

## COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

**COMENTARIO SOBRE EL LIBRO: *ARTE DA ESCRITURA DOBRADA QUE DITOU NA AULA DO COMÉRCIO JOÃO HENRIQUE DE SOUSA COPIADA PARA INSTRUÇÃO DE JOSÉ FELIZ VENÂNCIO COUTINHO NO ANO DE 1765. COMENTÁRIO, FAC-SÍMILE E LEITURA: HERNÂNI CARQUEJA, LISBOA: EDIÇÃO DA ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS: 2010, 366 PÁGS.***

El profesor Hernâni O. Carqueja es uno de los historiadores de la contabilidad más maduros, penetrantes, meticolosos y mejor preparados con que cuenta Portugal. Persona de gran cultura y conocedora de varios idiomas, francés, inglés, italiano, español..., sus investigaciones sobre los primeros textos portugueses de contabilidad son altamente interesantes y esclarecedoras. Licenciado en Ciencias Económicas, su vida profesional y académica se ha visto enriquecida por una amplia combinación de actividades docentes y prácticas. Profesor en diversas ocasiones y universidades, como las de Oporto, de Lorenzo Marqués y del Miño, es muy conocido en los medios académicos internacionales por su labor como director y editor de la *Revista de Contabilidade e Comércio*. No menos destacada ha sido su actividad en la vida práctica y profesional de auditor y consultor contable y financiero. Especializado en auditoría, con estudios en la Sycaruse University de los Estados Unidos, fue socio de la firma Coopers y Lybrand e



Carqueja, siendo posteriormente presidente y miembro del Consejo de Dirección de diversas empresas. En la actualidad mantiene actividades de consultor de empresas.

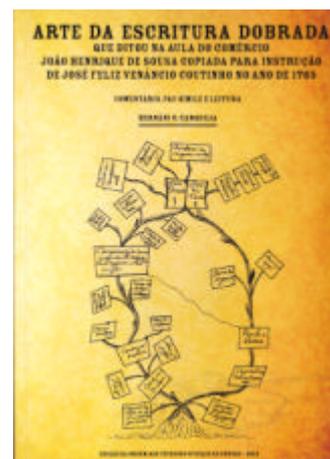
La obra que comentamos presenta la reproducción en facsímile y la transcripción de uno de los primeros textos portugueses sobre contabilidad. Se trata de las lecciones preparadas por João Henrique de Sousa, el primer profesor nombrado el año 1758 para impartir clases en el Aula de Comercio, la cual comenzó sus actividades el 1 de septiembre de 1759. El primer autor que citó y llamó la atención sobre el tratado contable de João Henrique de Sousa fue Jaime Lopes Amorim en su obra *Lições de Contabilidade Geral*, publicada en Oporto el año 1929. Sin embargo, Amorim al citarlo no sabía o, al menos, no indicó que se trataba de un texto manuscrito. Con ello, el tratado fue citado como un libro impreso por los siguientes autores que lo mencionaron. Incluso el propio Hernâni O. Carqueja, editor de la

obra que nos ocupa, lo cita como tal en su comunicación “O Método Fácil de Degrange, entre os libros de contabilidade portuguesa até 1900”, presentada en la *I Jornada Portuguesa de História da Contabilidade*, organizada por APOTEC e ISCAL, en Coimbra, el 4 de abril de 1998, y publicada luego en el *Jornal do Técnico de Contas e Empresa*, números 403 a 406, año 1999. Lo mismo hizo Joaquim Guimarães, apoyándose en Carqueja, en su trabajo “Os Primeiros Livros Portugueses sobre Contabilidade”, en su obra *Historia da Contabilidade em Portugal. Reflexões e Homagens*, Braga, 2005.

Fue el propio Hernâni O. Carqueja, como comenta en la *Apresentação* de la obra que reseñamos, quien en el curso de otra investigación reciente identificó en el catálogo de la Biblioteca Nacional de Portugal la existencia, desde 1999, de una ficha referida a un códice con el mismo título de la obra aquí comentada y correspondiente, en consecuencia, no a un libro impreso, sino a un manuscrito, repetidamente citado pero no visto hasta entonces por ningún historiador moderno. El profesor Carqueja presentó su importante descubrimiento en el *Segundo Encontro de História de Contabilidade* organizado por la Comissão de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, que se celebró los días 5 de junio y 6 de junio en Lisboa y Santa Maria da Feira, respectivamente. A raíz de esta presentación, la Comissão de História da Contabilidade, presidida por Lúcia Lima Rodrigues, percatándose de la relevancia del hallazgo y del manuscrito, propuso a la dirección de la Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas la edición del mismo, precedido por la comunicación del profesor Carqueja, a modo de estudio introductorio, que su autor bautizó modestamente con el título de *Comentário*. Hay que felicitar a la Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas por esta iniciativa que rescata del olvido, en beneficio de todos los historiadores de la contabilidad, uno de los pocos textos de contabilidad en lengua portuguesa del siglo XVIII que se conocen.

La escasa y tardía aparición de tratados contables en Portugal es, precisamente, el primer tema tratado por Carqueja en su estudio introductorio, por lo sorprendente que resulta. Portugal junto con España fueron países protagonistas en la divulgación de la contabilidad moderna, la contabilidad por partida doble. Este hecho fue reconocido por Raymond de Roover y Henri Lapeyre hace más o menos medio siglo, cada cual por su cuenta y con algunos años de diferencia, al decir que era completamente imposible soñar con hacer una historia universal de la contabilidad, mientras no se conociera mejor la historia de esta materia en Portugal y en España, naciones que tuvieron que ser muy importantes a este respecto, y de cuya historia no se conocía nada con respecto a Portugal y poco menos que nada en relación con España.

He repetido estas afirmaciones siempre que he tenido oportunidad en mi afán por destacar la importancia y el interés de la historia de la contabilidad de nuestros dos países. Por fortuna, las cosas han cambiado mucho desde que Roover y Lapeyre pronunciaron sus



palabras, y aunque, dada su inmensa riqueza, la historia de la contabilidad de Portugal y España sólo está comenzando a conocerse, lo cierto es que ambos países pisan ya firme en los círculos histórico-contables del mundo.

Pero, sigue siendo un enigma el hecho de que el primer tratado contable por partida doble de Portugal no apareciera hasta entrada la segunda mitad del siglo XVIII, cuando en España el primer tratado español sobre esta materia, también con algún retraso en relación con otros países europeos, se publicó en 1590, y antes del cual ya se habían publicado otros libros hablando de contabilidad por Cargo y Data. El primero de ellos fue el *Tratado de cuentas* de Diego del Castillo, que vio tres ediciones, la primera en 1522.

El estudio introductorio del profesor Carqueja prosigue con el análisis de los tres primeros tratados de contabilidad impresos en portugués y de las circunstancias que rodearon su publicación. Estos tres libros constituyen la totalidad de los libros de contabilidad impresos en portugués hasta finales del siglo XIX, y son los siguientes:

- O Mercador exacto nos seus livros de contas, ou Método fácil, para cualquier mercador...*, de João Baptista Bonavie, publicado en 1758 y reeditado en 1771 y 17789. Partes significativas de este libro son traducción literal del texto de M. Barrême: *Traité des Parties Doubles...*, París, 1721, como ha comprobado Carqueja y demostró en su comunicación “O Livro de ‘M. Barrême’, em Francês e os Dois Primeiros Livros Impressos, em Português, sobre Partidas Dobradas”, presentada en el *Terceiro Encontro de História da Contabilidade*, celebrado en Lisboa y Braga los días 17 y 19 de junio de 2010, respectivamente, bajo la organización de la Comissão de História da Contabilidade da Ordem dos Tecnicos Oficiais de Contas.
- Tratado sobre as Partidas Dobradas*, de autor anónimo, publicado en Turín el año 1764 y reeditado en dos volúmenes, de 1792 y 1793, respectivamente. En opinión del profesor Carqueja, el hecho de que el libro fuera publicado en Italia se deba, posiblemente, a las dificultades que se encontraron en un principio para publicarlo en Portugal de forma anónima, como su autor deseaba, de modo que, finalmente, se optó por publicarlo fuera. Apoya esta opinión en la circunstancia de que los ejemplos ofrecidos en el volumen llevan fechas de los años 1759 a 1761. Asimismo demuestra Carqueja en la comunicación citada más arriba que en esta obra hay también varios párrafos que son traducción literal del libro de Barrême, pero que, curiosamente, con algunas excepciones, no coinciden con los copiados por Bonavie en su libro.
- Guia de Negociantes e de Guarda-Livros*, traducción al portugués publicada en 1794 de la obra en francés *Le Guide des Negocians et Teneurs de Livres*, de Mathieu de la Porte, aparecida en primera edición el año 1685 en París.

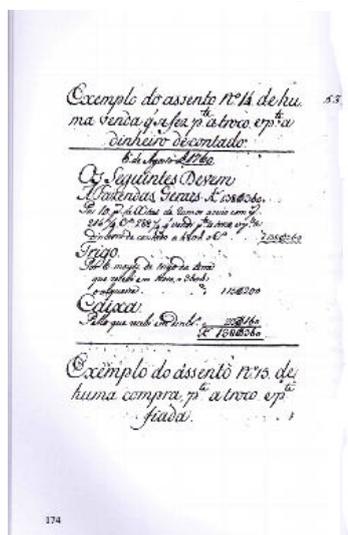
El profesor Hernâni Carqueja vincula de alguna manera la aparición de los dos primeros textos impresos, de autores portugueses, al establecimiento del Aula do Comércio,

cuyos Estatutos fundacionales fueron aprobados el 22 de mayo de 1759, y que posiblemente fue la primera o una de las primeras escuelas de comercio fundadas en el mundo.

Los cursos académicos el Aula tenía una duración mínima de tres años y hasta que terminaba uno, no comenzaba el siguiente. Los cursos comprendían, en primer lugar, la enseñanza de la Aritmética mercantil, que constaba de las cuatro reglas, los quebrados, la regla de tres, y todas las demás cuestiones indispensables para que los comerciantes pudieran desarrollar su actividad, así como de la noticia de los sistemas de pesos y medidas utilizadas en todas las plazas de comercio y especialmente en aquellas con las que Portugal mantenía relaciones comerciales, y asimismo de las monedas empleadas en ellas. También se trataba en esta parte de los cambios.

En segundo lugar, el curso comprendía la enseñanza de los Seguros en sus distintas modalidades, plaza por plaza.

Finalmente, se pasaba a enseñar el modo de llevar los libros de cuentas, con distinción del comercio al por mayor y al por menor, todo ello por partida doble.



El primer curso impartido en el Aula do Comércio comenzó el 1 de septiembre de 1759 y terminó en mayo de 1763. El segundo curso empezó el 1 de julio de 1763 y finalizó en diciembre de 1766.

Como antes se ha dicho, João Henrique de Sousa fue el primer profesor del Aula do Comércio. Fue nombrado el año 1758 y corría a su cargo la enseñanza de todas las materias que comprendía el curso. Era, pues, profesor único del Aula. Pero, en 11 de enero de 1762 tomó posesión del cargo de escribano del Erário Régio, puesto que no era compatible con el de profesor del Aula do Comércio. Esta circunstancia le da pie a Carqueja para pensar que Sousa nunca pudo explicar el contenido contable de su manuscrito a los alumnos del Aula

do Comércio, puesto que, como se ha visto, la contabilidad era la última de las materias a explicar en el curso. Por ello, es razonable pensar que no sería tratada antes de enero de 1762. Una circunstancia que viene en apoyo de esta hipótesis es el examen que se hizo a los alumnos del Aula en diciembre de 1761 en el que no se incluyen preguntas sobre contabilidad por partida doble.

Sí, en cambio, podría haber impartido Souza de forma completa las enseñanzas correspondientes a la primera de las materias del curso, es decir, a la aritmética mercantil, que precisamente es tratada en la segunda parte de su manuscrito, comprendiendo las páginas 161 a 452, bajo el título *Arithmetica aplicada ao Commercio*. Esta parte no se reproduce, obviamente, en el libro objeto de esta recensión que sólo trata de contabilidad.

Sea como fuere, el hecho es que en enero de 1762 Alberto Jacquerí de Sales asumió el cargo de profesor de las materias impartidas en el Aula do Comércio. Sales fue, por

consiguiente, el sucesor de Souza, en su condición de segundo profesor que tuvo el Aula. A la vista de esta circunstancia, Carqueja estima que el manuscrito tuvo que ser compuesto por João Henrique de Sousa con anterioridad a su cese en el Aula para que le sirviera cuando le tocara enseñar la asignatura de contabilidad e incluso para imprimir el texto. Hay varios testimonios e indicios que hablan de la preparación del mismo para este fin. Su nombramiento como escribano del Erário Régio le impediría utilizarlo en la enseñanza y, finalmente, la impresión, por una causa u otra, no llegaría a realizarse. De esta forma, el texto contable de Souza sería empleado por su sucesor Alberto Jacquerí de Sales. A este respecto, Hernâni O. Carqueja cita un texto de Sales, escrito posiblemente en 1761, en el que éste comenta en términos muy elogiosos el manuscrito de Souza, diciendo que es una obra excelente, compuesta por el ingenioso y sabio João Henrique de Sousa, y que iba a ser publicada en breve, pues comprendía el curso entero de las lecciones que dicho erudito profesor dictaba cada trienio en el Aula de Comércio. Luego, en enero del siguiente año, Souza dejó el Aula y Sales se convirtió en su sucesor.

Por otra parte, como indica Hernâni O. Carqueja, se sabe que éste no es el único manuscrito que João Henrique de Sousa había preparado para dar sus lecciones de contabilidad en el Aula de Comércio, aunque nunca pudiera llegar a darlas. Francisco Santana localizó y dio cuenta de un códice existente en la Biblioteca de la Escuela Veiga Beirão, titulado *Prática do Comércio ou Lições da Aula do Comércio que principiou em 1 de Setembro de 1759 ditadas pelo lente João Henrique de Sousa*. Aunque el profesor Carqueja no ha podido cotejar todavía el texto de este manuscrito con el del *Arte da Escritura Dobrada*, la simple comparación de los epígrafes de los capítulos demuestra la existencia de algunos títulos idénticos, pero también algunas diferencias. Ello le lleva a pensar que los dos códices son versiones distintas de las lecciones preparadas por João Henrique de Sousa.

Abunda aún más Hernâni O. Carqueja en sus explicaciones, ofreciendo detalles y opiniones relativos a las circunstancias que rodearon la composición y existencia de estos dos manuscritos, para pasar a continuación a describir y analizar el contenido del *Arte da Escritura Dobrada*. El manuscrito no está completo, le faltan varias páginas: de la 97 a la 100, la 113 y la 114, y, finalmente, de la 157 a la 160. El profesor Carqueja piensa que las páginas que faltan contenían ejemplos de asientos, así como la explicación del Abecedario del libro Mayor, pues se hace referencia a ellos en el texto conservado.

Los temas tratados en el manuscrito son los siguientes: Introducción; El libro Borrador; el Diario y los principios fundamentales de la partida doble; el libro Mayor; Los balances; Dos diferentes métodos que pueden utilizar los comerciantes de tiendas o tenderos para llevar sus cuentas con claridad; Reflexiones naturales que tienen que hacerse los comerciantes que tienen tiendas de baratijas y menudencias diversas después de hacer balance; Simplificación en el método de llevar las cuentas propuesto a los tenderos; Reflexiones sobre la contabilidad por partida doble dirigidas a la mejor comprensión de este arte; Aplicación de la partida doble a los distintos negocios que pueden ofrecerse: compañías

generales, fábricas, casas de hidalgos y demás personas ricas, administración de negocios ajenos.

A este respecto, el profesor Carqueja comenta que no ha podido localizar ninguna influencia concreta en la que el manuscrito de João Henrique de Sousa pudiera haberse inspirado. Ello no obsta para que en relación con la expresión “armar uma conta”, en el sentido de abrir una cuenta, corriente en la terminología castellana anterior a la que se estableció con la llegada de los Borbones al trono de España, se pregunta si ello no sería producto, efectivamente, de una influencia española, adquirida durante los años que João Henrique de Sousa vivió en Buenos Aires.

Para finalizar esta recensión, indicaremos que Hernâni Carqueja comenta una imagen que aparece en la página 132 del manuscrito y que se utiliza en la cubierta del libro que estamos comentando. Esta misma imagen, aunque más estilizada, aparece también en el manuscrito *Prática do Comércio ou Lições da Aula do Comércio*. La imagen representa un arbusto que desde sus raíces se divide en dos ramas fundamentales, de las que salen varias ramitas indicando los distintos tipos de cuentas. La rama de la derecha contiene lo que hoy día llamamos cuentas de Neto o de Capital, mientras la rama izquierda contienen las cuentas que representan los elementos de que este Capital se compone, en una representación ideal de lo que constituye la esencia de la partida doble. Es curioso en este aspecto que el Capital se divide en dos: Capital acreedor, en la rama derecha, y Capital deudor “ou falencia do Negociante” en la rama izquierda. Asimismo, la cuenta de “Gastos do negocio” se divide también en dos: una se coloca en la rama de la izquierda, y recoge posiblemente los gastos habidos en las compras, y otra, del mismo nombre, en la rama de la derecha, recogiendo seguramente los gastos generales. Las otras cuentas de esta rama derecha son “Comisiones”, “Ganancias y Pérdidas” y “Deudas pasivas impagables”. Las dos ramas se encuentran en lo alto, formando así un circunferencia irregular, culminado por dos libros juntos: el “Livro Diário” y el “Livro da Caixa”.

A este respecto, el profesor Carqueja comenta, con cierta extrañeza, que en ningún lugar se explica la relación entre el “Livro da Caixa” y el “Livro Diário”. Tal vez, la razón de este aparente contrasentido sea debida también en este caso a una influencia castellana. Como bien sabe el profesor, la partida doble castellana anterior a la llegada de los Borbones en España se llamaba método del Libro de Caxa con su Manual, designando por estos nombres el libro Mayor y el libro Diario, pues aquéllos eran las denominaciones que dichos libros tenían en la rica tradición castellana de la partida doble. Este método se llamaba también en dicha tradición, método del Debe y Ha de haber. Lo que parece se desconocía en los reinos de Castilla era el nombre de partida doble, que apareció por primera vez en las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao de 1737. Por ello, posiblemente, en este gráfico João Henrique de Sousa adoptó el nombre castellano para designar el libro Mayor o “Livro da Razão” como se llama en portugués. De este modo, adquiriría sentido la incongruencia que representaría que en un esquema gráfico del sistema contable de la partida doble no apareciera el libro Mayor.

---

Por otra parte, para completar el esquema contable, de los dos libros Diario y Mayor -suponiendo aceptable la sugerencia que ofrezco- salen varias ramitas indicando los libros auxiliares que los alimentan o complementan.

A continuación del comentario introductorio del profesor Carqueja, siguen en páginas enfrentadas, página a página para su mejor comprensión, la reproducción facsimilar del manuscrito y su transcripción.

En fin, resumiendo, el libro que hemos comentado, editado por el profesor Hernâni O. Carqueja con el esmero y amor por el detalle que le caracterizan, incorporando un acertado estudio introductorio y una cuidada transcripción, constituye una importante aportación a la historia de la contabilidad portuguesa, pues, aparte de esclarecer una materia que no estaba sistemáticamente tratada, pone a disposición de los especialistas el primer texto contable completamente original compuesto por un autor portugués. Su lectura es altamente recomendable para todos los interesados en estas cuestiones y, obviamente, para los historiadores de la contabilidad.

**EHE**