

---

**COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS / BIBLIOGRAPHIC COMMENTARIES**

---

**RECENSIÓN DE “O ERÁRIO RÉGIO – AS CONTAS E O PODER 1762-1833”  
DE MANUEL BENAVENTE RODRIGUES  
EDIÇÕES MGI, LISBOA, 2022**

Carlos Ferraz

[c\\_ferraz@outlook.pt](mailto:c_ferraz@outlook.pt)Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC)  
Portugal

Presentado durante la “VIII Jornada de História da Contabilidade” do CECH de la APOTEC, celebrado el 26.11.2022, en Coimbra, Portugal, el libro se basa en la tesis doctoral del autor. Anteriormente, en su tesis de maestría, titulada “*O Erário Régio e as contas do Reino no ano de 1765: o Poder e a Contabilidade*”, se había centrado en la Institución. Sin embargo, ahora lo aborda de forma más amplia, sistematizada y profunda.

El “*Erário Régio*”, establecido en 1761 por el Marqués de Pombal (hoy diríamos que era Primer Ministro), equivale a lo que hoy es la “*Direção Geral do Orçamento*”<sup>1</sup> (Real Hacienda), es decir, la máxima entidad de la contabilidad del sector público.

Philip Colquhoun<sup>2</sup> dice que “si bien la contabilidad del sector público actual ha sido objeto de considerable investigación, su historia no ha atraído el mismo grado de interés. Esta es un área para mucha más investigación en todos sus aspectos”. Cita a W. Funnel quien, a su vez, dice<sup>3</sup> que “la historia de la contabilidad del sector público

---

<sup>1</sup> A quien le corresponde “supervisar la elaboración, gestión y ejecución del Presupuesto del Estado, la contabilidad pública, el control de la legalidad, regularidad y economía de la administración financiera del Estado y la preparación de las cuentas públicas”.

<sup>2</sup> *Routledge Companion to Accounting History*, 2ª edición, 2020, capítulo 27-*The State*, pp 1020-1022

<sup>3</sup> “*The reason why: The English Constitution and the latent promise of liberty of accounting*” *Accounting, Business & Financial History*, 2007, 17(2): 265-83

merece la atención de los investigadores aunque sólo sea para aclarar el papel de la contabilidad en la *accountability*<sup>4</sup> y la supervisión del ejecutivo.

"La contabilidad es una herramienta para proteger la libertad". El mismo Colquhoun cita a T. M. Eastwood<sup>5</sup> diciendo que cuando un historiador contable ingresa a un archivo estatal, ingresa a un "arsenal de *accountability* y continuidad democrática". "La contabilidad del sector público a menudo se considera cosa de abogados"<sup>6</sup>

En este contexto, un trabajo sobre la historia de la contabilidad pública es bienvenido y éste, en particular, tiene la particularidad de encuadrar el panorama global y llegar a los detalles del lanzamiento y del documento contable, lo cual es poco común.

El siglo XVIII portugués es conocido como la "edad de oro" de la contabilidad en Portugal, ya que fue en esa época cuando se publicó el primer libro en portugués sobre partida doble y se fundó la primera escuela pública (la "*Aula do Comércio*") en el que se impartió la materia y se creó la Real Hacienda ("*Erário Régio*") para llevar la contabilidad del Reino utilizando la misma técnica.

El libro está dedicado "a Esteban Hernández, gran amigo y Maestro Emérito" (recientemente fallecido, ya en 2023) y a su Jefe de Contabilidad en su juventud "que son el alfa y la omega de esta historia" (es decir, quienes despertaron el interés y quién lo llevó a pensar en un doctorado).

Al menos en Portugal, este libro es original o casi original en al menos dos aspectos. Uno, el tema, el "*Erário Régio*" visto desde dentro (al que vuelve el autor y que sólo había sido tratado por otros en el aspecto financiero y político-social-estructural, no en el contable). Otro, el hecho de que el autor es contador de profesión desde hace décadas, pero también Magíster en Historia y, ahora, Doctor en la materia. Como reflexiona el autor en la p. 85, hay "contables estudiosos" pero que no salen de la "red varada de la Contabilidad".

De hecho, es una pregunta bien planteada, pero debe ser abordada por ambas partes. El llamado contador que no sabe Historiografía ni Historiología, pero también el historiador que no sabe Contabilidad y, por tanto, no sabe enmarcar y aprovechar sus registros. Ahora aquí, en este libro, ¡los dos conocimientos se unen!

---

<sup>4</sup> "*Accountability*" es una palabra que ahora se usa universalmente en inglés, pero que tiene el significado inicial del francés "*comptabilité*", es decir, el deber de rendir cuentas: V. "*Origem da Palavra Contabilidade*", de Carlos Ferraz, "*Jornal de Contabilidade*", APOTEC, n.º 481, JUL/SET/2021, pp 116-122. El conservadurismo inglés conservó la palabra con su significado original, cuando en otros países cambiaron su significado durante todo el siglo XIX.

<sup>5</sup> *Routledge Companion to Accounting History*, 2ª edición, 2020, capítulo 27-*The State*, pp 1020-1022

<sup>6</sup> Marc Nikitin, "*The birth of modern public sector accounting in France and Britain*", 2000. De hecho, y además, aquí testifico que en la asignatura de Contaduría Pública que cursé, en 1963/4, en el entonces *Instituto Comercial de Lisboa* (hoy ISCAL), sólo se dio legislación y no se hizo mención a un sistema contable y no se hizo ni una sola entrada. Lo compendio estaba a la altura.

Por supuesto, como ya se ha dicho, el trabajo está basado en una tesis doctoral. Y se sabe que existe todo un protocolo, una etiqueta académica en este grado superior de formación universitaria, que, como era de esperarse, aparece en el libro, fundamentado y detallado, ilustrado con interesantes anexos.

Benavente Rodrigues se ha dedicado durante muchos años a estudiar el “*Erário Régio*” desde dentro, trabajando sus grandes y pesados libros, intentando analizarlos con los conceptos y los ojos de aquella época: “pensando como ellos pensaban”.

Su atención se centró “en la reconstitución de los Balances de las “*Contadorias*”<sup>7</sup> y el análisis de las cuentas de Pérdidas y Ganancias”, situando su trabajo en el ámbito de la Historia Cuantitativa.

Del periodo (1761-1832) de 71 años en que funcionó el “*Erário Régio*”, el autor escogió los años 1765, 1798, 1816 y 1823 para analizar detalladamente su práctica contable, comparándola con las normas pertinentes. Una muestra de casi el 6% en términos de tiempo, que abarca los distintos períodos desde su fuerza hasta su senilidad.

El libro está dividido en cinco capítulos:

I – Ante el “*Erário Régio*”

II – Metodología

III – Revisión de la Literatura

IV – La Institución

V – Cuentas y Finanzas

El primero pretende “describir la manera en que las cuentas se insertaron en el tejido social portugués” y, en él, se hace una breve pero juiciosa síntesis de la Historia de la Contabilidad hasta Pacioli, de donde parte hacia las primeras aproximaciones a doble entrada en las cuentas de los reinos. Destaca el papel de los Austrias, con la Ciudad-Estado de Nápoles (1554), seguida de la Casa de la Contratación y el Ayuntamiento de Sevilla (1555) y, más tarde, el propio Reino de España. También se refiere a la influencia de Simon Stevin sobre el Príncipe Mauricio de Nassau en los Países Bajos y también sobre el Reino de Suecia. En Francia, la partida doble se adoptó entre 1716 y 1726 y luego entre 1788 y 1791. Quizá deban señalarse las experiencias alemanas<sup>8</sup> e

---

<sup>7</sup> Departamentos que procesaron las cuentas

<sup>8</sup> Victor de Swarte , “*Essai sur l’histoire de la comptabilité publique en France*”, *Journal de la société statistique de Paris*, 1885, tome 26 , p. 317-352 y, con más detalle Delfina Gomes, « *Mudança contabilística na administração pública central: a institucionalização das partidas dobradas no Erário Régio em Portugal (1761-1777)*”, tesis final de doctorado , (<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/6754/1/Tese%20Doutoramento%20Delfina%20Gomes.pdf>), pp. 129-144.

italiana (Carboni y su logismografía en 1877<sup>9</sup>), pero fueron posteriores, no contemporáneas.

En cuanto al Reino Unido, alude a la Revolución Gloriosa (y, en consecuencia, al "*Bill of Rights*", uno de los pilares del sistema constitucional del Reino Unido) y hace referencia a la adopción parcial de la partida doble en el Reino Unido en 1829. Pero, además, esto ha sido ampliamente discutido durante mucho tiempo, con argumentos válidos de las distintas partes, que se incluyen parcialmente en las polémicas actuales (las que detalla, por ejemplo, Philip Colquhoun<sup>10</sup>).

Es una pena que no se haya llevado a cabo un estudio comparativo internacional de las prácticas del mismo período, pero esto, a falta de literatura comparable, es demasiado ambicioso y requiere colaboración internacional e investigación detallada en los archivos de los pocos países que, en ese momento, practicaban la partida doble en sus cuentas públicas.

En cuanto a Portugal, acude a la referencia de registros contables más antigua del Reino, la de 1216, sobre "*Recabedo Regni*"<sup>11</sup>, pasando por la "*Casa dos Contos*", de 1389, que, con diversas evoluciones, se mantuvo hasta 1761, como se menciona, siempre por partida simple, dando paso al "*Erário Régio*".

También "*Antes del Erário Régio*" y por tratarse de una aplicación de partida doble que precedió al *Erário* por menos de dos décadas, hay una descripción bien contextualizada y detallada de la (Real) Fábrica das Sedas (2ª Administración), especialmente en lo que respecta a la Contabilidad de Costes, la contabilidad por partida doble probada más antigua realizada para los portugueses<sup>12</sup>. Aquí (y no sólo aquí) compara la remuneración

---

<sup>9</sup> Idem

<sup>10</sup> "*Routledge Companion to Accounting History*", 2ª edição, 2020, capítulo 27-*The State*, pp 1020-1022.

<sup>11</sup> Que podría traducirse en portugués actual como "*Recebedoria Régia*" (*Libro del receptor real*). Existían 3 de estos libros, 1 de cada en posesión de "el alférez, el mayordomo y el canciller, determinando la forma en que debían sustituir o ser sustituidos por el rey en caso de ausencia o enfermedad, hasta su regreso. Su sustituto deberá recibir uno de los tres libros de relectura existentes destinados a cada uno de estos puestos, además de un cuarto libro de relectura entregado a un tercero no identificado. ("*D. Afonso II*", de Hermínia Vasconcelos Vilar, Temas e Debates, Lisboa, 2008, pág. 245.)

<sup>12</sup> Pero no lo son las entradas dobles más antiguas y comprobadas realizadas en Lisboa, como señala el autor en la página 21 y en la nota 19): en 1462-63 (¡30 años antes de la "Summa..." de Pacioli!) Michelle da Colle escribió allí sus libros hechos con su papel (Colle, en Italia, era entonces uno de los pocos centros de producción de papel en Europa, además de Fabriano, también en Italia) y en partida doble. Para el futuro, el censista debe dar testimonio aquí de la gran dificultad que tuvo para convencer a la joven historiadora Joana Sequeira (colega y amiga de la citada Ana Clarinda, ahora ambas doctoras), al final de una conferencia en uno de los Ciclos de conferencias sobre relaciones luso-italianas, promovidos por la Prof. Nunziatella Alessandrini, en los que presentó las "noticias", ique fueron muy importantes! "¿Pero por qué?" ella preguntó. "En el Archivo Salviati, en la Scuola Normale Superiore de Pisa, donde se encuentran, hay más de 1.700 libros, muchos de ellos más antiguos y más bellos que estos". Le dije: "estos se hicieron en Lisboa y no hay rastro de libros hechos aquí en esa época". Allí quedó convencida y con la ayuda del Prof. Hernâni Carqueja (para confirmar que efectivamente se hicieron en partida dobles) acabó ganando el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la

del contable con la de otros maestros y alude a la “cultura del conocimiento” que han provocado los nuevos métodos. El “*Aula de Comércio*”, ya mencionada anteriormente, que tenía como objetivo preparar a los comerciantes y a sus asistentes, concretamente con la enseñanza de la partida doble, merece un buen resumen de los numerosos trabajos ya realizados.

Hablando de partida doble, para los no iniciados hay que recordar a Pacioli y su obra que impulsó la posterior llamada contabilidad, pero que fue principalmente un compendio de las matemáticas del tiempo. Por ello, se reproduce una interesante lista de libros portugueses de 1519 a 1686 sobre este tema. También habla de los primeros libros de contabilidad “en portugués o de portugueses” (incluido el de Gabriel de Sousa Brito, que es portugués porque tal vez nació en Lisboa y se fue temprano por ser judío, pero, parafraseando el homenajeado y emérito Prof. Hernández “debe concluirse que la publicación del Norte mercantil y crisol de cuentas en 1706 no significó, en absoluto, una aportación al acervo del pensamiento contable en español”<sup>13</sup>, ni en Portugal).

Volviendo a la situación social de los contables y entre ellos los portugueses, ante la “*Aula do Comércio*”, termina concluyendo, con toda justificación y lógica, que “no hay que borrar a los portugueses que hasta 1750 habían acumulado experiencia y a los ayudantes en las tiendas de mercaderes, así como contables, oficinistas y administrativos, en las diversas estructuras contables del Reino”...”que permanecen en el limbo de la Historia”.

El Capítulo II describe la Metodología de la Investigación realizada sobre fuentes originales, especialmente en el Archivo del “*Tribunal de Contas*”, pero también en otros. En cuanto a las cuentas, el minucioso estudio y conciliación de los libros Maestros; los de Diario; de los Borroneos del Diario; Auxiliares de Ingresos y Gastos y Caja, estos del “*Tesoureiro-mor*”. Todo, por supuesto, de los años seleccionados, que no es poco: ¡es mucho!

Sólo los libros del Maestro tenían 300 folios cada uno, “muy pesados y grandes”<sup>14</sup>. Y había cuatro Oficinas de Contabilidad (después cinco) y tres Oficinas de Tesorería, un enorme volumen de trabajo pesado.

“Inicialmente es necesario reconstituir los Balances, dentro de cada año y en cada *Contadoria*, consultar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y conciliarlos, por el respectivo balance anual”.

---

Contabilidad 2020, de AECA (<https://aeca.es/premios-y-beecas/premio-historia-de-la-contabilidad-2020-xxv-edicion/> ; [https://sigarra.up.pt/flup/pt/noticias\\_geral.ver\\_noticia?p\\_nr=110404](https://sigarra.up.pt/flup/pt/noticias_geral.ver_noticia?p_nr=110404) ). Esta historia confirma lo dicho anteriormente sobre la formación de historiadores y contadores-“historiadores”. Es necesaria la interdisciplinariedad.

<sup>13</sup> Esteban Hernández Esteve, “Aproximación al estudio del pensamiento contable español”, AECA, Madrid, 2013, pág. 350.

<sup>14</sup> Vimos algunos durante el IV ENCUENTRO INTERNACIONAL LUCA PACIOLI (AECA/APOTEC), en Lisboa y parcialmente celebrado en el Tribunal de Cuentas y todavía hoy, ¡8 años después! -tenemos un recuerdo vívido de esa visión.

Y también para toda la entidad “...a partir de los saldos de las cuentas al 31 de diciembre de cada año en los folios de los Libros Maestros...” se reconstituyeron los balances, los cuales “casi nunca se registran en los libros de registro contable del “*Erário Régio*”. Esto da como resultado los “Resultados del Año” que deben ser verificados con la cuenta de la *Contadoria* respectiva. No es de extrañar que esto constituyera “una de las operaciones complejas y que requieren mucho tiempo de esta tesis”. Pero en esta ardua y laboriosa tarea, el investigador confiesa (pp. 60-62) que fue “con sorpresa y alegría que encontramos unos Balances en todas las Contadurías...”. ¡Imagínese el momento del descubrimiento! ¡Un éxtasis, una enorme compensación por el esfuerzo realizado!

El Reglamento del “*Erário*” prescribía el cierre de cuentas por semestre, pero, “desde un punto de vista formal, esto rara vez ocurría”. Y aquí surge el problema con muchos estudios que a partir de leyes y reglamentos infieren una práctica, lo que, en la práctica, rara vez sucedió. Describe el alcance de la cuenta “*Erário Régio*” (que en el libro prefiere llamar “Ganancias y Pérdidas”) y su extraño concepto, si se mira con las concepciones actuales. Pero hay que colocarlo en ese momento. Esta “rendía cuentas a los tenedores del capital”, no con un “año civil”, sino que “correspondía al proyecto”, por lo que era una cuenta “acumulada” y “se comportaba como una clase de cuentas de reservas y resultados retenidos...”.

Se refiere a “...errores y diferencias en los folios...” y cuando “...completamente decodificados y resueltos...” hizo las correcciones necesarias, que luego quedaron resaltadas en los documentos contables.<sup>15</sup>

Aún en la Metodología, en la “Reseña de la Literatura” se alude a la “evolución de la propia historiografía durante el siglo XX”, para enmarcar la “Historia de las Cuentas”, destacando “los años dorados” que fueron “los años 90 del siglo pasado” y el surgimiento de la “Nueva Historia de la Contabilidad”. Pasa por los *Annales*, la *Nouvelle Histoire*, la “Historia en Migas” (una denominación irónica “heredada de Pierre Nora y retomada por François le Dosse”, este último criticando la pérdida de la ambición por una explicación global y total de la sociedad) hasta recordar la importancia de los Congresos Mundiales de Historia de la Contabilidad y las Conferencias de la “*Academy of Accounting Historians*”. Incluye a Gary Previts, R. H. Parker, Edward Coffman, Christopher Napier, Garry Carnegie, Nokolas Rose, recordando a Michel Foucault y Jacques le Goff. Cita a Stephen P. Walker<sup>16</sup> varias veces.

---

<sup>15</sup> El método de partida doble permite detectar tarde o temprano muchos posibles errores. Sin embargo, está lejos de evitar todos los errores como pretendía inicialmente, en 1796, Edward Thomas Jones, en su libro “*Jone's English System of Bookkeeping*”, que lleva el subtítulo “*by single or double entry in which it is impossible for an error of the most trifling amount to be unnoticed*”.

<sup>16</sup> Profesor de la Universidad de Edimburgo (y ex de Cardiff), coeditor, con John Richard Edwards de “*The Routledge Companion to Accounting History*” y autor de numerosas e importantes obras, de las



Menciona el artículo fundamental de la Historia de la Contabilidad de Raymond de Roover, "*Aux origines d'une Technique intellectuelle: La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double*"<sup>17</sup>, que colocó a la Contabilidad en el campo de los historiadores, en su propio "nido", nido en lo cual se consolidó una corriente de historiografía/historiología, siempre cuestionándose. Se refiere a la hegemonía anglosajona en un momento determinado, que algunos lograron romper, como Salvador Carmona y el Prof. Emérito Esteban Hernández Esteve, abriendo camino a otras, con la aparición de nuevas asociaciones (Italia y España) y nuevas publicaciones especializadas.

Él lo dice – ¡y con razón! – que Esteban Hernández “fue el catalizador... de una acción conjunta y constructiva entre los partidarios de la Nueva Historia de la Contabilidad y los defensores de la Historia tradicional de la Contabilidad...”. Habla de “Historias”: la “Cuantitativa” y “las das Cuentas Comparadas y Lingüísticas”, pero “en las cuentas de la “*Erário Régio*” estamos en el epicentro del volcán de una historia de cantidades, de valores, una historia pasada de moda, es cierto, pero que por tanto resulta más atractivo, porque sólo el valor complementa y puede ayudar a completar el análisis historiográfico”.

El autor tiene razón, pero es modesto. Este libro contiene historia cuantitativa que funcionó (¡Ah, sí funcionara!) con números, pero existen varios otros enfoques. Por ahora, se trata del estudio de un caso concreto: un caso. De una entidad, de que cuenta su historia desde las páginas 87 a 142 (y en los anexos). Es Historia Institucional.

Subtitula el libro “Cuentas y poder...”, en el sentido foucaultiano, lo que se advierte, sobre todo, en las conclusiones (pp. 252-259). Pero no es seguidor de Hopwood, ni de sus amigos de la revista “*Accounting, Organizations and Society*”, practicantes de la *critical accounting research*. De las páginas 126 a 137 narra detalladamente “El Caso João Henrique de Sousa...” (inédito y resultado de su propia investigación e) de acuerdo con la historia tradicional y esto está cerca de la biografía. Y del 113 al 119 “acompaña” a 28 empleados de la Real Hacienda en sus categorías profesionales y en su vida privada, sus honores y favores; realiza una “descripción general”. En otras palabras, toca los fundamentos de la prosopografía.

---

cuales lo más importante aquí es lo que cita: “*Current Trends in Accounting History*”, *The Irish Accounting Review*, 2006, Vol. 13, *Special Issue*, pp 107-121. Fue Editor de “*Accounting Historians Journal*” e de “*Accounting History Review*”, Presidente de la “*Academy of Accounting Historians*” y recibió su “*Academy’s Hourglass Award*”. Anteriormente, fue “*Chartered Accountant*” en E&Y, compaginando la práctica con la teoría.

<sup>17</sup> “*Annales d'histoire économique et sociale*», IX, N.º 45, Mayo/1937, Librairie Armand Colin, Paris. Roover (1904-1972) es un ejemplo de contable historiador. Nacido en Amberes (Bélgica), se licenció allí en Ciencias Comerciales y Financieras (1924). Ocupó cargos respectivos en banca y en una empresa naviera. Se casó con la historiadora estadounidense Florence Edler (1936) – buen apoyo - y emigró a Estados Unidos, nacionalizándose allí en 1940. Recibió una beca Guggenheim, obtuvo un MBA por Harvard (1938), se doctoró en Economía (Chicago, 1943), enseñó en varias universidades americanas y fue profesor invitado en algunas europeas.

Al analizar la cuenta de “*Erário Régio*” (Pérdidas y Ganancias) y los documentos contables y a quién se entregan, subyace el pensamiento contable de la época, sus fines y destinatarios, es decir, aborda la evolución del pensamiento contable y contribuyó a su historia, para este momento de la historia.

Destaca, con razón, la pérdida “sintomática” de la “A” de *Accounting* en la designación de las respectivas normas internacionales, que, como sabemos, cambiaron, en 2001, de *IAS-International Accounting Standards* a los *IFRS-International Financial Reporting Standards*. No significa, nos parece, que la rendición de cuentas no siga siendo uno de los fines nobles de la Contabilidad, o que no tenga su etimismo en el francés “*obligation de rendre compte*”<sup>18</sup>. Entendemos el “*Financial Reporting/Informe Financiero*” como el consenso en un momento dado entre la Contabilidad (teórica y práctica, ante una realidad en constante evolución) y los intereses y conceptos de todos los *stakeholders*, a menudo transpuestos en normas jurídicas a respetar. En Portugal y en el ámbito jurídico, se le ha denominado “*Direito Contabilístico*”<sup>19</sup> (Saldanha Sanches, 2000), “*Direito da Prestação de Contas*” (Menezes Cordeiro, 2008) o “*Direito da Contabilidade*” (Engrácia Antunes, 2019, y Suzana da Costa, como coordinador, 2023) (títulos de libros).

Analiza el contexto de la época, así como las condiciones sociales y retributivas del personal del *Erário*. Está cerca de la sociología y no es, como se mencionó, partidario de la *critical accounting research*. En la metodología utiliza fundamentalmente la investigación de archivos, por tanto de fuentes primarias, pero utiliza la investigación narrativa e interpretativa (muy destacable en “*O Caso...*” ya mencionado). En las conclusiones se utiliza la síntesis.

En cuanto a la “Historia de la Contabilidad en Portugal”, de la que el autor ha sido uno de los agentes activos, revisa la literatura, en particular la sobre la *Aula de Comércio* (de la que existe una extensa bibliografía) y sobre el “*Erário Régio*” (“institución poco estudiada” en el aspecto contable). Cabe señalar que respecto de esto último, el autor explica y discrepa (página 83) fundamentalmente con el planteamiento de la obra de Delfina Gomes<sup>20</sup>, en una sana discusión de historiología.

---

<sup>18</sup> «*Dictionnaire de l'Académie française*», 5ª edición, 1798, apud LABARDIN, P. e NIKITIN, M., “*Les Mots et les Choses (de la Comptabilité)*», LOG – Université d'Orléans, s/d.

<sup>19</sup> Una expresión que, hasta donde sabemos, fue utilizada por primera vez en Portugal por el Profe Camilo Cimourdain de Oliveira en las “*II Jornadas de Contabilidade*”, realizadas en 1985, en Aveiro, según consta en el Acta respectiva, en la página. 591.

<sup>20</sup> *Op. cit.* en la nota al pie 8). Delfina Gomes (Lic. Gestión Empresarial, 1996, U. Minho; Maestría en Contabilidad y Auditoría, 2000, U. Minho; Doctorado en Contabilidad, U. Minho, 2007) es Profesora Asistente con Agregación en la Facultad de Economía y Gestión de Univ. do Minho, pertenece al “*Editorial Board*” de las revistas “*Accounting History*” y “*Accounting, Auditing and Accountability Journal*”. Además del libro de tesis, publicó artículos en varias revistas: “*Accounting, Auditing and Accountability Journal*”, “*European Accounting Review*”, “*Accounting History and Accounting Education*”. Recibió el premio de la “Academia de Historiadores de Contabilidad - Beca “*Margit F. Schoenfeld y Hanns Martin W. Schoenfeld 2009*” en Historia de la Contabilidad, de la cual es “*Trustee*”. Es un buen



Todo "...porque la Historia de la Contabilidad portuguesa...constituye un desafío, no una mera conformación" (p. 86).

Luego se reflexiona sobre la posición y producción de contadores e historiadores en la Historia de la Contabilidad, que ya hemos comentado anteriormente. En el caso portugués, la mayor producción ha sido precisamente de personas que, de una forma u otra, están o estuvieron vinculadas a la Contabilidad. Sin embargo, es importante recordar que Virgínia Rau (1907-1973)<sup>21</sup> – publicó, entre otras cosas, un estudio monumental: "*A Casa dos Contos*<sup>22</sup>: *Os Três mais Antigos Regimentos dos Contos*" (2009) – fue una ilustre y prestigiosa historiadora, a quien el autor cita varias veces. Joana Sequeira y Ana Clarinda Cardoso (ver nota al pie 11) también son historiadoras de formación y profesión. Otros trabajaban en economía o contabilidad, pero tenían amplios conocimientos generales: Moses Amzalak (1892-1978)<sup>23</sup>, Gonçalves da Silva (1904-1990)<sup>24</sup>, Martim Noel Monteiro (1916-1980)<sup>25</sup>, Hernâni O. Carqueja<sup>26</sup>.

---

ejemplo de alguien que, licenciado en Gestión y Contabilidad, alcanzó un alto nivel internacional en Historia de la Contabilidad.

<sup>21</sup> Doctorada en Ciencias Históricas. En 1951 fue nombrada profesora extraordinaria en su *Faculdade de Letras* (UL), donde pasó a ser profesora al año siguiente. Fundó y dirigió el *Centro de Estudos Históricos (Instituto de Alta Cultura)*, adscrito a la *Faculdade de Letras* (UL) (actual Centro de Historia de la Universidad de Lisboa), entre 1958 y 1973, habiendo sido directora de esa Facultad entre 1964 y 1969.

<sup>22</sup> La "*Casa dos Contos*" (1389-1761) (a la que el autor dedica las páginas 30-34) fue "el primer órgano de ordenación y control de ingresos y gastos" en Portugal y fue sustituida por el "*Erário Régio*".

<sup>23</sup> Economista, profesor y director del ex *Instituto Superior de Comércio*, luego ISCEF y actualmente *Instituto Superior de Economia e Gestão* (UL). Fue vicerrector de la *Universidade Técnica de Lisboa* (de 1931 a 1934 y de 1944 a 1956 y su rector de 1956 a 1962, habiendo sido director del ISCEF de 1933 a 1944). Fue miembro de número de la *Academia de Ciências de Lisboa*, presidente de la Sección de Letras y, más tarde, presidente de la propia Academia. Autor prolífico, ha publicado más de 300 títulos, sobre temas muy diversos.

<sup>24</sup> Doctorado en Ciencias Económicas y Financieras. Profesor de Contabilidad en el *Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras* de Lisboa (1952-1971). Presidente de las *Primeiras Jornadas Portuguesas de Contabilidade e Administração de Empresas* (1978). Miembro de la Junta Directiva de la *Associação dos Comercialistas*. Autor de varios libros sobre economía y administración de empresas. Colaboro en varias publicaciones especializadas y más periódicamente en la "*Revista de Contabilidade e Comércio*". Miembro Correspondiente de la Real Academia Española de Ciencias Económicas y Financieras.

<sup>25</sup> Como testifica el eminente y fallecido profesor Rogério Fernandes Ferreira: "un autodidacta muy distinguido, un hombre culto, sabio en el verdadero sentido de la palabra y amante del trabajo y de la contabilidad". Sin grandes pergaminos académicos, fue, sin duda, un insigne impulsor de la cultura contable en el último siglo. Lo corrobora el también eminente Prof. Carqueja: "Se distinguió particularmente por su compromiso en la defensa de la contabilidad y de los contadores: perteneció a la SPC - *Sociedade Portuguesa de Contabilidade*, formó parte del grupo fundador de APOTEC - *Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade*, fue fundador y presidente de la Directorio del JTCE - *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, fue fundador y director de ACICE - *Associação Científica Internacional de Contabilidade*. Fue un autor particularmente productivo, estuvo a cargo la página de contabilidad y gestión del *Jornal do Comércio*, escribió regularmente artículos, respuestas a consultas y novedades sobre libros, en la *Revista de Contabilidade e Comércio*, en el *Jornal de Contabilidade*, de Lisboa, en lo dicho JTCE y en revistas extranjeras...". Colaboró en la "*Revista de Contabilidade*" de S. Paulo, Brasil, en el "*Correio Contabilista*" de Minas Gerais, Brasil, en el "*Accounting Research*" de Londres y en la "*Técnica Económica*" de Madrid. Su sabiduría se refleja en su enciclopédica y polifacética

En el “*Capítulo IV – A Instituição*” se describe la legislación, sus funciones, su estructura, ilustrada con esclarecedores diagramas, las instalaciones por las que pasó, en definitiva, toda su evolución, con el marco histórico adecuado. Comienza aludiendo a los inicios de los registros reales, en el siglo XIII y continúa hasta los “últimos tiempos” de la *Erário Régio*, en el siglo XIX. Compara la práctica de la *Erário Régio* con las prescripciones de su Carta de Derecho, es decir, con la norma y enumera las numerosas discrepancias que existieron y que se acentuaron con el tiempo, dando ejemplos concretos y detallados.

Hay evidencia indirecta de que en algunos años las distintas *Contadorias* (Oficinas de Contabilidad) prepararon “balances consolidados”, “para preparar las cuentas del Reino” (página 253), que cubrían todo el gran Imperio portugués de la época, costumbre que se ha ido perdido. Demostró que “en el año 1765... las *Contadorias* estaban rigurosamente consolidadas, hasta llegar a la *real*<sup>27</sup>...” (página 15).

Con la revolución liberal de 1820 y la Constitución de 1822, el marco público cambió por completo, la soberanía dejó de ser del Rey (venida de Dios), pasó a ser del pueblo, ya no había súbditos y ahora eran ciudadanos, todos de los cuales tenía los mismos derechos. Las cuentas del *Erário Régio* se caracterizaban por su secretismo y centralismo y sus balances estaban destinados a sólo cuatro personas: “el Rey, el Inspector General, el Tesorero Jefe y el Secretario del Tesorero Jefe” (página 254). Con el liberalismo llegó la transparencia, llegaron los presupuestos y la “aprobación en Cortes de la cuenta general anual de ingresos y gastos del Estado” (pág. 140).

El “*Capítulo V – Contas e Finanças*” está dedicado a la “teorización de los ingresos tributarios contemporáneos”, la revisión histórica de los impuestos en Portugal (teniendo en cuenta también el proyecto de presupuesto del Reino para el año 1478 y el proyecto de Ingresos para 1526), enmarcándolos en el espacio europeo, donde, sintéticamente, atraviesa los siglos, del IX al XX. Pasamos a la *Erário Régio* – ya desde este punto de vista – para empezar preguntando “¿para qué sirve calcular las cuentas por el método de la partida doble?”. Termina concluyendo que, dado que “los resultados anuales de la cuenta de pérdidas y ganancias estaban muy devaluados”, el objetivo “sólo podía centrarse en las cuentas de Balance...” (Deudores, Acreedores, Caja) y “las cuentas de Activo Fijo” nunca fueron movidas, ni Capital”...”. “El método de la partida

---

obra “A Contabilidade e o seu Mundo”. Dominaba excelentemente el inglés, francés, alemán, español y ruso. Publicó diez monografías y diecisiete libros.

<sup>26</sup> En lugar de describir su brillante carrera académica y profesional y sus numerosos escritos sobre teoría e historia de la Contabilidad, resumimos y transcribimos de Hernández Esteve (“*es uno de los historiadores de la contabilidad más maduros, penetrantes, meticulosos y mejor preparados com que cuenta Portugal*”, DE COMPUTIS, N.º 12, Junho/2010, pág. 171 ) e de Mattessich (“*He is a prolific author who dealt with a wide range from historical to theoretical topics*”, “*Two Hundred Years of Accounting Research*”, Routledge, 2008, pág. 296

<sup>27</sup> La moneda más pequeña de esa época.

doble era una moda pasajera...”<sup>28</sup> y “no estaba destinado a evaluar el valor respectivo de los activos”.

Luego analiza las “*Contas e Finanças*” de los cuatro años seleccionados: 1765, 1798, 1816 y 1823. Para cada uno de ellos, preparó, con base en los libros, los Balances y las Cuentas de Pérdidas y Ganancias, detalla la Contabilidad, destaca “la función controladora de la cuenta Caja”, procediendo al análisis de Gastos (diez mayores; por funciones; por regiones; con guerra) e Ingresos (diez mayores; por impuestos; por regiones,...). Todo explicado y enmarcado por los hechos históricos relevantes.

Al final, hace un “Análisis Comparativo” de estos cuatro años, cuidando de hacerlo a precios constantes, dada la “inflación que se produjo a finales del siglo XVIII”. Concluye esta parte diciendo que “esta primera experiencia de contabilidad por partida doble, realizada en la contabilidad del Reino de Portugal entre 1762 y 1833... vale lo que vale. Cobaya de su tiempo...”

Finaliza el texto con “Conclusiones”. Nos recuerda a la predecesora *Casa dos Contos*, donde “se tomaba la cuenta y se juzgaba la cuenta”, el agente presentaba las cuentas en términos simples “y o saldaba la cuenta, o se registraba en el libro de deudas...”. “En la *Erário Régio* se controlaba a los agentes y se realizaba el registro por partida doble, para preparar las cuentas del Reino”.

Pero, en la práctica, “se puede decir que había dos sistemas de información contable en *Erário Régio*: uno con Henrique de Sousa, mucho más riguroso y formalista y otro sin él, menos respetuoso del formalismo y mucho más desorganizado”. Recuerda a los contables y a otros empleados a lo largo de los siglos que “no eran sólo tres (en el momento de la creación del *Erário Régio*), como nos querían hacer creer”. Recuerda las “decenas de libros de aritmética, con temas de cálculo y comercio” publicados en Portugal “del siglo XVI al XVIII”, “lo que presupone la existencia de un mercado”.

Menciona acertadamente que “los lapsos de tiempo de la sociedad del siglo XVIII... estaban guiados, por ejemplo, por ciclos temporales de producción, por salidas de barcos de la “*Carreira*” de las Indias, o salidas de azúcar de Brasil...”. “En el “*Erário Régio*”, por el contrario, la anualidad y la semianualidad para la contabilidad estaban bien definidas”. Sin embargo, la práctica fue diferente. “La centralización de las cuentas del “*Erário Régio*” fue positiva”, con una reducción de actores y un control más racional. Pero empezó a haber un “alto número de cuentas con saldos pendientes y valores muy elevados”. Representaban avances y los “saldos envejecen años... más acentuados a medida que el propio Tesoro envejece y se vuelve más desorganizado”.

El poder, el absolutismo, la contabilidad instrumentalizada, se puso “al servicio del centralismo y del secretismo”. “El “*Erário Régio*”... fue un excelente ejemplo de cómo la contabilidad estaba al servicio de la funcionalidad de un determinado territorio

---

<sup>28</sup> Aunque en algunos de los países mencionados anteriormente duró siglos.

social..., pero... también contribuyó al desarrollo futuro de la ciencia de la contabilidad en Portugal.” Como dice el decreto<sup>29</sup> que le puso fin, se trataba del “viejo y monstruoso *Erário*” (página 84). A continuación, se incluye una extensa bibliografía, así como 37 páginas de interesantes e ilustrados anexos, incluidas reproducciones de elementos contables. La Institución “*Erário Régio*” cuenta ahora con un libro de referencia. A leer.

---

<sup>29</sup> Redactada, como toda la legislación del primer liberalismo portugués, por Mouzinho da Silveira (1780-1849), incluso antes de que la Revolución liberal de 1820 conquistara todo el país.