doble, el llamado “sistema de los factores”, que no integraba todavía las cuentas de mercaderías en el cuadro de cuentas del libro Mayor.

El segundo Memorial de Gabriel de Salavert es más breve que el anterior y está dirigido directamente al rey. Parece que fue escrito unos cuatro años después que el anterior, según se infiere de las palabras que el autor dice a guisa de preámbulo. Salavert se queja abiertamente al monarca de que no se haga ningún caso de sus indicaciones con respecto a la forma de proceder para remediar los daños del reino, ni tampoco se le digan en qué fallan sus planteamientos; ni mucho menos se tomen iniciativas para encontrar remedios alternativos que otras gentes pudieran proponer. Le parece, en consecuencia, inútil su permanencia en la Corte, que le ocasiona abundantes gastos, sin que ello le reporte ningún ingreso o merced, que, por otra parte, tampoco desea, pues su ilusión es servir al reino. Por ello suplica al rey, vista la situación, que le permita volver a su casa. Razón tenían, como se ve, Salavert y sus compañeros al expresar en el primer Memorial sus temores de que las personas en torno al monarca no afrontasen en serio los problemas de la Hacienda Real.

A continuación, Salavert insiste en las ideas presentadas ya en el primer escrito, con pequeñas modificaciones. La idea central sigue siendo la de crear una Junta para recoger, discutir y evaluar las opiniones de los expertos sobre los males del reino y sus remedios. A este respecto nuestro hombre se muestra irreductible. No es partidario de dar ningún paso si previamente no se dispone de una Junta que garantice el anonimato, la discusión y la puesta en práctica, en su caso, de las medidas acordadas. Poca confianza le merecían a Salavert los ministros de Felipe III. Da la impresión de que el autor de los Memoriales había llegado al convencimiento de que no se iba a acometer seriamente la tarea de luchar contra la inevitable decadencia de Castilla. Parece que los hechos le dieron la razón.

Como resumen y evaluación de los Memoriales de Salavert, diremos que el autor muestra un buen grado de comprensión de la esencia de la partida doble, al hablar de las razones por las cuales debe preferirse al método de Cargo y Data. Ello es así, porque este último no establece la relación entre la cuenta deudora y la acreedora, de modo que ni siquiera puede llamarse cuenta y razón; tampoco puede sacarse el balance. En cuanto al libro que quería imprimir en breve, nadie ha dado nunca noticia de él.

## 17.2. Dos tratados jurídicos con alcance contable: Francisco Muñoz de Escobar y Juan de Hevia Bolaños

A comienzos de siglo XVII aparecen dos obras jurídicas que tratan de materia contable: la primera de ellas, como tema central, y la segunda, como parte de la problemática considerada, relativa al derecho mercantil en general. Ambos tratados, que ya han salido a relucir, son corolario del interés despertado entre los juristas por los aspectos concernientes al tema contable como consecuencia, en gran parte, de la puesta en actualidad de la contabilidad por partida doble por las pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552, que según hemos visto obligaban a todos los mercaderes y banqueros residentes en los reinos de España a llevar libros de cuentas, y a hacerlo, precisamente, por este método de la partida doble.

Estas obras son la de Francisco Muñoz de Escobar: *De ratiociniis administratorum et alliis variis computationibus tractatus*, aparecida en Medina del Campo en 1603, y la de Juan de Hevia Bolaños: *Labyrintho de comercio terrestre y naval. Donde breve y compendiosamente se trata de la mercancía y contratación de tierra y mar*, publicada en Lima el año 1617, que según lo anunciado por el autor vino a constituir algo así como la segunda parte de su libro anterior: *Curia Philippica*, también publicado en Lima, el año 1603.

Los dos libros constituyen tratados de envergadura y se apoyan en el nutrido número de obras jurídicas surgidas en España desde la aparición de las pragmáticas señaladas, unas obras jurídicas que dedican al menos una parte de su texto a la contabilidad por partida doble que debían llevar los mercaderes y banqueros, y a la capacidad probatoria de sus libros de cuentas en casos de litigio, así como al estudio de los temas surgidos con motivo de la rendición de cuentas de los administradores de cualquier índole ante los administrados. Los autores que escribieron las obras en las que se apoyan Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños en su tratamiento contable constituyen el más selecto conjunto de jurisconsultos españoles y extranjeros de la época, como ya hemos visto. El grupo español está compuesto por: Alfonso de Acevedo, Francisco de Avilés, Antonio Ayerbe de Ayora, Martín de Azpilcueta, Gaspar de Baeza, Jerónimo Castillo de Bobadilla, Diego del Castillo, Diego de Covarrubias y Leiva, Juan Bernardo Díaz de Lugo, Juan García de Saavedra, Antonio Gómez, Juan Gutiérrez, Gregorio López de Tovar, Juan de Matienzo, Luis Molina, Pedro Núñez de Avendaño, Domingo de Soto y los portugueses Manuel Suárez de Ribeira y Alvaro Valasco, unidos a la común Corona española en los últimos años del reinado de Felipe II. Todos ellos, con un par de excepciones, publicaron sus primeros trabajos contenido referencias contables en el siglo XVI, como consecuencia, en gran parte, según se ha dicho, de la obligatoriedad de llevar las cuentas por partida doble impuesta por las referidas pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552. Todos estos autores tenían algo que decir y comentar acerca de la contabilidad y la rendición de cuentas, sobre el telón de fondo constituido por las indicadas y archiconocidas pragmáticas, y todos ellos fueron tenidos en cuenta por Muñoz de Escobar y Hevia Bolaños a la hora de expresar su propia opinión. Las pragmáticas, por su parte, fueron refundidas, confirmadas y ampliadas por la ley 10, título 18, libro 5 de la *Recopilación de las Leyes destos Reynos*<sup>155</sup>. Por otra parte, en lo concerniente a materia contable, esta

155 Entre las diversas ediciones experimentadas por esta *Recopilación* nosotros citaremos en este contexto por la impresa en Madrid el año de 1640.

ley fue completada por las leyes 50, título 5, libro 2; 51, título 5, libro 2; 11, título 18, libro 5; y 5, título 14, libro 9, de esta misma *Recopilación*.

El libro de Muñoz de Escobar: *De ratiociniis administratorum et alliis variis computationibus tractatus*, desde un punto de vista contable, así como su vida, han sido estudiados por el ilustre historiador francés de la contabilidad Pierre Jouanique (1965; 1965-1966; 1991), aunque no pudo aportar grandes datos sobre su vida, escasamente conocida, ni sobre el grado de expansión de su obra, de la que cita simplemente cinco ediciones; sí comenta, empero, que tuvo más y que el libro gozó de una amplia difusión. Efectivamente, la obra experimentó múltiples ediciones, entre las cuales se tiene noticia, no comprobada, de las siguientes: Medina del Campo, 1603; Frankfurt, 1606; Frankfurt, 1618; Lerma, 1619; Palermo, 1620; Turín, 1627; Nürnberg, 1646; Venecia, 1660; Gouda, 1662; Rotterdam, 1662; Nürnberg, 1664; Frankfurt, 1664; Nürnberg, 1682; Nürnberg, 1732; Lyon, 1733; y Lyon, 1757<sup>156</sup>. Como puede apreciarse, mientras en España solamente fue editado dos veces, en el extranjero lo fue catorce. El hecho de que el libro esté enteramente escrito en latín puede ser un factor explicativo del gran eco que encontró en Europa.

En contraposición a este eco internacional, destaca el escaso conocimiento que se tiene de él en su propio país. Ni siquiera las grandes enciclopedias como la Espasa o el Diccionario Enciclopédico Hispano-Americano lo mencionan. El mismo Nicolás Antonio, el ilustre bibliógrafo del siglo XVII, normalmente tan bien informado, apenas le dedica unas pocas líneas, que nada sustancial añaden a los datos que el mismo autor proporciona sobre sí mismo en su obra (Antonio, 1783, I, p. 451). La obra repertorio de Frankenau sobre los juristas españoles de la época lo desconoce totalmente.

En los círculos histórico-contables extranjeros suena, en cambio, el nombre de Muñoz Escobar gracias, sobre todo, a las palabras que le dedicó Claude Irson a finales del siglo XVII: “Francisco Muñoz de Escobar ha compuesto un libro sobre las cuentas de los administradores, en el que trata la materia con tanta erudición, que puede decirse que ha superado a los que le han precedido: ha reunido, asimismo los conocimientos que estaban dispersos en todos los otros, y, si hubiera conocido el Método, no hubiese podido pedirse nada más a su obra” (Irson, 1678). Estas palabras fueron, precisamente, las que animaron a Pierre Jouanique a estudiar a nuestro autor, introduciéndole de esta manera en los ámbitos histórico-contables españoles. En mi libro: *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (Hernández, 1981), presenté un breve resumen de lo que se conoce de la vida de Muñoz de Escobar, así como de su obra.

De acuerdo con lo que se ha señalado, la obra de Francisco Muñoz de Escobar constituye un tratado de la problemática planteada, desde un punto de vista jurídico, por la rendición de cuentas que debían efectuar los administradores, abarcando tanto los aspectos relativos a la forma de llevar las cuentas y presentarlas, como a la fuerza probatoria de las mismas, responsabilidad de los administradores, etc. Se trata, por consiguiente, de un trabajo de campo mucho más limitado que el abarcado luego por Hevia en su *Labyrintho*, de forma muy específica y completa. Como veremos, este autor se apoyó grandemente en Muñoz de Escobar al tocar la materia de cuentas y su rendición.

El libro de Muñoz de Escobar se divide en dos partes, la primera, dedicada propiamente a las cuentas, y la segunda, ocupada con la presentación y resolución de

156 Citaremos el libro en este estudio por su cuarta edición, o sea, la publicada en Lerma en 1619.

ciertos cálculos típicos, corrientes en la formulación y rendición de las cuentas, así como en la liquidación de herencias.

La parte primera del libro, que es la que afecta a nuestro contexto, contiene cuarenta y dos capítulos. A lo largo de los trece primeros capítulos, se trata del concepto de cuenta en el sentido de presentación de la misma para su rendición, de lo que debe contener, de las personas obligadas a rendir cuentas, así como de las sanciones que pueden recaer en los administradores que rehúsen rendirlas y de los premios a percibir por los que las rinden; se trata también de la dispensa a rendir cuentas otorgada por convenio o juramento, de la fecha en que se hace exigible la rendición de cuentas, de la jurisdicción competente, de los contadores o *personis calculatorum*, y su competencia y atribuciones, del inventario que debe formular quien rinde las cuentas, de la presentación de los libros de cuentas, de la fuerza probatoria de los libros de las compañías, de la fuerza probatoria de las partidas de los libros de cuentas, en conjunto o por separado, a favor o en contra del tenedor de los libros, etc.

En los capítulos siguientes, a partir del decimocuarto, se habla de la responsabilidad de los administradores en lo tocante a las sumas de dinero percibidas, de la evaluación del *lucri cesantis et damni emergentis* en razón de la actuación del administrador, de la responsabilidad de éste en lo que concierne a las rentas de las propiedades, al trigo, vino y aceite, al ganado, a los daños causados por su culpa o negligencia. De si el administrador deshonesto puede ser sometido a tortura, de la posibilidad de reclamar la cuenta de los ingresos antes de que se haya hecho la de los gastos, de los alimentos suministrados por el administrador, pagos efectuados por él, donativos y desembolsos, gastos de justicia, salario, décima del administrador, del tutor, etc.

A partir del capítulo trigésimo primero, se habla del plazo en que las cuentas correctamente dispuestas pueden ser ejecutadas, del nombramiento de un tercero en caso de discordia de las partes, del contador nombrado por el juez y de la capacidad ejecutiva de las cuentas, de la recuperación del líquido de la cuenta a cargo de la fianza del tutor, prisión por deudas del administrador en la ejecución por el líquido, excepciones por compensación, por pago, por error de cálculo de las personas que tienen una hipoteca tácita sobre los bienes de sus administradores, del finiquito a conceder a los administradores y de la forma en que debe estar formulado, de si después de rendidas las cuentas pueden ser éstas revisadas, corregidas o formuladas de nuevo, de a quién incumbe pagar los derechos por revisión de las cuentas, públicas o privadas, y de cuáles son las malversaciones y causas dolosas que exponen a los administradores a sanciones penales.

Por esta breve revisión del contenido de la primera parte del libro, se aprecia la extraordinaria minuciosidad del tratamiento dado a la problemática, dentro de la cual el tema de la contabilidad mercantil es solamente un caso particular. Más bien diríamos que la orientación preponderante se dirige hacia los tutores y administradores de bienes privados o públicos, más que hacia los comerciantes. De cualquier forma, ya se ha visto que Muñoz de Escobar sí habla de los libros de cuentas, explicando la forma de llevar y presentar éstas, sobre todo, en el capítulo décimo, así como en el undécimo, duodécimo y decimotercero.

En efecto, en el capítulo décimo, trata de la presentación de los libros de cuentas y de la forma en qué deben ser llevados. A este respecto, traduciendo el texto latino al español, dice: "Los mercaderes y otros hombres de negocio deben llevar sus

*escrituras en la forma prevista por la ley 10, título 18, libro 5, de la Recopilación, y en derecho común por Baldo en la rúbrica C. De constitutio. pecun., donde se dice que los mercaderes deben llevar dos registros: Adversaria (Manual) y Codex rationum (Libro de Caxa) ... Los mercaderes, cambios y otros consignarán en primer lugar sus ingresos y sus gastos, sumariamente y sin orden, a los solos efectos de guardar memoria, en el Adversaria, que en nuestra lengua se llama Borrador o Manual. Al otro libro, es decir, al Codex rationum, que en español se llama Libro de Caxa, se pasan las partidas del Manual, ordenándolas de forma diligentísima y con todo cuidado”* (Muñoz de Escobar, 1619, cap. X, párrafo 34).

El jurista Baldo degli Ubaldi, natural de Perugia, donde nació en 1327, falleciendo en Pavía el año 1400, fue discípulo de Bartolo de Sassoferato y uno de los primeros tratadistas jurídicos en escribir sobre derecho mercantil en su obra de pequeña dimensión *Summula respiciens facta mercatorum*, así como el primero en tratar de la letra de cambio<sup>157</sup>. Este manuscrito, que contiene una serie de observaciones y principios legales relativos a la actividad de los comerciantes, lo redactó cuando estaba ejerciendo de consultor del *Arte della mercanzia* en Perugia, una ciudad italiana, capital de la Umbria, con fuerte tradición comercial. Posteriormente escribió otras obras en las que trató también de cuestiones jurídico mercantiles, como por ejemplo su *Tractatus de mercatoribus*, del cual parece que se conserva un ejemplar en la Real Biblioteca del Monasterio de San Lorenzo de El Escorial<sup>158</sup>.

No sé bien si los juristas de tiempos de Baldo degli Ubaldi conocían bien la contabilidad por partida doble y si él se refiere a ella en el libro citado. En cualquier caso, en el pasaje citado por Muñoz Escobar, nombra los dos libros de cuentas básicos que empleaban los mercaderes romanos en la época el Imperio, que por supuesto no eran de partida doble, aunque sí conocían y empleaban ya los conceptos “debe” y “haber”, o sea de recibir y entregar, propios de cada transacción. Asimismo, mientras en uno de ellos, el *Adversaria*, las operaciones se registraban secuencialmente, por orden cronológico, en el otro, el *Codex rationum*, se anotaban clasificadas por elementos, constituyendo un registro tipo Mayor. Muñoz de Escobar tiene el acierto de acompañar los nombres de los libros latinos con la traducción que cree que les corresponde en español. Pero, tanto él como Baldo, juristas que no conocían a fondo los sistemas contables, y que lo que más les interesaba de ellos eran los aspectos jurídicos relativos a la rendición de cuentas, responsabilidad de los administradores, capacidad probatoria de los libros, etc., en su afán clasicista cometan un grave error al emplear los antiguos nombres para los libros, nombres que no correspondían ya, en ningún caso, a los nuevos sistemas contables, sino al que los había empleado en la época de los romanos; pues, en efecto, las denominaciones no son neutras, ya que no pueden desprenderse del todo de las características inherentes al sistema donde fueron acuñadas.

Por eso, Muñoz de Escobar, apoyándose en Baldo, y sin saber bien lo que era el libro Manual, confundiéndolo con un borrador, dice que en el mismo se anotaban las operaciones “negligenter et sine ordine”. Y ello lo hace, a pesar de que en su li-

157 Vito Piergiovanni escribió en 1991 un artículo sobre este trabajo de Baldo, titulado “Un trattatello sui mercanti di Baldo degli Ubaldi”, incluido en la obra editada por Mario Ascheri: *Scritti di storia del diritto offerti dagli allievi a Domenico Maffei, Medioevo e umanesimo*, Padua: Antenore, 1991.

158 Así lo comenta Antonio Pérez Martín, que el año 2007 publicó en la revista *Anales de Derecho* el artículo “La recepción de la obra de Baldo en España”, donde se indican los abundantes lugares donde ser custodian en España manuscritos y libros de Baldo degli Ubaldi.

bro recoge y cita, como hemos dicho y sabemos, las opiniones de numerosos y famosos jurisconsultos españoles. La realidad era la contraria, en el Manual se anotaban las operaciones con todo lujo de detalles y por orden cronológico riguroso. Tradicionalmente, el Manual era el libro más solemne y formal de la contabilidad por partida doble, el libro principal de la casa, el que daba fe en caso de juicio, pues como indica Bartolomé Salvador de Solórzano, según hemos visto, era “*sin diferencia ninguna como el registro del escribano público*” (Salvador, 1590, f. 2 vº). Era en el Libro de Caxa donde la explicación se reducía a lo estrictamente imprescindible. Con este error, confirma el desconocimiento de las interioridades del “*Método*”, es decir, de la partida doble, que le achacaba Claude Irson.

Sea como fuere, en apoyo de sus afirmaciones, Muñoz de Escobar transcribe en este capítulo el texto completo, en castellano, de la ley 10, título 18, libro 5, de la Recopilación.

En el capítulo undécimo, se preocupa de la fe o capacidad probatoria que debe otorgarse a los libros de los cambios, bancos y mercaderes. A falta de legislación española específica sobre esta materia, Muñoz de Escobar recoge, entre otras, la opinión del jurisconsulto vallisoletano Juan de Matienzo, que pensaba que los libros de los bancos y cambios tenían igual valor que las escrituras notariales: “*Argentarii ergo isti sui foenoris, ac negotiationis librum rationes conficiebant, quod quidem exhibire, sive edere tenebantur, erat etenim eorum munus publicum, quia notarijs nostri temporis adaequabantur*” (*ídem*, cap. XI, párrafo 4).

En el duodécimo, se habla de la capacidad probatoria de los libros de cuentas de las compañías en general, que según la opinión de Muñoz de Escobar “*es plena entre los asociados, tanto en contra como a favor de los que llevan los libros, siempre que se den dos condiciones: 1º Que su contenido sea plausible y verosímil; 2º Que los libros se lleven por partida doble*” (*ídem*, cap. XII, párrafo 1).

En el capítulo decimotercero se recogen diversas y contradictorias opiniones, entre ellas la del jurisconsulto español, famoso en toda Europa, Gregorio López de Tovar, el Acursio español, acerca de si las diversas partidas o asientos contenidos en los libros de cuentas hacen fe por sí solos, o considerados en un conjunto, así como si esta capacidad probatoria se entiende exclusivamente en contra del propietario de los libros o también en su favor.

\* \* \*

Como ya se indicado, Juan de Hevia Bolaños publicó en Lima el año 1617 su famosa obra: *Labyrintho de comercio terrestre y naval. Donde breve y compendiosamente se trata de la mercancía y contratación de tierra y mar*, que constituyó el primero y único tratado de derecho mercantil con que contó España hasta comienzos del siglo XIX y, solo o editado conjuntamente con la *Curia*, alcanzó nada menos que 30 ediciones, siendo la última conocida la publicada en París, por la Librería de Rosa y Bouret, sin indicación del año. La penúltima fue publicada en Madrid en 1841<sup>159</sup>.

La vida de Juan de Hevia resulta bastante desconocida y misteriosa, y de ella y de su obra di breve cuenta en mi libro, ya citado, *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (Hernández, 1981). Nacido en Oviedo hacia 1570, viajó al Nuevo Mundo; su presencia en él está documentada para el año 1594, en

159 En este trabajo citamos por la segunda edición, publicada en Madrid en 1619 por Luis Sánchez, impresor del rey.

el cual se encontraba en Quito, donde llevaba ya residiendo, por lo menos, desde hacía un año.

El *Labyrintho* se divide en tres libros compuesto cada uno de ellos de quince capítulos. Los dos primeros libros tratan del comercio terrestre, mientras el tercero se ocupa del comercio naval. En un aspecto general, debe declararse que el libro de Hevia se apoya en los tratados y glosas de los principales jurisconsultos de su época y anteriores, que cita en gran número, inspirándose, en especial, como él mismo señala, en el *Tractatus de mercatura, seu mercatore...*, de Benvenuto Straccha Anconitano, que es el único donde, según propia declaración, ha visto reunidos, de forma específica, los diversos temas concernientes a la problemática jurídico-mercantil, que Straccha trata, docta, pero cortamente, dice.

En lo que se refiere a la problemática contable, la trata fundamentalmente en el capítulo octavo del libro segundo, titulado: "Libros", aunque también interesa al respecto el estudio del capítulo noveno, bajo el epígrafe de: "Cuentas". Como ya se ha anticipado, en estos aspectos contables, Juan de Hevia se apoya en la obra de Francisco Muñoz Escobar, aunque también se sirve de otros autores no mencionados por éste.

Por supuesto que, al igual que Muñoz Escobar, aborda esta problemática desde un punto de vista jurídico. Lo que ocurre es que mientras Francisco Muñoz, haciendo honor al título de su obra, se interesa muy principalmente por las cuentas de los administradores y su rendición, Juan de Hevia se ocupa, sobre todo, de la contabilidad de los mercaderes, aunque también toca aspectos relativos a la rendición de cuentas. De este modo, los extremos que más interesan a Hevia son la normativa con respecto a la obligación y forma en que han de llevar los comerciantes los libros de cuentas para dejar constancia de la marcha corriente de su negocio, en qué lengua deben escribirse, de qué letra y mano, cómo se han de titular y qué debe contener cada uno de ellos, cómo se han de asentar las partidas y, sobre todo, los temas relacionados con la capacidad probatoria de los mismos. En lo concerniente a las cuentas, como las considera no como elementos contables vivos para registrar la marcha de una empresa, sino como resultados de una gestión administrativa que se presenta a examen y aprobación, a Hevia Bolaños le importan los problemas relativos a la obligación del administrador de rendir cuentas a su administrado, a quiénes se puede considerar administradores en este contexto y, en consecuencia, afectados por esta obligación, al alcance que tiene la misma, a si el administrado está también, por su parte, obligado a tomar las cuentas, de forma que, pasado cierto tiempo, pueda el administrador liberarse de su obligación, etc.

Aparte de la valiosa información suministrada en este terreno sobre las instituciones y usos contables, en el aspecto historiográfico la obra de Hevia Bolaños resulta una fuente de inestimable valor en lo que se refiere a la indicación de los textos legales relativos a la problemática contable, así como a la cita de los autores jurídicos que trataban del tema.

Al igual que Francisco Muñoz de Escobar, y aun en mayor medida que él, Juan de Hevia se refiere mayormente y de forma explícita a la contabilidad por partida doble, ya que, según se ha dicho, se ocupa de la contabilidad llevada por los mercaderes y éstos, como se ha indicado, estaban obligados a llevarla por este sistema. De hecho, lo que hace es glosar y explicar el contenido y alcance de las pragmáticas de Cigales y Madrid, que luego fueron refundidas, confirmadas y amplia-

das en la ley 10, título 18, libro 5 de la *Recopilación de Leyes destos Reynos* (1640), cuya primera edición como sabemos fue publicada en 1567.

A este respecto, son especialmente interesantes las páginas en las que Hevia se ocupa, con algún detalle, de la forma de llevar los libros de cuentas. Comenta que:

*"Libros, quanto a mi propósito, son los que tienen y son obligados a tener los mercaderes, cambios y bancos publicos, y sus fatores, y otras personas que contrataren, en que asientan y escriven sus contrataciones. Y son dos, el uno manual o borrador en que se escribe la cuenta de lo que se da y recibe, brevemente sin orden para memoria suya, que mas ordinario se trae entre manos para ello. Y el otro de caxa, en que la cuenta del manual se transcribe y refiere ampliamente en orden, como consta de Ciceron, Baldo, Straca, y una ley de la Recopilación"* (Hevia, 1619, p. 335).

Como se ve, Juan de Hevia tropieza en la misma piedra que Francisco Muñoz, aunque lo que quiere decir posiblemente, pues no habla de negligencia, es que se trata de un registro cronológico donde los asientos se anotan sin clasificar.

Hace referencia también a que los libros de cuentas, tanto los de los naturales como de los extranjeros que tratasen en el reino, debían estar escritos en lengua castellana. No era necesario que tales libros fueran escritos de puño y letra de los dueños de los libros, porque se presumía que lo escrito en ellos estaba de acuerdo con su voluntad y consentimiento (*ibidem*).

Lo primero que se había de escribir en estos libros era el nombre de su dueño, así como la índole de su negocio. Si tenía uno o más compañeros, debía ponerse su nombre o decir: "Fulano y compañeros", lo cual daba a entender que su contratación era la de todos. Si las palabras "y compañeros" parecieran estar borradas, no por ello dejaría de tener validez lo que estuviese escrito en los libros.

La cuenta de los libros se había de asentar y escribir por debe y ha de haber, es decir, por partida doble, sin dejar entre una cosa y otra, hojas en blanco, para que en ellas no se pudiera poner algo falso. Se debía asentar y escribir las partidas de lo que se recibía, debía y pagaba distintamente, haciendo constar el día, mes y año, la cantidad y las cosas y moneda, la causa y razón, de qué y a qué personas, nombrándolas, y de dónde eran vecinos. Y en qué se habían pagado las mercaderías traídas de fuera del reino, y a cómo se había calculado el valor de los cambios que se hubieren hecho para fuera de él, o sea, de las letras de cambio giradas a estos efectos, todo ello so las penas impuestas por una ley de la *Recopilación*, juntamente con otras leyes de ella, que así lo ordenaban. Las leyes a las que remite el texto y cuya identificación figura al margen, de acuerdo con la costumbre de la época en los libros jurídicos, son: las leyes 10 y 11, título 18, libro 5; y la ley 5, título 14, libro 9, ya citadas, de la *Recopilación de las Leyes destos Reynos* (*ídem*, pp. 335 s.).

Los párrafos referidos a la capacidad probatoria de los libros de cuentas vienen a continuación y son los más extensos y numerosos. De acuerdo con ellos, los libros de Caja de los mercaderes y otras personas particulares sólo hacen prueba en su contra, según unas leyes reales. Algunos autores españoles sostienen, sin embargo, *"que tambien prueban por ellos y en su favor aviendo costumbre dello"*. Los libros de Caja de los oficiales públicos, constituidos por pública autoridad del Príncipe o República, en lo que son diputados, hacen plena fe. Esto se entiende salvo en lo que escribieran para sí y en su favor, porque su fe se equipara a la del escribano o notario, cuyo oficio es hacer los contratos de los contratantes, y sólo

en ello se le da fe, pero no en sus propios negocios. De ello se sigue, que los libros de los cambios o bancos públicos hacen plena fe, si han sido constituidos y nombrados por una autoridad pública, por ser entonces oficios públicos. Asimismo, se sigue que hacen fe los libros de Caxa que son obligados a tener los depositarios constituidos por autoridad pública. Lo mismo cabe decir de los libros de Caxa de los contrastes y fieles públicos, y de los contadores, administradores y cobradores de la Hacienda y Renta Real (*ídem*, pp. 336 ss.).

A continuación, Juan de Hevia comenta que el libro Manual, o borrador –se sigue insistiendo en este error– o carta cuenta no hace fe, ni ha de ser creído, ni por él se ha de rendir la cuenta, más que en el caso de que el libro de Caxa no pueda ser encontrado. Comenta que otros autores dicen que ni siquiera en este caso puede hacer fe el libro Manual, salvo si hubiera sido enviado a la persona afectada y ésta lo hubiera aceptado. Esta idea se basa en la falsa noción de que el libro Manual es un borrador, cuando en realidad otros autores, así como en casos prácticos de juicios que hemos examinado, se sostenía que el Manual era el libro que realmente daba fe, porque era un registro cronológico, escrupulosamente llevado, donde se explicaban por extenso las operaciones, se explicitaba la relación entre cuentas deudoras y acreedoras, y daba origen a los asientos del libro de Caxa.

A pesar los comentarios anteriores, Hevia, de alguna manera, viene a reconocer este hecho cuando afirma:

*“Si alguna Partida no estuviere assentada en los libros, o estando escrita en el manual, o borrador, no estuviere escrita en el de caxa, el de caxa no hace fe; porque la omisión della en el presume la cuenta no ser legitima, sino dolosa; pues el manual tiene lugar de protocolo, registro, o original, de que se forma el de caxa: y como ambos no concuerden, no se ha de estar a el de caxa”* (*ídem*, p. 341).

Todo ello es indicio de una confusión conceptual en la mente de un jurista tan preciso, por lo general, en sus exposiciones, una confusión que parece denotar falta de familiaridad práctica con los usos e instrumentos contables de los mercaderes.

### 17.3. El opúsculo ‘Negociación de Cambios’ de 1633

En 1993 José María González Ferrando publicó un libro<sup>160</sup> en el que presentaba, estudiaba, transcribía y ofrecía una reproducción facsimilar de un opúsculo impreso, de autor anónimo, titulado *Negociación de Cambios*, fechado en Madrid a 15 de abril de 1633, que se halla custodiado en la Biblioteca Nacional<sup>161</sup>.

El opúsculo está compuesto de 19 folios numerados, escritos por las dos caras. No está dividido formalmente en capítulos o secciones, aunque el autor ordena adecuadamente el texto, anunciando a su comienzo que tratará sucesivamente de cuatro puntos, a saber: 1. Definición y circunstancias de los giros o cambios; 2. Plazas en los que se realizan; 3. Asientos que la Corona española concierta para la

<sup>160</sup> 160 José María González Ferrando: *Negociación de cambios y asientos. Un opúsculo de autor anónimo sobre asientos, cambios y contabilidad por partida doble, de finales del primer tercio del siglo XVII*, Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1993.

<sup>161</sup> 161 *Negociación de Cambios* (1633); anónimo, fechado en Madrid a 15 de abril de 1633, Biblioteca Nacional, sign.: U/8124<sup>7</sup> (ff. 231-249).

provisión de sus ejércitos; y 4. Contabilización de los asientos y de las operaciones realizadas con motivo de los cambios.

El planteamiento del anónimo autor es eminentemente práctico, como ya anuncia al principio de su escrito. En esto radica seguramente el mayor valor del documento, que va explicando con todo detalle el desarrollo de los asientos, expresión que, como es sabido, tenía en esa época, entre otras acepciones, la de contratos o convenios<sup>162</sup>. A estos efectos, formula varios ejemplos de relevancia y actualidad, simulando para ello la instrumentación de diversos cambios o giros, librados sobre las plazas habituales de la época, en las monedas utilizadas normalmente y a los tipos de cambio usuales. Por todo ello, el opúsculo resulta de un extraordinario interés y una enorme validez, no sólo por lo que toca a su parte contable, dada la repetidamente comentada escasez de textos de este tipo para el siglo XVII, sino, sobre todo, por la exposición de los métodos y de la mecánica utilizados en la instrumentación de los asientos y de los cambios, que quedan aclarados a la luz de los detallados ejemplos prácticos desarrollados por el autor. Todo ello resulta de gran utilidad para el historiador económico, porque el tema de los cambios, es decir, del libramiento y pago de las letras de cambio en los siglos XVI y XVII, con el juego de compraventas y reembolsos, es extraordinariamente abstracto y complicado. Un conocimiento suficiente de la expresión contable juega a efectos de comprensión cabal de estos mecanismos un papel notable.

En el contexto que a nosotros nos ocupa aquí, la parte del documento que nos interesa es la dedicada a la explicación de los asientos contables originados por los asientos concertados con la Corona, y de las consiguientes operaciones de libramiento y compraventa de letras de cambio a que aquéllos daban lugar. A pesar de que esta parte contable parece más bien una explicación complementaria que viene a redondear y completar la exposición sobre los asientos y los cambios, contiene una breve introducción expositiva de las características de la contabilidad por partida doble, con algunas noticias, puntualizaciones y precisiones en relación con los términos y las prácticas contables castellanos de la época, que confirman y complementan los conocimientos que nos habían sido transmitidos por los textos y libros de cuentas ya examinados. Por todo el conocimiento y la soltura y precisión con que maneja los términos técnicos y las prácticas corrientes, tanto en contabilidad como en la mecánica e instrumentación de cambios y asientos, se aprecia inmediatamente que el autor del opúsculo era un auténtico profesional de la materia. Su vocabulario, sin embargo, se aparta un tanto del que era habitual en el siglo anterior.

El autor utiliza la expresión “libro de caja” para referirse a la partida doble, pues según comenta, “assi se llama en España”. Sin embargo, no está muy conforme con el término de libro de caja, pues dice que los negociantes que mejor lo llevan lo llaman “Libro de Corte ó libro mayor”, nombre que le parece más propio, “assi porque la negociacion contiene en si otros libros no tan importantes, como por la generalidad con que lo incluye todo, como sustancialmente requieren los efectos, pues todo viene a resumirse en el” (*Negociación*, 1633, f. 15 rº y vº). Se llame de una forma u otra, piensa que todo negociante cuando empieza a entablar su casa y negocios debe establecer su contabilidad por el libro de Caja o de Corte. Dos fines le obligan a ello: el primero es asentar en él los deudores y acreedores que van sur-

162 Ver Sebastián de Covarrubias: *Tesoro de la lengua castellana o española*. Edición de Martín de Riquer de la Real Academia Española, Barcelona: Editorial Alta Fulla, 1987, p. 160, r. 6.

giendo de la negociación, así como la hacienda con que comienza, si tiene alguna. En segundo lugar, saber lo que se gana o se pierde, y en qué, o para decirlo con sus propias palabras: “*saber lo que se adquiere, ó pierde, y en lo que todo consiste*” (*ídem*, f. 15 vº). Comienza luego a explicar en qué consiste el Arte, o sea, la contabilidad por partida doble. A este efecto, señala que el libro de Caxa tiene su Manual, donde todas las partidas se forman y escriben sucesivamente, una en pos de otra, aunque correspondan a diferentes cuentas. “*El débito pertenece a la persona en quien entra; y el crédito a la de donde sale. Passanse despues al libro, donde resulta de cada partida entablarse dos cuentas en forma de debe, y ha de aver. (que entre los peritos se llaman tambien debito y credito) La una con la persona a quien pertenece el debito; y la segunda, con la otra a quien se reconoce por el credito*” (*ibidem*). Las partidas del Manual deben pasarse al libro de Caxa diariamente, de forma que al día siguiente puedan registrarse en el Manual las que se vayan produciendo. Entre las partidas del Manual y del libro de Caxa se establece una “*correspondencia y llamamiento recíproco en el referir de las hojas*” (*Negociación*, 1633, f. 16 rº).

Aparte de las cuentas ya enunciadas, es decir, las de deudores, acreedores y hacienda, el autor señala que entre las cuentas que se entablan, debe abrirse la de “*Abanços, y Averias, (que mas vulgarizado, es lo mismo que daños, y beneficios) en cuyo debito se passan todas las Averias que se padecen, y proceden de las demás cuentas, y a credito los beneficios*” (*ibidem*).

Piensa el autor que la persona que deba llevar la contabilidad de un comerciante tiene que reunir tres condiciones:

- 1º Que conozca perfectamente todas las particularidades de la escritura, es decir, de la teneduría de libros.
- 2º Que sea muy versado en las operaciones de cambio y moneda extranjera.
- 3º Que sea capaz de dar en cualquier momento la composición detallada del patrimonio, con los aumentos o disminuciones sufridos.

Después de estas elementales explicaciones sobre teoría y la mecánica de la partida doble, se ofrece un complejo ejemplo contable de cambios, compraventa de mercancías, asiento con el monarca y diversas operaciones a cuenta de este asiento. Aparte de los libros normales, se lleva un libro del Asiento y otro libro de Factoría (*Negociación*, 1633, ff. 16 rº ss.). Al final del ejemplo, se procede al establecimiento del “*Balanço*” del libro Mayor y del libro del Asiento. A estos efectos, indica que la primera diligencia será “*sacar, y ajustar el balanço, que se compone de todas las cuentas abiertas, y las que se hallan deudoras, se ponen en debito del valanço, y las acreedoras a su credito, con declaracion de todo lo que procede*”. Advierte acto seguido que “*el debito, y credito deste balanço han de salir tan ajustados, que no aya un maravedí de diferencia de uno a otro*”. A continuación, han de compararse las cifras contables con las “*efetivas*” o reales: “*En esta inteligencia no se ha de valer el que govierna el libro, de lo aparente del balanço, sino atender a la sustancia*” (*ídem*, ff. 18 rº ss.). Las diferencias se llevan a la cuenta de “*Abanços, y Averias*”. Todo ello se explica, aunque de forma muy somera, pero constituye la primera mención directa a un proceso de regularización de cuentas, según piensa González Ferrando (González, 1993, p. 131). Al final se consolidan los dos balances, del libro Mayor y del libro del Asiento y la diferencia entre los elementos del activo y los acreedores da el beneficio obtenido, que pasa a denominarse “*hacienda*”.

Técnicamente, el opúsculo de 1633 ofrece rasgos más complejos que los textos aparecidos anteriormente, aunque las cuestiones se explican con mucho menor detenimiento que en el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano. Conceptualmente, no aporta gran cosa. Para el anónimo autor la contabilidad es necesaria para conocer la situación y composición del patrimonio, así como para conocer sus variaciones, es decir, lo que se gana o se pierde. No considera otra contabilidad que la de partida doble. Terminológicamente, ofrece algunas variantes y novedades de interés.

#### **17.4. Dos tratados de autores judíos de raigambre española en Amsterdam**

En este apartado examinaremos dos tratados compuestos por autores judíos de raíces españolas, descendientes de familias posiblemente emigradas a Portugal con ocasión del Edicto promulgado por los Reyes Católicos el 30 de marzo de 1492 en virtud del cual se concedía a los judíos un plazo de cuatro meses para convertirse al cristianismo o abandonar España. De allí, sus antepasados se dirigirían a su vez a Holanda al unirse el reino de Portugal con el de Castilla en 1580, o, tal vez, más tarde. Lo cierto es que ambos autores escribieron sus libros en español y pertenecían a la comunidad hebrea de Amsterdam. Uno de ellos era Jacob de Metz, de apellido germánico, y el otro, Gabriel de Souza Brito, de apellido castellano o portugués.

El libro del primero, titulado *Sendero Mercantil*, fue publicado en Ámsterdam el año 1697 y tiene 69 páginas de pequeño tamaño, 8,25 x 11,25 cm<sup>163</sup>. Hasta que Basil S. Yamey lo presentó en el *Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité*<sup>164</sup> (Yamey, 1978, p. 180, nota 2) era un libro perfectamente desconocido, que no viene mencionado en los repertorios de Diogo Barbosa<sup>165</sup>, Nicolás Antonio, Palau y Dulcet<sup>166</sup> y J. Peeters-Fontainas<sup>167</sup>. Tampoco se conocía absolutamente nada acerca del autor, pero su naturaleza judía queda sobradamente patente en las primeras páginas del libro, empezando por la misma dedicatoria a Francisco Suasso, Barón de Abernas, hijo de Antonio Lopes Suasso, que fue un prominente miembro de la sinagoga portuguesa de Ámsterdam. Fue ennoblecido por Carlos II, rey de España, a quien sirvió como agente. En esta dedicatoria se refiere a que por “*Precepto divino y costumbre antiguo entre los de nuestra Nacion (lo que nadie ignora) que en el tiempo del sagrado Templo, cada qual de los bienes que*

163 Jacob de Metz: *Sendero Mercantil. Que contiene 240 preguntas fundamentales con sus Respuestas, para saber distinguir entre DEBE a HA DE AVER, Y absolver en algunas ocasiones las Dudas, que se podran ofrecer en asentar las partidas en el MANUAL Para de ahí ser transportado, al LIBRO GRANDE de CAXA*, Ámsterdam: En Caza de Juan Eweutlz, 1697.

164 El *Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité* tuvo lugar en Bruselas en octubre de 1970 y fue convocado por iniciativa y bajo la organización de Ernest Stevelinck. La versión inglesa de la presentación de Basil S. Yamey, fue publicada bajo el título: “Jacob de Metz's *Sendero Mercantil. An Unrecorded Book on Accounting, 1697*”, en *Accounting and Business Research*, Spring 1971 y reimprima en su libro *Essays on the History of Accounting*, Nueva York: Arno Press, 1978.

165 Diogo Barbosa Machado: *Biblioteca Lusitana Historica, Critica e Cronológica*, Lisboa, 1747.

166 Antonio Palau y Dulcet: *Manual del librero hispano-americano*, Barcelona, 1919-1928, 7 vols.; Barcelona, 1948-1973, 24 vols.

167 J. Peeters-Fontainas: *Bibliographie des Impressions Espagnoles des Pays-Bas, 1520-1799*, Amberes, 1933.

*el Señor Dios le concedía tan benignamente del renuevo de sus tierras llevava las Primicias al Summo Sacerdote*" (Metz, 1697, s.p.). Por otra parte, la aprobación del libro, en la que se califica al autor de "capacissimo Oficial de Libros", está firmada por cinco personas de nombres judíos, lo mismo que un soneto en loor de la obra que se incluye en las páginas iniciales. El propio autor habla de su oficio de contable en el Prólogo, al comentar que muchos escribanos, habiendo aprendido unos pequeños rudimentos de teneduría de libros, se ofrecen sin más a los mercaderes para trabajar de *caxeros*, ocasionándoles grandes perjuicios. A él, siendo un experto en el arte, le ocurrió que veinte años antes, cuando quería empezar a ejercer, no pudo encontrar casa que quisiera emplearle, pues no confiaban en que pudiera ser uno de ellos. Tampoco pudo encontrar sitio donde enseñar la materia. Al final, tuvo la fortuna de que, por indicación de la Santa Hermandad de la Academia de los Huérfanos, Abraham de Souza, que debía de ser una reputada autoridad en la disciplina, accedió a examinarle y le dio una certificación acreditando que tenía capacidad para ejercitar y enseñar "*o Livro de Caixa*". A partir de entonces y gracias a esta aprobación, Jacob de Metz no tuvo dificultad en emplearse. La certificación de Abraham de Souza, que Jacob de Metz, orgulloso de ella, incluye en el libro, está escrita en portugués, por lo que se ve que hasta en esta lengua se utilizaba la expresión de libro de Caxa para designar la partida doble. El término de *caxero*, como denominación de los contables o tenedores del Libro de Caxa, concuerda plenamente, por otra parte, con lo indicado por Bartolomé Salvador de Solórzano. Como circunstancia curiosa, indicaremos que la aprobación de Abraham de Souza viene fechada en portugués, como todo el texto de ella, pero con el año según el calendario judío, aunque con una errata, pues se consigna el año 5473, cuando debe ser 5457, un extraño baile de números. También en la última página del libro, como colofón, figura el año judío, esta vez correctamente: 5457 que corresponde efectivamente al año 1697 de la era cristiana.

En el mismo prólogo explica el autor los beneficios de la contabilidad por partida doble, que es expuesta en el libro, como se ha indicado, con vistas a su utilización por los mercaderes o sus contables. Comenta a este respecto que entre las cosas que un mercader puede desear está no sólo el dirigir bien sus negocios, de forma que se acrecienten, sino también saber dar buena cuenta, con claridad, de todos sus tráficos y tratos en todas las ocasiones que se le puedan presentar. Añade que "*la muy precioza Arte del LIBRO DE CAXA, El qual siendo bien llevado con todos sus estilos, Métodos y circunstancias, no puede haver mayor; Recreo, Resguardo, ni Apoyo para un Mercader, que ese. Pues los Libros siendo assi, le sirven de Armas defensivas contra todas las Inconveniencias, Pleytos, y otros semejantes trabajos y disgustos*". (*íd*em, s.p.). Más adelante señala que ha reparado que muchos mercaderes, después de haber formado durante largo tiempo una compañía, deciden separarse, pero no saben comprobar los libros de cuentas ni comprender su contenido, por no haber sido llevados éstos de la forma adecuada. Ello da motivo a que sospechen el uno del otro e, incluso entren en pleitos. Estos dos son los motivos que indujeron al autor a escribir su libro, de forma que pudiera entenderse bien la manera de llevar la contabilidad por partida doble.

Como se ve la idea explícita de Jacob de Metz acerca de las finalidades y beneficios de la partida doble era más bien pobre, aunque abundaba en la noción de los libros de cuentas como instrumento de rendición de cuentas y apoyo en casos de pleito, que ya hemos visto anteriormente.

Como se enuncia en el título, el libro está instrumentado en forma de preguntas y respuestas, sin incluir ningún supuesto contable, aunque con constantes ejemplos de asientos. Las preguntas están divididas en 18 capítulos, que comienzan por el titulado “*Del Inventario en el Principio*” y terminan con el llamado “*Tratado del Balanço*”. Como comenta Yamey (Yamey, 1978, p. 181), no parece que el libro de Metz se haya basado en ningún libro anterior, aunque la inclusión en el título del hecho de que la obra se halle configurada en forma de catecismo trae reminiscencias de las obras de Hendrik Waningen (1607) y Matthieu de la Porte (1673).

Se trata de un libro con una gran claridad de exposición y mayor meticulosidad, en el que se especifican las cuentas deudoras y acreedoras para cada una de las muy diversas operaciones tratadas en los distintos capítulos: compraventa de mercaderías, envío de mercaderías en comisión por cuenta propia, recepción de mercaderías por cuenta propia, envío de mercaderías por cuenta ajena, recepción de mercaderías por cuenta ajena, dar y tomar dinero a cambio por cuenta propia y por cuenta ajena, compraventa de acciones de la Compañía de las Indias Orientales, préstamos concedidos y recibidos con la garantía de estas acciones, compra de bienes a medias por parte de algún compañero, compra de bienes por parte del dueño de los libros a medias con algún compañero, recepción de mercaderías la mitad por cuenta propia y la otra mitad por cuenta de algún corresponsal, hacer compañía con algún mercader y enviar por administración una remesa de mercaderías a algún corresponsal suyo, y lo mismo pero cuando la administración corre por cuenta del dueño de los libros. En cada una de las operaciones explicadas, se pone un ejemplo de los asientos a realizar.

Parece que la contabilización de las operaciones con acciones de la Compañía de las Indias Orientales, que hace extensivas también a otras acciones como las de la Compañía del Brasil, constituyen una novedad.

Jacob de Metz emplea la cuenta de “Hazienda” para contabilizar las mercancías que se compran para vender al por menor, mientras reserva el nombre de “Mercaderías generales” para contabilizar las mercancías que se compran para enviarlas a otras plazas. A este respecto, debe indicarse que es uno de los primeros en utilizar unas cuentas colectivas de mercaderías. Siguiendo la costumbre de la época, en el inventario que explica al principio no aparece ninguna cuenta de inmuebles. Sí aparecen, en cambio, bienes como joyas, diamantes, perlas, oro y plata poseídos, no “para emplearlo en negocio, sino para Servicio de Casa” (Metz, 1697, p.18). La cuenta que recoge estos bienes es, simplemente, su nombre: “Joyas de Diamantes, Perlas, oro y plata de mi quenta”. La cuenta de capital la titula Metz “Caudal”. La cuenta de Pérdidas y Ganancias es denominada “Avanços”.

Interesante a este respecto es que el autor, para explicar el inventario, parte del supuesto de que la contabilidad se ha llevado hasta entonces mediante un Libro de Debe y Ha de haber, pero no por el verdadero estilo del libro de Caxa. En efecto, la primera pregunta del libro reza así: “*Si huvieramos hasta el presente negociado sin haber observado el verdadero estilo del Libro de Caxa, sino un Livro de Deve y Hade aver?*” (*ídem*, p. 17). La respuesta indica que deberán sumarse “*todas las cuentas de ese Livro de Debe y Hade aver, tanto los Devitos como los Creditos*” llevando la diferencia entre ellos al Manual, con contrapartida a la cuenta de “Caudal”. Una vez pasados todos los saldos de las cuentas al Manual, de allí habían de llevarse al libro de Caxa o “Libro grande”.

Por lo dicho, parece que en Holanda se desconocía que en España las dos denominaciones “Libro de Caxa” y contabilidad por “Debe y Ha de haber” eran absolutamente sinónimas o, tal vez, el uso hubiera desvirtuado esta última denominación convirtiéndola en la simple llevanza de un libro de Deudores y Acreedores, sin una completa globalidad y conexión entre las cuentas, o en una de las fórmulas intermedias, de aproximación a la partida doble, como las que hemos explicado en páginas anteriores.

Se especifica asimismo que en las cuentas de “Corresponsales, mi cuenta”, o “Correspondientes”, como dice el autor, además de los importes en la moneda holandesa, es decir, florines, debían figurar también los importes en la moneda utilizada en la plaza del corresponsal. Metz emplea también la cuenta de “Letras a Cobrar”.

El último capítulo “Tratado del Balanço” es muy claro y preciso, como también opina Basil Yamey<sup>168</sup>, explicando cómo establecerlo y cómo proceder al cierre y apertura de los libros. Sin embargo, no es tan excelente en su concepción de la función y utilidad del balance, concepción que se corresponde con la idea del autor sobre los beneficios reportados por la contabilidad por partida doble. En efecto, a la pregunta: “Para que se haze el Balanço”, responde así: “Para exprimentar los Libros, si en ellos aya algun yerro, sea en Pro o en Contra. Y tambien para saldar y serar los Libros, para renovar otros” (Metz, 1697, p. 62).

El balance se establece en un pliego suelto. En el proceso de su establecimiento y del cierre de los libros se explica que deben hacerse asientos de regularización de las cuentas de mercaderías, llevadas obviamente por el método especulativo, así como de las de corresponsales, mi cuenta, sacando el contravalor del saldo en moneda extranjera vigente en el momento de efectuar al balance. El ajuste se realiza en todos los casos con la contrapartida de la cuenta de “Avanços”. Asimismo, esta cuenta debe cargarse si, al hacer arqueo, se encuentra que la cuenta de Caxa tiene un saldo mayor que el dinero realmente existente en el arca. Finalmente, el saldo de la cuenta de “Avanços” se lleva a la cuenta de “Caudal”. Hecho esto, se establece el balance y se cierran los libros. Para empezar los nuevos libros, se pasan al Manual, uno por uno, todos los saldos de las cuentas, deudores y acreedores, en el lado respectivo, con contrapartida en el “Balanço”, por entrada en el libro nuevo. Se pregunta acto seguido: “Pues hazese otro Balanço nuevo en el Libro grande principiado?” Se refiere, seguramente, a la cuenta de entrada en el libro mayor. La respuesta reza: “Es fuerza, por no poder aver Devito sin Credito, ni Credito sin Devito”.

\* \* \*

En 1706 Gabriel de Souza Brito publicó en Amsterdam su libro *Norte mercantil y crisol de cuentas*<sup>169</sup>, obra de la cual se tenían diversas referencias, aunque hasta el momento no se ha encontrado ningún ejemplar de su primera edición. En efecto, Sebastián de Jócano y Madaria lo cita en su *Disertación crítica y apologética*.

168 “The discussion of the balancing and closing of the ledger is excellent” (Yamey, 1978, p. 181).

169 Gabriel de Souza Brito: *Norte mercantil y crisol de cuentas. Dividido en tres libros. En los quales se tratan por modos muy faciles, y breves, de la Aritmética Mercantil, y Especulativa, con todas las Reglas y Secretos de essa Arte, y de los Giros de Cambios de una Plaza a otra, y las Monedas corrientes que hay en Europa, y fuera de ella. Y la Declaración del Libro de Caxa y su Manual de cuentas de mercaderes, obra muy provechosa tanto para la Juventud como para toda suerte de Tratantes. Recopilada, y puesta en buen estilo y orden por ...*, Amsterdam: Cornelio Hoogenhuisen, 1706.

ca, aunque escribiendo el apellido del autor como Sousa; comenta que el mismo era judío y que escribió en castellano un tratado “casi copiando a Solórzano”, que dio a luz en Ámsterdam, en 1706 (Jócano, 1793, p. 39). José María González Ferrando, en su traducción y adaptación de la obra de Joseph-H. Vlaemminck, especifica que Souza era un judío portugués de Lisboa, aunque posiblemente de origen español, que se había desplazado a Ámsterdam (Vlaemminck, 1961, p. 232). Basa esta afirmación en la información suministrada por Diogo Barbosa que aparte de los datos indicados, señala que Gabriel de Souza Brito seguía viviendo todavía en la capital holandesa en 1719, donde ejercía la enseñanza (Barbosa, 1747). También cita a Souza Brito la conocida bibliografía especializada de J. Peeters-Fontainas, aunque no indica si era o no de origen portugués (Peeters-Fontainas, 1933). Lo mismo pasa con Antonio Palau y Dulcet, que cita esta obra de Souza Brito y además otra señalada también por Barbosa, publicada asimismo en castellano, por la misma editorial y en el mismo año de 1706: *Epitome cosmografico* (Palau, 1970, tomo XXII). Más modernamente, Domingo García Peres habla de él, puntualizando, no se sabe con qué base, que Souza se desplazó a Ámsterdam “para hacer sus estudios en la carrera comercial, y allí se estableció y vivía en 1719” (García, 1980). Finalmente, la *Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira* confirma las noticias facilitadas por Diogo Barbosa, posible origen de todas las demás, añadiendo que Gabriel de Souza nació en Lisboa, en 1650, y que tuvo que huir a los Países Bajos como consecuencia de las persecuciones de que le hizo objeto la Inquisición, debido al hecho de ser judío. Murió en La Haya, en fecha desconocida, y, además de los dos libros indicados, se dan noticias de otro publicado en portugués, después de su muerte: *Instrução de doutrina dos principias artigos da fé judaica con sumária confissão deles*, La Haya, 1782. Parece que escribió alguna obra más en este idioma, retirada, no obstante, por el Santo Oficio.

A todo esto no se conocía ningún ejemplar de su obra, a pesar de que estaba siendo buscado con interés, pero sin ningún éxito. Agujoneado por la curiosidad, yo también emprendí investigaciones destinadas a su localización. No conseguí encontrar ningún ejemplar de la primera edición, pero sí tuve la fortuna de dar con una referencia bibliográfica que daba noticia de que un ejemplar de una segunda edición, totalmente desconocida hasta entonces, publicada en 1770, se encontraba en la Columbia University Library, de Nueva York, con la signatura B511.8 So8<sup>170</sup>.

Provisto de una reproducción de este ejemplar, lo estudié y analicé, comprobando que se trataba de una reimpresión llevada a cabo por Isaac de Souza Brito, el hijo del autor, que, según propia confesión, se había limitado a reproducir la obra de su padre, añadiendo sendas dedicatorias a dos prominentes miembros de la colonia judía portuguesa de Ámsterdam. Presenté el resultado de mis averiguaciones y estudios al respecto en el artículo “A Spanish Treatise of 1706 on Double-Entry Bookkeeping: ‘Norte Mercantil y Crisol de Cuentas’ by Gabriel de Souza Brito”, que apareció en el número 60, correspondiente a Autumn 1985, de la revista *Accounting and Business Research*. En este trabajo se ofrece cumplida cuenta del contenido de la obra y de los pormenores relativos a ella, así como de los datos que se conocen acerca de la vida del autor. A este artículo, pues, pueden dirigirse los que deseen conocer más detalles de los que aquí se suministran sobre este tema.

170 La referencia me la proporcionó The National Union Catalog. Pre-1956 Imprints, vol. 559, Londres, 1978.

Como indica su título, la obra consta de tres partes o libros. La referencia de la Columbia University Library indica que consta de tres volúmenes en uno. Los dos primeros libros tienen un índice común y una paginación seguida. El tercer libro, por el contrario, tiene un índice propio y una paginación aparte. Con independencia de la portada general, cada uno de los tres libros tiene su propia portada. Mientras los libros segundo y tercero están dedicados a reglas y problemas aritméticos, el libro primero es el que trata de contabilidad, así como de la enseñanza de gramática y ortografía castellanas.

Debe decirse de inmediato que el contenido del libro primero de la obra de Gabriel de Souza Brito resulta absolutamente decepcionante. El título que aparece en la portada particular de este libro ya nos advierte de lo que nos espera. En efecto, el título reza como sigue: *"La Declaración del Libro de Caxa y su Manual de Quentas de Mercaderes, y otras personas, así como unas preguntas fundamentales con sus Respuestas, para saber distinguir entre Debe y Ha de haber, y absolver las Dudas, que se podran ofrecer en asentar las partidas en el Manual para de ahí ser transportadas al Libro de Caxa"*. Es decir, que mientras en la primera parte del título se reproduce, prácticamente a la letra, el del libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, en la segunda se copia parte del de la obra de Jacob de Mezt. Lo peor es que el contenido del libro primero responde fielmente a la copia perpetrada con su título, como en seguida veremos.

La portada general de la obra es seguida de las habituales páginas de dedicatorias, anuncios, acertijos y poesías laudatorias. Luego viene la portada particular del libro primero, un prólogo de cuatro páginas y un índice de ocho, abarcando el contenido de los dos primeros libros. Las últimas páginas de esta parte preliminar están ocupadas por dos nuevos sonetos laudatorios, uno en español y otro en holandés. A continuación comienza ya el tratado contable, que ocupa 155 páginas, divididas en 51 capítulos. A éstas les siguen 42 páginas, agrupadas en tres capítulos, que contienen la ya indicada enseñanza gramatical.

Los 28 capítulos primeros de este libro primero corresponden a los 29 primeros capítulos de la obra de Bartolomé Salvador. Souza Brito omite el capítulo 6 que Salvador de Solórzano dedica a explicar la aplicación de la partida doble para llevar las cuentas de una contabilidad señorial. Obviamente, estas explicaciones no tenían sentido en un país como Holanda. Por otra parte, el capítulo 11 de la obra de Bartolomé, en la que se explica y define el significado de algunos términos mercantiles y contables de uso común, es colocado por Souza como capítulo 3. Estos son los mayores cambios introducidos, aparte de reemplazar en el texto las monedas utilizadas: así donde Salvador de Solórzano pone maravedís o ducados, Souza Brito consigna florines; lo mismo ocurre con los nombres de ciudades, personas, etc. De tal modo, cuando aquél se refiere a las ciudades que tienen bancos públicos municipales, como Zaragoza, Barcelona y Valencia, Souza menciona en su lugar Venecia, Amsterdam, Hamburgo y Londres. También cambia algunas pocas expresiones, bien para modernizarlas, bien para dar un toque personal o para evitar referirse a prácticas mercantiles desconocidas en su ciudad. Todas estas modificaciones son insignificantes en el contexto del libro y no suman en total más que unas 150 palabras cambiadas en toda la obra. Bien puede decirse, por consiguiente, que Jócano se quedó corto al indicar que Souza casi había copiado el libro de Solórzano, pues prácticamente lo transcribió de forma literal, manteniendo incluso el epígrafe de los capítulos.

Después de los 29 primeros capítulos, de carácter teórico, Bartolomé Salvador añade un capítulo, el trigésimo, en el que explica el supuesto contable que va a exponer. Este amplio supuesto comprende, como recordaremos, un libro Manual de 46 folios (92 páginas) y un Libro de Caja de 27 folios (54 páginas). Souza no podía utilizar este ejemplo, pues todas las operaciones contenidas en él se refieren al tipo de transacciones realizadas corrientemente en Sevilla a finales del siglo XVI. Transformarlo a operaciones corrientes en Amsterdam a comienzo del siglo XVIII, con el cambio de precios, condiciones, cotizaciones de monedas, etc., hubiera representado un esfuerzo gigantesco, superior a la elaboración de un supuesto nuevo. De tal modo, Gabriel de Souza prefirió omitir el supuesto contable y llenar el hueco con la inclusión de 18 capítulos contenido preguntas y respuestas, las preguntas y respuestas que constituyen el libro de Jacob de Metz.

En el capítulo 47 Souza reanuda la transcripción del libro de Solórzano, copiando uno de los ocho capítulos que éste incluye después del supuesto práctico, el relativo a la corrección de errores. Los cuatro capítulos siguientes, del 48 al 51, también se reproducen en sendos capítulos de los ocho incluidos por Bartolomé Salvador en sus "Advertencias que están después del libro de Caja", dándoles el mismo título. En suma, Souza reproduce cinco de los ocho capítulos de estas advertencias. De los tres omitidos, dos se refieren a los sistemas monetarios de Flandes, Francia y las Indias Occidentales, así como a detalles necesarios para entender algunas operaciones incluidas en el supuesto contable, pero que carecen de sentido si éste se omite. El tercer capítulo no copiado es el referente a la contabilidad bancaria.

De esta forma, el texto contable compuesto, es un decir, por Gabriel de Souza Brito resulta una yuxtaposición de las transcripciones prácticamente literales de los libros de Bartolomé Salvador de Solórzano y de Jacob de Metz, de quien transcribe, uno por uno, los 18 capítulos de su breve tratado. Por supuesto, en ningún sitio del *Norte mercantil y crisol de quentas* se encuentra una palabra de reconocimiento de la deuda contraída al respecto por Souza con Salvador y con Metz. Claro que el plagio era todavía moneda corriente en aquellos tiempos, pero extraña que Gabriel de Souza no tuviera empacho en copiar a la letra un libro que había aparecido sólo diez años antes en su misma ciudad y en su misma comunidad judía de mercaderes. La copia del libro de Solórzano puede entenderse mejor, dado el alejamiento temporal y espacial.

En resumen, debe concluirse que la publicación del *Norte mercantil y crisol de quentas* en 1706 no significó, en absoluto, una aportación al acervo del pensamiento contable en español. Lo que sí es digno de destacar es que en Holanda, en el breve espacio de diez años, hubiera demanda e interés para publicar dos libros en español contenido materia contable.

## CUARTA PARTE

**Un alto en el camino:  
contabilidades  
específicas  
con nombre propio**

En esta Parte trataremos de algunas contabilidades con particularidades propias que, en mi opinión, las hacen merecedoras de un tratamiento específico, separado del tratamiento general, bien sea por sus características especiales o su importancia relativa dentro del contexto estudiado, o bien por el cambio de sistema contable utilizado a lo largo de su historia. Su elección para incluirlas en un apartado separado del libro tiene una fuerte carga subjetiva, desde luego –por qué estas y no otras–, de forma que dicha elección puede ser fácilmente cuestionada. Pero, a mí me ha parecido que era apropiado darles un tratamiento particular: no tienen un período claramente determinado, pero sí tienen una identidad clara y su sistema contable no ha permanecido siempre el mismo o, por lo menos, no ha sido considerado como propio y específico en todos los casos. Por otra parte, el hecho de que se trate de contabilidades con nombre propio nos facilitará el hacer referencia de forma somera al contexto extranjero a efectos comparativos, como ya se ha hecho en otros casos en que ha sido posible y se seguirá haciendo, de esa manera sucinta, siempre que parezca que puede ayudar a la mejor comprensión del tema.

En concreto las contabilidades que he incluido en esta parte son tres: la contabilidad de las instituciones eclesiásticas, la contabilidad militar y la contabilidad señorial. Cada una de ellas será estudiada en un capítulo ad hoc.

## CAPÍTULO 18

### CONTABILIDAD DE INSTITUCIONES ECLESIÁSTICAS

#### 18.1. Introducción al tema

Comencé a interesarme realmente por este tipo de contabilidad con motivo de un prólogo que se me solicitó que escribiera<sup>171</sup>. En el mismo comenté que dentro de este movimiento de continua incorporación de nuevos campos de estudio a la historia de la contabilidad, movimiento propio de las ciencias en desarrollo, debía decirse que en un plano general, no histórico, se observaba desde hacía algunos años un interés de los investigadores contables del mundo anglosajón por el tema de la contabilidad de las organizaciones religiosas, en toda la variedad de Iglesias y confesiones existentes en su ámbito. De tal manera, parecía que este tema se estaba convirtiendo en uno de esos *topics* inscritos en la panoplia de cuestiones de actualidad a investigar, a la que los profesores norteamericanos tienen que prestar mucha atención si quieren darse a conocer, adquirir renombre, hacer buena carrera académica y, si hay un poco de fortuna, situarse en el punto de mira de esas universidades cazatalentos que convierten a los elegidos en “profesores estrella”. Este hecho era una muestra, por otra parte, del ímpetu de los modernos profesores universitarios de contabilidad y de organización financiera, que se estaban introduciendo en terrenos hasta ahora poco practicados.

171 Véase “Prólogo” al libro de Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez, Asunción Ramos Stolle y Jorge Tua Pereda: *Economía y contabilidad monástica en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Ourense, Deputación Provincial, 2005.

En este mismo sentido, Peter Booth comenta (1993) que existe todavía una enorme laguna en el conocimiento de los planteamientos y las prácticas contables de las Iglesias. Después de constatar los escasos estudios realizados al respecto, Booth propone un marco de investigación que estimule, oriente y encauce las investigaciones que se hagan a este respecto. Este marco enfatiza la importancia de tres dimensiones analíticas:

- 1<sup>a</sup> El carácter centralista de las creencias religiosas que profesan las Iglesias y la tendencia de estas creencias a servir de elemento de resistencia frente a las nuevas técnicas contables y administrativas.
- 2<sup>a</sup> El papel jugado por los miembros de las organizaciones y por los grupos operativos, es decir, por la clerecía y por los contables y administrativos, en esa pugna de aliento y oposición, respectivamente, a este frente de resistencia.
- 3<sup>a</sup> La influencia de dos condicionantes: la dimensión del colectivo de miembros y la disponibilidad de recursos financieros, en el desarrollo de la pugna.

Más recientemente, Luke Blackbeard, en el trabajo presentado en el curso *Accounting 259: Accounting Honours* para obtener el Diploma for Graduates in Accounting en la Business School de la Universidad de Otago, en Nueva Zelanda, título que, efectivamente, le fue otorgado el 11 de diciembre de 2004, distingue tres puntos centrales de interés en el estudio de la contabilidad eclesiástica:

- 1º El relativo al control interno.
- 2º El concerniente a la gestión y a la información financieras.
- 3º El referente a la separación entre lo sagrado y lo profano. En relación con el tema del control, comenta que existe la opinión generalizada de que las Iglesias no tienen establecidos unos sistemas de control adecuados.

B. Harper y P. Harper reconocen alguna mejora en este sentido en relación con tiempos pasados, pero piensan que todavía queda un largo camino por recorrer (1988).

P. Grady creía lo mismo, pues el control no debe servir solamente para evitar el fraude, problema resuelto en mayor o menor medida, sino también para proteger contra el despilfarro y la mala administración (1957).

También Peter Booth participa de esta opinión, pues estima que, normalmente, los sistemas contables utilizados están poco elaborados y los gestores financieros no son verdaderos expertos (*op. cit.*).

Thomas C. Wooten, John W. Coker y Robert C. Elmore creen, por su parte, que algunos casos recientes de mala administración financiera en organizaciones eclesiásticas han puesto de manifiesto la necesidad de que las mismas establezcan fuertes controles internos de tipo contable (2003).

T. Futch y T. Phillips afirman también la necesidad que tienen las Iglesias de aplicar métodos modernos de gestión financiera, basados especialmente en técnicas presupuestarias (1986).

Ésta es una opinión a la que se suma Wayne A. Schnelder que, a este respecto, indica la creciente demanda de servicios de asesoramiento financiero por parte de las organizaciones eclesiásticas, lo que le inspira cierto optimismo (1989).

T. Rowe y G. Giroux, en cambio, se preocupan más bien por la necesidad de que la Iglesia Católica facilite una mayor y mejor información financiera a sus fieles al objeto de conseguir mayores recursos (1986).

También los autores tal vez más reconocidos y citados actualmente en este contexto de la contabilidad eclesiástica, John B. Duncan, Dale L. Flesher y Morris H. Stocks, están firmemente convencidos de que las instituciones religiosas carecen de unas herramientas de control interno eficaces. Y ello a pesar de que este control les resulta absolutamente necesario para poder establecer claramente las responsabilidades de gestión y para evitar que los clérigos o los empleados a su servicio se vean tentados a implicarse en actividades y prácticas contables poco recomendables (Duncan *et al.*, 1999). En esta línea, Duncan y Flesher, en un artículo posterior, denuncian directamente un caso de fraude por parte de un miembro de una iglesia baptista que en el plazo de tres años se apropió de más de 700.000 dólares (Duncan *et al.*, 2002). En otro estudio más reciente, aunque insistiendo en la inadecuación de los débiles sistemas de control interno aplicados en las Iglesias, Duncan y Stocks se manifiestan en cierta forma esperanzados porque indican que los pastores, últimos responsables de la gestión de las iglesias, muestran cierta capacidad para reconocer los puntos fuertes y débiles de sus sistemas de control interno (Duncan *et al.*, 2003).

No puede decirse, en puridad, que Margaret Lightbody piense igual: en un estudio de campo referido al caso de una importante organización religiosa australiana llega a la conclusión de que los planteamientos de los dirigentes eclesiásticos son de tipo claramente conservador, con gran resistencia al cambio (Lightbody, 2000).

Por su parte, Robert Williams y Warwick N. Funnell, en la comunicación titulada "The Chapel and the Counting House: Is there a Place for Religion in Accounting History?", que presentaron en el *8th World Congress of Accounting Historians* organizado en Madrid el año 2000 por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, se preguntaban si la religión tenía cabida en la historia de la contabilidad.

Como puede apreciarse, el interés de los estudiosos de la contabilidad de habla inglesa sobre temas actuales concernientes a las organizaciones eclesiásticas se centra en cuestiones de tipo técnico y, en especial, en las relativas a la idoneidad de los instrumentos de organización, gestión y control contable y financiero. A este respecto, su opinión no puede ser más unánime: los sistemas empleados no son eficientes ni adecuados; tampoco se observa en los estamentos directivos de las Iglesias una clara voluntad de cambio, aunque algún autor advierta en ellos una aceptable percepción de la realidad.

El reciente despertar del interés por los temas indicados en el ámbito anglosajón no ha trascendido todavía demasiado al terreno histórico-contable, aunque posiblemente una cosa acabará por llevar a la otra, sobre todo en Europa, donde la Iglesia y las entidades eclesiásticas tuvieron en el pasado, como es sabido, gran importancia social y económica.

En cualquier caso debe decirse que ya en la primera mitad del siglo XX aparecieron algunos trabajos destacados en los que se trataba la contabilidad eclesiástica desde una perspectiva histórica en el marco de la historia de los dominios señoriales y de su administración, ya que para los historiadores ingleses los dominios eclesiásticos formaban parte de los dominios señoriales<sup>172</sup>. Esta es una mate-

172 Véase el capítulo "The System of Account" del libro *Seigniorial Administration in England* de Noël Denholm-Young, publicado en 1937, que constituye un clásico sobre la materia, así como el artículo "Medieval treatises on estate accounting", publicado por D. Oschinsky el año 1947 en *The Econo-*

ria que se ha tratado abundantemente con referencia a la Gran Bretaña, como veremos en un próximo capítulo. De todos modos, sí es cierto que modernamente, en el mundo de la historia de la contabilidad de habla inglesa sólo pueden destacarse hasta ahora algunos trabajos de tipo mayormente histórico-sociológico, pues la manifiesta preocupación técnica que informaba todos los estudios sobre temas contemporáneos, no aparece en los trabajos de tipo histórico<sup>173</sup>.

Entre todos los trabajos que conozco, tal vez el de Robert Fonfeder, Mark P. Holtzman y Eugene Maccarrone: "Internal controls in the Talmud: The Jerusalem Temple", publicado el año 2003 en *The Accounting Historians Journal*, sea el que muestra una mayor preocupación técnica. En él se afirma que, a pesar de que en el Talmud no se habla de contabilidad en absoluto, sí se propone un estricto y completo sistema de medidas de control físico y operativo para garantizar la buena gestión financiera del Templo de Jerusalén, circunstancia que sorprende al autor. Ello no es de extrañar teniendo en cuenta lo que, según se ha visto, opinaban los investigadores en relación con la situación actual. Ésta es la primera vez que encontramos un caso en el que los controles internos se estiman satisfactorios, lo que parece encender una lucecita entre los historiadores de la contabilidad eclesiástica en el área anglosajona en el sentido de que en tiempos pretéritos los plan-

---

*mic History Review*, que tratan el tema de los dominios señoriales en general. El trabajo de J. S. Drew, "Manorial accounts of St Swithun's Priory, Winchester", publicado en la *English Historical Review*, el año 1947, se ocupa ya específicamente de cuentas eclesiásticas. Lo mismo hace la investigación de E. Stone, "Profit-and-loss accountancy at Norwich Cathedral Priory", *The Royal Historical Society*, 5th series, vol. XII, 1962. Hace pocos años retomó estos estudios David Postles en el capítulo "The manorial accounts of Oseney abbey, 1274-1348" de su libro, Postles, David (2008): *Oseney Abbey Studies*, Leicester [s.n.], que se une aquí al grupo porque no es propiamente un historiador de la contabilidad, sino un medievalista, que también ha trabajado sobre en la contabilidad de dominios señoriales no eclesiásticos. El ejemplo más reciente del interés por los dominios señoriales eclesiásticos, de un historiador inglés de la contabilidad que también ha trabajado con los no eclesiásticos está constituido por la tesis doctoral de Alasdair John Dobie: *Accounting, Management and Control at Durham Cathedral Priory c. 1250-c. 1420*, presentada en la Universidad de Durham en 2011, y que conteniendo una documentadísima bibliografía sobre el tema de los dominios señoriales ingleses.

173 Entre estos trabajos podemos citar los de: Tonya K. Flesher y Dale L. Flesher: "Managerial Accounting in an Early 19th Century German-American Religious Commune", *Accounting, Organizations and Society*, 1979, núm. 4; Richard C. Laughlin: "Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England", *Accounting, Auditing and Accountability*, 1988, núm. 2; y "A Model of Financial Accountability and the Church of England", *Financial Accountability and Management*, 1990, núm. 2; Jayne Fuglister y Robert Bloom: "Accounting Records of Quakers of West Falmouth, Massachusetts (1776-1860): An Analysis", *The Accounting Historians Journal*, 1991 núm. 2; H. Irvine: "Pass the Plate Around Again; A Study of Budgeting in a Local Church", *4th Critical Perspectives on Accounting Symposium*, New York, 1996; y "The Corporate Connection: Financial Reporting in a Large Religious/Charitable Organization in Australia", *Financial Reporting and Business Communication Fourth Annual Conference*, Cardiff University, Inglaterra, 6-7 julio 2000; Abdul-Rahman, Abdul Rahim y Andrew Goddard: "An Interpretative Inquiry of Accounting Practices in Religious Organisations", *Financial Accountability and Management*, 1998, núm. 3; K. Jacobs y Stephen P. Walker: *Challenging Models of Accountability: Findings from a Religious Community*, APIRA, Adelaide, 2001; Mahmoud Ezzamel: "Accounting for the Activities of Funerary Temples: Subjecting the Sacred to the Profane?", *Discussion Paper*, Cardiff Business School, 2002; Berkhofer, Robert F. (2004): *Day of Reckoning: Power and Accountability in Medieval France*, Philadelphia: University of Pennsylvania Press; Mahmoud Ezzamel: "Accounting for the Activities of Funerary temples: The Intertwining of the Sacred and the Profane", *Accounting and Business Research*, Vol. 35, No. 1, 2005; Salvador Carmona y Mahmoud Ezzamel: "Accounting and Religion: A Historical Perspective", *Accounting History*, abril, 2006; Mahmoud Ezzamel, "Order and Accounting as a performative ritual: Evidence from Ancient Egypt", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, 2009; Robert Fonfeder, Mark P. Holtzman y Eugene Maccarrone: "Internal controls in the Talmud: The Jerusalem Temple", *The Accounting Historians Journal*, 2003, junio.

teamientos y sistemas de control de las organizaciones eclesiásticas no tenían por qué coincidir con los de la actualidad.

\* \* \*

Como la incidencia del reciente interés por la problemática contable de las organizaciones religiosas en el mundo anglosajón se muestra todavía escasa en el campo histórico, según se ha comentado, su repercusión en la investigación histórica de la contabilidad de dichas organizaciones es todavía muy pequeña. Solamente Inglaterra ha mostrado algún interés sobre la contabilidad de monasterios, así como también sobre la de las instituciones de la Iglesia secular, es decir, diócesis, parroquias, etc. Pero, ambos casos, se incluyen estas investigaciones en el epígrafe general de la contabilidad señorial, es decir, formando un todo con las contabilidades de terratenientes, casas nobles, etc., porque lo que se considera en particular en el caso de las entidades religiosas es la contabilidad de las explotaciones territoriales, agrícolas y ganaderas, como ya se ha señalado.

En España, en cambio, se separa el estudio de la contabilidad de las entidades religiosas, subdividido en el estudio de la contabilidad monástica o del clero regular y en el de la contabilidad de las instituciones religiosas seculares, es decir de diócesis, catedrales, parroquias, etc., de las contabilidades de casas nobles y de terratenientes. Se ha hecho así, de forma espontánea, sin duda por considerar que existen notables diferencias entre ambas clases de sujetos y planteamientos económicos. De este modo sólo a las últimas las consideramos e incluimos en la contabilidad señorial.

En este orden de cosas, como ya reconocía Plinio Barriola en su *Storia della Ragoneria Italiana*, publicada en Milán el año 1897, durante los años oscuros de la Edad Media los establecimientos cenobíticos, o sea, los constituidos por el clero regular, fueron los primeros en organizarse administrativamente y, por ello, puede concluirse sin mucho riesgo de error que fueron también los primeros en desarrollar una contabilidad doméstica o patrimonial, en el sentido de diferente de la contabilidad comercial.

No hace falta recordar aquí el fundamental papel que los monjes tuvieron en la salvaguardia de la cultura, la ciencia, el arte, la agricultura, la medicina, la artesanía, etc., después de que las tribus bárbaras destruyeran las instituciones romanas. Como ya he recordado en otra parte, un reciente dossier de la revista *La Aventura de la Historia* dedicado al particular (año 3, número 29, marzo de 2001) se encabeza con el epígrafe “Hace mil años los monjes hicieron Europa”.

Pero, en realidad, el comienzo de la aventura se sitúa bastante más atrás. En efecto, los ideales de vida de los ascetas de los desiertos del alto Egipto, en torno a Tebas, durante el siglo IV, hallaron buena acogida en Roma gracias sobre todo a la influencia de San Jerónimo, llegado a esta ciudad en el año 381, hasta el punto de que en algunas casas de la aristocracia romana se formaron pequeños monasterios domésticos. Durante el siglo V la Iglesia apoyó un movimiento más organizado para la creación de monasterios en Italia y gran parte de Europa, elaborándose diversas reglas de vida en común para dotar de un plan de vida espiritual y material a los que se integraban en estos monasterios. Sin embargo, no se logró un inicio definitivo de esta corriente hasta la aparición de San Benito de Nursia, fundador de la orden benedictina, que estableció como primera de sus fundaciones el monasterio de Montecassino hacia el año 529, escribiendo “una pequeña regla para principiantes”.

En España, a diferencia del resto de Europa, la introducción de la regla de San Benito fue un proceso tardío. Durante la época visigoda, árabe y de la alta Reconquista, era común que las comunidades monásticas reglaran su vida usando un conjunto de reglas contenidas generalmente en *codices regularum*, colecciones con las reglas y tratados ascéticos de los monjes de Egipto: Pacomio, Macario, Basilio; así surgieron las reglas de San Agustín, San Jerónimo, Casiano, etc. Poco a poco, muchos obispos españoles comenzaron a sentir la necesidad de adaptar estas reglas a la realidad y necesidades de la península y comenzaron a escribir también reglas y escritos que se fueron añadiendo a estos *códices*. La primera y más antigua regla española de que se tiene noticia es la compuesta durante la época visigótica, poco antes de 590, por el obispo de Gerona, Juan de Bíclaro, regla hoy perdida. En efecto, según dice San Isidoro de Sevilla en su *Liber De Viris Illustribus*, capítulo 31, hacia el año 586 Juan de Bíclaro fundó un monasterio en un lugar llamado Bíclaro, cuya ubicación no se conoce, pero que se supone que se trataba de Vallclara, cerca de Tarragona, y compuso una *Regula monacharum* para sus monjes. Mucho se ha investigado y discutido sobre esta regla, que hoy casi todos los estudiosos aceptan que se ha perdido (Campos Ruiz, 1960). Sin embargo, fray Justo Pérez de Urbel piensa, en cambio, que se trata de la llamada *Regula magistri*, pues por sus características solamente Bíclaro pudo componerla (Bodelón, 1992-1993). Sea como fuere, hacia el año 600 San Leandro de Sevilla escribió su *De instituzione virginum et contemptu mundo*, conocida como *regla de San Leandro*, obra compuesta por el santo a instancias de su hermana Florentina y su comunidad de vírgenes. Poco después, el hermano menor de San Leandro, San Isidoro, redactó entre el 615 y el 624 su *Regula monachorum*, que intentaba mitigar la dureza de las reglas orientales y estaba escrita en un latín llano y sencillo. Ofrecía un modo concreto de organizar el oficio divino, la admisión de novicios, la abolición de las clases sociales en la comunidad, el trabajo manual y el castigo de los trasgresores de la regla. Esta regla rigió en las fundaciones monacales de San Millán en la Rioja (siglos VI y VII) y, sobre todo, de San Fructuoso de Braga, en El Bierzo (siglo VII). San Fructuoso, sin embargo, modificó la regla de San Isidoro y la asumió de alguna manera en la *Regula monachorum*, que compuso entre el 630 y el 635<sup>174</sup>. En ella se anticipaba la fórmula pactual, que cobró plena vigencia en España durante la Reconquista, sobre todo, en la parte luso-galaica donde se originó. Mediante esta fórmula la profesión monástica adquiría la forma de un contrato casi feudal entre el abad y sus monjes: en efecto, éstos expresaban su sumisión al abad que elegían, pero sujetando los poderes de éste al recto cumplimiento de su oficio<sup>175</sup>. Por esta *Regula* se rigieron las numerosas comunidades cenobíticas fundadas por San Fructuoso, dando lugar a que El Bierzo, al pie de los Montes Aquilianos, fuera llamado la “Tebaída leonesa”. Este hecho es muy interesante, pues la fórmula pactual, esta peculiar forma española de entender la profesión religiosa, trascendió nuestras fronteras e influyó en la reforma monástica carolingia. Efectivamente, cuando San Benito de Aniano (siglo IX), gran renovador de la orden benedictina, se propuso la

174 Las reglas de San Leandro, San Isidoro y San Fructuoso se pueden consultar en: Julio Campos Ruiz (editor): *Santos Padres españoles*, Madrid: BAC, 1971.

175 Véase Charles Julian Bishko: “The Pactual Tradition in Hispanic Monasticism”, en *Spanish and Portuguese Monastic History, 600-1300*, Londres: Variorum Reprints, 1984, págs. 1-43. Existe versión digital de este libro en Libros UCA.EDU: The Library of Iberian Resources Online, proyecto conjunto de la University of Central Arkansas y la American Academy of Research Historians of Medieval Spain: <http://libro.uca.edu/monastic/monastic.htm>.

reforma de la Regla de su orden, incorporó las reglas de San Isidoro y San Fructuoso en su *Codex regularum*, constituyéndolo así en un compendio de los elementos más aislados de las reglas monacales más extendidas de su época<sup>176</sup>.

A fines del siglo X, apareció la última de las reglas hispánicas. Se trata del *Llibellus regularis*, regla de monjas compuesta en la Rioja por el abad Salvo de Albelda (951-962)<sup>177</sup>. Se compone de extractos de la regla de San Benito, la *Explanatio de Esmargardo*, el oficio litúrgico hispánico y la profesión en forma pactual. En España la regla de San Benito comenzó a abrirse paso a fines del siglo IX con el establecimiento de los monasterios de San Cugat del Vallés (siglo IX), Santa María de Ripoll (siglo IX) y San Pedro de Roda (siglo XI), que se cuentan entre los primeros de los muchos de la orden benedictina que se fundaron en España durante este período. En el siglo X ya estaba ampliamente difundida, como se desprende de un documento de la Catedral de León de fecha 22 de octubre del año 985 en el que el Rey Bermudo (953-999) y su esposa Doña Velasquita hacen diversas donaciones a los monasterios de Pardomino. Se hace referencia expresa de los monjes de los territorios del Esla y Boñar y se les ordena que vivan según la Regla de San Benito. Sin embargo, todavía en 1055, el Concilio de Coyanza permitía a los monasterios elegir entre las reglas de San Isidoro y San Benito. Hasta el triunfo del benedictismo bajo el rey Fernando I (1035-1065), los pactos monásticos no desaparecieron en España definitivamente (Gil *et al.*, 1998-2003).

La tardía implantación en plenitud de la orden benedictina en España no se corresponde con lo que sucedió en el resto de Europa, como ya se ha señalado. El propio Carlomagno, que visitó el monasterio de Montecassino el año 787, mostró gran interés por implantar la orden benedictina en todo el imperio, y fruto en gran medida de este interés fue la gran dedicación a la cultura que mostraron los monjes medievales. Posteriormente, surgieron otras órdenes, como la de los cluniacenses, fundada en 910; la de los camaldulenses, fundada en 1023; la de los vallombrosanos, fundada en 1039; la de los cartujos, fundada en 1084; la de los cistercienses, fundada en 1098, etc. Todas ellas adoptaron en mayor o menor medida la regla benedictina en la versión de San Benito de Aniano.

Estos monasterios fueron la espina dorsal de la consolidación del cristianismo en Europa. En sus bibliotecas se conservó gran parte de la herencia clásica; de sus

176 Tal como comentan Nieto *et al.*, 2002, en su cita de la página 56: “De las relaciones con el monacato europeo y de su evolución paralela se produce una interacción y amalgama de reglas y modelos monacales. Las reglas tradicionales hispanas de San Isidoro, San Fructuoso y *Regula communis* se conocieron en Europa gracias a su inclusión en el *Codex regularum* y la *Concordia regularum* de san Benito de Aniano”.

177 Como recordaremos, en el monasterio benedictino de San Martín de Albelda fue terminado de componer en el año 976 por el monje Vigila el *Codex Vigilanus*, llamado así el honor a su autor, en el que se contienen los primeros números indo-arabigos escritos en Occidente. El monasterio de Albelda tuvo su origen en los ermitas que vivían en las cuevas existentes en la vega del Iregua. No están claras las circunstancias de la fundación del monasterio, pero parece que fue obra del rey Sancho Garcés I de Navarra en reconocimiento por varias victorias obtenidas contra los sarracenos en estas comarcas y, en concreto, por la toma de la fortaleza de Viguera en el año 923, aunque algunos autores piensan que, en realidad, el monasterio se fundó en 925, siendo falsificado el documento fundacional al objeto de acercar el momento de la fundación al año de la victoria sobre los infieles (Lázaro Ruiz, 1997). Pronto se instaló en el monasterio un *scriptorium* de monjes copistas para transcribir y conservar las principales obras teológicas y literarias de la antigüedad. Con ello, el monasterio cobró fama y prestigio como foco de cultura medieval. El monje Gomesano, que copió el año 950 el tratado *De virginitate beatae Mariae*, de san Ildefonso de Toledo, fue el maestro del monje Vigila, compilador del *Codex Vigilanus*, llamado también por su nombre completo *Codex Conciliorum Albellensis seu Vigilanus*.

*scriptoria* salieron las copias de los grandes autores grecolatinos, así como traducciones y comentarios de sus escritos; aquellos monjes fueron los autores de los textos religiosos, legales, enciclopédicos, literarios y científicos que constituyen en gran parte el legado cultural del Medioevo; los miniaturistas no sólo proporcionaron a la posteridad preciosas obras de arte, sino también los testimonios más vivos de la vida cotidiana de la época. Los monjes pusieron en pie monasterios e iglesias en estilo románico y gótico, que hoy perduran como testimonios del talento arquitectónico occidental. Financiaron y atesoraron gran parte de la pintura y escultura que se conserva de la época. Construyeron hospitales, boticas y albergues, atendiendo a los pobres y a los campesinos. Se encargaron de la organización y explotación agrarias, impulsando el cultivo de grandes extensiones de terreno, improductivas hasta entonces, y formando, con sus enseñanzas técnicas, un campesinado más competente.

El monasterio planeado por San Benito era una unidad socioeconómica autosuficiente. Su actividad principal tenía que ver con la agricultura y la ganadería, pues los monasterios benedictinos solían ser propietarios de grandes dominios, en los que trabajaban básicamente campesinos dependientes. Del Cluny se ha dicho que practicaba las formas más avanzadas de la agricultura medieval. En España no puede olvidarse el papel colonizador desempeñado por los monjes en territorios como la cuenca del Duero o los condados de la denominada Marca Hispánica. Simultáneamente, los monjes actuaban en oficios varios, como sastres, zapateros, tejedores, bataneros, carpinteros, albañiles o ebanistas. En todas estas actividades desempeñaron un papel educador, creador y transmisor de los conocimientos. Los monjes cistercienses, por su parte, dieron un paso decisivo en la agricultura: construían sus monasterios en territorios aislados y fueron agentes fundamentales en el espectacular progreso roturador que experimentó Europa en el siglo XII. Las granjas del Cister funcionaron en su tiempo “*como auténticas escuelas agrícolas*”<sup>178</sup>.

La contabilidad mediante la cual las órdenes religiosas guardaban memoria y seguían la marcha de esas múltiples actividades económicas interesó bien pronto a algunos historiadores. Así, ya en 1889 Léopold Delisle, conservador en la Biblioteca Nacional de París, redactó una *Mémoire sur les opérations financières des templiers*, presentándola a la Académie des Inscriptions et des Belles-lettres y añadiendo como anexo la transcripción de algunas hojas pertenecientes a un libro o diario de Caja, así como de algunas rendiciones o extractos de cuentas presentados por los templarios a sus clientes, todo ello de finales del siglo XIII. Posteriormente, Jules Piquet, licenciado de la École de Hautes Études Commerciales, con una específica formación contable, insistió en el estudio de la contabilidad de los templarios a partir de la documentación publicada por Delisle, dando a luz en 1939 un libro con el título: *Les banquiers au Moyen-Age, Les Templiers*. Como se aprecia claramente, la razón del interés de estos autores por la contabilidad de la orden del Templo estribó, sobre todo, en sus actividades bancarias y financieras, descubier-

178 Véase con referencia a los párrafos anteriores a Julio Valdeón: “Pluma, azada y espada”, en *La Aventura de la Historia*, año 3, núm. 29, marzo de 2001. Dossier: *Hace mil años los monjes hicieron Europa*, págs. 63-67. Fray Justo Pérez de Urbel dedica al asentamiento de la Orden del Císter en España un detallado estudio en el capítulo VIII del segundo tomo de su obra *Los monjes españoles en la Edad Media*. Se cita de la segunda edición, Madrid: Ediciones “Ancla”, 1945. Por su parte, L. J. Lekai, publicó en 1987 un libro sobre *Los monjes blancos. Historia de la Orden Cisterciense*, en la Editorial Herder, de Barcelona, propiciado por los propios monjes cistercienses de España.

tas por Delisle en el ejercicio de sus funciones como conservador de la Biblioteca Nacional de París, al examinar el libro de Caja del Temple de 1295 y 1296; este libro procedía de las ruinas de la Cámara de Cuentas y había tenido entrada en la Biblioteca Nacional en vísperas de la Revolución. En la conferencia dictada en el *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Santo Domingo de Silos el año 2001, sobre “Los Registros Contables de los Templarios, banqueros de reyes”, Yannick Lemarchand, resumió dichas investigaciones y presentó el estado de la cuestión tal como se halla hoy día (Lemarchand, 2008).

En cualquier caso, debe admitirse que los estudios de Delisle y Piquet constituyeron una manifestación más bien aislada, que no tuvo continuidad. Y si ello fue así en el ámbito europeo, no debe extrañarnos que en el entorno norteamericano, líder del mundo científico anglosajón, el moderno interés por la contabilidad eclesiástica de los tiempos actuales no se haya extendido todavía a la historia de la contabilidad de las iglesias.

Sin embargo, Inglaterra constituye un caso aparte, porque sí cuenta con interesantes investigaciones al respecto, como veremos en la exposición introductoria al hablar de la contabilidad seignal, que es el entorno en el que los historiadores ingleses sitúan las actividades económicas eclesiásticas. En general, estas investigaciones que se refieren sobre todo a los siglos XIII y XIV, no están hechas por historiadores de la contabilidad, por lo que sus observaciones sobre los libros de cuentas y los sistemas contables son más bien descriptivas y poco técnicas, aunque resultan útiles. Pero, hay también algún texto que se enfrenta a estos temas con rigor y conocimiento, como en su momento se verá.

Dejando aparte, pues, de momento, los trabajos ingleses, de entre los pocos trabajos elaborados fuera de España que conocemos, se puede citar, en primer lugar, a efectos contextuales y comparativos, el artículo del investigador italiano Paolo Quattrone: “Accounting for God: accounting and accountability practices in the Society of Jesús (Italy, XVI-XVII centuries)”, publicado en *Accounting, Organizations and Society*, volumen 29, año 2004, y que muestra una marcada preocupación sociológica.

Asimismo, es digna de mención la Tesina de Máster en Ciencias Empresariales del portugués José Miguel de Oliveira: *A Contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*, presentada en la Faculdade de Economia, Universidade do Porto, el año 2003.

A su lado, puede citarse un trabajo breve que presenta un proyecto de investigación a cargo de Federico Barnabè y Pasquale Ruggiero sobre un monasterio benedictino, titulado “Contabilità e controllo in un Ente monastico: Monte Oliveto Maggiore nel XIX secolo”, publicado en *Contabilità e Cultura Aziendale*, volumen 4, núm. 2, otoño-invierno 2004.

En este contexto merece la pena citar también el artículo del medievalista japonés Shoichi Sato: “The merovingian accounting documents of Tours: form and function”, aparecido en la revista *Early Medieval Europe*, año 2000, núm. 9, del que se ofreció una breve recensión en el número 1 de *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*. Es interesante este artículo porque contiene un estudio sobre unos documentos contables pertenecientes a un monasterio francés, la Abadía de San Martín de Tours, escritos entre los años 679 y 683, con la particularidad de que el autor del artículo es completamente ajeno a la historia de la contabilidad, pero muestra sin embargo gran interés por esta documentación y por el trámite en el que la misma estaba inserta, comprendiendo su gran valor histórico.

De cualquier modo, quizás el trabajo más interesante a este respecto publicado por autores no españoles sea el de Alessandro Montrone y Cecilia Chirieleison, titulado “I prodromi della partita doppia in una corporazione monastica: la contabilità dell’Abbazia di San Pietro in Perugia dal 1461 al 1464”. Este trabajo fue publicado originalmente en el núm. 1 del año 2008, de la revista *Contabilità e Cultura aziendale*, editada por la Società Italiana di Storia della Ragioneria. Y en virtud del acuerdo concertado entre esta revista y *De Computis*, fue publicado en esta última en su número 10, de junio de 2009. En este trabajo se describe la contabilidad llevada en la Abadía benedictina de San Pedro de Perugia, construida el año 996, a partir de los libros Diario y Mayor de los años 1461 a 1464. El análisis de estos libros muestra cómo en ese período, treinta y tres años antes de la publicación de la *Summa* de Luca Pacioli, se llevaba ya la partida doble en una comunidad monástica. Recordaremos de pasada, como circunstancia curiosa, que catorce años después, o sea, en 1475, ya se encontraba Luca Pacioli en Perugia enseñando matemáticas como profesor privado, con tal éxito y competencia que los regidores de la ciudad, mediante provisión del 14 de octubre de 1477, lo contrataron como profesor del *Studium Generale Perusino*, un puesto en el que permaneció hasta junio de 1480. Durante esta época compuso su *Tractatus mathematicus ad discipulos perusinos* (Calzoni et al., 1996, pp. IX s.). Es cierto que la contabilidad de la Abadía perugina no registraba los bienes inmuebles ni tampoco existían cuentas diferenciales. En este aspecto, puede decirse que se trataba de un contabilidad por partida doble de carácter “parcial”, en el sentido que da a esta expresión Carlo Antinori, como se ha visto anteriormente, una calificación que yo comparto plenamente.

El hecho de que en un monasterio se llevara la contabilidad por partida doble en época tan temprana, no debe sorprendernos demasiado, pues, como ya se decía más arriba, si bien la partida doble tuvo su origen en las casas de comercio, pronto trascendió a otras actividades bien lejanas. Recuérdese cómo Angelo Pietra escribió, ya en 1586, su libro *Indirizzo degli economi o sia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio*, en el que se explicaba cómo utilizar la partida doble para llevar las cuentas de un monasterio benedictino<sup>179</sup>. Tal vez Pietra tuviera noticia de la contabilidad llevada en la Abadía de San Pedro o hubiera más contabilidades anteriores llevadas por partida doble en monasterios benedictinos que no conocemos. También Ludovico Flori, monje jesuita, publicó en 1636 su obra *Trattato del modo di tenere il Libro Doppio domestico*, explicando asimismo la aplicación de la partida doble a un monasterio jesuita. Por otra parte, hablaremos en seguida de las investigaciones de Susana Villalenga (2004, 2005a, 2005b), donde se muestra cómo ya a partir del año 1533 se usó la contabilidad por partida doble para llevar libros de cuentas en la Catedral de Toledo. Esta fue la primera contabilidad eclesiástica llevada por partida doble que conocíamos hasta la publicación de la investigación de Montrone y Chirieleison.

Asimismo, es interesante citar aquí el libro editado por el profesor Fiorenzo Landi, de la Universidad de Bolonia: *Accumulation and Dissolution of large estates of the regular clergy in early Modern Europe*, Rimini, Guaraldi, 1999, que contiene una serie de interesantes trabajos sobre las posesiones territoriales de los monas-

179 Sergio Paternostro presentó un interesante trabajo titulado “L’applicazione della partita doppia in Italia e in Spagna nel XVI secolo documentata dalle opere di due autori: Angelo Pietra e Salvador Bartolomé de Solorzano”, VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008, en el que compara el contenido de las obras de Angelo Pietra y de Bartolomé Salvador de Solórzano.

terios europeos a comienzos de la Edad Moderna. Fiorenzo Landi dirige un grupo de trabajo dedicado a la historia económica del clero regular, en el que están integrados varios historiadores económicos españoles. La página web del grupo: [www.regularclergyeconomichistory.it](http://www.regularclergyeconomichistory.it) ofrece, entre otras cosas, excelentes bibliografías sobre la materia con referencia a diversos países, España entre ellos.

Como puede observarse, todos estos trabajos no realizados en España tratan de contabilidades monásticas.

España es posiblemente la nación donde, desde hace unos pocos años, se está trabajando más decididamente en la investigación histórica de la contabilidad monacal desde una perspectiva auténticamente histórica, una investigación que se hace extensiva asimismo a la contabilidad de otras instancias eclesiásticas, como catedrales y cabildos diocesanos, parroquias, colegios, etc. Sea como fuere, no debe creerse que aun llevando una clara delantera en lo que respecta a la investigación histórica de contabilidades eclesiásticas, se disponga en España de un número satisfactorio de trabajos. No es así, aunque pueda citarse un buen puñado de ellos, algunos de importancia. Pero la investigación todavía está en sus primeros balbuceos, habida cuenta de la gran cantidad de documentación contable existente a este respecto y de la importancia de la materia.

## 18.2. Estudios sobre contabilidades de la Iglesia secular

En lo concerniente a los estudios sobre contabilidades de organizaciones eclesiásticas no monacales podemos citar, en primer lugar, el que abrió el camino de este nuevo interés de los historiadores españoles de la contabilidad sobre esta materia, debido a la pluma de nuestro entrañable y recordado amigo, prematuramente desaparecido, Fernando Martín Lamouroux: "El libro de cuentas de estudiantes y algunos particulares de la Colegiata de San Luis en Villagarcía de Campos desde 1742 a 1757", publicado en *Cuadernos de Investigación Contable*, Universidad de Sevilla, 1992, vol. 4, núms. 1 y 2, trabajo que fue presentado luego en inglés bajo el título "The Account Books of the 'Students and Some Particulars' from the Colegiata de San Luis in Villagarcía de Campos from 1742 to 1747", en el *15th Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid, 1992.

En el *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Madrid, 1994, Carlos Pomar Castellano, María Llompart Bibiloni y Jaume Sastre Moll presentaron una comunicación sobre: "Los libros de Fábrica de la Catedral de Mallorca".

El año 2008 Sastre Moll y Llompart Bibiloni presentaron el producto de la continuación de sus investigaciones sobre la catedral de Mallorca en su comunicación "La organización de las finanzas para la construcción de la Seu de Mallorca, siglo XIV-XV", ofrecida en el *XIII Encuentro AECA*, celebrado en Aveiro, los días 25 y 26 de septiembre de 2008. Dos años después, presentaron en el *XIV Encuentro AECA*, habido lugar en Coimbra los días 23 a 24 de septiembre de 2010 una comunicación estudiando "La estructura de la documentación relativa al diezmo eclesiástico percibido por el Obispo y Cabildo de Mallorca. (Siglos XIV, XV, y XVI)".

Por su parte, Jaume Sastre Moll, abundando en el tema de la financiación de la construcción de la catedral de Palma de Mallorca, publicó en el número 12 de *De Computis*, correspondiente a junio de 2010, el artículo "El finançament de les obres de la Seu de Mallorca".

En 1997 se presentó en Cádiz el trabajo de Macario Cámara de la Fuente y Juan Luis Lillo Criado: "Estructura organizativa y control de gestión: análisis eco-

nómico-social de la Santa Capilla de San Andrés, siglos XVIII y XIX”, en el IV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión-Memorial Raymond Konopka, celebrado en la Universidad de Cádiz en el mes de febrero.

Sobre este misma Capilla redactó Juan Luis Lillo Criado, bajo la dirección de José María Carlos Álvarez López, su tesis doctoral: *Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1900)*, presentada en la Universidad de Jaén el año 2004.

Otro aspecto de la contabilidad de la Santa Capilla fue tratado por Juan Luis Lillo Criado y José M<sup>a</sup> Carlos Álvarez López en su artículo: “Clases de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850. Análisis especial de la cuenta de Maravedís”, presentado en el XIII Congreso AECA: *Armonización y Gobierno de la Diversidad*, que se celebró en Oviedo, los días 22 a 24 de septiembre de 2005.

Un trabajo conjunto más en colaboración con el director de su tesis doctoral fue el denominado “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)”, publicado en la revista *De Computis*, núm. 4, junio de 2006. Inicialmente fue una comunicación presentada en el XII Encuentro ASEPU, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.

Poco tiempo después publicaron el artículo “Estados de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850: Análisis especial de la cuenta de maravedís”, en el número 131 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, que fue publicado en julio de 2006, como número extraordinario con motivo de la celebración del XIII Congreso AECA.

En el VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, celebrado en Valladolid los días 5 a 7 de noviembre de 2008, Juan Luis Lillo insistió en el tema, presentando junto con José M<sup>a</sup> Carlos Álvarez López una comunicación sobre “Control, contabilidad y cambio en una institución eclesiástica española (1650-1900): la Santa Capilla de San Andrés de Jaén”.

Retomando el orden cronológico de aparición de los primeros trabajos sobre el tema, debe citarse ahora la comunicación de Mercedes Calvo Cruz: “La contabilidad de espolios y vacantes: el caso de la diócesis de Canaria. Fuentes para su estudio”, presentada en el II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: *Dos formas de entender la historia de la contabilidad*, Mairena del Aljarafe, Sevilla, septiembre 1998.

En julio del año siguiente, Mercedes Calvo Cruz presentó en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria su tesis doctoral: *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: el caso de la Diócesis de 'Canaria' 1753-1851*, que fue dirigida por Rafael Donoso Anes y codirigida por Santiago de Luxán Meléndez.

Sobre un tema relacionado con su tesis, Mercedes Calvo Cruz presentó el año 2000 la comunicación: “Rendición de cuentas de los administradores de las rentas del Obispado: Cuentas de espolios 1753-1796”, que fue publicada en el volumen de *Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad. II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. ASEPU. Ponencias y Comunicaciones*, Madrid, Universidad de Castilla La Mancha, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.

Mercedes Calvo Cruz siguió ampliando sus estudios sobre este tema en su comunicación “Aspectos Contables en las Reformas de la Colecturía General de Espolios y Vacantes en España, Siglos XVIII - XIX”, presentada en el III Encuentro

*de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Santo Domingo de Silos, junio 2001.

Siempre en relación con la materia de su tesis doctoral, esta misma autora, Mercedes Calvo Cruz, presentó una comunicación titulada: “La organización de la Colecturía general de los Espolios y Vacantes en España 1753-1851”, en el XI Congreso AECA, Madrid, septiembre 2001.

También el trabajo que Mercedes Calvo Cruz publicó en *Técnica Contable*, año LIV, núm. 643, julio 2002, bajo el título: “Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la Mitra en períodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de Canaria”, guarda relación con el tema de su tesis doctoral. Asimismo tiene relación con dicho tema el artículo “Rendición de cuentas de los administradores del obispado en sede vacante en España, siglos XVIII-XIX”, que publicó en la *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005.

Susana Villaluenga de Gracia hizo sus primeras armas en historia de la contabilidad, con un trabajo sobre contabilidad eclesiástica en el II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: *Dos formas de entender la historia de la contabilidad*, celebrado en Mairena del Aljarafe, Sevilla, en septiembre de 1998. Presentó allí la comunicación: “El cambio de la partida simple a la doble en la Contaduría de la ‘Santa Iglesia de Toledo’ (hacia 1553)”. Este trabajo fue muy importante porque dio noticia de la primera contabilidad llevada por partida doble en una institución eclesiástica a nivel mundial según lo que se conocía en aquel momento. Ya hemos visto cómo el artículo de Montrone y Chirieleison ha venido posteriormente a dar a conocer una contabilidad monástica por partida doble anterior en ochenta años a la de la catedral de Toledo.

En relación con este mismo tema, Susana Villaluenga de Gracia presentó la comunicación: “La administración del patrimonio capitular de la Catedral de Toledo en el siglo XVI”, en el XI Congreso AECA, Madrid, septiembre 2001.

En el año 2004, Susana Villaluenga de Gracia defendió su tesis doctoral: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, redactada bajo la dirección de Francisco Javier Quesada Sánchez, en la Universidad de Castilla-La Mancha. Luego ha seguido trabajando intensamente y con mucho éxito en este tema, publicando diversos artículos más, tocando y ampliando aspectos concretos de la materia, como por ejemplo, “La aparición de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539”, publicado en el número 3 *De Computis*, de diciembre de 2005, o el publicado, también ese mismo año, en la *Revista de Contabilidad*, volumen 8, número 15, correspondiente a enero-junio, bajo el epígrafe: “La primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo. El Manual y Mayor del Racionero Gutierre Hurtado (1535-1536)”. Con todo, no fueron estos sus últimos trabajos sobre el tema, pues continuó investigando en el mismo, ya que la materia ofrece mucho campo, como demuestran sus ulteriores investigaciones<sup>180</sup>.

180 Efectivamente, entre los otros trabajos elaborados por esta excelente investigadora en contabilidad eclesiástica pueden citarse los siguientes: “La remuneración y el control del servicio cultural en la Iglesia de Toledo (S. XVI), trabajo publicado en *Pecunia*, núm. 8, 2009; “Antecedentes y reforma en la Administración de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo (1591-1613), artículo publicado en *De Computis*, núm. 12, junio de 2010; “La retribución a la Residencia Anual de los Canónigos en la Iglesia de Toledo (S. XVI)”, trabajo publicado en *Pecunia*, núm. 10, 2010; “El arca de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo. El Manual y Mayor de 1591 a 1621”, comunicación presentada en el XIV En-

Por otra parte, y también sobre instituciones religiosas del Toledo de la época, Ángela Jiménez Montañés y Susana Villaluenga de Gracia colaboraron en un trabajo sobre las “Instituciones de acogida en Toledo en el siglo XVI, el Hospital de Santa Cruz: Aspectos contables”, que está recogido en el libro *Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad. II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. ASEPUCE. Ponencias y Comunicaciones*. Madrid, Universidad de Castilla-La Mancha, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, marzo 2000.

Josep Maria Passola presentó una comunicación sobre “La Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (936-1934)”, en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, celebrado en Santo Domingo de Silos, el mes de junio de 2001, en la que se estudian los créditos concedidos por la parroquia de Moià a sus feligreses, así como su contabilización, como ejemplo de las actividades crediticias desempeñadas en toda esa época por algunas parroquias catalanas.

En el *XI Congreso AECA*, Madrid, septiembre 2001, Pedro Fatjó Gómez presentó una comunicación sobre: “La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico”.

En 2002, José Julián Hernández Borreguero leyó su tesis doctoral: *El Cabildo catedral de Sevilla: Organización y sistema contable (1625-1650)*, dirigida por Rafael Donoso Anes, en la Universidad de Sevilla, un amigo entrañable y uno de los más prestigiosos historiadores españoles de la contabilidad, cuya prematura pérdida, ocurrida a comienzos del año 2012, nos ha sumido en la tristeza. Previamente, en colaboración con el director de su tesis doctoral, Hernández Borreguero había presentado en el *X Congreso AECA*, celebrado en Zaragoza en 1999, un trabajo sobre “Posibilidades y Perspectivas para la Investigación Histórico Contable en los Fondos del Archivo de la Catedral de Sevilla”, trabajo que fue publicado en las Actas de dicho Congreso. Asimismo en colaboración con Rafael Donoso, el año 2001 presentó otra investigación, sobre “El Sistema Administrativo y Contable de los Diezmos de la Diócesis de Sevilla en el S. XVII”, en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA en Santo Domingo de Silos, investigación que se encuentra publicada en las Actas del Encuentro, Burgos, 2008.

Una vez leída la tesis doctoral, siguió trabajando sobre el tema de la organización contable de dicha catedral, presentando un ensayo sobre “The Accounting System in the Cathedral Council’s Accounting Office (‘Mayordomía’) throughout the Seventeenth Century” en el *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, celebrado en Sevilla en 2003. Una investigación más sobre la contabilidad catedralicia de Sevilla: “La elección del método contable: El caso del Cabildo Catedral de Sevilla (siglo XVII)” fue presentada en el *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: ‘Cervantes y la Real Hacienda’*, celebrado en Toledo en 2005. Posteriormente, presentó esta comunicación revisada, con el mismo título, en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión: Memorial Raymond Konopka*, celebrado en Carmona (Sevilla), 31 de enero y 1 de febrero, 2008.

---

cuento ASEPUCE, La Coruña, 2, 3 y 4 de junio de 2010; y “Supervisión y control físico y contable del patrimonio eclesiástico: visitadores y contadores del Cabildo Catedral de Toledo”, comunicación presentada en el *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en León los días 12 a 10 de noviembre de 2010.

En 2007 publicó un trabajo sobre “Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: el subsidio y excusado (diócesis de Sevilla, mediados del siglo XVII)”, en la revista *De Computis*. Otro trabajo, “La Contaduría mayor del Cabildo Catedral de Sevilla en la era moderna: gestión y censura”, fue publicado en el número 14, de junio de 2010, de esta misma revista.

En 2009, Hernández Borreguero estudió el patrimonio inmobiliario de la catedral y su administración en la comunicación presentada en las *XIX Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica*, Baeza (Jaén), los días 5 y 6 de febrero de 2009.

Como culminación de sus trabajos sobre la contabilidad y organización financiera y administrativa de la catedral de Sevilla, José Julián Hernández Borreguero dio a la luz el año 2010 su libro *La Catedral de Sevilla. Economía y Esplendor (Siglos XVI y XVII)*, que fue publicado por el Ayuntamiento de la ciudad.

Por otro lado, ese mismo año de 2010, en el *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en León los días 12 a 10 de noviembre, José Julián Hernández Borreguero, conjuntamente con Alberto Donoso Anes, presentó la comunicación: “El método de la caja entera de Juan Bautista de Herrera (1628): una visión peculiar de la partida doble”. En ella se examinaba una aproximación al sistema de partida doble ideada por Juan Bautista Herrera, contador del Cabildo Catedral de Sevilla a principios del siglo XVII.

Por su parte, Candelaria Castro Pérez, discípula de Mercedes Calvo, presentó la comunicación “Aspectos económico-contables de las funciones del Mayordomo parroquial. Villa de Agüimes 1730-1830”, en el *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado en Carmona, el mes de diciembre de 2003.

En junio de 2005 Candelaria Castro Pérez defendió su tesis doctoral: *La Institución parroquial a través de los registros contables del Señorío Episcopal de la Villa de Agüimes (1500-1860)*, dirigida por Mercedes Calvo Cruz y presentada en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Previamente, había presentado ya, en colaboración con Mercedes Calvo Cruz, sobre un tema conexo, la comunicación sobre “Fundación, gestión y control de las capellanías de la villa de Agüimes, siglos XVII-XVIII”, en el *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, celebrado en Granada, en junio de 2004. Posteriormente, publicó en *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 3, diciembre 2005, asimismo conjuntamente con Mercedes Calvo, el artículo “El mayordomo y la contabilidad parroquial. Control y rendición de cuentas. Villa de Agüimes 1730-1830”.

El 25 de enero de 2008 Miguel Ángel Cillanueva de Santos defendió su tesis doctoral: *Análisis de los libros de fábrica de la catedral de Segovia: 1524-1699*, en la Universidad Complutense de Madrid. Este mismo año participó en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, celebrado en Valladolid, los días 5 a 7 de noviembre de 2008, presentando una comunicación titulada “Análisis de los libros de fábrica de la catedral de Segovia: 1524-1699”.

El año 2008 fue de gran productividad para Miguel Ángel Cillanueva, pues, aparte de los trabajos indicados, publicó un artículo en el número 9, de diciembre de 2008, de la revista *De Computis*, bajo el título “La contabilidad de los Libros de Fábrica de la Catedral de Segovia durante su edificación: 1524-1685”. Al año siguiente, le siguió otro trabajo: “Cobros y pagos para la edificación de una catedral: Segovia 1524-1699”, publicado en el número 10, de junio de 2009, de la misma revista.

Otro trabajo más de Miguel Ángel Cillanueva, publicado también en 2009, fue el titulado “Ofrendas para la edificación de la Catedral de Segovia”, que apareció en el número 8 de la revista *Pecunia*, de la Universidad de León.

Todos estos trabajos previos le sirvieron a Miguel Ángel Cillanueva de Santos para componer su libro *La construcción de la Catedral de Segovia a través de sus cuentas*, publicado por Caja Segovia, el año 2009, que puso un broche de oro a sus investigaciones sobre la catedral segoviana.

El año 2006, Jesús Damián López Manjón, Concepción Álvarez-Dardet y Juan Baños Sanchez-Matamoros publicaron un artículo sobre cofradías y hermandades religiosas en la revista australiana *Accounting History*, con el título: “Accounting at the Boundaries of the Sacred. The regulation of the Spanish Brotherhoods in the 18th century”. Posteriormente, dichos autores presentaron una comunicación en el XIV Encuentro ASEPU, celebrado en La Coruña los días 2, 3 y 4 de junio de 2010, bajo el epígrafe: “Awareness to accounting and role of accounting at religious organisations. The case of brotherhoods of Seville at the second half of 16th century”.

En el VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, celebrado en León los días 10 a 12 de noviembre de 2010 se presentó una comunicación sobre los libros de cuentas de la *Pulchra Leonina*, que sería de esperar fuera el inicio de una investigación amplia y nutrida sobre el tema. Fue presentada por el grupo de investigadores locales, todos ellos pertenecientes a la Universidad de León, Alicia Rodríguez Pérez, Belén Morala Gómez, Cristina Gutiérrez López y Yolanda Fernández Santos. La comunicación tenía por título: “La contabilidad en los libros de la Catedral de León durante la restauración del siglo XIX: cobros y pagos de la última etapa (1880-1901)”.

Un aspecto general de las relaciones Iglesia-Estado fue ofrecido por la comunicación de Mariano Sánchez Barrios y Carmen Sánchez Montañés: “Aspectos históricos de las relaciones Iglesia-Estado en la contabilidad presupuestaria, período 1935-1940”, presentada en la II International Conference Before and after Luca Pacioli, habida lugar en Sansepolcro, Perugia y Florencia, los días 17 a 19 de junio de 2011.

### **18.3. Estudios sobre contabilidades de la Iglesia regular**

En España contamos también con un conjunto, aun de mayor dimensión, de trabajos sobre el tema específico de historia de la contabilidad monástica. Advertiremos que en el recuento solamente tenemos en cuenta las investigaciones que toman en consideración la problemática histórico-contable. En consecuencia, no son considerados los trabajos que, aunque partiendo de datos suministrados por los libros de cuentas, no entran ni pretenden entrar en absoluto en el análisis contable, como son, por ejemplo, los presentados por E. García García (1986), J. J. García González (1972), P. García Martín (1985), A. García Sanz (1990), J. Gautier-Dalche (1965), S. Moreta Velayos (1971, 1974), etc.

Dejando fuera, pues, estos trabajos y otros de índole similar, pueden citarse las siguientes investigaciones propiamente histórico-contables realizadas todas ellas en el lapso de los últimos veinte años:

En primer lugar debe señalarse la obra de E. Pezzi: *Libro de Cuentas del Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora (1670-1693)*, publicada en Almería, por UniCaja, el año 1993, en la cual se transcribe el libro de cuentas indicado en el título.

A partir de esta obra Donato Gómez Díaz y Francisco Sierra Capel redactaron su comunicación: “Una contabilidad de supervivencia a fines del siglo XVII: el Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora, 1670-1693 (Almería)”, presentada en el *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Madrid, 1994, en una sesión presidida por Carlo Antinori.

Como veremos con mayor detalle próximamente al hablar de la contabilidad señorial, los monasterios españoles fueron objeto de varias desamortizaciones, es decir, de expropiaciones y expulsiones de sus territorios, en el siglo XIX, sobre todo, la del año 1835, siendo ministro de Hacienda Juan Alvarez de Mendizábal. Con este motivo, con el abandono de sus instalaciones la mayor parte de los monasterios perdió sus archivos o, al menos, los vio seriamente mutilados. El Monasterio de Santo Domingo de Silos fue objeto también de expropiación, como todos los demás, con la consiguiente dispersión de los monjes, pero tuvo la fortuna de poder confiar su archivo a personas e instituciones de confianza que lo conservaron. Cuando el año 1880 unos monjes benedictinos franceses de la Abadía de Ligugé, huyendo de Francia, que con el advenimiento de la III República había inaugurado una etapa anticlerical<sup>181</sup>, se refugiaron bajo la dirección del monje Ildefonso Guépin, de la Abadía de Solesmes, en las ruinas de Santo Domingo de Silos, procediendo paulatinamente a su reconstrucción, el archivo se devolvió a la Abadía. De este modo, dicho Monasterio conserva la serie completa de sus libros de cuentas desde 1594 en adelante. Debe de ser uno de los raros monasterios españoles que pueden preciarse de tal hecho. El mismo ha facilitado el que, junto con el Monasterio cisterciense de Oseira, en Orense, la Abadía benedictina de Santo Domingo de Silos, sea la comunidad monacal más y mejor conocida de España desde la óptica histórico-contable.

El grupo de investigación constituido por Lorenzo Maté, actual Abad primado y Archivero del Monasterio, Begoña Prieto y Jorge Tua, ha sido el que ha elaborado los trabajos que han proporcionado dicho conocimiento a través de una serie de notabilísimos trabajos sobre la contabilidad de la Abadía, siguiendo una cuidada planificación, en la cual han ido alternado en ocasiones el orden en el que aparecen como autores.

Entre las investigaciones hechas por el citado equipo, todas ellas de interés, puede destacarse la primera, que los autores, figurando por este orden Jorge Tua Perea, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno, presentaron como punto de partida de sus futuros trabajos bajo el título: “La contabilidad en el Monasterio de Santo Domingo de Silos: Análisis de las constituciones de la congregación benedictina de San Benito de Valladolid (siglo XVIII)”, en el *II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad*”, que fue celebrado en Mairena del Aljarafe (Sevilla), en septiembre de 1998. Este trabajo constituye, como se decía, el primer paso de las ulteriores investigaciones y en él se da cuenta de las normas contables a las que debía atenerse la Abadía de Santo Domingo de Silos para registrar sus flujos de ingresos y gastos, así como para las oportunas rendiciones de cuentas.

De los siguientes trabajos, el más completo a mi juicio es el que, con el siguiente orden de autores Lorenzo Maté Sadornil, Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Perea, se titula: “Contabilidad, información y control en un contexto de actividades

<sup>181</sup> El propio León Gambetta, presidente de la Asamblea Nacional francesa durante los años 1879 a 1881, había exclamado en la tribuna de la Cámara el 4 de mayo de 1877: “El clericalismo es el enemigo”.

económicas diversificadas en la edad moderna: el Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable”, que fue publicado en el número 9 de la revista electrónica *De Computis*, correspondiente al mes de diciembre de 2008. Este trabajo constituye la versión de conjunto más elaborada sobre la contabilidad llevada en el Monasterio de Santo Domingo de Silos, recogiendo los frutos de las investigaciones que los autores habían hecho anteriormente, constituyendo por así decir el resultado final de todo el trabajo hecho hasta entonces. Y, en efecto, los trabajos posteriores constituyen el desarrollo de aspectos parciales no tratados con anterioridad de forma detallada<sup>182</sup>.

Lorenzo Maté presentó, por su cuenta, un trabajo sobre los “Libros de cuentas del monasterio de Santa María de Valbuena (Valladolid), en el siglo XV” en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, celebrado en Valladolid, del 5 a 7 de noviembre de 2008.

Otra comunidad que ha sido objeto de gran atención por parte de los historiadores de la contabilidad es, como se decía, la del Monasterio cisterciense de Oseira, en Orense. A la investigación histórico-contable de la comunidad de Oseira dedica sus esfuerzos un grupo de profesoras de la Universidad de Vigo, a saber, Ele-

182 Los restantes trabajos sobre la contabilidad elaborados por este grupo de investigadores son los siguientes:

- Jorge Tua Pereda, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: “El Libro de la Obra de la Iglesia de Santo Domingo de Silos”. Comunicación presentada en el X Congreso AECA, Zaragoza, 1999.
- Jorge Tua Pereda, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: “Accountancy in the Monastery of Santo Domingo de Silos (18th Century): Analysis Through the Accounting Books of the Building Work on the Church”, 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, 2000.
- Lorenzo Maté Sadornil, Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Pereda: “Economía y Contabilidad Monástica en el siglo XVIII: el caso del Monasterio de Silos”, III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: *Orare et Rationem Reddere*, Monasterio de Santo Domingo de Silos, junio 2001.
- Jorge Tua Pereda, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: “Contabilidad y Gestión Económica en los Monasterios Benedictinos (Siglo XVIII)”, Congreso Internacional sobre la Abadía de Santo Domingo de Silos, Universidad de Burgos, 2001.
- Lorenzo Maté Sadornil, Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Pereda: “Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the Monastery of Silos in the 18th century in the light of its accountancy books”. 3rd Workshop on Accounting in Historical Perspectiva, Lisboa, 2002.
- Jorge Tua Pereda, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: “Los libros de expolios en el Monasterio de Santo Domingo de Silos”, XII Congreso de AECA, Cádiz 2003.
- Jorge Tua Pereda, Begoña Prieto Moreno y Lorenzo Maté Sadornil: “Verificación de cuentas y control interno en el monasterio benedictino de San Martín. Especial mención de algunas irregularidades” XII Congreso AECA, Oviedo, 2005.
- Lorenzo Maté Sadornil, Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Pereda: “La Actividad Financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII y XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 1, diciembre 2004.
- Prieto, M. B., Maté, L. y Tua, J.: “The Accounting Records of the Monastery of Silos throughout the XVIII Century: the accumulation and Management of its Patrimony in the light of its Accounts Books”, *Accounting History, Special Issue Accounting and Religion in Historical Perspective*, mayo 2006.
- Lorenzo Maté Sadornil, M. Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Pereda: “Contribución de los Monasterios benedictinos de la Congregación de San Benito de Valladolid a la Hacienda Real de Castilla, a la luz de algunos de sus registros contables. Época moderna”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 12, junio 2010.
- Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: “El Monasterio de Silos y su bodega en la ribera del Duero a través de sus libros de cuentas (s. XIV-XIX)”, VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, León, noviembre 2010.
- Lorenzo Maté Sadornil, M. Begoña Prieto Moreno y Jorge Tua Pereda: “El patrimonio del Monasterio de Silos en el siglo XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, en Esteban Hernández Esteve y Matteo Martelli (curatori): *Before and After Luca Pacioli. Atti II Incontro Internazionale 17/18/19 Giugno 2011, Sansepolcro - Perugia - Firenze*, Sansepolcro: Centro Studi “Mario Pancrazi - AECA Accounting History Commission - Società Italiana di Storia della Ragioneria, 2011.

na Gallego Rodríguez, Asunción Ramos Stolle y Dolores Rivero Fernández. Entre los trabajos presentados como resultado de sus investigaciones preliminares puede citarse el libro<sup>183</sup>:

Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez, Asunción Ramos Stolle y Jorge Tua Pereda: *Economía y contabilidad monástica en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Ourense, Deputación Provincial, 2005.

Posteriormente, las autoras han seguido trabajando con este tema, sobre el que han publicado diversos trabajos más sobre este tema<sup>184</sup>.

Por su parte, Esther Fidalgo Cerviño, Enrique Llopis Angelán y M<sup>a</sup> Teresa Méndez Picazo han trabajado sobre la contabilidad de Monasterio de Guadalupe. He aquí sus principales trabajos:

Esther Fidalgo Cerviño, Enrique Llopis Angelán y M<sup>a</sup> Teresa Méndez Picazo: “The Accounts of the Livestock of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: Inventories, ‘Profits’ and Expenses, and Cost of Opportunity”, *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid, 2000.

Esther Fidalgo Cerviño: “El sistema contable para el control de la gestión empresarial: el Monasterio de Guadalupe, 1597-1784”, *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Monasterio de Santo Domingo de Silos, junio 2001.

---

183 Las investigaciones anteriores que contribuyeron a la publicación del libro fueron las siguientes:

- Asunción Ramos Stolle, M<sup>a</sup> Dolores Rivero Fernández y Elena Gallego Rodríguez: “La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)”, *XII Congreso AECA*, Cádiz, septiembre 2003.

- Asunción Ramos Stolle, Dolores Rivero Fernández y Elena Gallego Rodríguez: “La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: información regulada en el Libro de Estados (1614-1832)”, *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Carmona, diciembre 2003.

- Elena Gallego Rodríguez, Dolores Rivero Fernández y Asunción Ramos Stolle: “Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)”, *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada, junio 2004.

184 Dolores Rivero Fernández y Elena Gallego Rodríguez: “Regulación contable en las Congregaciones de San Benito de Valladolid y del Cister de Castilla. Análisis comparado”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005;

- Elena Gallego Rodríguez, Dolores Rivero Fernández y Asunción Ramos Stolle: “Un estudio de la información económica contenida en el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1698)”, en *XII Encuentro ASEPU*C, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006;

- Elena Gallego Rodríguez, Dolores Rivero Fernández y Asunción Ramos Stolle “Los flujos de efectivo en una economía monástica. Estudio del Arca de la Comunidad del Monasterio de Santa María la Real de Oseira (1614-1698)”, en *De Computis*, núm. 6, junio de 2007;

- Asunción Ramos Stolle, Dolores Rivero Fernández y Elena Gallego Rodríguez: “Situación económica del Monasterio de Santa María la Real de Oseira en el siglo XVIII”. Comunicación presentada en el *XIV Congreso AECA*, Valencia, 19-21 de septiembre de 2007;

- Elena Gallego Rodríguez y Dolores Rivero Fernández (2010): “Producción y precios agrícolas del centeno y del vino en algunos prioratos de Oseira (1753-1834)”, en *De Computis*, no. 13, diciembre;

- Elena Gallego Rodríguez y Dolores Rivero Fernández: “Situación económica y financiera del Monasterio de en el siglo XVIII”, en *Pecunia*, núm 13, julio-diciembre 2011;

- Elena Gallego Rodríguez y Dolores Rivero Fernández: “Los gastos en obras en el Monasterio de Oseira en el período 1747-1832”, en *De Computis*, núm. 16, junio 2012.

Enrique Llopis Angelán: “¿Unas protocuentas anuales de Pérdidas y Ganancias en la España del Antiguo Régimen?: El origen histórico de las Hojas de ganado del Monasterio de Guadalupe, 1597-1784”, *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Orare et Rationem Reddere*, Monasterio de Santo Domingo de Silos, junio 2001.

Llopis, E., Fidalgo, E. y Méndez, M.T.: “The ‘Hojas de ganado’ of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: an accounting instrument for fundamental economic decisions”, *Accounting, Business & Financial History* (ABFH), vol. 12, núm. 2.

Esther Fidalgo Cerviño: “Estudio acerca de las cuentas integradas del Monasterio de Guadalupe (1597-1784)”, *XII Congreso AECA*, Cádiz, septiembre 2003.

Ignacio de la Torre Muñoz de Morales presentó su tesis doctoral: *Actividades financieras de la Orden del Temple*, dirigida por José Luis Martín Rodríguez, en la Universidad Nacional de Educación a Distancia el año 2003.

Por su parte, Gaspar Feliu presentó una comunicación sobre “Los libros mayores de la recibiduría de la Orden militar del Hospital de San Juan de Jerusalén en Cataluña, en el siglo XVI”, en el *XII Congreso AECA*, Cádiz, septiembre 2003.

M. Mar López Pérez y Ángel Tejada Ponce presentaron una comunicación titulada “La contabilidad en entidades monásticas: el Convento de Los Llanos (1718-1740)” en el *XIII Encuentro ASEPEC*, celebrado en Albacete, los días 4 a 6 de junio de 2008. El Convento de Nuestra Señora de los Llanos, situado al sur de la ciudad de Albacete, se construyó en 1672, para albergar la comunidad de Franciscanos Menores Descalzos, en el lugar donde según la tradición popular había sido hallada la imagen de la Virgen hacia 1447 y donde se había construido poco después una ermita dedicada a su advocación. Se conserva casi completa la colección de sus libros de cuentas.

En el año 2010 Soledad Gómez Navarro, profesora del Departamento de Historia Moderna, Contemporánea y de América, de la Facultad de Filosofía y Letras, de la Universidad de Córdoba, ha publicado un trabajo titulado “Intramuros: una contribución a la utilidad historiográfica de las contabilidades monásticas. Las carmelitas descalzas cordobesas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen”, en el *Anuario de Historia de la Iglesia*. Según comenta la investigadora, la utilización de sus libros de cuentas para conocer la historia interna de la comunidad de religiosas de Santa Ana de Córdoba a través del detalle de sus ingresos y gastos supuso un verdadero descubrimiento para ella, que era totalmente ajena a los círculos de historiadores de la contabilidad y que no cita ningún trabajo sobre esta materia. Expone en su trabajo las potencialidades la fuente, la cara y la cruz de la misma, y lo que ofrece y permite conocer. Es un motivo de satisfacción para los historiadores de la contabilidad, ver cómo desde una Facultad de Filosofía y Letras se adentra una historiadora, por su cuenta, en una contabilidad y pregonla la excelencia de la fuente. Por supuesto, utiliza los libros de cuentas como mera fuente de datos, sin realizar ninguna clase de análisis histórico-contable y no se mete en vericuetos técnicos, pero ofrece unas estadísticas útiles y bien cuidadas.

## **18.4. Observaciones sobre la contabilidad eclesiástica española en general**

En todos los estudios citados anteriormente en este capítulo, tanto de monasterios como de instituciones eclesiásticas seculares, con la excepción de la catedral de Toledo, llevaban las cuentas por el método de Cargo y Data, ajustándose con ello a las prácticas habituales. Efectivamente, la contabilidad eclesiástica de la Baja Edad Media y aun de la Edad Moderna se llevaba de acuerdo con los cánones de la contabilidad patrimonial o doméstica, como también se la ha llamado, propia de los grandes propietarios terratenientes, del Estado y de las instituciones eclesiásticas, es decir, a través del método tradicional de Cargo y Data.

Como se ha comentado cumplidamente en capítulos precedentes, aunque no parece que sea ocioso recordarlo brevemente aquí, los registros contables surgieron para dar satisfacción a dos necesidades distintas: por un lado, la de llevar la cuenta de los fondos entregados a un administrador o agente, a efectos de la rendición de cuentas que éste había de hacer a su principal al final de su gestión o de los períodos estipulados; por el otro, la de poder seguir la marcha de los negocios llevados por el propietario de las cuentas y, en un primer momento, de forma especial, la de determinar su situación general, así como la deudora o acreedora con respecto a terceras personas. Como puede apreciarse, ambas necesidades se solapan o confunden en determinados aspectos o parcelas. Y, asimismo, correspondientemente, se solapan y confunden también las soluciones contables adoptadas. Pero, en principio, las dos necesidades o motivaciones son reales y diferentes. La primera necesidad es más sencilla de resolver y se solventó por un camino que llevó a la configuración del sistema de Cargo y Data, perfecto para su objetivo, el de tomar y rendir cuentas a administradores, agentes o factores. Sin embargo, por limitaciones de origen, se quedó en eso, no pudo sobrepasar esa función y cuando se quiso que, aparte de una contabilización de flujos de cantidades adeudadas y acreditadas, se contabilizaran también los *stocks* de elementos patrimoniales, así como también las variaciones en los mismos, y sobre todo que mostrara la interrelación de las cuentas entre sí, demostró sus imperfecciones y su falta de integración. La segunda necesidad era más compleja y difícil de resolver, pudiendo incluir también la resolución de la primera entre sus objetivos. Por ello, cuando se trataba simplemente de registrar datos para la toma y rendición de cuentas se optó invariablemente por la primera opción, el método de Cargo y Data. Después de muchas vicisitudes, espirales, pasos adelante y pasos atrás, se llegó en el segundo caso a la solución ideal, la contabilidad por partida doble, un sistema cerrado, completo y totalmente integrado e interrelacionado que permitía seguir perfectamente la marcha de los negocios y la situación de la empresa, al tiempo que como subproducto parcial e integrado permitía también el registro de datos para la toma y rendición de cuentas con respecto a administradores y agentes.

El método de Cargo y Data se convirtió, así, por excelencia, en el sistema contable seguido, como se decía antes, por el Estado, los grandes terratenientes, las instituciones eclesiásticas y similares, porque en principio habían concebido su problema como una cuestión de toma de cuentas individual con respecto a cada uno de los agentes a los que se confiaba la gestión de una parte del patrimonio. Luego, no pudieron salir de ahí, a menos de tomar la decisión radical de cambiar de sistema y de pasarse a la contabilidad por partida doble, decisión que no les apetecía porque pensaban que era un sistema muy complejo y propio de los mer-

caderes, y que, en parte, en el caso de algunas instituciones al menos, superaba claramente sus necesidades.

Esta fue la opción elegida por la contabilidad conventual y eclesiástica en general, sobre la base de hacer a una persona, el administrador general, con el nombre que en cada caso se le quisiera dar, el agente al cual se le confiaba la gestión de los asuntos económicos de la comunidad. Este administrador, a su vez, convertía en agentes suyos a los encargados de cada parcela de la economía eclesiástica.

Hubo, sin embargo, autores que aconsejaban sin más la adopción de la contabilidad por partida doble, con las adaptaciones oportunas, a estas instituciones. Pensemos en el libro del español Bartolomé Salvador de Solórzano, publicado en 1590, para el caso de los grandes señores y terratenientes. En lo que respecta a la contabilidad monástica, hubo también autores que prepararon adaptaciones de la partida doble. El primero de ellos fue el monje benedictino Angelo Pietra, como ha sido comentado ya. El padre Pietra, procedente del monasterio de Montecassino, sirvió luego como jefe de bodega y más tarde económico y contable en el monasterio de San Juan Bautista de Oriana, cerca Mantua. Otro monje que se ocupó igualmente del asunto, con tanta lucidez y claridad como Angelo Pietra, según se ha dicho, fue el jesuita Lodovico Flori, del convento de Palermo, el cual describió también un método de partida doble destinado a llevar las cuentas de una comunidad religiosa.

Pese a estas propuestas, ambas de gran altura y perfección, lo cierto es que la contabilidad de los monasterios e instituciones eclesiásticas se siguió llevando, al menos en nuestro país, por el método de Cargo y Data o similares. Hubo, sin embargo, una excepción importante: Susana Villaluenga de Gracia, en su tesis doctoral que ya hemos mencionado: *La Catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, presentada en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Castilla-La Mancha, y que fue dirigida por Francisco Javier Quesada Sánchez, da cuenta de que en dicha Catedral se encuentran ya Diarios y Mayores llevados por partida doble en 1533. El hecho de que en tan temprana fecha se llevara en España una contabilidad eclesiástica por partida doble constituyó en su momento una primicia a nivel mundial, aunque luego la investigación de Alessandro Montrone y Cecilia Chirieleison vino a poner de manifiesto que en 1461 la Abbazia di San Pietro de Perugia llevaba ya sus libros por partida doble. Como explicación al hecho de que en la catedral de Toledo se empleara también la partida doble, la doctora Villaluenga expone la interesante hipótesis de que, esa ciudad, muchos hijos de mercaderes judíos conversos, que de niños habían aprendido en sus casas la contabilidad por partida doble, se hacían religiosos para limpiar y ennoblecer el apellido de la familia. Esto podría explicar que hubieran aplicado a las cuentas de la Iglesia los conocimientos contables que habían aprendido de sus padres. Y, efectivamente, el clérigo que llevaba dichos Diarios y Mayores en la Catedral de Toledo era descendiente de una familia conversa.

Pero, pese a la aparente limitación supuesta, en principio, por la adopción del método de Cargo y Data, lo cierto es que en prácticamente todos los casos estudiados en España, según la relación presentada más arriba, las comunidades monásticas instrumentaron unos complejísimos y desarrolladísimos sistemas de registro, información y control contables –que no excluían por supuesto controles de carácter físico o material– que garantizaban la posibilidad de una adecuada gestión eco-

nómica de los bienes del patrimonio y la detección a tiempo de posibles irregularidades. Todo ello está en abierta contradicción con los juicios que, según hemos visto, la actual gestión económica y financiera de las entidades religiosas merece a los especialistas, juicios que posiblemente resulten acertados en sus respectivos contextos, y que no puede descartarse que asimismo resultaran aplicables en nuestro país en la actualidad. De ser ello así, la pregunta que inmediatamente le surge al investigador es la de que cómo es posible que una institución como la Iglesia Católica, que en tiempos pretéritos tuvo tal capacidad de innovación en el campo administrativo –recordemos el establecimiento de los libros de bautismos, matrimonios y defunciones, precursores durante varios siglos de los Registros Civiles–, de gestión en el ámbito económico y de organización y control en el terreno contable y financiero, haya perdido esta capacidad con el transcurso de los siglos.

Por otra parte, dado el elevado nivel que según se ha indicado, alcanzaba el aparato contable y financiero instrumentado por el clero secular, así como por los monasterios españoles en la Edad Media y en la Moderna, surge un gran tema de interés que va más allá del conocimiento de los sistemas contables concretos utilizados a efectos de registro, información y control en determinados monasterios y establecimientos religiosos, así como también de su organización y gestión financieras: este tema es el estudio de la influencia que en estos aspectos pudieron ejercer dichas instituciones en las correspondientes esferas privadas y, sobre todo, públicas. Sería extraño, pues en otros ámbitos tuvieron tanta influencia los monasterios y la Iglesia, en general, que en éste entorno no se pudiera apreciar ninguna. El mismo interés tiene el estudio de las influencias recibidas por las instituciones eclesiásticas del exterior, como ocurrió en el caso de la Catedral de Toledo.

Otro punto de central interés en la investigación histórico-contable de los monasterios será, obviamente, cuando se disponga de los suficientes estudios, el de intentar conseguir una síntesis comparativa que permita formular una teoría de la contabilidad monacal. De momento parece que el pensamiento y el objetivo que guiaba en materia contable a los rectores de las comunidades religiosas eran los de conocer los flujos de ingreso y pagos, los de tener constancia de su origen y su destino a efectos de conocimiento y orientación sobre la marcha de la comunidad, y no en último lugar los de control sobre las personas encargadas de la gestión de las operaciones económicas y financieras, a través de las oportunas rendiciones de cuentas a los superiores de los conventos e, incluso, de las visitas de inspección o auditoría efectuadas por órganos superiores a las propias autoridades de la comunidad. Lo mismo cabe decir respecto de los organismos de la Iglesia secular.

Surgen otros muchos puntos de interés en este campo de investigación, algunos de ellos de naturaleza conceptual. Por ejemplo, ¿qué clase de unidad económica eran los monasterios en esa época? Parece claro que, pese a practicar una actividad económica, y hacerlo en muchos casos en gran escala, los monasterios no eran ni pueden ser considerados empresas. ¿Qué eran entonces? ¿Cómo definirlos y denominarlos para que su denominación no despierte resonancias ajenas al sujeto de que se trata? Se acepta asimismo sin vacilación que eran entidades sin ánimo de lucro. Pero ésta cuestión del ánimo de lucro, con toda su constelación de significados asociados, es precisamente otra de las muchas cuestiones que habría que dilucidar al estudiar la historia de la contabilidad monástica o cenobítica. ¿Estaba exenta realmente de ánimo de lucro la actividad económica de estas instituciones? ¿Qué es el ánimo de lucro? ¿Puede pensarse que los rectores de la activi-

dad económica de un monasterio, al margen de los fines espirituales últimos de éste, no pretendiesen obtener el máximo rendimiento de la aplicación de los recursos productivos y que, una vez alcanzado el producto, no procurasen conseguir el mejor precio posible por su venta? ¿Es esto ánimo de lucro? ¿Qué es, si no?

Como se puede apreciar, hay muchos tópicos y lugares comunes al uso que habrá que identificar, desnudar, poner en claro y, en su caso, desechar, para definir de nuevo los conceptos con precisión, si se quiere avanzar en serio en el conocimiento de la historia de la contabilidad eclesiástica, monástica o secular. Aunque ello no es un caso particular de esta materia: ocurre con toda la ciencia. Esto es, justamente, lo que hace que la investigación y la discusión científicas sean tan apasionantes.

## CAPÍTULO 19

# CONTABILIDAD SEÑORIAL

### 19.1. Inicio del interés y primeros trabajos históricos sobre contabilidad señorial

Inglaterra y España, son los dos únicos países en los cuales se ha estudiado en alguna medida la contabilidad señorial en el Antiguo Régimen, y me atrevería a decir que son los únicos en los que realmente puede estudiarse.

Otro país que tuvo grandes señoríos fue Francia, pero con motivo de su Revolución se suprimieron y se procedió a la quema de los títulos y documentos que justificaban la posesión de los terrenos por parte de sus propietarios. En efecto, la noche del 4 de agosto de 1789, la Asamblea Constituyente suprimió en teoría todas las servidumbres personales, aboliendo el feudalismo, los diezmos y las justicias señoriales, instaurando la igualdad ante los impuestos, ante las penas y en el acceso a cargos públicos. Los decretos revolucionarios que fueron promulgados entre esta fecha y el 11 de agosto de 1789 insistieron en esta labor, pero su aplicación en la práctica encontró serias dificultades.

La supresión efectiva no tuvo lugar hasta la ley del 17 de julio de 1793 que en su artículo 1º dispone: *"Todas las prerrogativas señoriales, derechos feudales, censos fijos o temporales, incluso los mantenidos por el decreto del 25 de agosto pasado, se supriment sin indemnización"*<sup>185</sup>.

Esta ley no se contentó con suprimir todos los derechos señoriales sin dar ninguna indemnización. Pues, para extinguir cualquier recuerdo del feudalismo, por su artículo 6º se obligó a todos los "señores, feudatarios y notarios" a depositar en los archivos municipales todos los títulos constitutivos y acreditativos de los derechos abolidos en el plazo máximo de tres meses, al final del cual serían quemados. La aplicación de esta disposición causó serios problemas debido a la extensión en que debía o podía ser tomada: ¿se debían considerar estrictamente los títulos o también cualquier otro documento en que se hiciera referencia a la existencia de los derechos señoriales? En este caso, se podrían incluir contratos matrimoniales e incluso libros de cuentas. Por otra parte, en los títulos de propiedad se reflejaban también los derechos de los tenedores de la tierra a mantenerla en sus manos y cultivarla. Si se quemaba y desaparecía esta documentación, desaparecería también la justificación de los colonos a permanecer en las tierras que cultivaban. Por todas estas circunstancias, al final hubo que suspender la quema de los títulos de propiedad y demás documentación relativa a ellos (Aubin, 1989, pp. 18 s.).

Pero, en cualquier caso desaparecidos los señoríos, también se perdieron de una forma u otra los libros de cuentas que se llevaban de la explotación de los mismos, con lo cual no parece que hayan quedado materiales en Francia para hacer estudios histórico-contables sobre la materia.

Inglaterra, lo mismo que España, cuenta por su parte en sus archivos con una relativa abundancia de documentos relativos o procedentes de antiguos dominios señoriales<sup>186</sup>. Pero, los de los ingleses tienen mayor antigüedad. En efecto, el pri-

<sup>185</sup> Sobre esta ley y su aplicación puede consultarse el capítulo V del libro de Alphonse Aulard: *La Révolution française et le régime féodal*, París: 1919, págs. 131-149.

<sup>186</sup> En 1906 se publicó en Londres una guía de las fuentes documentales sobre los dominios señoriales por parte de Nathaniel J. Hone, bajo el título: *The Manor & Manorial Records*.

mer documento en el que se hace referencia a estos dominios es el famosísimo *Domesday Book*, un censo de todos los señoríos existentes en Inglaterra que mandó componer Guillermo I el Conquistador en 1086. Este nombre, que se le empezó a dar en 1180, se refiere al Día del Juicio Final, o *Doomsday*, en inglés actual, en el que según la Biblia Jesucristo vendrá para juzgar a vivos y muertos. Su juicio no tendrá apelación, lo mismo que no cabía recurso contra la legitimidad de las propiedades atestiguadas por el *Domesday Book*. De ahí el nombre que se le dio.

Como se recordará, el año 1066 Guillermo el Conquistador, duque de Normandía, venció en la batalla de Hastings al rey Harold el Sajón y se hizo dueño de Inglaterra. Guillermo era descendiente de Rollón, el primer duque de Normandía, vikingo nacido en Noruega, que se había instalado con sus huestes en la costa noreste de Francia, justo enfrente de Inglaterra.

Rollón firmó en 911 con Carlos III, el Simple, el Tratado de Saint-Clair, por el que el rey de Francia aceptaba y delimitaba el asentamiento de los normandos (hombres del Norte) en el territorio invadido y lo cedía a Rollón, con el título de primer duque de Normandía.

Por su parte, Guillermo el Conquistador, después de haber conquistado y pacificado Inglaterra, se hizo coronar rey de ella el día de Navidad de 1066, nombrando para los cargos del gobierno a los principales normandos que habían ido con él. Estos se constituyeron en la nueva nobleza, e impusieron el idioma francés, como lengua del gobierno y la nobleza. Dicho idioma fue hablado durante más de 200 años por toda la clase alta, así como por los grandes comerciantes anglosajones que trataban con ella. A partir del siglo XIII fue desapareciendo paulatinamente el uso del francés, y el inglés volvió a ser la lengua dominante.

Nada más asumir el trono, Guillermo I declaró ilegal la propiedad privada y se apropió de todo el territorio, que cedió luego en feudo a los nobles y a la iglesia.

De acuerdo con la información que se ofrece en el sitio web del *Domesday Book*, pues este códice es mucho más que un documento donde se reflejen los señoríos y propiedades a efectos fiscales. Es un registro que refleja fielmente la jerarquía feudal existente en Inglaterra. Al contener datos relativos a 1066 y a 1086 permite apreciar los cambios producidos por la conquista normanda.

Dicha jerarquía feudal estaba encabezada por el rey, que concedía directamente tierras en feudo a los poseedores principales, llamados *tenants-in-chief*, que estaban constituidos por los aristócratas más importantes, por los obispos y los abades, en recompensa por los servicios prestados, por la lealtad con que debían servirle y por proporcionarle caballeros armados cuando el rey los precisara para defender su reino. A su vez, los *tenants-in-chief* tenían la potestad de ceder en feudo parte de sus tierras a sus *sub-tenants* en las mismas condiciones de fidelidad y servicio que ellos mantenían con el monarca. La escala feudal seguía por los caballeros (*knight*s); campesinos libres (*free peasants*), que podían tener tierras, pero que estaban obligados a prestar ciertos servicios a sus señores; *sokemen* u hombres libres pero que, sin embargo, tenían que servir en la corte de su señor; campesinos no libres, clasificados, según la cantidad de tierra que tenían asignada para cultivarla para sí mismos, en *villains*, los más numerosos y acomodados, *bordars* y *cottars*. Normalmente, todos ellos debían trabajar dos o tres días por semana en los cultivos de sus señores. Y esclavos (*slaves*), hombres y mujeres que eran propiedad de sus señores y que no tenían tierras asignadas.

Aparte de la estructura feudal, el *Domesday* indica también los nombres de los poseedores principales de tierra (*tenants-in-chief*) en cada condado; las unidades te-

rritoriales o señoríos de cada poseedor (*manors*); nombres de sus sub-tenants; nombres de muchas ciudades (*boroughs*), a menudo fortificadas, regidas por burgueses, y con el detalle de sus derechos aduaneros; número de los hombres libres, de los sokenmen, campesinos no libres y esclavos; así como los recursos de cada señorío.

En total, el códice ofrece información sobre 13.418 lugares, 48 castillos incluido el de Windsor, 112 *boroughs* o ciudades, más de 60 grandes monasterios, más de 300 parroquias, alrededor de 6.000 molinos, unos 45 viñedos, varios bosques, numerosos mercados, diversas cecas, pesquerías interiores y costeras, así como sobre algunas actividades industriales tales como salinas, fundiciones de plomo, canteras y alfarerías.

El análisis que se ofrece en la información proporcionada en el sitio web de internet: [www.nationalarchives.gov.uk/domesday/discover-domesday/interpreting-domesday.htm](http://www.nationalarchives.gov.uk/domesday/discover-domesday/interpreting-domesday.htm), permite conocer también que el rey y su familia poseían directamente el 17 por 100 de la tierra, los obispos y abades el 26 por 100, unos 190 poseedores laicos (*tenants-in-chief*) tenían aproximadamente el 54 por 100. De los poseedores laicos, los 12 aristócratas principales controlaban casi un 25 por 100 del territorio. Solamente dos anglosajones eran *tenants-in-chief*.

Como puede apreciarse, el *Domesday Book* es un documento de una importancia extraordinaria, ofreciendo una información preciosísima e inigualada en su época. La propia hoja web indicada comenta: “*The survey was a massive enterprise, and the record of that survey, Domesday Book, was a remarkable achievement. There is nothing like it in England until the censuses of the 19th century*”.

Possiblemente, gracias a la existencia de este códice el estudio de los señoríos y de su administración despertó tanto interés y estuvo siempre vivo en la mente de los historiadores ingleses. Los estudios que interesan en nuestro contexto se refieren especialmente al siglo XIII, y estudian indistintamente tanto los poseídos por aristócratas laicos como por la Iglesia, monacal y secular, pues a estos efectos las posesiones eclesiásticas se consideraron siempre como una forma más de señoríos. Entre estos estudios se cuentan varios trabajos que han incluido referencias amplias y concretas a las cuentas llevadas por estas administraciones o que, incluso, han sido dedicados exclusivamente a este tema. Entre ellos, una investigación que ha servido y sirve todavía de referente a todas las posteriores, y no sólo en lo concerniente a las cuentas, está constituida por el libro de Noël Denholm-Young, *Seigniorial administration in England*, publicado en Londres el año 1937 y reimpresso en 1963. Este libro estudia, fundamentalmente, la administración llevada en cuatro grandes dominios señoriales ingleses del siglo XIII: los de Isabella de Fortibus, condesa de Devon, en Yorkshire, Devon y la isla de Wight; los del conde Roger Bigod, en Norfolk e Irlanda; los de la Casa de Clare, en las Marcas de Welsh, Suffolk, Surrey, Kent e Irlanda<sup>187</sup>; y los del futuro Eduardo I, en Irlanda e Inglaterra, y en ésta, especialmente en el condado de Chester.

187 La familia de los De Clare fue fundada por Richard Fitz Gilbert, o sea, Richard hijo de Gilbert, que acompañó a Guillermo el Conquistador en su conquista de Inglaterra por parte de los normandos el año 1066. Por línea paterna eran descendientes de la Casa de Normandía a través de uno de los hijos ilegítimos de Ricardo I, duque de Normandía, nieto de Rollo, el invasor wikingo que invadió el norte de Francia y fundó el Principado de Normandía el año 911. Existe un estudio mecanografiado de los dominios de la familia De Clare escrito en 1962 por Jennifer Clare Ward, bajo el título: *The estates of the Clare family, 1066 – 1317*, en el que se habla de su administración y sus cuentas. Este estudio puede ser consultado en su versión on-line en la dirección electrónica: <https://qmro.qmul.ac.uk/jspui/bitstream/123456789/1579/1/WARDTheEstates1962.pdf>.

El libro de Denholm-Young contiene un capítulo dedicado íntegramente a la contabilidad, titulado “The System of Account”. Aparte del estudio de las cuentas llevadas en los dominios objeto de su estudio, en el que explica su estructura y contenido, se da noticia en este capítulo de algunos breves tratados didácticos del tercer tercio del siglo XIII destinados a instruir sobre la forma de llevar las cuentas en los dominios señoriales, a partir de la presentación de ejemplos prácticos. Aparte de su interés teórico, el mayor aliciente de estos textos radica, precisamente, en las cuentas ofrecidas como ejemplos, pues son anteriores a todas las reales que se conocen pertenecientes a esta clase de dominios señoriales.

Otro texto fundamental para el estudio de la contabilidad de dichos dominios en la Edad Media está constituido por el artículo de Dorothea Oschinsky, “Medieval treatises on estate accounting”, publicado en *The Economic History Review*, en 1947. La autora hace referencia en él a las dos fuentes existentes sobre la materia, como ya había hecho también el autor anterior: los registros contables de la época y los textos didácticos sobre la forma de llevar las cuentas. Comenta al respecto que los registros o cuentas en sí son más conocidos que los textos didácticos; por ello constituye a éstos en el objeto concreto de su trabajo. Distingue entre ellos los dedicados al estudio de la administración del dominio en general, de los dedicados específicamente a la contabilidad. Sobre este particular señala que los primeros iban destinados al señor o a su administrador, y solamente de forma incidental tocaban materias contables. De entre ellos, cita cuatro, que ya había citado anteriormente Denholm-Young<sup>188</sup>.

En relación con la forma y el contenido de la cuenta prototipo, Oschinsky comenta que “era un registro en el que el contable anotaba todos los bienes, tanto en especie como en moneda, que había recibido o había pagado durante el período de la cuenta, junto con sus posiciones al comienzo y al final del período”. Ello concuerda perfectamente con las características de la contabilidad por Cargo y Data que, siglos más tarde, llevaban las instituciones eclesiásticas y los señoríos en España. Completa y explica perfectamente la naturaleza de este método contable al decir: “Thus it was essentially a statement of the receipts and expenses of the accountant and not of the manor” (Oschinsky, 1947, p. 52), es decir, que como ocurría en España las anotaciones se referían no al dueño de los libros, sino al contable, o sea, al agente, a quien se llevaba la cuenta, diríamos nosotros.

Sigue explicando que la cuenta constaba de dos partes independientes, la cuenta en moneda y la cuenta en especie. La cuenta en moneda se subdividía, a su vez, en numerosas partes y subpartes, tales como arrendamientos, importes de ventas o compras, derechos por juicios, entregas de dinero al propietario del dominio, etc. Estas subdivisiones no eran necesarias en la cuenta en especie, porque cada clase de bien tenía su propio epígrafe: grano o trigo, avena, centeno, caballos, reses, aves, etc.

Por lo respecta a los textos didácticos dedicados de forma específica al modo de llevar las cuentas, Oschinsky señala que se conocían unos veinte de tales trata-

188 Estos cuatro tratados, según la cita textual de Denholm-Young, son los siguientes: “1. *Les Reules Seynt Roberd, un tratado en prosa sobre agricultura y administración doméstica, escrito por Grossetête para Margaret, condesa de Lincoln, que en 1242 se casó con el conde de Pembroke;* 2. *Husbandry, de Walter of Henley, del que existen varias versiones. Se piensa que Walter, con pruebas no demasiado concluyentes todavía, pudo haber sido un administrador, un caballero o un monje dominico;* 3. *El anónimo Seneschacie, tratado en prosa sobre la administración de una finca;* y 4. *Un anónimo Hosebonderie, tratando de auditoría o revisión de cuentas*” (Denholm-Young, 1937, p. 120).

dos, cuatro en formato de rollo y el resto en forma de libro. Indica que es difícil determinar la fecha de composición de los tratados, algunos de los cuales se hallan encuadrados en volúmenes conteniendo textos referentes a temas no contables. Pero, suponiendo que los textos pudieran ser de una fecha próxima a la de los asientos que se incluyen como ejemplo, cree que cuatro de ellos podrían ser anteriores a 1270, mientras los demás serían posteriores.

Añade interesantes comentarios y observaciones acerca de diversos aspectos de estos textos. Así, dice que todos los anteriores a 1270 exponen un solo método contable, mientras que cuatro, por lo menos, de los posteriores, describen diferentes métodos. Parece que, a finales del siglo, la presentación de varios sistemas alternativos de cuentas se volvió la práctica común en esta clase de tratados.

Una observación que parece de singular importancia es la que Oschinsky hace al afirmar, apoyándose en Richardson<sup>189</sup>, que “*There is no doubt that the teaching of accounting in the University had its repercussions on the accounting methods of big estates also*” (Oschinsky, 1947, p. 57). Esta afirmación refuerza la debatida tesis de que la contabilidad era enseñada de forma regular en algunas universidades, una tesis que algunos investigadores se resisten a aceptar.

Otro importante trabajo de la misma autora ampliando el anterior es el libro: *Walter of Henley and other Treatises on Estate Management and Accounting*. Clarendon Press, Oxford, 1971, que fue muy bien acogido en los medios especializados y comentado por Paul Harvey en su artículo “Agricultural Treatises and Manorial Accounting in Medieval England” publicado en la *Agricultural History Review* en 1972.

Precisamente Paul Harvey editó en 1976 una obra compiladora, *Manorial Accounts of Cuxham, Oxfordshire, A.D. 1200-1359*, publicando en 1984 un libro de su propia pluma, *Manorial Records*.

Por su parte, en 1981 David Postles publicó una breve nota, titulada “The ‘excessus’ balance in manorial accounts”, en el *Bulletin of the Institute of Historical Research*.

La primera aparición de un historiador anglosajón de historia de la contabilidad en el mundo contable de los dominios señoriales parece que fue la de Warwick Funnell, el cual publicó en 1987 el artículo “The Medieval Doctrine of Obligation and Accounting Practices of Seigniorial Administration in England c.1200-c.1600” en la *Accounting History Newsletter*.

A este respecto, es gratificante el hecho de que David Postles –quien en 1993, doce años después de su anterior nota, había publicado el artículo “Some Differences between Seigniorial Demesnes in Medieval Oxfordshire”, en *Oxoniensia*, la revista anual de The Oxfordshire Architectural & Historical Society– iniciara al año siguiente la presencia de historiadores medievalistas en la investigación histórico-contable, con todo el acervo de conocimientos poseídos sobre la época y su competencia en los trabajos de archivo. En efecto, en 1994, se dio comienzo a esta interesante colaboración interdisciplinar con su contribución “The Perception of Profit before the Leasing of Demesnes”, en el volumen *Accounting History: So-*

189 H. O. Richardson: “An Oxford Teacher of the fifteenth century”, *Bulletin of the John Rylands Library Manchester*, vol. XXIII, núm. 2, octubre de 1939, p. 12. Un par de años más tarde el autor confirma el hecho de esta enseñanza con un nuevo artículo: “Business training in medieval Oxford”, *American Historical Review*, núm. 46, 1941. Muy recientemente, un joven historiador de la Universidad de Yale, Ian Cornelius, ha confirmado las investigaciones de Richardson en su artículo: “The Rhetoric of Advancement: *Ars dictaminis*, *Cursus*, and Clerical Careerism in Late Medieval England”, *New Medieval Literatures*, 12, 2010.

*me British Contributions*, editado por Parker y Yamey en conmemoración del V Centenario de la publicación de la *Summa* de Luca Pacioli, a cuyo efecto los dos editores reunieron algunos significativos trabajos publicados con anterioridad por investigadores británicos.

Para la edición de esta obra, Parker y Yamey supieron contar también con la colaboración de Paul Harvey, que contribuyó con su trabajo “Manorial accounts”.

Asimismo, Christopher Noke, profesor de contabilidad de la London School of Economics and Political Science, contribuyó a la obra con una investigación, “Agency and the Excessus balance in manorial accounts”, sobre la contabilidad señorial.

Parece que la aparición de la obra de Robert Parker y Basil Yamey estimuló el interés de los historiadores de la contabilidad por las cuentas de los dominios señoriales –el artículo de Warwick Funnell no pudo hacerlo en igual medida, pues fue publicado en una boletín interno de poca circulación<sup>190</sup>–. Pues, desde 1994 han aparecido varias contribuciones sobre el tema publicadas por investigadores dedicados a la historia de la contabilidad, como son las de Robert A. Bryer (1994, 2000a, 2000b), Alisdair J. Dobie (2008, 2011) y John Richard Edwards (2011).

El tema de las cuentas de los dominios señoriales ha interesado también recientemente a algunos historiadores de las finanzas, como Adrian R. Bell, Christopher Brooks y Tony K. Moore, de la Henley Business School, de la Universidad of Reading, que en 2009 publicaron conjuntamente el trabajo “Interest in medieval accounts: examples from England, 1272-1340”, en la revista *History*.

Frente a este buen número de trabajos en lengua inglesa sobre contabilidad señorial, debe decirse que España se encuentra en clara desventaja, sobre todo teniendo en cuenta la cantidad de documentación sin explorar que probablemente se custodia en nuestros archivos. En efecto, aunque existen diversos trabajos que se han ocupado ocasionalmente y más bien de pasada, como fuente de datos, de las cuentas de unos pocos señores, solamente un investigador, Jesús Damián López Manjón, en colaboración a veces con el director de su tesis doctoral –la cual versó precisamente sobre este tema–, se ha preocupado seria y asiduamente por este tema, desarrollando varios interesantes trabajos sobre las posesiones de la Casa Ducal de Osuna, que era una de las familias más nobles y poseedoras de la mayor extensión de dominios territoriales de España. La elaboración de estos trabajos le llevó, a su vez, a interesarse por las cuentas de otras Casas de la nobleza, habiendo publicado un par de trabajos generales sobre la cuestión, que constituyen una buena orientación y un buen punto de partida para cualquiera que quiera iniciar investigaciones sobre la materia.

Hay que dar, por consiguiente, la bienvenida a la iniciativa y a los trabajos de López Manjón, profesor de la Universidad Pablo de Olavide, de los que

190 Efectivamente, el artículo de Warwick Funnell fue publicado en *Accounting History Newsletter*, un boletín destinado a los miembros del Accounting History Special Interest Group of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand. Este boletín recibió en 1989 el nombre de *Accounting History*, nombre que conservó al transformarse, merced a la experiencia acumulada, en una revista pública en mayo de 1996. Ciertamente que los artículos del boletín, con sus dos nombres, fueron recogidos en el libro editado por Garry D. Carnegie y Peter W. Wolnizer (Editores): *Accounting History Newsletter, 1980-1989 and Accounting History, 1989-1994: A Tribute to Robert William Gibson*, London and New York: Garland Publishing, 1996, pero para entonces ya se había empezado a despertar, más o menos, el interés de los historiadores de la contabilidad por las cuentas de los dominios señoriales.

luego hablaremos más extensamente, pues le han constituido en pionero de un campo de investigación de altísimo interés para la historia de la contabilidad española dada la importancia excepcional del papel que las economías nobiliarias, junto con las monacales y eclesiásticas, jugaron dentro del sector privado, durante los últimos siglos de la Edad Media y todos los de la Moderna hasta el final del llamado Antiguo Régimen. En efecto, como indica López Manjón en uno de sus trabajos (2009, p. 31), citando la opinión de Ángel Bahamonde Magro, una casa nobiliaria a mediados del siglo XIX presentaba una nómina de empleados superior a la de cualquier empresa de servicios de la época (Bahamonde, 1986, p. 339). Juan Carmona Pidal, por su parte, señala que, de acuerdo con una relación fiscal de 1857, nueve de los diez mayores contribuyentes eran aristócratas (Carmona Pidal, 1995, p. 66). A su vez Rosa Congost, en su artículo “Las listas de los mayores contribuyentes de 1875”, publicado el año 1983 en la revista *Agricultura y Sociedad*, reafirma la potencia económica de la nobleza al comentar que en 1875, el 40,88% de los trescientos quince mayores contribuyentes españoles pertenecían a la misma (Congost, 1983, p. 296).

## **19.2. Estudio contextual: La propiedad agraria en España y los intentos de reordenación**

En este subcapítulo trataremos de esclarecer el marco en el que debe situarse el estudio histórico de la contabilidad señorial en España, es decir, el que comprende la evolución de la dimensión absoluta y relativa, la estructura, la propiedad y demás características relevantes de las grandes posesiones territoriales en España, susceptibles de llevar dicho tipo de contabilidad, a través del transcurso de los tiempos.

### **19.2.1. Latifundios y terratenientes en el Antiguo Régimen**

Como es sabido, en la historia de España se acostumbra a considerar que la Guerra de la Independencia, con la promulgación de la Constitución de Cádiz de 1812, fue lo que puso fin al Antiguo Régimen, con el paso de la monarquía absoluta a una monarquía constitucional. Ciertamente, el proceso fue largo, pues se produjeron muchos intentos involucionistas, como tendremos ocasión de ver en la sección siguiente

Sea como fuere, en los últimos años se han elaborado notables trabajos sobre las posesiones territoriales de la aristocracia española y de los grandes terratenientes en general, la mayor parte de ellos referidos a determinadas provincias y regiones geográficas, aunque también algunos dedicados expresamente a problemas de administración y control de determinados territorios y propietarios, como pueden ser, por ejemplo, las investigaciones de Salvador Calatayud Giner *et al.* (1996), Juan Carmona Pidal (2001), Ángel García Sanz (1991), etc. Pero lo cierto es que, en función de las importantes fuentes primarias probablemente existentes al respecto, parece que falta mucho trabajo por hacer para que esta materia pueda considerarse medianamente estudiada. Entre las fuentes que se han empezado a estudiar recientemente descuellan el conocido *Catastro del marqués de la Ensenada: magna averiguación fiscal para alivio de los vasallos y mejor conocimiento de los reinos: 1749-1756*, y el no menos famoso *Censo español ejecutado de orden del Rey*:

*comunicada por el Excelentísimo Señor Conde de Floridablanca, primer Secretario de Estado y del Despacho, en el año de 1787.*

Como dice a este respecto Ángel García Sanz, “Sólo dedicando una legión de investigadores a revisar los libros del Catastro de la Ensenada, pueblo por pueblo, se podría precisar la importancia absoluta y relativa –respecto a los demás grupos de propietarios: las instituciones eclesiásticas, los ayuntamiento y concejos, los labradores– de la propiedad territorial de los señores seculares, y eso sólo para los territorios de la Corona de Castilla y sólo para la época tardía antiguorregimental de mediados del XVIII.” (García Sanz, 1999, p. 54).

De cualquier modo, en función entre otras cosas de los impuestos pagados, como se ha visto, se acepta generalmente que a finales del siglo XVIII buena parte de la tierra, se entiende de la tierra cultivable o de aprovechamiento ganadero<sup>191</sup>, pertenecía a la nobleza. Según comentan Juan Mercader Riba y Antonio Domínguez Ortiz a este respecto, en 1800 la nobleza poseía 28.306.700 fanegas; la Iglesia, en sus diversas instituciones y órdenes, era propietaria de 9.093.400 fanegas<sup>192</sup>, quedando unas 17.500.000 fanegas para la clase plebeya (Mercader *et al.*, 1971, pp. 21 s.)<sup>193</sup>.

---

191 Se entiende generalmente, como es lógico, que debido a las roturaciones y saneamientos de la tierra, la superficie de cultivo había ido aumentando. Para los tiempos recientes de primeros del siglo pasado, Sergio Riesco Roche cita en su tesis doctoral un índice de la evolución de la tierra cultivable para el conjunto de España, con índice 1900 = 100, según el cual en 1910 el índice era de 106, en 1922, de 114, y en 1931, de 123 (Riesco, 2005, p. 66). No parece probable, sin embargo, que en tiempos anteriores el índice experimentara este ritmo de crecimiento.

192 El término fanega procede del árabe *faniqah*, medida de capacidad para áridos, que etimológicamente significa “saco para acarrear tierra”. De acuerdo con este significado, la fanega tuvo en español, en un principio, el sentido de medida de áridos. Pero, con el tiempo, adquirió también otro significado, el de espacio de tierra adecuado para sembrar una fanega de trigo. De este modo, a su carácter de medida de capacidad unió el de medida de superficie, una medida de superficie que como tal no era objetiva ni uniforme, pues variaba de acuerdo con la fertilidad de la tierra que se considerase, con su ubicación geográfica, con el clima reinante en esta ubicación e, incluso, con el año en que se aplicase. Por tal circunstancia, esta medida no servía objetivamente para medir la superficie de tierra de que se tratase. En consecuencia, hubo necesidad de establecer una medida fija de superficie, independiente de las circunstancias señaladas. A este medida se la llamó “fanega de tierra de cuerda”, mientras la anterior pasó a llamarse “fanega de trigo de puño en sembradura”. Como es lógico, a falta de un organismo regulador, tanto una como otra fanega adquirieron muy diversos valores, según las regiones y aun comarcas. Describe muy bien este proceso Pedro de la Concepción Zorrilla en la introducción de su libro *Marco real de fanegas de tierra: y manual de labradores y agrimensores*, publicado en 1807, y en especial en su página IX. Por otra parte, como comenta López Ontiveros, la fanega de tierra de cuerda es la más utilizada en las Respuestas Generales recogidas en el *Catastro de Ensenada*: se usa en 511 respuestas, frente a las 256 en que se utiliza la fanega de trigo de puño en sembradura y las 31 en que no se menciona la fanega (López Ontiveros, 1999, pp. 201 ss.).

En Castilla la fanega como medida de capacidad alcanzó un valor de 12 celemines, es decir, de 55,50 litros, aunque variando notablemente de un lugar a otro. Y también la fanega de trigo de puño en sembradura, como medida de superficie en función de la cantidad de trigo sembrada, varió grandemente, según lo dicho, en función de las comarcas y no digamos ya en comparación de unas tierras con otras, como Galicia, la ribera del Genil, etc. La fanega de cuerda, como medida fija e independiente de superficie, es decir, sin relación con la fanega de trigo de puño en sembradura, es definida oficialmente por el *Diccionario de la Real Academia de la Lengua*, como una superficie de 576 estadales cuadrados, equivalentes a 64,596 áreas, o sea, 6.459,60 metros cuadrados. Sin embargo, pese a esta definición, de acuerdo con la Real Orden del 9 de diciembre de 1852, publicada en la Gaceta de Madrid el 28 de dicho mes y año, los valores de la fanega en metros cuadrados variaban considerablemente entre unas provincias y otras, como se puede apreciar por los valores pertenecientes a las provincias de las dos Castillas y del sur. En las provincias levantinas, en Galicia, y en alguna provincia vascongada,

En su trabajo *La propiedad territorial de los señoríos seculares*, publicado en 1999, Ángel García Sanz recoge esta misma proporción del reparto de las tierras entre la nobleza y la Iglesia, del 50 y 16 por 100, respectivamente, pero no hace referencia a las tierras poseídas por particulares, sino que se refiere a las poseídas por los municipios en calidad de bienes de propios o comunes, que oscilan tremadamente de una región a otra (García Sanz, 1999, p. 53).

También Alberto Marcos Martín concuerda en las grandes posesiones territoriales de la nobleza, al indicar que: “*La afirmación de Campomanes de que la nobleza en la España de la segunda mitad del Setecientos poseía más de la mitad de las propiedades de los laicos quizás resulte exagerada a escala general; pero al menos permite aventurar el dato de que como mínimo el 50 por 100 de la tierra se hallaba entonces en manos de los estamentos privilegiados*” (1999, p. 124), según dice en su trabajo “Estructuras de la propiedad en la época moderna: evolución y variantes peninsulares”, inserto en el volumen coordinado por Salustiano de Dios, Javier Infante, Ricardo Robledo y Eugenia Torijano: *Historia de la propiedad en España siglos XV-XX*, que recoge las comunicaciones presentadas en el Encuentro interdisciplinar organizado en Salamanca, los días 3 a 6 de junio de 1998, por el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España (Dios, 1999).

Por su parte, en la obra *Historia General de España y América*, coordinada por Valentín Vázquez de Prada, se indica que: “*en una proporción muy elevada, la tierra de cultivo se hallaba bajo propiedad privada y, con base en estimaciones de algunos estudios locales podríamos fijarla en un 80 u 85 por 100*”. Un poco más adelante, se sigue diciendo: “*De estas tierras de propiedad privada, quizá –y siempre siguiendo indicios– podríamos decir que las tres cuartas partes del suelo cultivado castellano pertenecían a propietarios señoriales y eclesiásticos, mientras que el número de propietarios pequeños, cultivadores de sus fincas de una forma más o menos directa, descendría gradualmente de norte a sur*” (Vázquez, 1986, VI, pp. 173 s.). Se agradece en

---

la fanega no era ni siquiera la medida utilizada habitualmente. Los valores que mostramos de las fanegas, expresados en metros cuadrados, eran los que se ofrecen a continuación:

Burgos	6.439,56	Santander	6.439,56	Segovia	3.930,39
Badajoz	id.	Avila	3.930,39	Sevilla	5.944,72
Cáceres	id.	Córdoba	6.121,22	Soria	2.235,95
Cádiz	id.	Guadalajara	3.105,49	Toledo	
Ciudad Real	id.	Huelva	3.689,33 (de 400 estadales)		3.757,65
Cuenca	id.	Jaén	6.262,78	Toledo	
Granada	id.	Logroño	1.901,96 (de 500 estadales)		4.697,06
Salamanca	id.	Málaga	6.037,08	Valladolid	4.658,24

A la vista de la diversidad de estas cifras, se comprenderá la dificultad y los errores que puede ocasionar el intento de reducir a un común denominador de hectáreas las fanegas consideradas en relación con toda España. Por ello, hemos optado por respetar las unidades de superficie indicadas por cada autor.

193 De acuerdo con estos datos, el total de fanegas de tierra cultivable o de aprovechamiento ganadero en España en el año 1800 sería de 54.900.100. Atribuyendo a cada fanega, una extensión de unos 5.800 metros cuadrados a efectos muy aproximativos, para hacernos una idea, el total de la tierra cultivable o ganadera se elevaría a 31.842.058 hectáreas, es decir, a un 63 por 100 del territorio nacional. De esta tierra, 16.417.886 hectáreas, o sea, el 51 por 100 en términos redondos, serían propiedad de la nobleza; 5.274.172 hectáreas, es decir, el 17 por 100, serían poseídas por la Iglesia; y el resto de 10.150.000 hectáreas, o sea, el 32 por 100, pertenecería a los Ayuntamientos y al pueblo llano.

estos pasajes la distinción entre propiedad privada y propiedad pública, que incluye a los municipios. Como se aprecia, el porcentaje de tierra poseída por la nobleza y la Iglesia aumenta al referirla específicamente a los reinos castellanos.

Sea como fuere, los anteriores párrafos certifican el gran poderío y la gran importancia económica que durante el Antiguo Régimen, que en España abarca desde finales del siglo XV hasta primeros del siglo XIX, tuvo la aristocracia en España merced a sus posesiones territoriales. Miguel Artola nos proporciona una visión de los principales terratenientes durante este período. El duque de Medina celi, era el mayor terrateniente de Andalucía, con más de 120.000 fanegas, contando sólo las tierras que poseía en los 24 lugares en que era el mayor hacendado (Artola, 1978, p. 186).

Sin embargo, este autor desecha la idea, de que el exponente determinante para evaluar la potencia económica de los latifundios poseídos por la nobleza fuera el de la extensión del territorio. Así, de acuerdo con los datos facilitados por el *Catastro de Ensenada*, cita, como ejemplos, las 13.000 hectáreas que el duque de Béjar tenía en Gibraleón (Sevilla), y cuyo producto bruto no llegaba a los seis reales por hectárea, o las 36.271 hectáreas del conde de la Quintana en Andújar, a las que se calculó un producto total de 50.960 reales, esto es, poco más de un real por hectárea. El conde de Fuente Saúco disfrutaba en Jódar de un patrimonio cercano a las 40.000 hectáreas, cuyo rendimiento unitario era aún inferior, aunque por poca diferencia (*ídem*, p. 187).

Teniendo cuenta que el propósito principal de Miguel Artola en el artículo que estamos comentando era el de dar una idea de la potencialidad económica de los latifundios más que estudiar la dimensión de los mismos, parece lógico que se atuviera en primer lugar al término de “mayor hacendado” que se emplea en las preguntas formuladas en el *Catastro de Ensenada*, y que, asimismo, dentro del conjunto de regiones consideradas, centrara su atención en Andalucía, puesto que ésta era la región donde se generaba la renta agrícola de mayor importancia. Esto hecho vino a encontrar “una inesperada confirmación al descubrirse que Andalucía proporciona asimismo la base del asentamiento de la más rancia nobleza, nobleza que se caracteriza por una peculiar distribución de sus patrimonios” (*ídem*, p. 190).

De este modo, veinte duques andaluces tenían la condición de mayores hacendados en 91 lugares y acumulaban por este concepto casi 400.000 fanegas de tierra, que daban un producto evaluado en quince millones de reales. Los marqueses eran más numerosos, pues rebasaban el medio centenar de individuos y eran los mayores hacendados en más de un centenar de lugares, pero no reunían más que la mitad de las tierras y rentas de los duques. En cuanto a los 44 condes que eran mayores hacendados en 69 villas y lugares, pese a que tenían más tierras en su conjunto que los marqueses, como estas tierras eran de inferior calidad su producto total no alcanzaba los cinco millones de reales (*ibidem*).

Podría considerarse que los resultados expuestos por Miguel Artola ofrecen una inesperada y pobre imagen de la potencialidad económica de la nobleza andaluza en 1756, medida en términos territoriales, en relación con anteriores estimaciones, pues el total de hectáreas poseídas por los duques, marqueses y condes que considera no rondaría por encima de las 800.000 o 900.000 fanegas.

Pero, hay que pensar que Artola solamente tiene en cuenta los nobles considerados “mayores hacendados” entre los interrogados en la encuesta realizada con motivo de la elaboración del *Catastro de Ensenada*, es decir, los nobles que aparte de te-

ner extensos dominios, obtenían de ellos una buena rentabilidad. Para ilustrar este proceso de selección, él mismo ofrece, como hemos visto, tres ejemplos de territorios concretos, los del duque de Béjar, del conde de la Quintana y del conde de Fuente Saúco, que en conjunto sumaban unas 90.000 hectáreas, pero que no toma en consideración porque sus respectivas rentas no alcanzaban un mínimo razonable.

En ese mismo año de 1978 Miguel Artola da a la luz una obra conjunta con Antonio-Miguel Bernal y Javier Contreras García, bajo el título *El latifundio. Propiedad y explotación. Siglo XVIII-XX*, que es publicada por el Ministerio de Agricultura, y que no contiene novedades esenciales con respecto al anterior trabajo.

### **19.2.2. Supresión de privilegios jurisdiccionales, abolición de los mayorazgos y política de desamortizaciones. La Reforma Agraria de la República, 1932**

En el siglo XIX es cuando se producen las actuaciones gubernamentales con el propósito de corregir la desmesurada proporción de tierra propiedad de la nobleza y de la Iglesia.

Como veremos, estos objetivos sólo se consiguieron en parte, pues nada más se logró desposeer a los monasterios de sus propiedades, pero no del todo a la aristocracia.

Por otra parte, fueron unos tiempos muy movidos y complejos, llenos de cambios políticos, guerras civiles con los carlistas, pronunciamientos militares, la revolución cantonal, la pérdida de las colonias, la República Federal, la guerra de Cuba, la revolución liberal y burguesa, etc.

Como comenta Francisco Tomás y Valiente, la revolución de la burguesía que tuvo lugar en España durante el siglo XIX provocó una nueva estructura de la propiedad agraria: “*El nuevo régimen de la propiedad de la tierra descansó en un trípode constituido por la abolición de los señoríos, la desvinculación de los mayorazgos y la desamortización. Las tres medidas legislativas fueron convergentes porque transformaron la propiedad de la tierra y la configuraron con arreglo al concepto liberal de la misma*

” (Tomás, 1978, p. 16).

El inicio de este proceso fue originado por las Cortes de Cádiz con la aprobación del Decreto de 6 de agosto de 1811 que abolió los privilegios señoriales. Debe indicarse que, como comenta García Ormaechea (1932, p. 9.), en 1811 había en la península 20.428 señoríos, de los cuales 6.620 eran de realengo y los 13.808 restantes eran laicos, eclesiásticos y de órdenes militares. El núcleo de la campaña abolicionista y antlseñorial no estuvo motivado en esos momentos por la propiedad de las tierras, sino por el hecho de que los habitantes de los pueblos de realengo pagaban solamente una serie de contribuciones generales mientras que los que vivían en los pueblos de señorío, además de éstas, tenían que pagar también a sus señores diversas prestaciones e impuestos (Casaus, 2002, pp. 3 ss.). Esto originaba una situación discriminatoria que producía un grave malestar.

Pero si ésta era la principal causa de malestar de los habitantes de los pueblos que no eran de realengo, la principal preocupación de los poseedores de los señoríos, en aquellos tiempos en que empezaban a soplar vientos de liberalismo, era el de ver confirmada la propiedad de sus territorios. El Decreto de 6 de agosto de 1811, al separar la propiedad de las tierras de los aspectos jurisdiccionales, vino a satisfacer las aspiraciones de los unos, sin perturbar demasiado los intereses de los otros, a quienes se brindaba, además, la posibilidad de confirmar la propiedad

de sus tierras, pues en la mayor parte de los casos no disponían de títulos documentales probatorios.

Por tal razón, el contenido del Decreto de 6 de agosto de 1811 en sus artículos 2 y 3, en los que se prescribía que los señores no pudiesen nombrar a alcaldes, corregidores, jueces, escribanos, etc., y que en lo sucesivo se hiciese como en los pueblos de realengo, y que “*los contratos, pactos o convenios..., entre los llamados Señores y vasallos se deberán considerar desde ahora como contratos de particular a particular*” (artículo 6) y de que “*en adelante nadie podrá llamarse señor de vasallos...*” (artículo 14) no encontraron apenas oposición.

La Ley de 3 de mayo de 1823, en los mismos finales del Trienio Constitucional confirmó el Decreto de 1811, especificando en su artículo 1º: “*Para evitar dudas en la inteligencia del Decreto de las Cortes generales extraordinarias de 6 de Agosto de 1811, se declara que por él quedaron abolidas todas las prestaciones reales y personales y las regalías y derechos anejos inherentes y que deben su origen a título jurisdiccional o feudal, no teniendo por lo mismo los antes llamados señores acción alguna para exigirlas, ni los pueblos obligación de pagarlas*”.

En lo que concierne a la desvinculación de los mayorazgos parece que, de acuerdo con lo manifestado por diversos autores, la más interesada en ello era, al menos en parte, la propia nobleza, al objeto de poder sanear sus patrimonios, sumidos como estaban en un proceso de grave endeudamiento (Casaus, 2002, p. 3; Carmona Pidal, 2001, p. 23; 1995, p. 66; Atienza, 1987, p. 366).

El Estatuto de Bayona de 6 de julio de 1808, que no llegó a entrar en vigor, contenía ya una serie de artículos con limitaciones en relación con los mayorazgos. Así el artículo 135 disponía que quedaría abolido todo fideicomiso, mayorazgo o sustitución que existiera en ese momento, cuyos bienes, fuera por sí solos, o por la reunión de otros en una misma persona, no produjera una renta anual de cinco mil pesos fuertes. Sus poseedores continuarían gozando de dichos bienes restituidos a la clase de libres. El artículo siguiente prescribía que los poseedores de fideicomisos, mayorazgos o sustituciones con una renta superior a cinco mil pesos fuertes podrían solicitar al rey permiso para que dichos bienes volvieran a la clase de libres. Como complemento a lo anterior, el artículo 137 decía que todo fideicomiso, mayorazgo o sustitución de los existentes, que produjera por sí mismo o por la reunión de otros en la misma cabeza, una renta anual que excediera de veinte mil pesos fuertes, su capital se reduciría al que produjese la referida suma; y que los bienes que pasaran del mismo volverían a entrar en la clase de libres, continuando en poder de su poseedores. El artículo 138 preveía que en el plazo de un año se dictaría un Reglamento instruyendo sobre el procedimiento a seguir para cumplir las anteriores disposiciones. Finalmente, el artículo 139 anunciaba:

*“En adelante no podrá fundarse ningún fideicomiso, mayorazgo o sustitución, sino en virtud de concesiones hechas por el Rey por razón de servicios en favor del estado, y con el fin de perpetuar en dignidad las familias de los sujetos que los hayan contraído. La renta anual de estos fideicomisos, mayorazgos o sustituciones no podrá en ningún caso exceder de veinte mil pesos fuertes, ni bajar de cinco mil.”*

En las Cortes de Cádiz, se avanzó mucho más, pues se dictó una drástica Ley de Abolición de Vínculos y Mayorazgos en 11 de octubre de 1820, que fue suprimida en la Década Ominosa por Real Cédula de 1824. En 30 de agosto de 1836 fue

restablecida y confirmada por la Ley promulgada durante el reinado de Isabel II por el progresista José María Calatrava. La abolición encontró su versión definitiva en la Ley de 19 de agosto de 1841, dictada bajo el gobierno liberal del general Espartero. Parece que esta ley facilitó la venta de buen número de señoríos de la nobleza a la burguesía rural.

En cuanto a las desamortizaciones, es decir, la expropiación de las propiedades de la Iglesia y de la aristocracia, hay que decir que fueron una de las principales armas políticas con la que los liberales modificaron el régimen de la propiedad del Antiguo Régimen para implantar el nuevo Estado liberal durante la primera mitad del siglo XIX. Los primeros antecedentes se encuentran ya en los reinados de Carlos III, con la expulsión de los jesuitas por la Pragmática Sanción de 2 de abril de 1767, y en las realizadas durante el reinado de Carlos IV por Godoy y el ministro Miguel Cayetano Soler entre 1798 y 1808. Esta desamortización se inició en 1798 cuando Carlos IV obtuvo permiso de la Santa Sede para expropiar los bienes de los jesuitas y de obras pías que, en conjunto, venían a representar una sexta parte de los bienes eclesiásticos. En ellas se desamortizaron bienes de la Compañía de Jesús, de hospitales, hospicios, Casas de Misericordia y de Colegios Mayores universitarios, incluyendo asimismo bienes no explotados de particulares.

José I Bonaparte realizó también, en principio, una especie de pequeña desamortización que no implicó la supresión de la propiedad, sino la confiscación de sus rentas para el avituallamiento y gastos de guerra de las tropas francesas (Decreto de 8 de junio de 1809). Eso no había impedido, sin embargo, que en 4 de diciembre de 1808 hubiera decretado el cierre de la tercera parte de los conventos.

Un año y medio después, so pretexto de que no habían *"bastado todos los mi-ramientos que hemos tenido hasta ahora con los regulares de las distintas órde-nes..."*, decretó que *"todas las órdenes regulares, monacales, mendicantes y clerica-les que existen en los dominios de España quedan suprimidas"*. Sus bienes pasaron a ser bienes nacionales (Decreto de 18 de agosto de 1809).

Las Cortes de Cádiz afrontaron también el empeño desamortizador, a partir de la *Memoria* presentada a las Cortes el día 30 de marzo de 1811 por el ministro interino de Hacienda, don José Canga Argüelles. En dicha *Memoria* se intentaba conjugar dos objetivos complementarios: primero el de consolidar créditos contra el Tesoro público, materializándolos en unos títulos llamados "billetes", que, en realidad, representaban letras a la vista contra el Estado. Segundo, cancelar estos billetes admitiéndolos como pago de las contribuciones y de las ventas de las fincas que se desamortizaran a tal efecto, las de las cuatro Órdenes Militares, las pertenecientes a Godoy y a los demás afrancesados, y en caso extremo las del séptimo eclesiástico, que se venderían en pública subasta. Esta intención de ayudar a disminuir la Deuda pública estuvo presente como motivo principal o accesorio en todas las desamortizaciones, o al menos así se indicaba.

La *Memoria* de Canga Argüelles tomó cuerpo en el Decreto 13 de septiembre de 1813, pero no llegó a ponerse en práctica debido al retorno de Fernando VII y de la Monarquía absoluta.

Durante el Trienio liberal o constitucional (1820–1823) se llevaron a cabo otras desamortizaciones tan poco ambiciosas como la de José I Bonaparte e igualmente deshechas tras la caída del régimen liberal. De tal modo, las realmente importantes y efectivas fueron las de Juan Álvarez Mendizábal y Pascual Madoz.

La desamortización de Mendizábal, ministro de la regente María Cristina de Borbón, se puso en práctica a partir de 1836. Es la más conocida y tuvo unas consecuencias muy importantes para la historia social de España. Es la llamada desamortización eclesiástica, porque se centró en los bienes de la Iglesia. Se caracterizó por dos aspectos: por ser la desamortización más radical y por tener motivaciones políticas, pues se intentó con ella ganar adeptos para la reina Isabel II, con el fin de contrarrestar las simpatías que pudiera despertar la causa carlista. A estos efectos se promulgaron decretos de supresión de instituciones religiosas del clero regular, con la posterior desamortización de sus propiedades. Pero en este aspecto hubo una novedad, pues no se esperó a la previa disolución de las instituciones para llevar a cabo la desamortización.

El desarrollo del proceso de desamortización pasó por muchas vicisitudes, con los cambios de gobiernos y consiguientes replanteamientos. Por ello, no puede decirse que alcanzara todo el éxito esperado.

Como continuación de la misma, el 2 de septiembre de 1841 el regente recién nombrado a la marcha de María Cristina, Baldomero Fernández Espartero, impuso la desamortización también de los bienes del clero secular, proyecto que elaboró Pedro Surra Rull. Esta ley duró escasamente tres años, pues al hundirse el partido progresista la ley fue derogada.

Durante el bienio progresista (1854-1856) y, asimismo, bajo la presidencia de Baldomero Fernández Espartero como jefe del Gobierno, tuvo lugar una nueva desamortización realizada por el ministro de Hacienda Pascual Madoz, que fue ejecutada con mayor control y éxito que la de Mendizábal, aunque no es tan conocida ni mencionada<sup>194</sup>. La Ley de Desamortización General de Madoz se promulgó el 1 de mayo de 1855. Por ella se declaraban en venta todas las propiedades del Estado, lo que aún quedaba de los bienes eclesiásticos, de las Órdenes Militares (Santiago, Alcántara, Calatrava, Montesa y San Juan de Jerusalén), cofradías, obras pías, santuarios, posesiones del ex infante Don Carlos, de la beneficencia y de la instrucción pública, y muy principalmente de los propios y los comunes de los pueblos (Simón, 1973, *pássim*), con las excepciones de las Escuelas Pías y los hospitalarios de San Juan de Dios, dedicados a la enseñanza y atención médica, respectivamente, puesto que reducían el gasto del Estado en estos menesteres. Igualmente se permitía la desamortización de los censos pertenecientes a las mismas organizaciones.

Como indica Tomás y Valiente, “fue ésta la tercera y última etapa del proceso”, haciendo referencia al período de Carlos IV, Godoy y las Cortes de Cádiz, como primera etapa, y a la de Mendizábal, como segunda (Tomás, 1978, p. 14). En cualquier caso, fue la que alcanzó un mayor volumen de ventas, teniendo una importancia superior a todas las anteriores, aunque, sin embargo, los historiadores se hayan ocupado tradicionalmente mucho más de la de Mendizábal.

En conjunto, la extensión de las tierras vendidas en los procesos de desamortización fue enorme. En 1973 Simón Segura estimó que tan sólo entre 1836 y 1900 se había enajenado el 20 por 100 del territorio nacional (Simón, 1973, p. 282). A estos efectos, Simón Segura estima que la tercera parte de los bienes enajenados

194 Véase sobre esta desamortización la bibliografía elaborada por Félix Castrillejo Ibáñez (1985): “Bibliografía sobre la desamortización de Madoz”, *Investigaciones históricas: Época moderna y contemporánea*, núm. 5.

procedía del clero secular, pues la ley de Espartero tuvo una vigencia muy corta, como se ha indicado.

Según Tomás y Valiente, “*la desamortización fue la única de las tres medidas citadas* (abolición de los señoríos, la desvinculación de los mayorazgos y la desamortización) *que no se limitó a cambiar la estructura de la propiedad, sino que inexorablemente produjo también el cambio de los propietarios. Y éstos fueron en gran medida miembros de la burguesía*” (Tomás, 1978, p. 16). Más adelante matiza el alcance de esta afirmación: “*La desamortización, junto con los otros pies del trípode antes citado, creó una propiedad agraria nueva: la propiedad burguesa. En este sentido, quienes adquirieran tierras desamortizadas, ‘ipso facto’ y de un modo objetivo comenzaban a ser burgueses*” (p. 19). A este respecto, parece que, en cualquier caso, la desvinculación de los mayorazgos tuvo que jugar también algún papel en la disminución de los territorios en poder de la nobleza, extremo al que hace referencia Malefakis.

Sea como fuere, lo que parece incuestionable es el alto nivel de propiedad agraria que alcanzó la burguesía en estos procesos. Tomás y Valiente elabora una clasificación de las clases de compradores de la tierra desamortizada, ordenados por magnitud de las respectivas adquisiciones efectuadas a su juicio. Esta clasificación es la que, resumida, se reproduce acto seguido (Tomás, 1973, p. 21):

1. En primer lugar, un puñado de negociantes de la desamortización y especuladores.
2. A continuación, grupos típicamente burgueses de comerciantes, abogados, funcionarios, industriales y políticos.
3. Clases medias rurales de hacendados, incorporados de este modo a un proceso de aburguesamiento de sus intereses y de su mentalidad.
4. Grupos de compradores nobles, algunos extranjeros y hasta unos cuantos clérigos.
5. Un grupo mínimo y residual, compuesto de algunos campesinos no propietarios, pues en opinión de Tomás y Valiente hubo muy pocos campesinos que llegaran a ser propietarios gracias a la desamortización.

De cualquier modo, el latifundismo se mantuvo e incluso se incrementó en los años sucesivos con la compra de territorios municipales y de realengo, sobre todo como consecuencia de las desamortizaciones de bienes eclesiásticos de Mendizábal de 1835 y de carácter civil o general de Madoz de 1855, pero también de la desvinculación de los mayorazgos. De este modo, a juicio de Jaime Vicens Vives, Jorge Nadal y Rosa Ortega se “*robusteció el latifundismo hasta extremos peligrosos para la economía y el bienestar social del país*” (Vicens et al., 1971, p. 95). Lo cierto es que el latifundismo decimonónico se reafirmó en las tierras de Andalucía, especialmente de la occidental, de Extremadura, de la parte meridional de Castilla la Nueva y de León. Una parte de las tierras que cambiaron de propietario fue a parar a manos de la alta aristocracia, mientras que la gran burguesía, sobre todo la financiera, daba otro gran bocado a las antiguas posesiones de la Iglesia, del común y de los hidalgos arruinados (*ibidem*).

Tal hecho produjo que en las provincias de Ciudad Real, Sevilla y Cádiz, las fincas de más de 250 hectáreas, catastradas en 1932 con motivo de la Reforma agraria, constituyeran entre un 50 y un 60 por 100 del total; en Cáceres, Huelva, Córdoba y Granada su porcentaje era de un 40 a un 50 por 100, y en Toledo, Badajoz, Ja-

én y Málaga, del 30 al 40 por 100. En conjunto el número total de latifundios de una superficie mayor de 250 hectáreas en la España central y meridional era de 12.488, con una extensión total de 7.468.629 hectáreas y una dimensión media por unidad de 598 hectáreas (*ídem*, pp. 96 s.). Recordaremos a estos efectos, para situarnos, que la superficie total de España es de unos cincuenta millones de hectáreas.

Estas fueron más o menos las cifras con que se encontró la República al plantearse la Reforma agraria, importante tema cuyo estudio riguroso inició Edward Malefakis en 1961, basándose primordialmente en el *Registro de la propiedad expropiable del Instituto de Reforma Agraria*<sup>195</sup>, una riquísima fuente, sin utilizar hasta entonces, que recoge las declaraciones de los propietarios cuyas tierras se hallaban potencialmente sujetas a expropiación en virtud de la Ley de Reforma de 1932 (Gómez Ayau, 1971, p. 9). Esta fue, pues, la primera vez que esta compleja y abundantísima documentación se utilizó como fuente histórica. Malefakis expuso el resultado de sus investigaciones en una magna obra: *Agrarian reform and peasant revolution in Spain: origins of the Civil War*, publicada en 1970 por la Yale University Press. El libro fue inmediatamente traducido al español y publicado, bajo el título *Reforma agraria y revolución campesina en la España del siglo XX*, en 1971. Ese mismo año, recién publicado el libro, apareció en el número 77 de la *Revista de Estudios Agrosociales* un amplio comentario y glosa del trabajo, con el mismo título, escrito por Emilio Gómez Ayau, dando cuenta de la publicación de la obra en español y de los detalles y circunstancias de la investigación, junto con un útil y lúcido análisis de su contenido.

El libro de Malefakis ha influenciado todos los trabajos posteriores sobre la cuestión latifundista, pues contiene una primera parte, *Propiedad de la tierra y estructura social del campo*, con interesantísimos datos y observaciones, que a él le sirven de base para la elaboración de la parte segunda, *Reforma agraria y revolución campesina*. Entre estas observaciones, se encuentra la de que la estructura de la propiedad territorial en 1959, en lo referente a la extensión de las fincas, se mantenía prácticamente igual que en 1930 (Malefakis, 1972, p. 28). Hace esta estimación, a pesar de que no indica cifras de superficie para 1930 para las zonas Centro y Sur, posiblemente porque las mismas no existen. Por consiguiente, debe apoyarse fundamentalmente para ello en las cifras de la riqueza imponible. En cuanto a la extensión de las posesiones, afirma que, en 1959 los 50.000 grandes propietarios de España con mayores posesiones (0,83 por 100 del total de propietarios) tenían en total 22 millones de hectáreas (52,41 por 100 del total del territorio de cultivo). La distribución por zonas, muy explicativa, era la siguiente: en el Norte de España (Galicia, León, Burgos, Costa Cantábrica, Aragón-Ebro y Cataluña) había 9.000 grandes propietarios (0,38 por 100 sobre el total de la zona), poseyendo 4 millones de hectáreas (38,28 por 100 del total de la zona); en el Centro (Castilla la Vieja, Castilla la Nueva, Levante y Sudeste), 14.000 grandes propietarios (0,7 por 100 sobre el total de la zona), con 6 millones de hectáreas (46,88 por 100 del total de la zona), y en el Sur (Andalucía, Extremadura y La Mancha), 27.000 grandes propietarios (1,93% del total de la zona) con más de 11 millones de hectáreas (66,53 por 100 del total de la zona) (*ídem*, Cuadro F, p. 482). Si en al-

195 El *Registro de la propiedad expropiable del Instituto de Reforma Agraria* fue elaborado por el Instituto de Reforma Agraria en 1933 y consta de 254 volúmenes de gran tamaño que fueron confiados al Instituto de Colonización, transformado hoy en el Organismo Autónomo Parques Nacionales (OAPN), adscrito al Ministerio de Agricultura, Alimentación, y Medio Ambiente

go había variado la situación estructural de la propiedad era en una ligera disminución relativa del número de grandes y pequeñas explotaciones, en favor de las medianas (*ídem*, p. 28).

Otra observación que hace Malefakis, aún más importante y novedosa a nuestros efectos que la anterior, es la de que en 1930 la tierra en poder de los grandes propietarios pertenecía en una inmensa proporción a individuos que no tenían título nobiliario. En efecto, piensa que una “*estimación razonable de las propiedades de la nobleza en todo el país daría seguramente una cifra próxima a las 1.300.000 hectáreas de tierra cultivada, es decir, alrededor de un 6 por 100 de los 21.000.000 de hectáreas que normalmente se cultivaban*” (*ídem*, p. 95). No cayeron en la cuenta de este hecho en toda su plenitud muchos de los defensores de la reforma agraria en tiempos de la República, ilusionados con la creencia de que la reforma quedaría realizada fundamentalmente una vez repartidas las propiedades rústicas de la nobleza (*ibíd*em).

Esta afirmación se alinea de alguna forma con las aproximaciones hechas por Miguel Artola. Esto no quiere decir, por supuesto, que Edward Malefakis pensara que la nobleza no era una realidad importante. Pero, sí cree que ya no lo era por la extensión de sus posesiones territoriales en total, al menos en la medida en que lo pensaban Campomanes y Jovellanos. Y es que el siglo XIX marcó en España una época de crisis y decadencia del poder y la influencia de la mayor parte de la nobleza ocasionada por la supresión de sus privilegios jurisdiccionales, por la abolición de los mayorazgos y por la política de desamortizaciones.

El hecho de que surgiera una nueva burguesía revolucionaria, como indica Artola<sup>196</sup>, que se hizo conservadora al adquirir las tierras, como apostilla Tomás y Valiente (1978, p. 16), no quiere decir, retomando el discurso anterior, que Malefakis creyera que la gran nobleza hubiera perdido con ello toda su importancia. No, en absoluto. Aunque en relación con las tierras poseídas en toda España por los estamentos nobiliarios no existe más información que la correspondiente a los 99 Grandes de España afectados por la Ley de Reforma Agraria, piensa Malefakis que este hecho no afectaría demasiado a sus estimaciones, porque los Grandes acostumbraban a ser los propietarios nobles de mayor importancia. Así, indica que ocho de los once nobles con más de 10.000 hectáreas en las provincias que estudia, es decir, Badajoz, Cáceres, Cádiz, Córdoba, Sevilla y Toledo, eran Grandes. Y siete de los diez nobles con propiedades con extensiones comprendidas entre las 5.000 y 10.000 hectáreas también lo eran (Malefakis, 1972, p. 94, nota de pie 11).

Los Grandes poseían 256.336 hectáreas en las seis principales provincias latifundistas representando el 72,1 por 100 de todas las tierras que los Grandes poseían en el sur de España con una extensión total de 355.353 hectáreas. Esta extensión representaba, a su vez, el 61,5 por 100 de las 577.359 hectáreas que los Grandes poseían en toda la península. Malefakis estima que, dado que las tierras de los Grandes suponían el 45 por 100 del total de las propiedades de la nobleza en las seis provincias estudiadas, ésta en su conjunto, deducidos los montes y pastizales, no poseería probablemente más de 1.300.000 de hectáreas de tierra cultivable en todo el país (*ídem*, 1972, pp. 95 ss., nota de pie de página 14), como se ha comentado ya en una página anterior.

196 Ver Miguel Artola: “La burguesía revolucionaria (1808-1869)”, en *Historia de España*, Madrid: Alianza-Alfaguara, 1973, p. 160.

El terrateniente más importante de la nobleza era el duque de Medinaceli, que poseía en toda España 79.147 hectáreas. Le seguían el duque de Peñafiel, con 51.016 hectáreas, el de Villahermosa, con 47.204, y el de Alba, con 34.455 (*ídem*, p. 94). Adrian Schubert hace suyas estas cifras en su *Historia social de España (1800-1990)*, publicada en 1991. Digamos, por otra parte, que la cifra estimada para los territorios del duque de Medinaceli concuerda casi exactamente con la indicada por Miguel Artola en su trabajo citado.

Precisamente este último autor, Miguel Artola, haciendo un inciso, se refiere a las explotaciones de mayor tamaño que se conocían en 1970 según una *Encuesta de fincas agrarias privadas de 500 y más hectáreas*, publicada ese año por el Instituto Nacional de Estadística, sin ofrecer datos que permitiesen la identificación de sus propietarios. De acuerdo con la información suministrada en esta Encuesta, la mayor finca de España estaba situada en Ciudad Real y tenía 31.000 hectáreas, y pertenecía a una sociedad anónima. Ello permitió identificar que la finca se hallaba en Santa Cruz de Mudela. Cruzando otras diferentes noticias podía averiguararse que en Sevilla había un latifundio de 12.589 hectáreas, propiedad igualmente de una sociedad anónima. La mayor finca en manos de un particular no pasaba de 5.379 hectáreas, aunque existía otra en pro indiviso de 5.772 hectáreas. Se deducía del contexto que estas dos fincas eran de explotación directa. Aparte de estas informaciones, lo más significativo de la Encuesta fue la constatación de que en Andalucía existían todavía en esa fecha 25 fincas de más de 3.000 hectáreas cada una, sin que, sin embargo, pudiera afirmarse que éstas fueran las únicas de tal extensión (Artola, 1978, pp. 188 s.).

El libro de Edward Malefakis, cuya parte referida a la reforma agraria resumió en su artículo “Análisis de la Reforma Agraria durante la Segunda República”, aparecido en la revista *Agricultura y sociedad* el año 1978, fue, como se ha comentado ya, el que reavivó el interés por el latifundismo y la estructura de la propiedad agraria en España, en general. Ello ha ocasionado que desde su aparición se haya publicado un número relativamente crecido de investigaciones sobre la materia, fundamentalmente de carácter local. Ello ha repercutido en la atención prestada al Catastro de Ensenada y a la publicación de las Respuestas Generales dadas en diversas localidades. A este respecto, la Dirección General del Catastro ha estado manteniendo desde el año 1989 una política editorial destinada a la amplia difusión de la actividad catastral que desarrolla, sin descuidar los aspectos históricos.

En efecto, como fruto del convenio de coedición suscrito entre la Dirección General del Catastro, llamado en ese momento Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y la editorial Tabapress, S.A., se editó la *Colección Alcabala del Viento*, que en su colección llamada *numérica* recoge las Respuestas Generales del Catastro de Ensenada, rescatando de este modo de los olvidados archivos históricos este interesante legado del siglo XVIII, que constituye el primer intento de Catastro realizado en nuestro país. En esta serie se han publicado 75 volúmenes editando las Respuestas Generales relativas a sendas poblaciones, con los respectivos estudios introductorios.

Su otra serie histórica, la llamada *alfabética*, incluye distintos temas monográficos referidos al Catastro y al Proyecto de Unica Contribución. El Portal de la Dirección General del Catastro: [www.catastro.meh.es/esp/fondo\\_editorial.asp](http://www.catastro.meh.es/esp/fondo_editorial.asp), ofrece una relación de las publicaciones efectuadas.

Además de los trabajos publicados por este conducto, una de las investigaciones más recientes e interesantes a nuestro respecto está constituida por la tesis doctoral *La lucha por la tierra: reformismo agrario y cuestión yuntera en la provincia de Cáceres (1907-1940)*, presentada y defendida por Sergio Riesco Roche en la Facultad de Geografía e Historia de la Universidad Complutense de Madrid el año 2005. Este trabajo se puede consultar en el sitio web: <http://eprints.ucm.es/tesis/ghi/ucm-t28450.pdf>. Posteriormente, en 2006 el Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid lo publicó en un CD-Rom. Ese mismo año fue dado a luz por el mismo autor el libro *La reforma agraria y los orígenes de la Guerra Civil: cuestión yuntera y radicalización patronal en la provincia de Cáceres (1931-1940)*, que se centra, como su nombre indica, en las cuestiones de la reforma agraria relacionadas con el origen de la guerra civil.

Aunque el trabajo de Sergio Riesco se refiere específicamente al caso cacereño, contiene informaciones interesantes a nivel general. Señala, así, que los Grandes de España poseyendo más de mil hectáreas agregadas en el territorio nacional reunían en total 562.528 hectáreas, completando así el dato facilitado por Malefakis.

Los Grandes que poseían más de mil hectáreas en la provincia de Cáceres en la época de la Reforma Agraria eran los siguientes: Duque de Peñaranda, 51.015; Marqués de la Romana, 29.096; Marqués de Comillas, 23.719 ; Duque de Arión, 17.666; Conde de Torre Arias, 13.644; Marquesa de Mirabel, 12.570; Marqués de Riscal, 9.310; Duquesa de Plasencia, 5.243; Marqués de Santa Cruz, 4.642; Marqués de Guadalcázar, 2.770; y Duque de Valencia, 1.249. En total, estos once Grandes poseían en Cáceres 170.924 hectáreas (Riesco, 2005, p. 54). Aparte de estos aristócratas, en la Tabla 6H se indican estos tres más: Conde de Campo Alange, 4.883; Duque de la Victoria, 2.463 y Conde los Moriles, 657 (*ídem*, p. 260), cuyas posesiones, unidas a las anteriores, arrojaban un total de 178.927 hectáreas.

### **19.3. Investigaciones sobre la historia de la contabilidad señorial en España**

En el apartado anterior hemos podido apreciar –y esto era lo que se trataba de mostrar a nuestros efectos– cómo en España, desde la Reconquista, había existido un gran número de dominios señoriales de gran extensión, bien pertenecientes a la nobleza, bien, en tiempos posteriores, también a la burguesía. En cualquier caso, para el mantenimiento y marcha de dichos señoríos tuvo, ciertamente, que haberse establecido una organización contable compleja, bien instrumentada, detallada y minuciosa, al objeto de poderlos administrar adecuadamente, de llevar las cuentas de sus explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas, de tomar nota de los importes recibidos o adeudados por la renta de las fincas arrendadas, etc. Ello pone de relieve el enorme potencial de investigación histórico-contable que encierra en España el tema de los dominios señoriales, una investigación que cuando se ponga en marcha no sólo ilustrará sobre las prácticas e ideas contables, sino que –en esta nueva dimensión actual de la historia de la contabilidad, como vía de aproximación metodológica a la investigación histórica en general–, arrojará también una nueva y desconocida luz sobre la economía y actividades, y no sólo las de carácter económico, llevadas a cabo por este importante estamento de protagonistas de la historia de España. En cuanto al conocimiento contable, el hecho de que buena parte de los dominios perteneciese en los últimos años a la burguesía podrá dar lugar a interesantes comparaciones entre los planteamientos conta-

bles mantenidos por ésta y por la aristocracia. Como ya se ha comentado y es bien sabido, en el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano se consideraba tan importante la contabilidad de los señoríos que se dedica un capítulo, el sexto, ex profeso a la contabilidad por partida doble en las explotaciones señoriales, recomendándose este sistema como el más perfecto y aplicable. Sin embargo, en la única Casa señorial cuya contabilidad se ha investigado a fondo hasta la fecha, la Casa ducal de Osuna, el sistema contable utilizado fue el tradicional de Cargo y Data.

En efecto, como se ha comentado anteriormente, la contabilidad de la Casa ducal de Osuna ha sido una de las pocas estudiadas hasta ahora y la única estudiada a fondo y en detalle. El investigador que lo ha hecho de forma principal ha sido Jesús Damián López Manjón, de la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla.

En el siglo XIX la Casa nobiliaria de Osuna era la más importante de España, al reunir veinte títulos de Grande de España, entre los trece ducados, doce marquesados, trece condados y un vizcondado que la persona del duque ostentaba. La casa se originó con la creación del título de duque de Osuna, otorgado el 5 de octubre de 1562 por Felipe II al V conde de Ureña, don Pedro Téllez-Girón, VI señor de la ciudad andaluza de Osuna. El patrimonio acumulado por la casa de Osuna llegó a ser considerable, parejo a la acumulación de los títulos ostentados. Sin embargo, al revés que otras casas nobiliarias, como la de Medinaceli, que según parece conservó la integridad de sus territorios sin alteración hasta la segunda República, la casa de Osuna no supo hacerlo, siendo, en opinión de Miguel Artola, el caso más espectacular de decadencia económica entre la gran nobleza (Artola, 1978, p. 198).

La primera investigación realizada por Jesús Damián López Majón sobre la Casa versó sobre la administración de la Universidad de Osuna, llevando por título el de: *La Administración del Colegio-Universidad de Osuna (1.548-1.824): Una primera aproximación a su historia*. El trabajo constituyó una tesina de comienzo de sus investigaciones para la obtención del título de doctor. La parte contable de esta tesina dio lugar a su artículo “La documentación contable del archivo de la antigua Universidad de Osuna”, que apareció el año 1998 en *Apuntes 2. Apuntes y Documentos para una Historia de Osuna*, una publicación editada por el Ayuntamiento de Osuna, sin periodicidad regular. En este trabajo López Manjón describe la abundante documentación contable existente en el archivo de la antigua Universidad, una institución que convivía en íntima relación con el Colegio Mayor, creando al mismo tiempo.

Ambos fueron fundados en virtud de la Bula del Papa Pablo III promulgada el 10 de octubre de 1548, por la que se autorizaba la fundación de un Estudio General en Osuna. Dicha Bula fue concedida como respuesta a la petición formulada por Juan Tellez de Girón, IV conde de Ureña, que, al revés de sus mayores, que eran guerreros, era un hombre de paz, culto y refinado. Como tal, quiso fundar en la capital de sus territorios un Colegio Mayor y una Universidad que siguiera el ejemplo de Bolonia, Salamanca y Alcalá de Henares.

En lo que concierne a las cuentas, López Manjón distingue en su recorrido varias clases y fases, con cambios en su planteamiento y formulación. Así, estudia entre ellas las Cuentas del Mayordomo, las Cuentas de Clavería y las Cuentas de los Tesoreros, explicando y plasmando gráficamente las interacciones y recorrido de los fondos entre unas y otras. Estudia también los Libros de Entradas y Salidas de las Arcas, interesándose asimismo por las Cuentas tomadas a los Rectores. Fi-

nalmente analiza una interesante “Cuenta que demuestra el estado en que están el Colegio y Universidad con el Arca de la Administración, que abarca desde el 5 de mayo de 1775 hasta el 23 de febrero de 1776”. Se ordenó que tal cuenta fuera establecida por el Contador al objeto de comprobar si se cumplía la separación financiera prescrita entre el Colegio y la Universidad.

En sus conclusiones el autor considera que en ningún momento tuvieron la Universidad y el Colegio un sistema contable global. Siempre coexistieron al efecto, por los menos, dos sistemas administrativos separados.

Por otra parte, estima que “*Los sistemas contables empleados no alcanzaron importantes grados de complejidad, y evolucionaron escasamente a lo largo de los casi trescientos años de vida del Colegio-Universidad. Son escasos los intentos de controlar los débitos de la hacienda y en ninguno de los documentos analizados se utilizaba el sistema de partida doble, que hubiera podido ayudar a dicho control*” (López Manjón, 1998, p. 119). No obstante, a este respecto indica en la nota de pie de página 21, que la partida doble sí se utilizó en el Libro racional instrumentado para controlar el patrimonio universitario, una vez desaparecida la institución, que fue definitivamente clausurada en 1824.

El siguiente trabajo de Jesús Damián López Manjón versó también sobre la Universidad de Osuna y se tituló: “El Papel de la Contabilidad en la Reforma de la Universidad de Osuna (1771-77)”. Fue publicado el año 2000 por la Fundación Pública de Estudios Universitarios Francisco Maldonado, de Osuna, en su colección de *Trabajos de investigación*. Como es sabido, ya bajo el reinado de Carlos III, con el afán centralizador propio de los Borbones, el Real y Supremo Consejo de Castilla dirigió una Carta Orden a la Universidad de Osuna por la que se le comunicaba que se le había retirado la facultad de enseñar y conferir grados. Sin embargo, merced a la protección de su patrono, que asumió completamente los gastos de profesorado, la Universidad pudo continuar con su labor.

En su siguiente trabajo Jesús Damián López Manjón, que realiza conjuntamente con el director de su tesis doctoral Fernando Gutiérrez Hidalgo, aborda ya directamente el tema de la contabilidad de la propia Casa de Osuna y lo hace en relación con una época interesante y sugestiva, una época en la cual el patrimonio de la Casa Ducal no era administrado por sus propietarios sino que, debido a la incapacidad de éstos para hacer frente al pago de sus deudas y de los intereses correspondientes, había sido embargado por el Consejo de Castilla. Esta circunstancia viene claramente expresada en el título de la investigación: “Embargo administrativo y contabilidad en España: la Casa Ducal de Osuna (1590-1622)”. Esta fue presentada en el *IX Workshop en contabilidad y Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka*, celebrado en la Universidad de Burgos, los días 2 y 3 de mayo de 2002. El núcleo de la investigación está constituido, obviamente, por la contabilidad llevada por los administradores y adoptaba el método tradicional de Cargo y Data.

Al año siguiente, 2003, Jesús Damián López Manjón presenta una comunicación titulada “Contabilidad señorial en España: Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde una perspectiva interdisciplinar”, en el *Encuentro de Osuna de Historia de la contabilidad*, patrocinado por la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, el 6 de febrero de dicho año. Amplía esta comunicación, en lo que constituye un estudio preliminar de su investigación general, en su trabajo “La investigación histórica sobre la contabilidad de las Casas nobiliarias españolas”, aparecido en *Investigaciones sobre Historia de la contabilidad en España, 2003*, Universidad Pablo

de Olavide de Sevilla. Departamento de Economía y Empresa, Sevilla: Gráficas Minerva, 2004. Parte de este trabajo lo recoge luego en su tesis doctoral como parte de la introducción a la problemática. Estos son los primeros trabajos sobre la problemática general de la contabilidad de las casas nobiliarias españolas escrito por López Manjón a los cuales se hacía referencia más arriba. Amplía notablemente este trabajo en su artículo “Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX”, publicado en *De Computis* el año 2009.

Ese mismo año de 2003, presenta una comunicación en el *Encuentro de Osuna de Historia de la contabilidad*, que se celebra precisamente en el edificio de la antigua Universidad de Osuna, y que es, prácticamente una presentación preliminar de su tesis doctoral. Su título es prácticamente el mismo: “Contabilidad señorial en España: Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde una perspectiva interdisciplinaria”. El Encuentro estuvo patrocinado por la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

El 26 de enero de 2004 Jesús Damián López Manjón defiende y aprueba con la máxima calificación su tesis doctoral titulada *Contabilidad Señorial en España: Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde un enfoque interdisciplinario*. Debido a las limitaciones de la documentación conservada, la tesis no tiene posibilidad de investigar un período continuo. En realidad, estudia tres períodos o casos claramente diferenciados, y concerniente en uno de ellos a una institución ligada a la Casa, la Universidad de Osuna, pero con vida, actividad y administración independientes. En el primer caso, se estudia la contabilidad de la Casa de Osuna durante el período de intervención real, que transcurre desde 1594 hasta 1633, y cuyo patrimonio viene administrado por personas designadas por la Corona. En segundo lugar, se estudia el papel de la contabilidad en la reforma del Colegio-Universidad de Osuna, llevada a cabo por Fray Miguel Benito Ortega Cobo entre los años 1775 y 1777. La reforma tuvo dos vertientes fundamentales. La primera vertiente fue el de adaptar la organización de los estudios a la normativa oficial que regía para todas las universidades, pues parece que la Universidad gozaba de poco prestigio y que el hecho andaba en boca de todos, según comentan Cervantes y otros autores (Rodríguez Marín, 1889). El segundo aspecto fue el de reformar la administración y las normas contables, y ello con la intención de poder obtener mayores dotaciones de fondos por parte del patrono, pudiéndole demostrar que los mismos iban a ser bien administrados, merced al mejor control establecido, y no como hasta entonces. En tercer lugar, se estudia la gestión de la Casa durante los años 1860 a 1869, años en los que se producen en España grandes cambios en relación con la posición social de la aristocracia, con la supresión de los mayorazgos, las desamortizaciones, las jurisdicciones, etc., como ya se ha visto. Todo ello situó a la Casa Ducal de Osuna, que a lo largo de toda su vida había mostrado una fácil propensión al endeudamiento, en una situación crítica. Desde 1860 hasta 1862 la Casa fue administrada por Juan Bravo Murillo, antiguo presidente del gobierno y ministro de Hacienda. Lo sustituyó Ventura González Romero, por poco tiempo, pues en mayo de 1863 Joaquín Robledo fue nombrado Administrador general de la Casa. La situación debió de ser realmente complicada, pues en junio de 1865 dimitió, porque el duque no había estado conforme con su plan de recorte de gastos. A continuación, fue nombrado Pedro Herrero, que ya había desempeñado el cargo entre los años 1845 y 1860. Para arroparse en sus funciones, Herrero formó un consejo asesor, que tomó el nombre de Consejo de Administración. Ante la imposibilidad de hacer frente en junio de 1869 al pago de los intereses de la deuda,

que estaba instrumentada en forma de obligaciones, se formó una comisión de apoderamiento en la que participaron Pedro Herrero y José González Serrano, antiguos apoderado y apoderado suplente, más cinco miembros de la Comisión de Tenedores de Obligaciones. Como las decisiones eran tomadas por mayoría, el nuevo apoderamiento situó de hecho y de derecho la administración de la Casa en manos de sus acreedores.

Todas las reformas de la normativa y procesos contables estudiadas en la tesis iban destinadas a procurar un mejor control de los gastos. No tuvieron mucho éxito. En una ocasión, en el Reglamento Orgánico del Personal de la Casa, firmado por el duque el 25 de diciembre de 1862, al hablar del tenedor de libros se especificó que la contabilidad de la Casa se llevaría por partida doble “*en lo que posible fuere*” (López Manjón, 2004b, p. 263). Sin embargo, en la realidad no se aplicó nunca tal método, habiendo sido eliminada la referencia a él en el Reglamento Orgánico de la Casa aprobado por el duque en 15 de junio de 1868, en el que se consignó que el jefe de la contabilidad debería elaborar la “*Cuenta General de la Casa por el sistema que mejor se adapte a la índole de la administración establecida en mi patrimonio*” (*ídem*, p. 268). De hecho, tampoco parece que los acreedores, que instaban insistente para que se redujesen gastos y se estableciese un mejor control de los mismos, y que al final acabaron haciéndose con el control de la administración de la Casa, como se ha comentado, propusieran el uso de la partida doble o de ningún otro sistema para la teneduría de las cuentas. Lo que sí propusieron fue la implantación de un presupuesto anual limitativo del gasto, en lugar del mensual que se llevaba en la Casa a los simples efectos de conocer los fondos que se precisaban para el mes siguiente. No consiguieron este objetivo, pero sí lograron, que a fin de cuentas era de lo que se trataba, que se le asignase al duque una cantidad fija de gasto anual (*ídem*, p. 283).

Cada uno de los tres apartados de la tesis lleva sus propias Conclusiones y Bibliografía, así como uno o dos Anexos que contienen la transcripción o resumen de los registros contables pertinentes, junto a la correspondiente normativa y planes contables.

La culminación de la tesis doctoral no supuso el final de las investigaciones de López Manjón sobre la Casa Ducal de Osuna. Por el contrario, siguió trabajando para ampliar las averiguaciones sobre aspectos cuyo tratamiento no se había agotado en la redacción de la tesis. El trabajo siguiente, que llevó a cabo en colaboración con Fernando Gutiérrez Hidalgo, versó precisamente sobre el tema de los presupuestos, como indica su título:

Jesús Damián López Manjón y Fernando Gutiérrez Hidalgo: “El Uso de los Presupuestos en la Casa Ducal de Osuna (1860-69)”, *De Computis, Revista Española de Historia de la contabilidad*, núm. 3, diciembre de 2005.

Los dos trabajos realizados a continuación, también en colaboración con el director de su tesis doctoral, se refirieron al Colegio-Universidad:

Jesús Damián López Manjón y Fernando Gutiérrez Hidalgo: “Imputación de costes en una organización sin ánimo de lucro: el Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800), en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*”, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.

Jesús Damián López Manjón y Fernando Gutiérrez Hidalgo: “Asignación de Gastos e Ingresos como Mecanismo de Arbitraje: el Caso del Colegio-Uni-

versidad de Osuna (1796-1800)", *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 5, diciembre de 2006.

El siguiente trabajo lo dedicó íntegramente a explicar con mayor detenimiento la contabilidad utilizada en la Casa ducal de Osuna en la época en que estaba intervenida por la Corona:

Jesús Damián López Manjón: "La contabilidad de la Casa Ducal de Osuna durante la intervención real de su patrimonio (1591-1633)", *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 6, junio de 2007.

El año 2009 se publica un trabajo muy ampliado y elaborado sobre el tema de la contabilidad de las Casas nobiliarias españolas en el siglo XIX, que ya había tratado anteriormente. Pero, en esta ocasión lo amplia haciendo referencia a los problemas de la nobleza en ese siglo:

Jesús Damián López-Manjón: "Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX", *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 11, diciembre de 2009.

En este trabajo, aparte de resumir sus investigaciones sobre la Casa ducal de Osuna, López Manjón da algunas noticias sobre la contabilidad de unas pocas Casas nobiliarias a partir de fuentes primarias halladas por él en los archivos. Así, con respecto a la Casa de Infantado da cuenta de una disposición de 1 de junio de 1840 derogando el Reglamento de la Contaduría de 24 de diciembre de 1838 por el que se dispuso llevar la Cuenta y Razón en partida doble y se restablecía para en adelante el método que se seguía en 1808 reducido a la intervención de la Tesorería. (López Manjón, 2009, pp. 38 s.).

En relación con la Casa Astorga-Altamira-Montemar describe una Circular el 27 de octubre de 1838 por la que se daban normas administrativas y contables a los administradores periféricos de la Casa que "con el fin de organizar con método, orden y economía la administración y gobierno" elaboraran un Libro Maestro. Cuando se recibieran los libros de cada una de las administraciones se procedería a formar un Libro General de la Hacienda (*ídem*, pp. 39 s.).

Del Ducado de Frías cita y estudia también algunos documentos contables, como tres estados generales de los ingresos y gastos ocurridos con ocasión de la Testamentaría del Duque de Frías habida lugar en los años 1888, 1889 y 1890, todos ellos firmados el 9 de junio de 1891. Asimismo describe y explica unos "Extractos demostrativos del movimiento de caudales de la Tesorería de S.E.", correspondientes a los meses de julio a octubre de 1865, de octubre a noviembre de 1871, de diciembre de 1877 a mayo de 1878, y a febrero de 1883. También estudia unas cuentas periféricas del administrador de los bienes del duque en la provincia de Segovia correspondientes al año 1891, así como las de los años 1859 a 1864, con algún vacío, del administrador de las casas de la Corte, y, finalmente, una relación de las deudas de los contribuyentes de la Casa firmada por el administrador de La Puebla de Montalbán de finales del año 1874 (*ídem*, pp. 40 ss.).

Por último, da noticia de la existencia de un proyecto enviado por Manuel Rosel en 1860 a la Casa de Osuna titulado "Avisos y remedios útiles a la grandeza", que conoce a través de la carta que aquél envió al duque acompañando el proyecto. Va unida a este envío la respuesta de los administradores para anunciar al remitente que el duque no iba a recibirla. Se custodia todo ello en el Sección Noble-

za del Archivo Histórico Nacional. Dice así López Manjón: “En la presentación del proyecto, Rosel defendía la necesidad de establecer un sistema de Administración específico para los grandes propietarios que evitara los fraudes que, según él, se cometían frecuentemente en este tipo de patrimonios. En opinión del autor, su sistema serviría para evitar la ruina general en que se encontraban la mayoría de ellos. Entre las medidas propuestas se incluye un sistema de contabilidad apropiado y ‘ajeno del sistema de partida doble’ con lo cual, según el autor, se disminuían los conocimientos necesarios para su uso”.

Por otra parte, además de dar cuenta de la documentación contable hallada en los archivos referida a distintas Casas nobiliarias, López Manjón comenta en su artículo los trabajos de otros investigadores que también han tocado el tema de la contabilidad señorial (*ídem*, pp. 43 s.). He aquí la relación de ellos:

Ángel García Sanz: “Renta Territorial y Patrimonio de una Casa Nobiliaria en la Castilla del Siglo XIX: los Marqueses de Lozoya, 1808-1896”, en P. Sáavedra y R. Villares (eds.): *Señores y Campesinos en la Península Ibérica*, Barcelona: Editorial Crítica, (1991).

María Teresa Pérez Picazo: “Riqueza Territorial y Cambio Agrícola en la Murcia del Siglo XIX. Aproximación al Estudio de una Contabilidad Privada (1800-1902)”, *Agricultura y Sociedad*, núm. 61, 1991.

Ramón Garrabou, Enric Saguer y Pere Sala: “Formas de Gestión Patrimonial y Evolución de la Renta a Partir del Análisis de Contabilidades Agrarias: los Patrimonios del Marqués de Sentmenat en el Vallés y en Urgell (1820-1917)”, *Noticiario de Historia Agraria*, núm. 5, 1993.

Juan Carmona Pidal: *Aristocracia Terrateniente y Cambio Agrario en la España del Siglo XIX. La Casa de Alcañices (1710-1910)*, Ávila: Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura, 2001.

Jordi Planas y Enric Saguer: “Accounting Records of Large Rural Estates and the Dynamics of Agriculture in Catalonia (Spain), 1850–1950”, *Accounting, Business & Financial History*, vol. 15, 2005, núm. 2.

Otro trabajo de Jesús Damián López Mánjón sobre esta materia está constituido por el Working paper del Departamento de Contabilidad de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla titulado *The Role of Stakeholders in Accounting of Private Patrimonies: The Management of the Osuna Ducal Estate (1590-1633)*. El autor examina en él los cambios en la gestión de la Casa ducal de Osuna producidos a la luz de la acción de los acreedores, erigidos en *stakeholders* en este caso, para conseguir cobrar los intereses de sus créditos. Como resultado de su investigación, concluye que, efectivamente, la acción de los acreedores logró que la Corona embargase los bienes de la Casa ducal, nombrando el administrador y regulando la organización contable.

El último trabajo por ahora de López Manjón sobre contabilidad señorial es la conferencia de clausura dada en el *VIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, celebrado en Soria, los días 14 a 16 de noviembre de 2012, bajo el título “Contribuciones a la historia de la contabilidad desde el Estudio de la Contabilidad Señorial”. En él indica el autor los distintos campos de actividad contable susceptibles de ser objeto de estudio por los historiadores de la contabilidad en relación con las grandes casas señoriales, como son la contabilidad de explotaciones

agrarias, la contabilidad en el entorno familiar, la contabilidad testamentaria, contabilidad de hospitales fundados y mantenidos por las casas nobiliarias, contabilidad militar, contabilidad de organizaciones educativas, etc., explicando asimismo las investigaciones realizadas hasta ahora en cada uno de los campos y el estado de la cuestión.

Para completar el elenco de investigaciones sobre contabilidad señorial efectuadas en España nos falta por añadir la siguiente:

Ramón Garrabou (1978): "Cultius, collites i rendiments a la Segarra i Alt Anoia: els comptes d'unes finques de Guissona, Sant Maftí i Castellfollit de Riubregós (1847-1869)", *Estudis d'Història Agraria*, núm. 10.

Y, sobre todo, las tres investigaciones elaboradas hasta ahora sobre la Casa Fuerte de Adeje, un señorío de la isla canaria de Tenerife, pero con posesiones también en las islas de La Gomera y de El Hierro, perteneciente a los marqueses de Adeje, condes de La Gomera y Señores de El Hierro. La Casa Fuerte, a modo de palacio-fortaleza fue construida en torno a 1556 para defender los territorios de las incursiones de piratas franceses en las costas de Adeje, en la parte sudoccidental de la isla de Tenerife. La autorización para su construcción le fue concedida a Pedro Ponte por la princesa doña Juana en nombre del emperador, aunque no le fue concedida de momento su petición de convertir Adeje en un señorío jurisdiccional. Esta petición le fue dada a sus descendientes en 1655.

El estudio de la contabilidad del señorío está todavía en proceso de investigación, pero como se decía, ya se han publicado tres trabajos. El primero fue efectuado por Mercedes Calvo Cruz y Candelaria Castro Pérez con el título: "El libro corriente de la Contaduría de la Casa Fuerte de Adeje (Tenerife), 1760-1761", presentado en el *XIII Congreso AECA*, habido lugar en Oviedo los días 22 a 24 de septiembre de 2005. Este trabajo constituyó la presentación de la Casa señorial y su contabilidad. El segundo trabajo fue realizado por Sonia Granado Suárez y Mercedes Calvo Cruz, titulándose "Análisis histórico-contable de las formas de trabajo en el Señorío de Adeje (Canarias, siglo XVIII)", siendo presentado en el *VI Encuentro de Trabajo sobre historia de la Contabilidad*, de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, que tuvo lugar en Valladolid, los días 5 a 7 de noviembre de 2008. Ambos trabajos se encuentran publicados en forma electrónica en las Actas de los respectivos congresos. El tercer trabajo, del que también son autoras Sonia Granado Suárez y Mercedes Calvo Cruz, es en ciertos aspectos un desarrollo del segundo, con una introducción sobre los planteamientos histórico-contables de la que carece el anterior, y con muchas e interesantes ilustraciones. Puede decirse que está claramente destinado a un círculo de lectores menos especializado. Lleva el título de *Trabajadores libres y esclavos de la Casa-Fuerte de Adeje (Tenerife) durante el siglo XVIII. Un análisis histórico-contable*. Puede ser consultado en el sitio web: [www.fulp.ulpgc.es/files/webfm/File/web/publicaciones/vectorplus/articulos/vp33\\_06\\_articulo03.pdf](http://www.fulp.ulpgc.es/files/webfm/File/web/publicaciones/vectorplus/articulos/vp33_06_articulo03.pdf).

\* \* \*

Como se ha podido apreciar en las páginas anteriores, parece que solamente los historiadores de la contabilidad de las áreas lingüísticas inglesa y española se han interesado por las cuentas de los señoríos, con una particularidad: mientras los primeros se han decantado por un planteamiento basado en el objeto, median-

te el cual estudian indistintamente las contabilidades de los señoríos nobiliarios y eclesiásticos, los historiadores españoles han seguido un criterio basado en el sujeto, es decir, en el estudio por separado de la contabilidad de los señoríos del clero regular, que han unido en sus investigaciones sobre las cuentas del clero secular; aunque no tuvieran ninguna propiedades territoriales, por un lado, y el de los señoríos de la nobleza y burguesía

Otra característica particular de los estudios sobre señoríos ingleses es que el objeto de estudios de la mayor parte de ellos se sitúa temporalmente en los siglos XIII y XIV, mientras en los españoles se ha centrado en las Edades Moderna y Contemporánea.

En cualquier caso, hay que destacar también que, tanto en un área como en la otra, el interés por los métodos y prácticas contables fue desarrollado en un principio por historiadores ajenos propiamente a la historia de la contabilidad: por medievalistas en el área anglosajona, de acuerdo con la época de los casos estudiados, y por historiadores de la transición del Antiguo al Nuevo Régimen en el área española. El primer historiador de la contabilidad que se ocupó de las cuentas de los señoríos ingleses fue Warwick Funnell, que en 1987 se ocupó de las doctrinas y prácticas contables de los mismos en la Baja Edad Media y comienzos de la Moderna. En el área española el primer historiador de la contabilidad que se ocupó el tema ha sido Jesús Damián López Manjón, que ha realizado su tesis doctoral, así como otras varias investigaciones sobre una Casa señorial, la Casa Ducal de Osuna, y complementariamente también sobre otras del entorno, según hemos visto.

Es interesante observar también que en el caso español, en un Reglamento organizativo de la Casa de Osuna de 1862, se previó la posibilidad de llevar la contabilidad por partida doble "*en lo que posible fuere*". Sin embargo, no parece que nunca fuera llevada por este método. El sistema contable empleado, tanto en este señorío, como en los demás conocidos, tanto españoles como, lógicamente, ingleses, dada la época estudiada en esta área, fue la tradicional de Cargo y Data. Con una única excepción conocida, la de la Casa Ducal de Infantado, que durante unos años dispuso que la Cuenta y Razón se llevara en partida doble. Asimismo, se ha vuelto a comentar en este capítulo que en la obra *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*, de Bartolomé Salvador de Solórzano, se contenía un capítulo en el que se recomendaba e instruía sobre la forma de usar la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de un señorío. Que se sepa, éste es el único texto de contabilidad por partida doble de esa época que contiene una instrucción semejante.

## CAPÍTULO 20

# CONTABILIDAD MILITAR

### 20.1. Creciente interés internacional por la historia de la contabilidad militar

Este es un tema que sólo muy recientemente ha despertado el interés de los historiadores de la contabilidad en los medios internacionales, y ello ha sido, sobre todo, en el entorno de los adeptos a la “nueva historia de la contabilidad”.

El primer trabajo sobre la materia, en sentido amplio, que yo conozco de autores no españoles fue “The impact of naval experience on accounting in colonial Australia from 1788 to 1792”, publicado por Michael E. Scorgie and J. A. Reiss, en *Accounting History*, el año 1997. Este trabajo centró su interés en la influencia que la contabilidad naval inglesa ejerció en la configuración del sistema contable establecido en la penitenciaria de Sydney Cove en 1788. El tema de la transferencia o intercambio de conocimientos contables entre distintas culturas es uno de los campos de estudio favoritos de Scorgie. Así, por ejemplo, ese mismo año de 1997 publicó una nota con Carmel Capitanio en el mismo número de *Accounting History*, titulada “Transportation of double entry bookkeeping to early New South Wales”, en la que explicaba cómo la contabilidad por partida doble fue introducida en Nueva Gales del Sur merced a la enciclopedia de Ephraim Chambers, aparecida originalmente en 1728. Un ejemplar de la edición revisada por Abraham Rees de esta enciclopedia, publicada en varios volúmenes a partir de 1778, fue llevado por un pasajero desconocido en una de las naves de la primera flota inglesa transportando reclusos a Australia. En esta enciclopedia Rees cita el libro de Alexander Malcom: *A treatise of book-keeping: or merchants accounts; in the Italian method of debtor and creditor*, Londres, 1743. Según comentan Scorgie y Capitanio, gracias a esta cita entró en Australia el conocimiento de la contabilidad por partida doble.

Anteriormente, en 1992, en colaboración con Somendra Chandra Nandy, Scorgie había escrito una nota sobre “Emerging Evidence of Early Indian Accounting”, publicada en *Abacus*, en la que se mostraban algunas similitudes de los métodos contables utilizados en la India a finales del siglo XVIII y en el Egipto del siglo XI, con los empleados en la Europa de la Edad Media y comienzos de la Moderna.

Al tema de la contabilidad en Egipto le dedicó Michael Scorgie asimismo una nota en 1994, publicada en *The Accounting Historians Journal*, bajo el título de “Medieval Traders as International Change Agents”.

Yannick Lemarchand es el autor del segundo trabajo extranjero sobre historia de la contabilidad militar que conozco. El artículo del conocido historiador francés de la contabilidad, profesor de la Universidad de Nantes, fue publicado el año 2002 en la revista *Accounting History*, bajo el nombre de: “The military origins of the French management accounting model: a return to the mechanisms of accounting change”, y muestra cómo la contabilidad militar y sus técnicas innovadoras en materia de asignación de costes indirectos, influyeron en la contabilidad francesa en general.

En 2007 Michele Chwastiak publicó el artículo “War, Incorporated: Private, Unaccountable and Profitable”, en la revista *Electronic Journal of Radical Organisation Theory*, Vol. 10, No. 1, que propiamente no es un trabajo histórico. Parece, sin embargo, que la autora se ha sumado al grupo de historiadores de la contabilidad, como en seguida veremos, dada su participación como coeditora, conjunta-

mente con Warwick Funnell, del número monográfico de *Accounting History* sobre historia de la contabilidad militar. En su artículo, Michele Chwastiak afirma que la guerra se está privatizando de forma acelerada. En principio se argumentaba que ello era debido al ahorro de costes que tal hecho proporcionaba. Pero dadas las exorbitantes cantidades pagadas a los empresarios militares privados, no parece que esta razón pueda sostenerse por más tiempo. La autora del artículo estima que la privatización de la guerra beneficia a la élite política y económica en cuanto reduce los costes políticos de la guerra, permite que los crímenes de Estado sea cometidos por delegación, convierte la guerra en una zona de impunidad para acciones criminales y crea nuevas oportunidades de lucro y provecho.

Philipp Cobbin, en su artículo “The best brains of the public accounting world: the restricted membership of the Army Accountancy Panel 1942-1945”, publicado en 2009 en el *Accounting Historians Journal*, explica cómo la amenaza de que Australia pudiera verse involucrada en una guerra con Japón causó enorme preocupación en los mandos supremos del ejército, que por esta razón llevó a cabo aumentos notables de personal, al que asignó mayores responsabilidades. Ello motivó que, en enero 1942, tuviera que crearse un panel de expertos para controlar los gastos que ello había originado. El autor critica el hecho de que, aunque había contables con mucha experiencia, que incluso habían desempeñado tareas de asesoramiento durante la Primera Guerra Mundial de 1914 a 1918, sólo fueron invitados a participar en este panel de expertos contables los miembros del Institute of Chartered Accountants in Australia, ignorando deliberadamente la existencia de otros contables con grandes conocimientos, pero que no estaban incorporados a este instituto.

De cualquier modo, el autor que más ha trabajado y sigue trabajando sobre contabilidad militar, y no sólo con sus propias investigaciones, sino estimulando también el interés de otros historiadores por la materia, es, sin duda, Warwick N. Funnell. Conocemos ya esta figura por su trabajo sobre la pugna entre la “nueva historia de la contabilidad” y la “tradicional”. Funnell es un investigador que destaca por la gran curiosidad y amplitud de intereses que muestra, pues igualmente se ha preocupado de la contabilidad de las instituciones religiosas, como ya hemos visto (Williams *et al.*, 2000), que de las prácticas contables en los dominios señoriales (1987), de las simpatías de Werner Sombart por el nacionalsocialismo (2001), de la contabilidad del sector público de una nación islámica (2003a), de las posibilidades que ofrecería una contabilidad del Holocausto (2003b), de la contabilidad como búsqueda de la utopía (2004c) y, en fin, de la contabilidad llevada por los servicios secretos (2010).

Últimamente, a partir de su libro *Accounting for War: Financial Control of the British Army 1846-1899*, publicado en 2003 por la Accounting and Finance Academic Press, de Nueva Gales del Sur, Funnell viene dedicando particular atención a la contabilidad militar. Durante el período estudiado en el libro, Inglaterra mantuvo la guerra de Crimea, así como la Primera Guerra de Independencia de la India. Pero, como su título indica, el libro no se refiere a cuestiones bélicas, batallas, armamento, etc. Se interesa, en cambio, por las tensiones surgidas durante la segunda mitad del siglo XIX entre las autoridades civiles y militares inglesas en relación con el control administrativo y financiero de las Fuerzas armadas británicas, y la pugna que enfrentó a los partidarios de una reglamentación y un control centrales, con los que aspiraban a una mayor autonomía y eficiencia. Las decisiones tomadas a este respecto son el objeto de estudio y análisis crítico del autor.

Ese mismo año de 2004 dio una conferencia titulada “The London School of Economics and Cost Accounting Reforms in the British Army, 1907-25” en el Management School Seminar, de la Massey University, de Nueva Zelanda. En ella, trató de las innovaciones que el ejército británico había llevado a cabo en sus planteamientos sobre contabilidad de costes con ayuda de las experiencias llevadas a la práctica con ayuda de la London School of Economics and Political Science. Asimismo, en ese año presentó una comunicación bajo el epígrafe “National Efficiency, Richard Haldane and War” en el *10th World Congress of Accounting Historians*, celebrado en St. Louis, Missouri, y Oxford, Mississippi. Richard Burdon Haldane era un político liberal británico que fue nombrado Ministro de la Guerra y llevó a cabo una serie de importantes reformas entre 1906 y 1912, reorganizando el ejército en varios aspectos, entre ellos el del entrenamiento y la instrucción. Tuvo que superar una fuerte oposición de las autoridades militares que no veían de buen grado esta invasión de su territorio de competencias, pero finalmente pudo imponerse.

En 2005 Funnell publicó el artículo “Accounting on the Frontline: Cost Accounting, Military Efficiency and the South African War” en la revista *Accounting and Business Research*. La guerra de África del Sur, habida lugar entre 1899 y 1902, puso de manifiesto los graves perjuicios ocasionados por la falta de conocimientos y experiencia de los mandos militares en materia contable y financiera. Como consecuencia de ello, se produjeron serios debates sobre la necesidad de llevar una contabilidad de costes en el ejército, que el autor ilustra con el apoyo de una abundante documentación. Dicha necesidad fue finalmente aceptada por muchos políticos y administradores civiles de la milicia. Insistió sobre este tema en su artículo “National efficiency, military accounting and the business of war”, publicado el año 2006 en la revista *Critical Perspectives on Accounting*, insistiendo en cómo los administradores militares fueron urgidos a aplicar los métodos mercantiles en el ejército. Hace mención de que una de las iniciativas más afortunadas a ese respecto fue el Curso del Ejército (Army Class) impartido en la London School of Economics and Political Science entre 1906 y 1932, así como también lo fueron las prácticas experimentales de las que se ha hablado ya.

En su artículo “The Reason Why: The English Constitution and the Latent Promise of Liberty in the History of Accounting”, publicado en *Accounting, Business and Financial History*, en 2007, Funnell recuerda a los historiadores de la contabilidad la vasta y rica documentación existente en Parlamento Británico concerniente a los debates sostenidos acerca el control que dicho Parlamento debía ejercer sobre el gobierno, de acuerdo con la Carta Magna de 1215 y los Acuerdos constitucionales tomados después de la Gloriosa Revolución de 1688. Muchos de estos debates hacían referencia a las cuentas del ejército. A este respecto, se lamenta de que, sin embargo, estos debates y la documentación referida a ellos hubiera sido totalmente ignorada por los historiadores de la contabilidad.

En 2008 apareció en *Accounting History* el artículo de Funnell “The ‘Proper Trust of Liberty’: economical reform, the English constitution and the protections of accounting during the American War of Independence”. En él se estudia la reforma económica y contable producida con respecto a la información que el gobierno debía suministrar al Parlamento británico. La reforma fue provocada por las tensiones políticas y financieras generadas por la Guerra de Independencia Norteamericana, habida lugar entre 1775 y 1783. Un elemento fundamental para

la aceptación de la reforma por parte del gobierno fueron los informes emitidos por los Commissioners for Examining the Public Accounts.

El artículo “Military Accounting” de Funnell, inserto en el volumen *Routledge Companion to Accounting History*, editado por Robert Edwards y Stephen Walker en 2009, dio cumplida cuenta de la importancia y significación de la contabilidad militar en la historia de la contabilidad.

En su artículo “Social Reform, Military Accounting and the Pursuit of Economy during the Liberal Apotheosis, 1906-1912”, publicado en 2011 en la revista *Accounting, Business and Financial History*, Funnell insiste en las reformas implantadas por Richard Haldane, explicando que entre ellas se encontraba una incipiente contabilidad de costes sobre el objeto de los gastos o inversiones.

Por otra parte, y ello supuso un importante hito en la investigación histórica de la contabilidad militar, en 2006 Warwick Funnell, por cuenta de la revista *Accounting History*, hizo un llamamiento de artículos sobre contabilidad militar para un número monográfico que la revista pensaba publicar sobre esta materia. Efectivamente, el número se publicó en 2010 como número 2 del volumen 15. Funnell, conjuntamente con Michele Chwastiak redactó el editorial del número, dando cuenta del contenido de los trabajos publicados. Tales trabajos fueron los siguientes:

- Merridee L. Bujaki: “Cost-benefit analysis in correspondence related to building the Rideau Canal”.
- Phillip E.Cobbin y Geoff H. Burrows: “The British navy’s 1888 budgetary reforms”.
- Jan Richard Heier: “Accounting for the ravages of war: Corporate reporting at a troubled American railroad during the Civil War”.
- Alan P. Mayer-Sommer: “So many controls; so little control: The case of Isaac Henderson, Navy Agent at New York, 1861-4”.
- Philip A. Talbot: “Colonel William Henry Sykes: His contribution to statistical accounting”.

El trabajo de Merridee L. Bujaki examina las relaciones entre el gobierno y el ejército a través del análisis de costo-beneficio relativo a la construcción del Rideau Canal, que, con un trazado de 202 km., une los ríos y lagos entre las ciudades de Ottawa y Kingston. Fue inaugurado en 1832 como medida preventiva para el caso de que los Estados Unidos quisieran invadir la antigua colonia inglesa de Canadá.

Phillip E.Cobbin y Geoff H. Burrows tratan en su artículo de las radicales reformas realizadas en la presentación al Parlamento de los presupuestos de la Armada británica para el ejercicio 1888-9. En lugar de presentar la información de acuerdo con la tradicional clasificación subjetiva, se adoptó un modelo de clasificación de las partidas por objetos o propósitos del gasto, con el fin de facilitar el juicio de los diputados sobre su pertinencia.

En su trabajo, Jan Richard Heier no trata, propiamente, de la contabilidad de las Fuerzas armadas, sino de las cuentas y la información financiera suministrada por la compañía Louisville and Nashville Railroad acerca de los graves daños sufridos desde 1861 a 1865 como consecuencia de la Guerra Civil. El autor piensa que sus planteamientos podrían ser utilizados actualmente por algunas empresas en apuros.

Por su parte, Alan P. Mayer-Sommer comenta en su artículo, a partir de la experiencia de un agente naval de Nueva York, que los controles presupuestarios del Congreso durante la Guerra Civil norteamericana no fueron demasiado apropiados. Los mismos funcionarios que autorizaban los gastos eran los encargados de auditárselos. Pero es que, más que controlar la adecuación de los gastos bélicos, de lo que se trataba era de legitimarlos ante el Congreso y la opinión pública.

Philip A. Talbot analiza en su artículo la obra del coronel William Henry Sykes. Después de pertenecer al ejército británico en la India, en le que alcanzó el rango de coronel, llegó a ser director de la East India Company en 1840. En 1835 fue miembro fundador de la Royal Statistical Society, a la que presidió durante los años 1863 a 1865. Destacó por sus análisis estadístico-contables de las fuerzas armadas británicas y francesas.

Garry D. Carnegie y Christopher J. Napier hacen referencia a este número especial de *Accounting History* y a los artículos que contiene en su trabajo “Accounting's past, present and future: the unifying power of history”, publicado en el volumen 25, número 2, de *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Por su parte, Jane Broadbent y James Guthrie, en su trabajo “Public sector to public services: 20 years of ‘contextual’ accounting research”, publicado el año 2008 en el número 2, del volumen 21 de *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, hacen referencia a la contabilidad militar y de guerra, comentando que éste es un tema especializado y citando, como ejemplos de este tipo de investigaciones, los trabajos de Warwick Funell del año 2006 “National efficiency, military accounting and the business of war”, y el de B. Catasús y A. Grönlund “More peace for less money: Measurement and accountability in the Swedish Armed Forces”, aparecido en el número 4, volumen 21, de la revista *Financial Accountability & Management*, cuyo contenido no es propiamente histórico. En el artículo se pone en tela de juicio la propia existencia de las Fuerzas armadas. En efecto, al hablar de las cuestiones de desempeño y resultados de su actividad, se comenta que su problema no es realmente este, sino que la cuestión fundamental es: “*Why do we exist?*”

Por las anteriores páginas se habrá podido apreciar el buen número de interesantes trabajos que en pocos años han sido elaborados sobre la historia de la contabilidad militar, un tema que ha interesado sobre todo, aunque no exclusivamente, al entorno de la “nueva historia de la contabilidad”. Sin embargo, como se ha visto, la contabilidad militar en sí no ha constituido el núcleo de interés de los trabajos, ni tampoco el deseo de averiguar más datos sobre las contiendas, su financiación, sus vicisitudes en relación con la cadencia de dicha financiación u otra información que pudiera proporcionar un mejor y mayor conocimiento sobre las respectivas contiendas y su financiación. El acento de los trabajos ha recaído en unos pocos casos en la transferencia de conocimientos del sector civil al militar o viceversa, y mayormente en las pugnas producidas entre el poder civil, empeñado en controlar, y el poder militar aferrado a sus prerrogativas y a no dejar que se introdujeran en su terreno elementos de control ajenos a su autoridad. Parece que, en la mayor parte de los casos tratados, la pugna se resolvió, como no podía menos de ser, a favor de la introducción de mejores métodos de registro y de control. El meollo de estas pugnas estribaba en el establecimiento de mejores procedimientos de contabilidad de costes.

## **20.2. La historia de la contabilidad militar en España**

En este apartado, por lo que respecta a la historia del pensamiento español en materia de contabilidad militar, solamente haremos referencia a los estudios sobre las Fuerzas armadas de tierra. Se conocen también trabajos sobre la contabilidad de la Armada, pero éstos conciernen a una época concreta: la iniciada por el resurgimiento español que la entronización de la Casa de Borbón trajo consigo. En esta etapa histórica, la Armada se reorganizó y experimentó un nuevo impulso, que dio lugar a detalladas Ordenanzas, en las que, entre otras cosas, se regularon las actividades de control y de contabilidad. Dado que se refieren a una época concreta, en la que se produjeron otras diversas innovaciones importantes en el pensamiento contable, los trabajos sobre la contabilidad de la Armada serán examinados, junto a otros referentes de la época, en la Quinta Parte de este libro, que se dedicará al estudio del “Renacimiento del pensamiento contable español. El interesante siglo XVIII”.

Sea como fuere, también en esta materia del interés por la investigación histórica de la contabilidad militar, tanto en el caso de las Fuerzas armadas de tierra como en el de las de mar, se adelantó España al resto de países. Por lo que respecta a las fuerzas de tierra, que son las que trataremos en este capítulo, haré referencia en primer lugar a unos trabajos míos sobre un tema ya descrito en un subcapítulo anterior, en relación con la temprana adopción de la partida doble por parte de la Corona española. Por ello, evitaré en lo posible incurrir en repeticiones. Me ceñiré en estas páginas a relatar cómo surgió mi interés por el tema, por su contexto y por las circunstancias que influyeron en mi trabajo.

El interés inicial que suscitó en mí la guerra iniciada por el Papa Pablo IV y el rey de Francia Enrique II se plasmó en mi trabajo “Accounts of Fernán López del Campo, first ‘Factor General’ of Philip II, for the Kingdoms of Spain (1556-1560). Contribution to the Study of the History of Accounting and Public Finance in Spain in the 16th Century”, que fue presentado en el *Fifth Annual Congress of the European Accounting Association*, celebrado en Arhus los días 5 a 7 de abril de 1982. Posteriormente, y bajo el epígrafe “Las cuentas de Fernán López del Campo, primer Factor General de Felipe II para los reinos de España (1556-1560). Contribución al estudio de la Contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI”, el trabajo, revisado, fue publicado en español el año 1984 en la revista *Hacienda Pública Española*, número 87.

A este trabajo siguió el de “Guerra, gestión experta y contabilidad en la Real Hacienda. Movimientos internacionales de fondos a través de la Factoría general de los Reinos de España (1556-1557)”, que fue publicado en el libro homenaje que la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras dedicó a la memoria de su fallecido Presidente Mario Pifarré: “*De Computis et Scripturis. Estudios en homenaje a Mario Pifarré Riera*”, aparecido en Barcelona el año 2003.

En estos dos trabajos, cuyo contenido ya expuse y comenté en el capítulo 11, dedicado al estudio de las primeras aplicaciones conocidas de la contabilidad por partida doble en la Administración pública española, mi interés se centró en la organización administrativa y financiera instrumentada por Felipe II, recién proclamado rey de España, para captar, reunir, gestionar y situar en los lugares requeridos los fondos necesarios para financiar la guerra que contra él habían emprendido en 1556 el Papa Pablo IV y el rey Enrique II de Francia. Esta organización cons-

tó, como se recordará, de tres Factorías: la Factoría General de los Reinos de España, la Factoría Mayor de Su Majestad en los Estados de Flandes y la Factoría Mayor de Su Majestad en Italia, estando las dos últimas Factorías subordinadas a la primera. Llevado por la devoción que sentía por los ágiles y versátiles métodos mercantiles, el monarca puso al frente de cada Factoría un reputado hombre de negocios de los que operaban habitualmente en los circuitos del comercio internacional. Asimismo, colocó a su lado un contador que interviniere todas sus operaciones y llevara sus cuentas, precisamente, por partida doble, sin descuidar por ello llevar la contabilidad de Cargo y Data que debía presentarse periódicamente a la rendición oficial de cuentas. En estos primeros trabajos, mi interés se focalizó, como se ha dicho, en la organización instrumentada y, singularmente, en la de la Factoría General de los Reinos de España, a cargo de Fernán López del Campo, auxiliado y controlado por el Contador que se le había nombrado, Gerónimo Pardo Orense, asimismo conocido mercader. El rasgo más sobresaliente del sistema de Factorías y que más atrajo mi atención fue el hecho de que la contabilidad de las mismas debiera llevarse por partida doble, pues ésta fue la primera vez que se empleaba tal método en España para llevar las cuentas de una actividad de la Real Hacienda central, aunque fuera confiada a una suerte de Agencia externa especializada, con un cometido concreto y específico. Ello representaba un curioso precedente, digno de tenerse en cuenta, de algunas de las prácticas de las que se sirve también el Estado español moderno. La Factoría General de los Reinos de España, pese a su carácter de Agencia externa, tenía unos extraordinarios poderes, entre ellos el de reclamar en nombre del monarca fondos de cualquier instancia pública recaudadora o receptora de los mismos, a efectos de financiar con ellos los cuantiosos gastos bélicos. En el segundo de los trabajos, sin perjuicio de insistir sobre esta problemática, mi atención se dirigió también hacia los movimientos internacionales de fondos efectuados con motivo de la guerra. El estudio de estos movimientos cobraba singular importancia porque, como se ha dicho en el citado capítulo, en un principio Felipe II pensaba que merced a un juego de efectos de colusión, vulgares "pelotas" en el argot bancario, entre los factores se podía obtener financiación adicional. De hecho, los primeros fondos para la guerra se obtuvieron así. Pero, posteriormente, los desventajosos tipos de cambio y los elevados gastos, motivados precisamente por la contienda, desaconsejaron el uso de esta práctica. Con carácter previo a este artículo se había presentado una versión menos elaborada en el *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, celebrado en Santiago de Compostela el año 2002, con el título "Contabilidad y Finanzas Reales. Movimientos Internacionales de Fondos a través de la Factoría General de los Reinos de España (1556-1557)".

En los trabajos anteriores había indicado, obviamente, algunos datos generales sobre los fondos empleados por España en la financiación de la guerra, pero sin entrar en detalles sobre su origen ni relacionar el momento de su recepción y envío por parte del Factor General de los Reinos de España con las vicisitudes y el devenir de la guerra. En realidad, de la guerra, de sus motivaciones y su desarrollo no me había preocupado en absoluto o lo había hecho, muy someramente, en su condición de marco general de la problemática. El primer trabajo en el que me ocupé específicamente de estos aspectos fue el que, bajo el título "La guerra de Felipe II contra Enrique II de Francia y el Papa Pablo IV (1556-1559) vista a través de los libros de cuentas", presenté en el *I Encuentro Internacional Luca Pacioli de*

*Historia de la Contabilidad*, celebrado en el Real Centro Universitario Escorial-María Cristina el 19 de junio de 2009, en conmemoración del día el fallecimiento de Luca Pacioli, ocurrido el 19 de junio de 1517, de acuerdo con las investigaciones de Akira Nakanishi (1979).

Asimismo di noticias sobre la guerra y su financiación en la comunicación presentada bajo el epígrafe “Accounting history, a privileged way to approach historical research. An illustrative case: the war of France and the Holy See against Spain, 1556-1559” en la *2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History*, celebrada en Estambul los días 14 a 18 de septiembre de 2010, y recogida en el volumen I de los *Conference Proceedings*.

Pero, donde estudié la guerra con una explicación de sus antecedentes, causas y desarrollo en relación con su financiación, indicando el total de fondos empleados en la misma, con el detalle completo de su origen y distribución, todo ello obtenido a partir de los datos proporcionados a este respecto por los libros de cuentas de la Factoría General de los Reinos de España, fue en mi discurso de ingreso en la Real Academia de Doctores de España al que ya se ha hecho referencia (Hernández, 2010b). En realidad, esta investigación pormenorizada de la financiación de la contienda, con el análisis de los asientos contables anotados en los libros, me sirvió como ejemplo para poner de relieve el enorme e infravalorado potencial que encierra la historia de la contabilidad para conocer más a fondo episodios históricos, que por no haberse tomado en consideración la posibilidad de que se conservaran cuentas relativas a ellos y de que estas cuentas tuvieran contenido explicativo, se han estudiado e interpretado de forma incompleta, cuando no errónea.

Y es que, precisamente, la guerra mantenida por Francia y la Santa Sede contra Felipe II ha hecho correr ríos de tinta, tanto en España, especialmente, como en el extranjero. Conocemos bien los antecedentes de la misma y sus hechos bélicos, pues prácticamente todos los historiadores que tratan de esa época se han ocupado más o menos a fondo de ella, a partir sobre todo de las noticias proporcionadas por Luis Cabrera de Córdoba, cuyos padre y abuelo participaron en el sitio de San Quintín, en el que precisamente murió el abuelo. Se da la circunstancia, además, de que Luis Cabrera fue funcionario y hombre de confianza del rey durante varios años, justamente en este mismo monasterio de San Lorenzo de El Escorial (García López, 1996), edificado en conmemoración del sitio y la batalla de San Quintín. Por todo ello, conoció a fondo los hechos que narra y tuvo acceso a los papeles privados del monarca.

En España, el desarrollo de esta guerra ha sido descrito con algún detalle en casi todas las historias generales, desde la del Padre Juan de Mariana: *Historia General de España*, continuada por José Manuel Miniana y otros (1848-1851), hasta la de Jaime Contreras: “La España de los Austrias I. Primera partes: Los Austrias Mayores (1516-1598)” (2004), pasando por la del Padre Luis Fernández y Fernández de Retana: “España en tiempo de Felipe II” (1976), especialmente prolífica y meticulosa, entre otras muchas. Sin embargo, casi ninguna de ellas hace referencia, siquiera sea somera, a los aspectos financieros de la contienda. Prácticamente todas beben, según se ha dicho, bien directamente, bien a través de publicaciones intermedias, del libro *Filipe Segundo, rey de España*, crónica muy amplia y detallada de Luis Cabrera de Córdoba. Su primera parte, que es la que nos afecta, fue publicada en 1619, aunque la obra completa no lo fue hasta 1876, dado que la segunda parte se dejó de publicar en un primer momento a petición de los diputados de

Aragón, por creer que en ella se aludía de forma tendenciosa a los sucesos ocurridos en aquel reino en 1591, relacionados con la huida de Antonio Pérez. Sin embargo, a pesar de su prolijidad, Cabrera no cita muchas veces la fecha de los acontecimientos que escribe y en su relato no sigue un riguroso orden cronológico, por lo que en ocasiones puede confundir a los que no intentan rastrear los documentos que él cita y comenta.

Los historiadores franceses se han ocupado asimismo de esta guerra, resultando de interés contrastar los datos que ofrecen frente a los proporcionados por los historiadores españoles. Especialmente instructiva e interesante es la consulta de los extensos comentarios de François de Rabutin, publicados en 1574, bajo el título de *Commentaires des dernières guerres en la Gaule Belgique, entre Henry second du nom, très chrestien Roy de France et Charles cinquième, empereur, et Philippe son fils, roy d'Espagne*, y de los no menos amplios del mariscal Blaise Montluc, que vivió la guerra en Italia y que aparecieron en Burdeos el año 1592, con el título: *Commentaires de Messire Blaise de Montluc*.

También lo hace algún historiador inglés con el propósito de destacar la intervención británica en ella, como es el caso, por ejemplo, de Robert Watson en su famosa obra de 1777: *The history of the reign of Philip the Second, King of Spain*, o para lamentarse de la pérdida de Calais ante la indiferencia de Felipe II, como hace Charles J. A. Hereford: *The history of Spain*, Londres, 1793.

Asimismo, algún autor norteamericano se ha dedicado al tema, como, por ejemplo, William H. Prescott, que dedica bastante atención a narrar los antecedentes y el desarrollo de la guerra en sí, en el volumen primero de su obra: *History of the Reign of Philip the Second, king of Spain*, publicado en Boston el año 1855.

Por lo que respecta a la contienda en tierras italianas, existen también diversos historiadores de esta nacionalidad que se han ocupado del tema. Parece que el primero de ellos fue Alessandro d'Andrea, un soldado napolitano, que intervino en los hechos y que escribió en italiano una obra sobre la guerra, titulada *Della guerra di campagna di Roma, et del Regno di Napoli, nel pontificato di Paolo III l'anno MDLVI et LVII*, aparecida en 1560 en Venecia, con un sesgo netamente favorable a la causa española. Tanto fue ello así que, según propia declaración, estando Felipe II en Lisboa, fue instado por un ministro de la Corona a que tradujera el libro al español y lo publicara en este idioma<sup>197</sup>. Así lo hizo, viendo el libro la luz en Madrid el año 1589. El libro alcanzó alguna celebridad, de modo que Pietro Giannone, al inicio del capítulo primero del Libro Trigésimotercero, que en su monumental obra *Istoria civile del Regno di Napoli*, publicada en 1723, dedica a esta cuestión con el título “La guerra mossa dal Pontefice Paolo IV al re Filippo per togliergli il Regno: Sua origine, pretesto e inutile successo”, confiesa abiertamente que su exposición sigue el relato de Andrea. En efecto, en traducción más o menos libre, pero ajustada totalmente al sentido, dice así: “Aunque haya habido muchos escritores que han tratado de esta guerra, la misma ha sido tan exactamente descrita por Alessandro d'Andrea, napolitano, pues él estuvo presente en ella, militando bajo las órdenes del Maestro de Campo Mardones, que todos los demás relatos quedan postos, de forma que nosotros le seguiremos”. Y continúa diciendo: “Mayormente,

197 Véase Alejandro Andrea: *De la guerra de la campaña de Roma, y del Reyno de Nápoles, en el Pontificado de Paulo III. Año de M.D.LVI. y LVII.* Tres libros, Madrid: en casa de la Viuda de Gerardo Queirino. 1589, preámbulo.

cuando el Presidente Tuano<sup>198</sup>, que también describe esta contienda en su *Historia*, sigue a este mismo escritor”.

El capítulo de Giannone sobre el enfrentamiento del Papa Pablo IV contra Felipe II toma igualmente partido a favor de este último, elogiando la política española, lo cual no es de extrañar dadas las tendencias anticlericales del autor. Debe tenerse en cuenta que la *Istoria civile* fue incluida en el Índice de libros prohibidos por la Iglesia y el autor excomulgado. De acuerdo con Lorenzo Giusso, “la *Historia de Pietro Giannone* es acaso la mejor defensa de la actuación de España en Nápoles y la mejor disculpa de las tachas y faltas del gobierno virreinal.” Sin embargo, añade: “El elogio de España nos extraña, ante todo, en un escritor de matiz tan abiertamente anticlerical como Giannone”<sup>199</sup>.

Otro relato importante en italiano sobre el conflicto entre el Papa y Felipe II fue un manuscrito redactado en el siglo XVII por Pietro Nores, titulado *Storia della guerra di Paolo IV, sommo pontefice, contro gli Spagnuoli*. Este manuscrito fue publicado en 1847 en la revista *Archivio Storico Italiano*, de Florencia, volumen XII.

Pasando ahora a otra cuestión relacionada con la guerra, diremos que un aspecto al que se ha dedicado, asimismo, bastante atención es el relativo a las causas de la contienda. Sobre este tema hay un trabajo específico, el publicado en 1918 por fray Luciano Ildefonso Serrano Pineda, antiguo Abad de Santo Domingo de Silos, con el título “*Las causas de la guerra entre el Papa Pablo IV y Felipe II*”.

Por supuesto, las obras especializadas en las finanzas de Felipe II sacan a colación esta guerra como elemento coadyuvante a las dificultades financieras de la Real Hacienda en esos años, relacionándola con la suspensión de pagos de 1557. Así lo hace Modesto Ulloa en su excelente obra *La Hacienda Real de Castilla en el reinado de Felipe II*, en la que trata con algún detalle esta cuestión, explicando incluso superficialmente el aparato montado al objeto de recabar fondos para la contienda. Da también algunos datos sobre las cantidades que la Corona preveía pagar para financiar la guerra, así como sobre los préstamos que se habían tomado a estos efectos. Conociendo el rigor y la seriedad con que trabajaba Ulloa, no hay duda de que los datos que ofrece deben de ser fiables, pero se trata de datos incompletos y desperdigados, inconexos, fuera de un contexto cuantitativo, redondo y cerrado, íntimamente interrelacionado, en el que cada cosa cobra su sentido y su propia identidad en función de las que la rodean, como ocurre con la contabilidad. Ello, por otra parte, no es más de lo que cabía esperar procediendo los datos de memoriales y relaciones –los testimonios voluntarios, como los llama Marc Bloch, alertando en otro orden de cosas, sobre su posible falta de objetividad (Bloch, 2002, p. 63)– a los que falta muchas veces, entre otras cosas, el importante dato de la fecha, para poder relacionarlos con el momento de las acciones bélicas.

198 Se refiere a Jacques-Auguste de Thou, llamado también Thuanus, distinguido historiador francés, nombrado Presidente del Parlamento de París en 1595. Desde allí, utilizó su autoridad para tratar de imponer paz en los asuntos religiosos. Su máxima dedicación la dirigió, sin embargo, a escribir una historia de su tiempo, que redactó en latín con el título de *Historia sui temporis*, cuyos primeros 18 libros, comprendiendo hasta el año 1560, aparecieron en 1604. La segunda parte, tratando de las primeras guerras de religión, le valió la inclusión de la obra en el Índice de libros prohibidos. Las dos siguientes partes se publicaron en 1607-1608 y provocaron también grandes protestas, a pesar de los sinceros esfuerzos del autor por ser imparcial. La monumental historia fue terminada de publicar en 1620, por dos discípulos suyos.

199 Lorenzo Giusso: “Líneas de una historiografía italiana sobre España”, en *Revista de Estudios Políticos*, núm. 98, 1958, pág. 41.

cas. De alguna forma, Ulloa conecta asimismo la suspensión de pagos de 1557 o, mejor dicho, la conversión forzosa de la deuda a corto plazo en deuda a largo plazo, como muy bien explica, con la citada guerra, pero no parece que especifique que aquélla se produjo para financiar ésta (Ulloa, 1986, pp. 138 ss.). Sobre el desarrollo del proceso de conversión de la deuda y de su final puede encontrarse una detallada explicación en el libro de Carlos Javier de Carlos Morales *Felipe II: el Imperio en Bancarrota. La Hacienda Real de Castilla y los negocios financieros del Rey Prudente*, Madrid, 2008, páginas 42 a 54. El autor piensa, como Ulloa, que la suspensión de pagos o conversión de deuda no fue un éxito y que, a la postre, no pudo aplicarse con generalidad, pues para concertar nuevos Asientos con objeto de obtener fondos nuevos hubo que liquidar deudas viejas a los asentistas en condiciones mucho mejores que las previstas en el Decreto de conversión. No parece, sin embargo, que estos autores especifiquen que el hecho concreto de la conversión forzosa de la deuda a corto plazo en deuda a largo plazo se produjo, al menos en parte, como consecuencia del estallido de la guerra. Sí lo hace, en cambio, Jaime Contreras que, aunque con brevedad, describe la gestación de la guerra, sus causas, el curso de la misma y cómo, para hacer frente a ella, Felipe II decretó el 17 de abril de 1557 la suspensión de pagos. En efecto, Contreras manifiesta de forma explícita que “*la bancarrota de 1557, aparte de sus efectos negativos sobre la economía, permitió al monarca obtener el dinero líquido suficiente para organizar un ejército en Flandes y preparar la defensa en Italia*” (Contreras, 2004, p. 198).

De cualquier modo, resulta que, a pesar de este conocimiento casi exhaustivo de los avatares de la guerra merced a buen número de trabajos sobre ella e, incluso, de su encaje en las finanzas de la Corona gracias al par de trabajos especializados de mucho mérito que hemos indicado, curiosamente, nadie se había preocupado de estudiar específicamente un asunto tan primordial como es la financiación de la contienda: los conocimientos que se tenían sobre ella eran aislados e inconexos y diríase que no deliberados, pues procedían de investigaciones sobre la situación de la Real Hacienda castellana a comienzos del reinado de Felipe II. Tal hecho resulta sorprendente, máxime cuando existen bien a mano, en el Archivo General de Simancas, libros de cuentas que contienen todas o la mayor parte de las partidas de los ingresos y gastos relativos a la contienda. Esta omisión sería incomprensible si no fuera porque existe una falta de concienciación sobre la importancia de la historia de la contabilidad como vía metodológica de aproximación a la investigación histórica, una vía de consulta inexcusable si se trata de actividades que hayan generado libros de cuentas conservados hasta nuestros días.

Mis trabajos ulteriores sobre las cuentas de la Factoría General de los Reinos de España y la guerra en cuestión se han ocupado de estudiar con detalle el origen de algunos de los fondos recibidos por la Factoría a través de análisis de las respectivas partidas contables anotadas en los libros por los conceptos examinados. Así, se han estudiado los fondos proporcionados por asientos concertados con mercaderes (Hernández, 2010c), los recibidos a través del libramiento y la venta de letras de cambio (Hernández, 2010d) y, por último, los importes obtenidos por la venta de oficios, hidalguias, lugares y jurisdicciones (Hernández, 2010e).

Aparte de estos trabajos míos, que se refieren a un solo hecho bélico, se ha realizado en nuestro país una investigación realmente importante que debe destacarse como merece: la tesis doctoral titulada *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*, elaborada por Fran-

cisco Corpas Rojo y dirigida por Guillermo Sierra Molina, presentada y defendida en la Universidad de Sevilla el año 2001. El campo de estudio de la tesis abarca un prolongado período, pues analiza la normativa contable del ejército durante los cinco siglos que van desde la organización militar de los Reyes Católicos, con la constitución de la Santa Hermandad en 1476, cuya reglamentación fue redactada por el contador Alonso de Quintanilla y el Provisor de Salamanca Juan de Ortega, hasta el Plan General de Contabilidad del Ministerio de Defensa, SICADEF, de 1999, adaptado al Plan General de Contabilidad Pública de 6 de mayo de 1994. Ciertamente, la tesis sólo estudia la normativa dictada, pero no su grado de cumplimiento, lo que, como manifiesta el propio autor, deja espacio para futuras investigaciones. En cualquier caso, la reglamentación estudiada pone de manifiesto la pugna entre el Ministerio de Hacienda por integrar completamente bajo su dependencia, tanto la administración financiera del ejército como sus sistemas contables, así como los intentos del último por gozar de tanta independencia como le fuera posible. La misma y lógica pugna, por otra parte, que hemos observado en el entorno anglosajón.

El forcejeo pasó por muchas vicisitudes y altibajos. En una primera etapa, la administración militar de cada Capitanía de Guardas, de acuerdo con las Ordenanzas de las Guardas de 1493, seguía el modelo de los órganos de la Administración civil, con una relación de dependencia directa de la Contaduría Mayor de Hacienda. Cada Capitanía se componía de los tres cargos clásicos de la época, es decir, el contador, el veedor y el pagador, con oficios y responsabilidades distintos y bien definidos. Estaban a las órdenes del respectivo capitán, que era quien firmaba las oportunas nóminas y libramientos (Corpas, 2001, p. 40 s.).

El siglo XVIII, con el advenimiento de la Casa de Borbón supuso, lógicamente, un nuevo modelo de organización militar, con la sustitución del ejército mercenario de los Austrias por un ejército profesional que, habitualmente se complementaba con quintas y levas forzosas. La Administración pública de los Borbones se proponía, como es bien sabido, la centralización y la uniformidad, caracteres que fueron también marcando la evolución y moldeando, poco a poco, los sistemas de registro, control e información contable en los dos siglos siguientes, hasta llegar a la situación en la que se encuentran en nuestros días (Corpas, 2001, p. 887).

La reorganización del Ejército que tuvo lugar en 1918, con la diferenciación de las funciones de administración económica y contabilidad, de las funciones de personal, dio origen a la aparición del sistema de las Mayorías, órgano especializado en la contabilidad de los Cuerpos. Estas Mayorías estaban integradas en el Cuerpo de Intendencia, todo ello como consecuencia de la nueva concepción de la estructura orgánica del Ejército prevista en la Instrucción General del Estado Mayor Central del Ministerio del Ejército de Creación y funcionamiento de las Mayorías Centralizadas de 1965 (Corpas, 2001, p. 917).

El hecho de que la contabilidad fuera llevada en órganos especializados, como las Mayorías, por Oficiales con formación contable específica, unido a la circunstancia de que las cuentas se llevaran ya en este momento por el sistema de partida doble, facilitó la adaptación de la Contabilidad de Cuerpos al Plan General de Contabilidad Pública de 1995, cuando las exigencias de normalización de los sistemas de información contable por parte de los Ministerios de Hacienda y de Defensa, pudieron vencer la resistencia al cambio de las instancias económico-administrativas del Ejército, dando lugar al ya señalado SICADEF. Plan General de

Contabilidad del Ministerio de Defensa de 1999 (*ibidem*). Este fue el paso final de la evolución de la contabilidad militar estudiada en la amplia y notable investigación de Francisco Corpas Rojo.

\* \* \*

Como hemos visto, desde 1982, en que se produce el primer trabajo de contabilidad militar hasta la fecha, se han elaborado diversos trabajos sobre el tema, que no han hecho sino iniciar tímidamente las grandes posibilidades que la materia ofrece. Mientras en España solamente dos autores hemos abordado el estudio del tema, por lo que respecta a las Fuerzas armadas de tierra, en el extranjero ha habido, como hemos visto, mucho mayor número de investigadores interesados en la materia, sobre todo australianos, dinamizados por el empuje de Warwick N. Funnell.

Como se habrá observado, el núcleo del interés investigador ha estado constituido en el grupo de investigadores extranjeros por los debates mantenidos en el Parlamento al objeto de obtener una mayor información financiera, a efectos del correspondiente control, en relación con las guerras mantenidas y con los fondos recibidos y gastados en general por las Fuerzas armadas, una información que éstas se resistían a facilitar so pretexto del secreto que debía guardarse a este respecto, debido a lo delicado de las cuestiones militares. Técnicamente, por otra parte, la cuestión debatida era la conveniencia de establecer una contabilidad de costes en el ejército, materia que a su vez conllevaba la necesidad de una mayor formación contable por parte de los militares, una formación que tenía que ser impartida en un principio por personal ajeno, con lo que este tema conectaba con el anterior. Los autores que hemos citado vinculan las pugnas producidas, prácticamente sin excepción, con la búsqueda de una mayor eficiencia de los ejércitos.

Otro tema que también ha interesado a estos investigadores ha sido el de la transferencia de conocimientos contables entre la sociedad civil y la militar. Sólo en el caso francés se detecta una transferencia neta de conocimientos contables, y en concreto en materia de costes indirectos, del sector militar al civil. En todos los demás casos, la administración militar se benefició de la transmisión de los conocimientos contables de la sociedad civil.

Prácticamente todas las investigaciones se refieren a casos bélicos concretos y a períodos muy cortos. Pero en ninguno de los casos analizan los investigadores la contabilidad llevada ni se interesan por la financiación de la guerra, el origen e importe de los fondos empleados, es decir, el coste de la guerra, la gestión de dichos fondos, la forma y momento de su situación en los lugares requeridos ni la incidencia de su puntual aplicación en la marcha de la contienda. El interés primordial de la investigación se centra, como se ha dicho, en las pugnas originadas por la pretensión de los gobiernos de intervenir y controlar mejor el funcionamiento y los gastos el estamento militar.

Un reflejo de esta misma problemática la vemos en el trabajo de Francisco Corpas sobre el ejército español. Aunque este trabajo, considerando un período tan extenso, se centra más en la descripción y el análisis del contenido de las normas, y su interpretación dentro del correspondiente contexto, que en el cumplimiento de las mismas. Como se ha dicho, es la única exposición de que disponemos sobre la evolución de la normativa contable de las fuerzas armadas, y ello prácticamente desde sus comienzos hasta nuestros días. Por ello, constituye un imprescindible punto de partida y un telón de fondo donde colocar las investigaciones más puntuales que se puedan ir haciendo en el futuro.



## QUINTA PARTE

# **Renacimiento del pensamiento contable español. El interesante Siglo XVIII**

## CAPÍTULO 21

# INTRODUCCIÓN AL TEMA

Como ya se ha comentado y es generalmente conocido, tras cien años de abierto auge y poderío mundiales, el siglo XVII marcó para España una centuria de clara decadencia y desorden en relación con el período anterior, que, sin embargo, no aportó una mengua proporcional del aparato administrativo, aunque sí una perdida importante de su eficacia y rigor. A pesar de que continuaba habiendo una fuerte afluencia de metales preciosos procedentes de las Indias y de que el arte y la literatura conocieron su época de mayor esplendor, el llamado Siglo de Oro español, las deudas, los compromisos políticos y religiosos, las guerras contra enemigos exteriores, las corruptelas y la progresiva degradación administrativa, etc., llevaron al país a una situación realmente difícil, aunque las modernas investigaciones parecen apuntar que la magnitud del declive no fue tan grande como siempre se había creído y los propios contemporáneos pensaron (García-Cuenca, 2005).

La extinción de la Casa de Habsburgo y la subida al trono de una nueva dinastía, la de los Borbones, a comienzos del siglo XVIII, vinieron a cambiar el signo de la situación, aunque no disminuyeron la afición española a la promulgación de leyes y demás normativas. Por el contrario, la llegada de los Borbones al trono de España llevó aparejada una riada de nuevas disposiciones, ordenanzas e instrucciones, muchas de ellas de índole administrativa, organizadora y contable, que vinieron a dar nueva configuración a las instituciones públicas y a la forma de gobierno. Esta fecundidad promulgadora era una manifestación de la energía y voluntad renovadoras, de tal modo que la entronización de la nueva monarquía proporcionó a España un nuevo empuje, un renovado auge político, económico y militar<sup>200</sup>. Los ejércitos españoles volvieron a ser poderosos, la Armada se reorganizó y surcó otra vez los mares con autoridad, la Real Hacienda se saneó, el Estado se reestructuró con criterios centralistas, muy distintos de los mantenidos hasta entonces por los Reyes Católicos y los monarcas de la Casa de Austria, el comercio y la industria

200 Se abusó mucho en el pasado al ponderar la influencia francesa en el proceso renovador de la vida política, económica y administrativa producida con el advenimiento de la Casa de Borbón a la monarquía española. Ello ha dado lugar a que en los últimos años se haya producido un movimiento pendular, a modo de compensación, que pone en tela de juicio la magnitud de esta influencia y, en ocasiones, hasta la propia existencia de ésta. Sin embargo, como dice Gonzalo Anes: “*No cabe duda de que después de 1714, sobre todo, una vez terminada la guerra, se dejó sentir grandemente la influencia francesa. Los cuatro secretarios de Estado (Guerra, Marina, Negocios extranjeros y Negocios eclesiásticos y judiciales) y el intendente de finanzas resultaban, sin duda, una copia fiel de la administración francesa*” (1975, p. 348). Lo mismo piensa Pedro Voltes, aunque en el capítulo “El ‘supuesto afrancesamiento’ del país” de su obra sobre Felipe V, manifiesta acerca de la imagen clamorosamente presentada a veces de una monarquía borbónica globalmente afrancesada: “*Repetimos en el presente libro hasta la fatiga que este planteamiento debe matizarse y puntualizarse y que no debe darse rango de categoría a anécdotas que tienen bulto limitado*” (1991, pp. 89 s.). En análoga postura, Carmen María Cremades señala: “*No olvidemos que la inyección principal de reformismo se situaba en el centro de la Casa Real de reciente entronización, sin que nos ciñamos a la línea, superada actualmente, de exaltación reformista llevada a cabo por los Borbones*” (1993, p. 30). Incluso la moderna historiografía francesa reconoce que la influencia de su país en las reformas emprendidas por el primer Borbón en España, aunque importante, no fue tan decisiva como hasta ahora se había pensado. Así, Janine Fayard se pregunta: “*¿Cuál fue el papel de Francia en la restauración del Estado español? A menudo se tachó a los franceses de imperialismo en aquella ocasión, al poner de relieve su deseo de apoderarse del comercio con las Indias, así como el papel político de la princesa de los Ursinos, Amelot y Orry. Pero cabe recalcar que Luis XIV nunca quiso dominar España. En cuanto a las reformas, no fueron todas planeadas por franceses, y por otra parte consiguieron la adhesión de numerosos españoles*” (1982, p. 457).

floreieron de nuevo y los mercaderes revitalizaron antiguas asociaciones profesionales, que renacieron llenas de ambiciosos y pujantes proyectos. De cualquier forma, no debe olvidarse que en todo este proceso jugó un papel decisivo el empeño marcadamente voluntarista del poder político, por lo que no es de extrañar que, con el paso de los años, el empuje inicial se fuera desinflando poco a poco. Para Céspedes del Castillo, que ha estudiado esta cuestión, los años 1789 a 1792 marcaron el período de agotamiento del impulso renovador (Céspedes, 1983, p. 343).

Como ya se ha comentado, la decadencia española del siglo XVII trajo consigo, aparte de otras muchas y más graves consecuencias, un decaimiento de la contabilidad en general, con un extraño paréntesis de silencio bibliográfico contable, durante el cual en más de cien años no apareció en España, por lo que se sabe, ninguna publicación que tratase de contabilidad por partida doble. De tal manera, como ya dijimos anteriormente, este silencio se había correspondido con un curioso e increíble caso de amnesia colectiva. De este modo, cuando con la publicación en 1737 de las *Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao* se volvió a publicar algo sobre materia contable de mercaderes y se empleó por primera vez en España el término de partida doble, en toda nuestra nación se creyó que este sistema de contabilidad era una innovación llegada a través de Francia. Se había olvidado completamente la rica tradición castellana de contabilidad por partida doble desarrollada bajo el nombre clásico de sistema de Debe y Ha de Haber o, también, del Libro de Caja con su Manual. De cualquier forma, de este olvido surgió una consecuencia positiva, la incorporación de España, y en particular de la parte correspondiente a la antigua Corona de Castilla, a las corrientes de pensamiento y de terminología contables de los países de nuestro entorno, una incorporación que encontró su plenitud con la publicación del libro de José María Brost en 1825, como más adelante veremos.

Debe aclararse que el olvido indicado no se refiere a que en Castilla se hubiera olvidado la práctica de la contabilidad por partida doble. Lo que se había olvidado era la rica tradición que dicho sistema contable había tenido en los reinos de Castilla. Hay que acentuar que el olvido no se refiere a España, en general, sino a Castilla y a sus reinos, porque la tradición contable de la Corona de Aragón y sus cuatro territorios, esto es, el reino de Aragón, propiamente dicho, el reino de Valencia, el reino de Mallorca y el principado de Cataluña, tenía diferentes características y su tradición había discursado por caminos diferentes de los castellanos.

Pero, veamos a qué llamo tradición contable castellana de la partida doble y en qué consistía. En primer lugar, la vieja y rica tradición castellana de contabilidad por partida doble se sustanciaba en el hecho de que tenía una terminología propia y de que en los textos conocidos no se hacía ninguna referencia al origen de la partida doble. En efecto, totalmente al contrario de lo que ocurre en los países europeos de su entorno, el primer libro español exponiendo de forma completa la contabilidad por partida doble, o sea, el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano, que ya conocemos, no hace ninguna referencia al origen italiano del método.

Parece que el primero en atribuir en Italia la característica que luego habría de definir al método fue Giovanni Antonio Tagliente, que lo llamó "libro doble", comenzado así su obra: "*Considerando io... quanto e necessaria cosa a li nostri magnifici gentilhomeni & adaltri mercatanti el laudibile modo de tenere conto di libro dopio...*" (Venecia, 1525). Hay otra obra, anónima, de este mismo año, que comienza diciendo: "*Opera che insegn a tener libro doppio & a far partire, e ragion de*

*Banchi, e de mercantie...*", publicada también en Venecia.. El título del libro de Domenico Manzoni se titula asimismo *Quaderno doppio col suo giornale...*, publicado también en Venecia, en 1540. En Flandes, el libro de Jan Ympyn Christoffels reconocía el origen italiano del método tanto en el título como en el contenido (*Nieuwe Instructie...*, Amberes, 1543). Lo mismo ocurre en las dos traducciones de su libro, en francés (*Nouvelle instruction...*, Amberes, 1543) y en inglés (*A notable and very excellent woorke...*, Londres, 1547). Los títulos de 13 de los primeros 14 capítulos del libro de Hugh Oldcastle book (*A profitable treatyce...*, Londres, 1543), reproducidos fielmente en la obra de John Mellis (*A briefe instruction...*, Londres, 1588), son una traducción literal de los títulos de los respectivos capítulos de la Summa de Pacioli. En Alemania, el libro de Wolfgang Schweicker (*Zwifach Buchhalten...*, Nuremberg, 1549) utiliza asimismo la expresión "teneduría doble" y reconoce el origen veneciano del método. Por su parte, James Peele en el prefacio de su libro revela su familiaridad con la contabilidad italiana (*The maner and fourme...*, Londres, 1553). El autor francés Pierre Savonne usa en su libro la expresión "parties doubles", que finalmente prevalecería sobre la de "libro doble" (*Instruction et manière...*, Brussels, 1567). En los títulos de las dos versiones del libro de Simon Stevin, la flamenca y la francesa, se indica que la contabilidad explicada es la italiana (*Vorstelickē bouckhouing op the Italiaensche wyse...*, Leyden, 1607; *Livre de compte de prince à la manière d'Italie...*, Leyden, 1608).

Parece, consiguientemente, que el único país en todo nuestro entorno cultural cuyo primer libro sobre contabilidad por partida doble no hace ninguna referencia al origen italiano de la misma o al hecho de que este método se llevara en un libro doble, es decir, en un libro con dos lados, o en partida doble , fue España.

Como sabemos, el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano se titula *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*. Libro de Caja con su Manual, es decir, libro Mayor con su Diario era el nombre oficial que se daba en Castilla en esa época a la contabilidad por partida doble. Algunos libros de otros países definen también el método a partir del nombre dado a los principales libros de cuentas utilizados. Tagliente aparte de citar el *Libro doppio* menciona también el *Zornale*. Lo mismo hace Manzoni, que indica el *Quaderno doppio* y el *Giornale*. Mellis habla del *Memoriall*, *Journall* y *Leager*; mientras Schweicker señala el *Giornal* como elemento necesario de la *Zwifach Buchhalten*. Algunos de estos nombres muestran relación entre sí a través de sus respectivas lenguas, y lo que es más importante, han llegado hasta nuestros días. Esto no ocurre con los nombres castellanos: no tenían ninguna relación con los nombres dados en los países del entorno y desaparecieron cuando la Casa francesa de Borbón ocupó el trono de España.

Otro nombre dado en Castilla en esa época a la contabilidad por partida doble fue el de *Cuenta y razón por debe y ha de haber*. Al revés de lo que había ocurrido con la denominación a partir del nombre de los libros utilizados, esta expresión u otra similar es hallada frecuentemente en los libros ingleses: Oldcastle define la partida doble diciendo que es: *the good order of the kepyng of the famouse reconynge callen in latyn, dare et habere, and in englyshe, debtor and creditor*. Mellis llama a este método: *after the order of Debitor and Creditor*; y Peele lo denomina: *of Debitour and Creditour*.

Los nombres dados por Bartolomé Salvador de Solórzano a la contabilidad por partida doble no fueron invento suyo. Como ya hemos visto, la pragmática dada

en Madrid a 11 de marzo de 1552 establecía que todo banquero y comerciante que practicara comercio con el extranjero “*sea obligado a llevar libro de caja o manual en los cuales escriba los negocios y cambio que hiciere por debe y ha de haber*” Según hemos comentado también, esta pragmática confirmaba y precisaba el contenido de otra pragmática anterior, con el mismo sentido, promulgada en Cigales el 4 de diciembre de 1549. Como se ha dicho, estas pragmáticas convirtieron a España en el primer país del mundo en instrumentar la obligatoriedad de que los banqueros y mercaderes llevarán libros de cuentas y lo hicieran precisamente por el método de partida doble.

Un segundo elemento que substancia la existencia de una antigua tradición castellana de la contabilidad por partida doble es el hecho de que las pragmáticas indicadas despertaran un nuevo y gran interés por la materia contable entre los jurisconsultos españoles, conocidos y afamados en aquella época en toda Europa. Muchos juristas españoles incluyeron en sus libros opiniones y dictámenes sobre la interpretación y el alcance a dar a diversas cuestiones contenidas en las citadas pragmáticas en relación con los libros *Manual* y *Libro de Caxa*, tales como su capacidad probatoria cuando el propietario de los libros fuera obligado a presentarlos en juicio a petición del juez o de una de las partes, la distribución de las pérdidas en caso de liquidación de una sociedad, y otras muchas más.

Ya hemos visto en el capítulo 11 cómo, entre los juristas españoles más significados que trataron de estas cuestiones en sus obras, se encuentran Pedro Núñez de Avendaño (*Quadraginta responsa*, Salamanca, 1569), Martín de Azpilcueta (*Manual de confesores y penitentes*, Coimbra 1549), Domingo de Soto (*De iustitia et iure libri decem*, Salamanca, 1553-1554), Gregorio López de Tovar (*Las Siete Partidas del sabio rey don Alonso el Nono* (sic), *nuevamente glosadas*, Salamanca, 1555), Antonio Gómez (*Varium resolutionum juris civiles, communis et regii*, Salamanca, 1552), Diego de Covarrubias y Leiva (*Practicarum questionum liber unus*, Salamanca, 1556; and *Variarum ex pontificio, regio et caesareo jure resolutionum libri IV*, Lyon, 1557), Francisco de Avilés (*Nova diligens ac per utilis expositio capitum, seu legem praetorum, ac judicum syndicatus regni totius Hispaniae*, Medina del Campo, 1557), Juan Bernardo Díaz de Lugo (*Regulae juris*, Lyon 1564), Gaspar de Baeza (*De decima tutori hispanicico jure praestanda ad interpretationem Leg. II. Tit. VII. Lib. III Fori Legum*, Granada, 1567), Manuel Suárez de Ribeira (*Thesaurus receptarum sententiarum utriusque juris, quas vulgus comunes pociones vocat in alphabeti seriem digestarum*, Venecia, 1569), Juan Gutiérrez (*Tractatus de iuramento confirmatorio*, Salamanca, 1574; *Concilia sive response*, Salamanca, 1587; y *Practicarum quaestionum*, Salamanca, 1589), Juan García de Saavedra (*De expensis et meliorationibus*, Alcalá de Henares, 1578), Juan de Matienzo (*Commentaria in librum quintum recolectionis legum Hispaniae*, Madrid, 1580), Alfonso de Acevedo (*Commentarium juris civilis in Hispaniae regias constituciones*, Salamanca, 1583-1598), Antonio Ayerbe de Ayora (*Tractatus de partitionibus bonorum communium inter maritum et uxorem et filios ac haeredes eorum*, Granada, 1586), Alvaro Valasco (*Quaestionum juris emphyteutici liber primus, sive prima pars*), Luis de Molina (*De iustitia et iure*, Cuenca, 1593-Amberes, 1609), Jerónimo Castillo de Bobadilla (*Política para corregidores y señores de vasallos, en tiempo de paz, y de guerra*, Madrid, 1597), Francisco Muñoz de Escobar (*De ratiociniis administratorum et alliis variis computationibus tractatus. Omnibus quidem iuri operam dátibus, tam in theoria, quam in Praxi perutilis: & non minus Iudicibus, quam Advocatis valdè neces-*

*sarius*, Medina del Campo, 1603), Juan de Hevia Bolaños (*Labyrintho de comercio terrestre y naval. Donde breve y compendiosamente se trata de la mercancía y contratación de tierra y mar*, Lima, 1617).

Sobre el contenido de todas estas obras concerniente al Manual y al libro de Caxa se han dado también algunos detalles en el capítulos 11, aunque donde hablo de forma algo más detallada sobre ellos es en mi *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*, Madrid: Banco de España, Servicio de Estudios, 1981. También se ha hecho ya referencia a alguno de estos libros al hablar en el capítulo 17 de las obras de Francisco Muñoz de Escobar (1603) y Juan de Hevia Bolaños (1617), dos eminentes tratadistas jurídicos que escriben poco después de finalizado el siglo XVI, apoyándose para sus trabajos en dichos tratados jurídicos. Hasta donde yo alcanzo, en ningún país puede encontrarse en tan reducido espacio de tiempo un conjunto semejante de libros jurídicos que traten de cuestiones relativas a la contabilidad por partida doble en dicha época. Por otra parte, como ya se ha comentado, tampoco en ningún país se había regulado anteriormente la obligación de llevar cuentas, y menos expresamente por partida doble, a los banqueros y grandes mercaderes. Si bien es cierto, como también se ha indicado antes, que la ley 67 del *Cuaderno de Alcabalas* promulgado por los Reyes Católicos en Tarazona el 18 de marzo de 1484, imponía ya a los comerciantes y tenderos la obligación de llevar un libro de cuentas, pero ello se hacía sin especificar el sistema contable a emplear, al simple objeto de que se pudiera comprobar la correcta liquidación del impuesto de alcabala (Hernández, 1989a, p. 24).

Un tercer hecho que acredita la existencia de una tradición castellana de la partida doble lo constituye la introducción de este método para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla como primera gran nación en el mundo en hacerlo, tema del cual ya se ha hablado también cumplidamente.

Por otra parte, el libro de Bartolomé Salvador de Solórzano y los libros jurídicos mencionados no fueron los únicos textos del siglo XVI y primeros del XVII en los cuales se habla del método contable del “Debe y ha de haber” o, por otro nombre, del “Libro de Caxa con su Manual”. Dentro de la extrema pobreza de textos sobre contabilidad por partida doble en la España de esos tiempos, se encuentran, sin embargo, dos textos más, si bien muy breves: los *Memoriales de Salavert, caballero catalán*, de los que ya se ha hablado extensamente en páginas anteriores. Consisten en dos informes presentados hacia 1604 por Gabriel de Salavert a las Cortes castellanas, siguiendo su requerimiento, sobre la difícil situación en que se encontraba el país. Localicé estos informes en el archivo de la Real Academia Española de la Historia y los presenté en un artículo publicado en la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVII, No. 56, mayo-agosto de 1988.

He hecho referencia también al opúsculo impreso, de autor anónimo, titulado *Negociación de Cambios*, fechado en Madrid a 15 de abril de 1633, que se halla custodiado en la Biblioteca Nacional y que José María González Ferrando en 1993 presentó, transcribió y publicó en 1993.

Asimismo se ha hablado ya de dos libros en español escritos por autores judíos de raíces españolas, emigrados a Holanda, que tratan de la contabilidad por partida doble, el de Jacob de Metz: *Sendero mercantil*, publicado en 1697, y el de Gabriel de Souza Brito, *Norte mercantil y crisol de quentas*, publicado en 1706, ambos impresos en Amsterdam.

En todos estas publicaciones se hacía referencia y se hablaba del “libro de Caxa con su Manual” como del método castellano de contabilidad por partida doble.

Los anteriores párrafos no intentan sugerir de ningún modo que la partida doble castellana pudiera tener un origen independiente de la italiana. En un capítulo anterior se ha dejado bien claro que, para nosotros, el origen italiano de la contabilidad por partida doble es un hecho incontestable. Lo que se quiere indicar simplemente es que existió realmente una antigua tradición de la partida doble muy rica en Castilla, testificada por el empleo de una terminología propia y por la presencia de unos hechos que nunca se habían producido antes en otros países, como la obligatoriedad de su empleo para determinada clase de banqueros y hombres de negocios, o como su introducción para llevar las cuentas centrales de una gran nación.

El paso de los años hizo que dicha tradición fuera siendo olvidada de forma progresiva, posiblemente como una expresión más de la decadencia del Imperio español. De tal modo, cuando en 1737, es decir, sólo treinta y siete años después de la entronización de Felipe V, primer rey español de la Casa de Borbón, se publicaron las *Ordenanzas del Consulado de Mercaderes de Bilbao*, con la aparición por primera vez en Castilla de la expresión “partidas dobles”, las gentes, incluso los mercaderes que practicaban cada día dicho método contable, pudieron pensar que el mismo era una innovación llegada a España a través de Francia.

Como en seguida veremos, ni en la parte contable de las *Ordenanzas del Consulado de Mercaderes de Bilbao*, ni en ninguna de las que la siguieron, se hace referencia a la antigua terminología castellana del “libro de Caxa con su Manual” ni a ninguna de las pragmáticas y normativa posteriores que los regulaban. Resulta altamente sorprendente que los propios mercaderes, que eran quienes redactaban las Ordenanzas o, al menos, sus borradores, no recordaran los nombres de los libros contables que estaban llevando cada día o, si los recordaban, que no hicieran ninguna referencia a ellos. Parece como si, de golpe se quisiera borrar todo recuerdo cultural del pasado, para empezar un futuro nuevo y más prometedor.

Sea como fuere, debe decirse con respecto a este caso de amnesia colectiva o de deliberado borrón y cuenta nueva, que ningún historiador moderno de la contabilidad ha escrito, ni posiblemente pensado, que este olvido de la tradición castellana de la partida doble supusiera también un olvido de su práctica. Obviamente, los mercaderes más importantes y avanzados seguirían llevando sus contabilidades por partida doble, aunque la legislación imponiendo esta obligación parece que hubiera ido cayendo en desuso, como veremos un poco más adelante. Pues, no es imaginable que este olvido de la tradición junto con el silencio bibliográfico se correspondiera con una falta de práctica contable por parte de las casas de comercio y hombres de negocios: todos ellos necesitarían llevar sus cuentas. Por su parte, las entidades públicas y religiosas, terratenientes y entidades sin ánimo de lucro continuarían llevándolas por Cargo y Data, como era su costumbre, pues el fenómeno no iba con ellas. Ciertamente, no hay estudios sobre libros de cuentas castellanos de partida doble de este período, pero ello se debe con toda probabilidad a la falta de investigación sobre esta época.

Sin embargo, existe un artículo presentado en el VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, celebrado Valladolid del 5 al 7 de noviembre de 2008 ([www.aeca.es/pub/catalogo/catalogo.htm](http://www.aeca.es/pub/catalogo/catalogo.htm)), del que se colgó luego en internet una versión suavizada, pero igualmente inexacta, en el que, confundiendo la tra-

dición cultural con la utilización práctica de la contabilidad por partida doble se niega la existencia de este período de olvido. También se confunden al respecto los usos y prácticas de la contabilidad por partida doble en los Reinos de Castilla con los de la Corona de Aragón y, en especial con los del Principado de Cataluña, citándose libros de cuentas de finales del siglo XVII y del XVIII estudiados por J. Carles Maixé-Altés (1994a, 1994b, 1995).

Precisamente, en lo tocante a esta cuestión, debe decirse que el único autor moderno que yo conozco que pensara, no ya que la práctica de la partida doble hubiera desaparecido de España en este período, sino que la práctica de la misma no fue introducida en España hasta comienzos del siglo XIX, fue el distinguido estudioso catalán de la contabilidad Antonio Torrents y Monner, que en su conocida obra *Enciclopedia comercial*, Barcelona, 1884-85, vol. III, página 479, comentó textualmente: *"En España no se introdujo la Teneduría de libros por partida doble hasta principios del presente siglo* (es decir, del XIX) *siendo algunas casas de comercio de Madrid y Barcelona, las primeras que llevaron su contabilidad con arreglo a este método"*. Tal vez hubiera modificado esta opinión al publicar, en 1895, el *Tratado de teneduría de libros*, y comentar en él las pragmáticas de Cigales y Madrid, de 1549 y 1552, respectivamente. O, tal vez, no relacionarse este hecho con su anterior aserto, como una prueba más del desconocimiento vigente a la sazón de lo que significaba la cuenta y razón por el "libro de Caxa con su Manual".

Los tratados de contabilidad de partida doble de Luis de Luque y Leyva, de los que hablaremos próximamente, son asimismo una muestra del olvido de la antigua tradición castellana.

En cualquier caso, lo cierto es que también en lo contable el advenimiento de la Casa de Borbón supuso para la contabilidad española un impulso renovador que la sacó del marasmo en el que había caído, trayendo nuevos aires y nueva terminología. En tal sentido, hablamos de un renacimiento del pensamiento contable español, que constituye el marco de esta parte del libro. Este renacimiento es, en realidad, una materia que ha sido todavía muy poco explorada y en la parte en que lo ha sido, no siempre se ha hecho con la profundidad que el tema merece. En cualquier caso, las investigaciones realizadas no han sido tratadas, por lo regular, con un criterio unitario, como facetas del mismo fenómeno global, buscando e investigando las interconexiones posiblemente existentes entre los hechos estudiados. Esta Quinta Parte, con su limitadísimo alcance, no aspira por supuesto a poner remedio a esta situación, sino simplemente a ponerla de manifiesto, como antes se comentaba, y a testimoniar las enormes e interesantes posibilidades de investigación que ofrece este campo, como otros muchos de la historia de la contabilidad española.

El Renacimiento del pensamiento contable español tuvo lugar tanto en el marco de la contabilidad pública como en el de algunas instituciones propiamente privadas, aunque siempre bajo la tutela y el impulso público. En cada uno de los marcos, público y privado, pueden distinguirse varios frentes. Aunque hay muchos más frentes que los que citamos y estudiamos, siquiera someramente, que son fruto del resurgir económico y contable español, como, por ejemplo, el de las Sociedades Económicas de Amigos del País o el de las Compañías de Comercio y Fábrica peninsulares, nos parece, por lo que sabemos hasta ahora, que los más importantes a nuestros efectos son los que se ofrecen a continuación en el siguiente cuadro sinóptico:

- a) Contabilidad de la Real Armada.
- b) Implantación de la partida doble en las Cajas Reales de las Indias.
- c) Contabilidad de las Reales Fábricas.
- d) Ordenanzas contables de los Consulados de Comercio.
- e) Contabilidad del Banco Nacional de San Carlos.
- f) Contabilidad de las Compañías privilegiadas de comercio con las Indias.

Todos estos temas serán tratados en los capítulos siguientes, con una extensión muy dispar, en función, en primer lugar, de la atención que yo haya dedicado personalmente a los mismos, pero también del grado de conocimiento de que se tenga de ellos por las investigaciones llevadas a cabo por otros autores y de la importancia que, en general, se les haya atribuido.

Pero antes de pasar a esos capítulos, introduciremos en el actual unas secciones o subcapítulos para tratar de algunos temas puntuales que también presentan iniciativas innovadoras típicas de la política llevada a cabo por monarquía borbónica o cuestiones que merece la pena conocer.

## 21.1. El Asiento de negros

Uno de estos episodios singulares de la época, que facilitó la entronización de la Casa de Borbón en España, fue el Asiento de negros concertado por Felipe V con la reina Ana de Gran Bretaña, firmado en Madrid el 26 de marzo de 1713.

Al morir Carlos II sin descendencia, había dos posibles herederos al trono de España: por un lado Carlos, archiduque de Austria, hijo de Leopoldo I de Habsburgo, sobrino del rey Felipe IV de España, y de su tercera mujer Leonor Magdalena de Palatinado-Neoburgo. Y, por el otro, el príncipe Felipe de Anjou, nieto de Luis XIV y de la infanta española María Teresa de Austria, hermana de Felipe IV. Después de muchas intrigas en la Corte y de maquinaciones de las potencias extranjeras, Carlos II optó finalmente por declarar heredero del trono a Felipe de Anjou.

Esta decisión irritó a Leopoldo I, que contaba con que el futuro rey de España sería su hijo, y preocupó grandemente a Inglaterra y a los Países Bajos, que temían la concentración de poder que supondría la unión familiar entre Francia, con su ambicioso y poderoso rey Luis XIV, y una España ya decaída, pero conservando intacto su imperio americano. Gran Bretaña, las Provincias Unidas de los Países Bajos, Austria y Dinamarca, a los que más tarde se unirían Portugal, Prusia y Saboya, formaron en 1701 en La Haya la llamada Segunda Gran Alianza<sup>201</sup>, con el objetivo de impedir que Felipe de Anjou reinara efectivamente en España. La Gran Alianza de La Haya declaró la guerra a Francia y España en 1703.

El curso de la guerra sufrió varias alternativas, aunque al cabo de los años se fue decantando a favor de Inglaterra. Sin embargo, algo sucedió que vino a cambiar los planes de Inglaterra y de los Países Bajos: José I de Habsburgo, que había sucedido a su padre Leopoldo I a la muerte de éste, en 1705, murió el 17 de abril de 1711. Entonces, fue nombrado rey el archiduque de Austria Carlos, pretendiente al trono de España. Si Inglaterra y los Países habían temido la unión familiar de Francia y España, más temieron aún la unión en la misma persona de las co-

<sup>201</sup> La Primera Gran Alianza o Liga de Augsburgo estuvo integrada por Austria, las Provincias Unidas de los Países Bajos, España e Inglaterra para oponerse y hacer la guerra a Luis XIV, que había invadido Renania en 1688.

ronas de Austria y España, que reviviría los tiempos de Carlos V. De tal modo, Inglaterra vino a aceptar al final el nombramiento de Felipe de Anjou al trono de España, que ya había sido coronado el 16 de noviembre de 1700. Pero esta aceptación, que culminó en los Tratados de Utrecht, se sujetó a la imposición por parte de Inglaterra de ciertas condiciones muy ventajosas para ella, que negoció directamente con Luis XIV. Entre otras cosas importantes que no vienen aquí al caso, Gran Bretaña exigió a Luis XIV que España firmara un Asiento de negros a favor de la South Sea Company, sustituyendo a la Compañía Real de Guinea en el tráfico negrero. En efecto, apenas subido al trono, Felipe V había concedido en 1701 el monopolio de dicho tráfico a la indicada Compañía, una empresa comercial francesa en la que tenía intereses su abuelo, Luis XIV. El Asiento de negros fue una de las concesiones más importantes obtenidas por Gran Bretaña en la Paz de Utrecht que puso término a la guerra de Sucesión española.

El Asiento fue firmado en Madrid el 26 de marzo de 1713 y al día siguiente se dio por concluido, en Madrid también, el tratado preliminar de paz entre España e Inglaterra, que luego fue ratificado por el Tratado de Paz y Amistad entre España y Gran Bretaña, uno de los Tratados de Utrecht, firmado en dicha ciudad el 13 de julio de ese mismo año 1713 por el duque de Osuna y el marqués de Monteléon, en representación de Felipe V de España, y por John, obispo de Bristol, y Thomas, conde de Strafford en representación de la reina Ana de Gran Bretaña. Por medio de dichos Tratados de Utrecht, Felipe V obtuvo, después de diez años de luchas, el reconocimiento como rey de España y de las Indias por parte de todos los países firmantes.

Por otra parte, en el artículo 12 del Tratado de Paz y Amistad, como signo de la importancia que Inglaterra daba a la concesión del indicado Asiento, se hacía una referencia al mismo, que comenzaba en los siguientes términos: *“El rey católico da y concede á su Majestad británica y á la compañía de vasallos suyos formada para este fin la facultad para introducir negros en diversas partes de los dominios de su Majestad católica en América, que vulgarmente se llama el asiento de negros, el cual se les concede con esclusión de los españoles y de otros cualquiera por espacio de treinta años continuos que han de empezar desde 1.º de mayo de 1713”*.

La trata de negros con destino a las Indias españolas ha sido objeto de diversos estudios desde que, en 1906, George Scelle publicó su monumental obra *La traite négrière aux Indes de Castille*, que vio la luz pública en París, de manos de la editorial L. Larose & L. Tenin. En ella se describían todos los asientos otorgados por la Corona española con vistas al suministro de esclavos negros con destino a las Indias, incluido el que fue, seguramente, el más importante de todos –en sentido económico y en sentido político–, el Asiento de la South Sea Company, firmado en 1713, si bien este último sólo se estudiaba en su etapa inicial de negociación y en su calidad de condición previa a la firma del tratado de paz de Utrecht.

Con todo, los trabajos más importantes que se han publicado hasta ahora sobre este Asiento han sido las investigaciones realizadas por Rafael Donoso Anes, el prestigioso historiador de la contabilidad de la Universidad de Sevilla. En efecto, hasta estas investigaciones no se había realizado ni publicado un trabajo tan completo y detallado sobre el Asiento con la South Sea Company como el supuestamente por su libro *El asiento de esclavos con Inglaterra (1713-1750). Su contexto histórico y sus aspectos económicos y contables*, publicado por la Universidad de Sevilla en 2010. Los estudios anteriores al suyo tocan, sobre todo, aspectos políticos,

administrativos y sociales o bélicos de la trata de esclavos, tratando sólo marginalmente los aspectos económicos, que paradójicamente constituyen la motivación y el centro del Asiento, que la reina Ana y la Gran Bretaña consiguieron obtener, aprovechando el empeño de Luis XIV y de su propio nieto Felipe de Anjou de que se le aceptara como rey de España. Digamos de paso, que precisamente bajo el centro de la reina Ana se consiguió que, el 1 de mayo de 1707, Inglaterra, Escocia e Irlanda se unieran en una sola nación, dando lugar a la Gran Bretaña. Ana fue, así, la primera reina de la Gran Bretaña.

Volviendo a los estudios sobre el Asiento de negros, debe decirse que, aparte de no centrarse en los aspectos económicos, ninguno de ellos se basó en el examen y análisis de las cuentas formuladas con motivo de las operaciones comerciales realizadas con los esclavos y las mercancías transportados por los navíos a la América hispana. Estas cuentas son importantes porque, aparte de permitir conocer el volumen de las transacciones y del negocio realizado por la Compañía, debían dar a conocer en su tiempo la parte de beneficios que correspondía a la monarquía española de acuerdo con lo establecido por el Asiento. Con su investigación Rafael Donoso, no sólo completó y precisó aspectos del tema que eran totalmente desconocidos, sino que presentó una metodología de investigación nueva, a partir del análisis de los registros contables, una metodología que ha de procurar importantes frutos cuando se aplique a otros casos de la explotación de esclavos. Como tantos otros historiadores actuales de la contabilidad, Donoso ha abierto la puerta de unos senderos de la historia económica que sólo ocasionalmente habían sido transitados antes por unos pocos historiadores económicos, buenos conocedores de la contabilidad.

Cuando Rafael Donoso topó con el tema en el Archivo General de Indias se dio cuenta inmediatamente de la importancia de lo que le había caído entre sus manos y se aprestó a dedicar a su investigación todo el esfuerzo y todo el tiempo que la misma requirieran. A este objeto, siguiendo la pista del Asiento, visitó también el Archivo General de Simancas, el Archivo Histórico Nacional y la Biblioteca Nacional. Pocos historiadores de la contabilidad han consultado tantos archivos como él. Su investigación fue muy rica y prolongada, de manera que, desde que presentó su primer trabajo sobre la materia, titulado "Accounting and Slavery: The English Company of The South Sea Accounts: first period 1713-1722", en el *VIII World Congress of Accounting Historians*, celebrado en Madrid el año 2000, hasta la culminación, en 2010, de su trabajo, que recoge los principales resultados del mismo, con la publicación del citado libro *El asiento de esclavos con Inglaterra (1713-1750) Su contexto histórico y sus aspectos económicos y contables*, transcurrieron once años, años que fueron jalones con doce trabajos más, que yo conozca, aparte de los que abren y cierran la investigación (Donoso, Rafael, 2001a, 2001b, 2002a, 2002b, 2003, 2005, 2006, 2007a, 2007b, 2008a, 2008b, 2009). Asimismo, el año 2009 publicó un trabajo en colaboración con Salvador Carmona y Stephen P. Walker que sirve de contrapunto británico a la investigación, pues refleja mayormente el punto de vista inglés (Carmona *et al.*, 2010).

De la investigación en sí, solamente me cabe decir aquí que es un estudio profundo y de gran calado, minucioso, que no solamente describe los hechos, sino que los analiza, explica e interpreta con la agudeza propia de Rafael.

En síntesis, mediante el Asiento los ingleses se obligaban a situar en la América española "ciento cuarenta y cuatro mil negros, piezas de Indias de ambos sexos y

*de todas edades, á razon en cada uno de los dichos treinta años de cuatro mil y ocho cientos negros, piezas de Indias*" (artículo 1º). Aparte de ser una obligación, era un privilegio que se les concedía en exclusiva (artículo 18º), y por cada negro que llevasen a las Indias habían de pagar los asentistas al monarca español la cantidad de treinta y tres pesos escudos de plata y un tercio (artículo 2º).

Por otra parte se especificaba que cuando en el puerto de destino se desembarcase a

*"los negros en todo ó en parte podrán al mismo tiempo desembarcar las provisiones que llevaran para su sustento, poniéndolos en algunas casas particulares ó almacenes, obtenida licencia de los ministros que los hubieren visitado, para evitar por este medio ocasion de fraude ó controversia; pero no podrán desembarcar, introducir ni vender ningun jénero ni mercadería con ningun pretexto ni motivo (porque si algunas se hallaren en los navíos, han de ser comisadas como si estuviesen en tierra) sí solo los dichos esclavos negros, y almacenar los bastimentos para su manutención"* (artículo 22º).

Es decir, que en los barcos solamente se podía embarcar y transportar a los negros y las provisiones necesarias para el mantenimiento de ellos y de la tripulación.

Esta última condición no fue respetada en absoluto. De hecho parece que los ingleses no tuvieron nunca la intención de cumplirla. Cargaron las naves de mercancías para desembarcarlas en los puertos de arribo, confiando en que podrían sobornar a los funcionarios españoles, como parece que, efectivamente, ocurrió.

Por otra parte, se permitía a las naves que cargasen todo tipo de mercancías para el viaje de retorno, pudiendo venderlas libremente (artículo 17º).

Aparte de ello, se especificaba que tanto la reina de Inglaterra como el rey de España habrían de percibir cada uno el veinticinco por ciento de los beneficios obtenidos por la Compañía. Si bien, con respecto al rey de España se decía que "*para haber de gozar su Majestad católica de los útiles y ganancias que puede producir este negociado, hubiese de pagar anticipadamente á los dichos asentistas un millon de escudos de plata*". En caso de que el rey español no juzgase conveniente adelantar esta cantidad, para gozar del beneficio anterior debería pagar un interés del 8 por 100 anual de la cantidad indicada (artículo 28). Esta opción fue, para su fortuna, la que Felipe V adoptó.

Los asentistas, habrían de dar "*cuenta de los útiles y ganancias que hubiere, despues que hayan cumplido los primeros cinco años de este asiento*" (artículo 29),

Sin embargo, las cuentas no fueron rendidas en este plazo, ni nunca adecuadamente, pues cuando se presentaron fue con mucho retraso y después de varias reclamaciones, siendo, aparte de ello, claramente incompletas y defectuosas.

Otra concesión que España hizo para que los asentistas aceptaran de buen grado el contrato fue la del llamado "navío de permiso", que la Compañía podía enviar anualmente para su venta en las ferias celebradas en los puertos. El monarca español, al igual que en el caso de los esclavos, debía participar en los beneficios con un veinticinco por ciento de los generados por las operaciones de compraventa de los géneros transportados en cada navío, tanto en el viaje de ida como en el de vuelta.

Finalmente, en testimonio de su gratitud por el reconocimiento que la reina inglesa le había hecho como rey de España, Felipe V autorizó, poco después de la firma del tratado de Utrecht, en calidad de regalo a la reina Ana, que dos navíos de quinientas o seiscientas toneladas cada uno, como máximo, llevaran mercancí-

as para vender libremente en las Indias sin esperar a que hubiera ferias, con la condición de que el monarca español se llevara el diez por ciento de los beneficios obtenidos. Por otra parte, no parece que fuera la reina Ana de Gran Bretaña la causante del desafortunado desarrollo del Asiento, pues falleció en 1714 y además parece que tenía un carácter tranquilo y afable, prefiriendo la vida retirada al boato de la Corte. En otro orden de cosas, es digno de mención el hecho de que ella fuera quien dictó, en 10 de abril de 1710, la primera ley del mundo protegiendo los derechos de autor.

La vida del Asiento tuvo un curso agitado, pues durante su vigencia tuvieron lugar tres guerras de España con Inglaterra, durante las cuales se suspendieron los envíos. Debido a estas guerras y a las reclamaciones por las represalias y confiscaciones de bienes ingleses llevadas a cabo por España con motivo de ellas, los navíos anuales de permiso, que, según lo previsto, hubieran debido ser treinta, fueron solamente siete: el primero en 1716 y el último en 1732.

En este hecho tuvo, posiblemente, influencia la circunstancia de que en ese año hubiera tomado cartas en el asunto José Patiño, que era, secretario de Estado y Despacho de Marina e Indias, y de Hacienda, el cual a partir de 1726 se había hecho cargo de la dirección de la política exterior española. Con tal motivo extremó los controles sobre el desarrollo del Asiento de manera que, desde ese momento, la South Sea Company tuvo grandes dificultades para continuar las prácticas fraudulentas y de contrabando que había venido ejerciendo hasta entonces.

Las medidas instrumentadas por Patiño, así como la no aceptación en su integridad de las reclamaciones presentadas en concepto de compensación por los bienes represaliados, motivo de constantes disputas, el rechazo de las cuentas adulteradas y con omisiones graves, etc., hicieron incómodo el mantenimiento del Asiento para la Compañía del Mar del Sur. Por tal motivo intentó conseguir que España le concediera autorización para subarrendarlo, cosa que no le fue concedida.

Finalmente, sin que el rey de España hubiera recibido ni uno solo de los reales que debían corresponderle de los beneficios obtenidos por la Compañía, como estaba estipulado, el Asiento se dio por finiquitado el 5 de octubre de 1750, con la firma en Madrid del Tratado Particular de Indemnizaciones y Comercio entre España e Inglaterra. La Corona española pagó cien mil libras esterlinas a la Compañía en compensación por los bienes represaliados, los géneros decomisados injustamente a juicio de la Compañía y el posible lucro cesante por la cancelación del Asiento sin haberse cumplido los treinta años previstos de ejercicio efectivo. De esta forma se liberó España del compromiso contraído.

España obtuvo del Asiento la colocación en las Indias de los esclavos que precisaba. Sin embargo, debido a las guerras y a la incompleta consumación del Asiento, su número fue muy inferior al previsto. Debido a las cuentas no presentadas, así como a la falta de acuerdo sobre las reclamaciones y a discrepancias diversas, el autor del libro no ha podido llegar a conclusiones definitivas en cuanto a ese número, ni sobre el importe total de las ventas y de los beneficios reportados por ese comercio. A falta de ello, indica las cifras que aventuran otros autores que han trabajado sobre la base de la documentación custodiada en Inglaterra. En relación con el número de esclavos introducidos en las Indias españolas en los 538 viajes realizados, Victoria Gardner Sorsby señala en su tesis doctoral de 1975 que se elevó a 64.399, una cifra muy alejada, por tanto, de los 144.000 previstos (Gardner, 1975, p. 277).

En cuanto a los beneficios económicos que el Asiento reportó a la South Sea Company, los autores consultados por el autor muestran grandes discrepancias. Para unos, la Compañía obtuvo enormes beneficios, sobre todo debido al contrabando efectuado. Para otros, en cambio, la Compañía no consiguió los beneficios que esperaban sus fundadores.

En cualquier caso, el Asiento, por cuanto supuso la introducción de una cuña en el monopolio del comercio con las Indias, constituyó un antecedente de la liberación de dicho comercio, que se produjo durante el reinado de Carlos III con el Decreto de 16 de octubre de 1765 y la Instrucción de ese mismo año, juntamente con las siguientes medidas.

## **21.2. Repoblación de Sierra Morena**

Otro tema puntual que también representa una iniciativa innovadora dentro de los procesos llevados a cabo en el marco de la monarquía borbónica durante el siglo XVIII fue la repoblación de Sierra Morena con colonos alemanes con el fin, sobre todo, de desinstalar a las bandas de bandoleros que campaban por ellas a su antojo, hecho que había dado lugar a la frase, corriente hoy todavía de “vete a robar a Sierra Morena”. El deseo de poblar Sierra Morena venía ya de lejos, por lo menos desde 1447, cuando la población de Baeza propuso al rey Enrique IV la idea de crear un pueblo de 50 vecinos en el sitio donde lugar la batalla de las Navas de Tolosa, al objeto de dar seguridad a estos parajes ([www.realsociedaddeeconomicajaen.com/I\\_Congreso\\_Ilustracion/la\\_colonizacion\\_de\\_sierra\\_morena.htm](http://www.realsociedaddeeconomicajaen.com/I_Congreso_Ilustracion/la_colonizacion_de_sierra_morena.htm)).

El proyecto ilustrado fue idea de Campomanes al objeto de garantizar la seguridad del tráfico de las personas y mercancías que transitaban por el Camino Real de Andalucía. La realización del mismo fue encomendada a Pablo de Olavide, Intendente de Andalucía que lo inició en 1767, asentando el cuartel general en La Carolina, población que ya estaba terminada en 1770. Pese a las dificultades, la colonización se afianzó y fruto de la misma fue la creación de unas 20 poblaciones en las provincias de Jaén, Córdoba y Sevilla, habitadas por poco más de 6.000 colonos, unas mil quinientas familias, cuyos descendientes pueden ser todavía identificados, sobre todo, en poblaciones como La Carlota, La Luisiana, Cañada Rosal, La Carolina, etc.

Juan Baños Sánchez-Matamoros hizo una tesis doctoral sobre el tema a partir de los registros contables que se han conservado, una tesis que bajo el título: *Discurso, poder y contabilidad: Un Análisis Foucaultiano en el caso de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1772)*, presentó el año 2003 en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Previamente había presentado ya un trabajo sobre el tema y posteriormente presentó varios más en colaboración con los directores de su tesis, Concha Álvarez-Dardet y Francisco Carrasco (Baños, 2002; Baños *et al.*, 2005; Álvarez-Dardet *et al.*, 2002a, 2002b, 2002c, 2004, 2005, 2006).

## **21.3. Los escasos tratados de contabilidad por partida doble del siglo XVIII**

Otra cuestión que no cabe descuidar en esta Parte dedicada al Renacimiento del pensamiento contable español del siglo XVIII es la de mencionar los tratados contables publicados en este período. Pero, lamentablemente, en este apartado só-

lo hay dos trabajos que ofrecer. Realmente, poca cosecha para todo un Renacimiento. El primero de ellos es el libro de Luis Luque y Leyva: *Arte de Partida Doble*, publicado en Cádiz el año 1774, en primera edición, en el que el autor afirma que su libro es el primero publicado en español sobre contabilidad por partida doble. Contiene también errores técnicos, que corrige en la segunda edición, publicada asimismo en Cádiz el año 1783, con el título *Arte de Partida Doble Ilustrado*. En cualquier caso el libro se queda en una obra mediocre, cuyo principal mérito es el de ser el primer tratado contable escrito por un español 184 años después de que apareciera el anterior, el sobresaliente *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes, y otras Personas, con la Declaracion dellos*, de Bartolomé Salvador de Solórzano. Tanto la obra de Luis de Luque como la vida del autor han sido estudiados por José María González Ferrando con su habitual pericia y amor por el detalle (1992).

El segundo es ya otra cosa, pues constituye una obra de primera categoría, escrita por Sebastián de Jócano y Madaria, una persona que trabajó en la Contaduría General del Consejo de Indias, bajo las órdenes de Francisco Machado Fiesco, precisamente en los años en que fue implantada la contabilidad por partida doble en las Cajas Reales de las Indias. Machado apreció mucho las cualidades de Jócano, al que propuso para varios ascensos, eligiéndolo, junto a Pedro Carranza, para que trabajase en el despacho que tenía montado en su casa particular para los asuntos secretos que llegaban por vía reservada. Presumiblemente, las ideas contables de Jócano proceden en gran parte del magisterio de Francisco Machado, como en seguida veremos.

En 31 de octubre de 1796, sin dejar de pertenecer a la Contaduría General, tomó posesión del cargo de Tesorero del Real y Supremo Consejo de las Indias, y en 21 de febrero de 1798 fue nombrado Ministro Supernumerario de la Contaduría Mayor de Cuentas, con cuyo motivo sí dejó ya la Contaduría General (Rafael y Alberto Donoso, 1998, *pássim*). El tratado en cuestión se titula: *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razón contra la opinión del Baron de Bielfeld, acerca del Arte en general y del Método llamado de Partidas Dobles en particular*, y fue publicado en Madrid el año 1793. AECA publicó en 1998 una reproducción fotográfica del mismo, precedida por un estudio introductorio redactado por Rafael y Alberto Donoso Anes, del que se han sacado las noticias que se ofrecen más arriba. Dicha obra está, pues, también, adecuadamente estudiada.

## CAPÍTULO 22

# LA REAL ARMADA Y SU CONTABILIDAD

La contabilidad de la Real Armada en la época que nos ocupa ha sido estudiada por Juan Torrejón, por José Enrique Blasco Leante, por Isidoro Guzmán Raja, por José Luis Montoya Chinchilla y por mí mismo, según veremos a continuación, y se ha centrado, fundamentalmente, en la contabilidad llevada en los navíos.

En realidad, fue mi trabajo “Administración y contabilidad en los buques de la Real Armada española. Ordenanza de 1735”, presentado en inglés en el *7th World Congress of Accounting Historians*, que fue celebrado en Kinsgton, Canadá, los días 11 a 13 de agosto de 1996 y publicado en español años después, el 2004, en la *Revista Memoria*, de Colombia, el que abrió el camino al estudio de la contabilidad de la Real Armada española.

En este trabajo no sólo se habla de la Ordenanza de 1735 indicada en el título, pues el estudio de esta disposición se inserta en un amplio contexto general y naval de la época en España, del que se ofrecerá aquí un breve resumen para situar al lector en materia. De tal modo, se recuerda que al llegar a España el rey Felipe V, el antiguo poderío naval español no era más que un recuerdo (Tormo, 1949, p. 5). En efecto, en el año 1694 el número de las fuerzas marítimas españolas se reducía a diez navíos de guerra, que según algunos autores estaban en tan mal estado que apenas podían soportar los efectos del retroceso producido por sus propias baterías al abrir fuego (Pando Villarroya, 1982, p. 21).

En 1702, reinando ya Felipe V, la situación no había mejorado como comenta un escritor de la época: “*Vacíos los arsenales y astilleros, se había olvidado el arte de construir naves, ni tenía el Rey más que las destinadas al comercio de las Indias y algunos galeones; seis galeras consumidas del tiempo y del ocio se ancoraban en Cartagena*” (Bacallar, s.a., I, p. 45). Hasta tal punto era grave la situación, que cuando Felipe V quiso partir de Barcelona para Nápoles el 8 de abril de 1702, como carecía de Armada, tuvo que pedir ayuda a su abuelo, Luis XIV de Francia, quien puso a su disposición una escuadra de ocho navíos de guerra (Fernández Duro, 1900, VI, p. 12).

De igual manera, los galeones de la plata, detenidos desde hacía más de un año en Cádiz sin determinarse a emprender viaje por falta de escolta, salieron por fin hacia las Indias en 1701 protegidos por una escuadra francesa de seis navíos de guerra (Fernández Duro, 1900, VI, p. 8). Como dice el propio José Patiño, unos años más tarde, en su *Exposición reservada*, escrita de su puño y letra: “*Llegué a Cádiz, y verdaderamente encontré lo mismo que me había prevenido el dicho D. Andrés de Pez, de que no hallaría exposición alguna para apresto de navíos, pues no había ni siquiera un paraje donde se pudiese cocer un caldero de brea, y todos los navíos estaban en la bahía, perdiéndose los pertrechos y los buques*” (Rodríguez Villa, 1882, pp. 25 s.).

Habida cuenta de la situación y de las necesidades navales que la Guerra de Sucesión le imponía, Felipe V tomó pronto la determinación de rehacer la marina de guerra española. El 5 de junio de 1705 establece en España el cargo de Intendente de Marina (Gómez Roubaud, 1802, p. 25), denominación importada de la Administración pública francesa y derivada del término latino “*intendens, intendentis*”, participio presente de “*intendere*”, dirigir, encaminar<sup>202</sup>. El uso documentado

202 Según comenta Kamen el establecimiento general del sistema de Intendencias regionales o provinciales tuvo lugar en 1711 de acuerdo con el Proyecto del ministro Bergeyck que fue aprobado en el Consejo del 20 de noviembre de dicho año (Kamen, 1964). Sin embargo, ya vemos como la utilización de la expresión de Intendente de Marina fue anterior.

de la expresión “intendant” se remontaba en Francia al año 1568, aunque la voz “intendance” se puede hallar ya en 1537 (Bloch, Oscar, 1832). En España, como hemos visto, era ya conocido el cargo de Superintendente, pues en el mes de enero de 1687, reinando Carlos II, se había creado el de Superintendente General de la Real Hacienda.

El cargo de Intendente de la Marina vino a sustituir el antiguo de Veedor General, y se nombró para el mismo a Ambrosio Dauberton (Pando Villarroya, 1982, p. 21). A la administración de la Armada dedica enteramente José Luis Pando Villarroya su libro de 1977.

Por Real Decreto de 3 de septiembre de 1708 se creó una Junta presidida por el duque de Veragua a fin de que estudiara los medios mejores para que en los astilleros de España y de las Indias se pudiera dar principio a la fabricación de bajeles de guerra que asegurasen la defensa de la monarquía. En 1713 se promulgaron decretos ordenando la construcción en La Habana de diez navíos de guerra, de tres navíos más en otra localidad y de varios más en astilleros de la costa de Cantabria. En 21 de febrero de 1714 se publicó una Real Cédula especificando la correspondencia entre las graduaciones de los mandos navales franceses y españoles, dado que con vistas al bloqueo por mar de la plaza de Barcelona se había tenido que solicitar la asistencia de buques franceses ante la insuficiencia de la flota de guerra española. Este mismo año de 1714 se creó el cargo de Secretario de Despacho de Marina, recayendo el primer nombramiento en Bernardo Tinajero de la Escalera (Fernández Duro, 1900, VI, pp. 111 ss.). Sin embargo, esta iniciativa, que instituyó el primer Ministerio de Marina per se de la historia de España, no pudo mantenerse más que unos pocos meses. En 22 de enero de 1715, se nombró Intendente de Marina y Comercio a Francisco de Varas Valdés, en sustitución de Ambrosio Dauberton (Pando Villarroya, 1982, p. 22).

Como se ve, en estos primeros catorce años del reinado de Felipe V se intentaron serias medidas para sentar las bases de lo que sería el nuevo régimen administrativo de la marina militar, nuevo régimen que propiciaría la reconstrucción de su poderío. Pero, sin duda, la decisión que habría de mostrarse como fundamental en todo este proceso fue la designación el 28 de enero de 1717 de José Patiño como primer Intendente General de la Marina de España, ampliando grandemente, a la par que el nombre, las competencias asignadas hasta entonces al Intendente de Marina y Comercio, Francisco de Varas Valdés. José Patiño y Rosales venía precedido de la fama que le había proporcionado su eficaz gestión como Intendente General del Ejército en las campañas de Barcelona, Mallorca y Corfú, de forma que en su nombramiento se le concedían vastísimas competencias.

Poco tiempo necesitó José Patiño, convertido por su nombramiento en verdadero Ministro de Marina y Comercio con las Indias, y fundador de la Armada española moderna, para poner manos a la obra. De hecho, Patiño, el llamado Colbert español, fue uno de los hombres de Estado más importantes de toda la historia de España y tuvo un papel decisivo en el renacer de la marina de guerra española. Con gran visión de futuro, apoyó el traslado del Consulado y la Casa de la Contratación de Sevilla a Cádiz<sup>203</sup>, ciudad que con este motivo pasó a centralizar el tráfico con las Indias. En ese momento empezó su fecunda labor de fomento y

203 Manuel Bustos considera que Patiño era “el gran valedor de Cádiz, en contra de las fuertes presiones de Sevilla” (Prólogo a Crespo, 1996, p. 7). Por otra parte, Manuel Bustos escribió un artículo de interés en relación a la aportación de Cádiz a la Guerra de Sucesión española (1984).